



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة باتنة 1
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير



الموضوع:

إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الجزائرية دراسة حالة مجمّع صيدال

أطروحة دكتوراه مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة دكتوراه الطور الثالث (LMD)
فرع: العلوم المالية والمحاسبة
تخصص: محاسبة مالية وتدقيق

إشراف الدكتوراة:

نجوى عبد الصمد

إعداد الطالب:

محمد علي داهم

أعضاء لجنة المناقشة:

الاسم واللقب	الرتبة	الجامعة	الصفة
أ.د. مختار مسامح	أستاذ التعليم العالي	جامعة باتنة 1	رئيساً
د. نجوى عبد الصمد	أستاذة محاضرة - أ	جامعة باتنة 1	مشرفاً ومقرراً
د. الوردية خدومة	أستاذ محاضر - أ	جامعة باتنة 1	عضواً
د. سي محمد لخضر	أستاذ محاضر - أ	جامعة باتنة 1	عضواً
أ/د. نور الدين مزياني	أستاذ التعليم العالي	جامعة سكيكدة	عضواً
أ/د. زكرياء دمدوم	أستاذ التعليم العالي	جامعة الوادي	عضواً

السنة الجامعية: 2022/2021

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

﴿وَلَقَدْ خَرَقْنَا بَنِي آدَمَ وَجَعَلْنَا فِيهِمُ الْبَرَّ وَالْإِيمَانَ
وَرَزَقْنَاهُمْ مِنَ الطَّيِّبَاتِ وَفَضَّلْنَاهُمْ عَلَى كَثِيرٍ مِمَّنْ خَلَقْنَا

تَفْضِيلًا﴾ [الإسراء: 70].

صَدَقَ اللَّهُ الْعَظِيمُ

إِهْدَاء

أهدي ثمرة عملي إلى من حصد الأشواك عن دربي ليمهد طريق العلم لي والدي العزيز .

إلى من أرضعتني الحُبَّ والحنان وبلسم الشفاء والدي الحبيبة .

إلى القلوب الرقيقة والنفوس البريئة إخوتي وأفراد عائلتي .

إلى البيت الدافئ ونهر الحُبِّ الفياض إلى السكينة التي منَّ الله بها عليَّ لأوّل إليها في كل الأوقات

صاحبة الاهتمام المتناهي زوجتي الكريمة .

إلى أولادي وأحبائي لؤي - جنان - وائل .

إلى إخواني أخواتي وكل رفاق دربي وخاصة في مكثي الخاص ياسين ومداني وسفيان

إلى زملاء الدراسة في طور الدكتوراه بجامعة باتنة 1

إلى الأخوة في جناح الدعوة أعضاء جمعية العلماء المسلمين الجزائريين شعبة تكسبت والمدرسة

القرآنية النموذجية بالوادي

أهدي هذا العمل المتواضع

محمد علي داهم



شكر ونفك

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على أشرف خلق الله أجمعين، اللهم لك الحمد على تمام نعمتك بإنجاز هذه الدراسة وكفى بالله نعمة . .

أتقدم أولاً بأسمى عبارات الشكر والامتنان للمشرف على هذه الأطروحة الدكتور نجوى عبد الصمد التي لم تدخر جهداً في الإرشاد والتوجيه والدعم لإخراج هذا العمل بهذه الصورة، فنسأل الله لها دوام العافية وأن يجازيها خير الجزاء .
كما أتقدم كذلك بمخالص الشكر والتقدير للمشرف المساعد الدكتور دمدوم زكرياء على حسن تعامله وجزيل فضله ومساندته الدائمة في إتمام الأطروحة فجزاه الله خير الجزاء، دون أن أنسى فضل الدكتور ريمي عقبي الذي ساعدنا في الجانب الإحصائي من الدراسة فبارك الله في جهده .

ولا يفوتني أن أشكر إطار مجمع صيدال عبد الرحيم قيه على تقديم المعلومات الضرورية لإتمام الدراسة .
والشكر موصول أيضاً للأساتذة المهنيين الذين قدّموا لنا ملاحظاتهم وتوجيهاتهم وخاصة أستاذي وقدوتي معلى محمد، وإلى الأساتذة أعضاء لجنة المناقشة على قبولهم مناقشة هذه الأطروحة وتحملهم عناء تقييمها .
كما أشكر كل من ساهم وقدم وساعد في إتمام دراستنا من قريب أو بعيد ولو بكلمة طيبة

الفهارس

قائمة المحتويات

الصفحة	العنوان
I	الإهداء
II	الشكر
IV	قائمة المحتويات
VII	قائمة الجداول
IX	قائمة الأشكال
XI	قائمة الملاحق
أ - ح	مقدمة
الفصل الأول: مدخل إلى محاسبة الموارد البشرية	
02	تمهيد
03	المبحث الأول : مفاهيم نظرية حول الموارد البشرية
03	المطلب الأول : مفهوم الموارد البشرية
06	المطلب الثاني : خصائص الموارد البشرية
08	المطلب الثالث : أهمية الموارد البشرية
09	المطلب الرابع : ماهية إدارة الموارد البشرية ووظائفها
22	المبحث الثاني : الحاجة إلى تطبيق محاسبة الموارد البشرية
22	المطلب الأول: مفهوم محاسبة الموارد البشرية
30	المطلب الثاني: نشأة وتطور محاسبة الموارد البشرية
36	المطلب الثالث: أهمية وأهداف محاسبة الموارد البشرية
40	المطلب الرابع: الاتجاهات نحو محاسبة الموارد البشرية
46	خلاصة الفصل الأول
الفصل الثاني: التأسيس العملي لمحاسبة الموارد البشرية	
48	تمهيد
49	المبحث الأول: متطلبات تطبيق محاسبة الموارد البشرية ومعوقات تطبيقها
49	المطلب الأول: أساسيات تطبيق محاسبة الموارد البشرية
54	المطلب الثاني: متطلبات تطبيق محاسبة الموارد البشرية
62	المبحث الثاني: نظام محاسبة الموارد البشرية
62	المطلب الأول: التعريف بنظام المعلومات للموارد البشرية
67	المطلب الثاني: نظام المعلومات المحاسبية للموارد البشرية

79	المطلب الثالث: خطوات تصميم وتطبيق نظام للمحاسبة عن الموارد البشرية
81	خلاصة الفصل الثاني
الفصل الثالث: القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية ومشكلاته	
83	تمهيد
84	المبحث الأول: طبيعة القياس المحاسبي للموارد البشرية معاييره ومشكلاته
84	المطلب الأول: طبيعة القياس المحاسبي للموارد البشرية
91	المطلب الثاني: المعايير الدولية ذات الصلة بالقياس المحاسبي للموارد البشرية
103	المطلب الثالث: مشكلات القياس المحاسبي للموارد البشرية
105	المبحث الثاني: نماذج القياس المحاسبي للموارد البشرية
105	المطلب الأول: النماذج التي تعتمد على التكلفة
109	المطلب الثاني: النماذج التي تعتمد على القيمة الاقتصادية
120	المطلب الثالث: نماذج أخرى لقياس الموارد البشرية
123	المبحث الثالث: الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية وتحدياته
123	المطلب الأول: التعريف بالإفصاح المحاسبي
126	المطلب الثاني: أهمية الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية وأثره على القوائم المالية
130	المطلب الثالث: طرائق الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية
132	المطلب الرابع: تحديات الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية
134	خلاصة الفصل الثالث
الفصل الرابع: دراسة حالة للقياس المحاسبي للموارد البشرية في مجمع صيدال	
136	تمهيد
137	المبحث الأول: التعريف بمجمع صيدال
137	المطلب الأول: تقديم صيدال
138	المطلب الثاني: مهام وأهداف مجمع صيدال
139	المطلب الثالث: التنظيم العام بمجمع صيدال
143	المبحث الثاني: إدارة الموارد البشرية بمجمع صيدال
143	المطلب الأول: انتقاء وتوظيف الموارد البشرية
143	المطلب الثاني: تكوين وتدريب الموارد البشرية
145	المطلب الثالث: المعالجة المحاسبية للموارد البشرية بالمجمع
149	المبحث الثالث: القياس المحاسبي للموارد البشرية لمجمع صيدال باستخدام نموذج التكلفة التاريخية

149	المطلب الأول: أسباب اختيار تطبيق نموذج التكلفة التاريخية
149	المطلب الثاني: نطاق تطبيق نموذج التكلفة التاريخية
150	المطلب الثالث: خطوات وضع نموذج التكلفة التاريخية حيز التطبيق
151	المطلب الرابع: قياس تكاليف الموارد البشرية للمجمع باستخدام نموذج التكلفة التاريخية
175	المطلب الخامس: التغير في قيم عناصر القوائم المالية للمجمع بعد تطبيق نموذج التكلفة التاريخية
170	المبحث الرابع: القياس المحاسبي للموارد البشرية لمجمع صيدال باستخدام نموذج Lev & Schwartz
170	المطلب الأول: أسباب اختيار تطبيق نموذج Lev & Schwartz
170	المطلب الثاني: خطوات وضع نموذج Lev & Schwartz حيز التطبيق
171	المطلب الثالث: قياس الموارد البشرية لمجمع صيدال باستخدام نموذج Lev & Schwartz
176	المطلب الرابع: التغير في عناصر القوائم المالية للشركة بعد تطبيق نموذج Lev & Schwartz
183	المطلب الخامس: مقارنة النسب المالية للمجمع بعد تطبيق النموذجين
184	المبحث الخامس: مطابقة الخصائص النوعية للمعلومات المالية مع تطبيق محاسبة الموارد البشرية
184	المطلب الأول: ماهية الخصائص النوعية للمعلومة المالية
186	المطلب الثاني: مطابقة الخصائص النوعية للمعلومة المالية مع نموذج التكلفة التاريخية
188	المطلب الثالث: مطابقة الخصائص النوعية للمعلومة المالية مع نموذج Lev & Schwartz
190	خلاصة الفصل الرابع
192	الخاتمة
198	قائمة المراجع
211	الملاحق
	ملخص الدراسة

قائمة الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
1	شرح مكونات رأس المال الفكري من وجه نظر "ستوارت"	34
2	مؤشرات قياس الموارد البشرية	89
3	يوضح نموذج لقائمة الدخل عن السنة المنتهية في 12/31/ن بعد إدراج المورد البشرية	90
4	نموذج للمركز المالي المركز المالي للسنة المنتهية في 12/31/ن بعد إدراج الموارد البشرية	90
5	تعديلات المعيار الدولي رقم 19 "منافع الموظفين"	93
6	تعديلات المعيار الدولي رقم 38 الأصول غير الملموسة	97
7	تحدد المعاملات للمستويات الوظيفية	115
8	تطور عدد العمال بمجمع صيدال خلال الفترة 2016-2019	149
9	أصول المجمع قبل وبعد استخدام نموذج التكلفة التاريخية لمحاسبة الموارد البشرية لسنة 2018	158
10	خصوم المجمع قبل وبعد استخدام نموذج التكلفة التاريخية لمحاسبة الموارد البشرية لسنة 2018	159
11	التغير في قيم عناصر قائمة المركز المالي بعد تطبيق نموذج التكلفة التاريخية لمحاسبة الموارد البشرية لسنة 2018	160
12	قائمة الدخل قبل وبعد استخدام نموذج التكلفة التاريخية لسنة 2018	162
13	الفارق في قائمة الدخل بعد استخدام نموذج التكلفة التاريخية لسنة 2018	163
14	أصول المجمع قبل وبعد استخدام نموذج التكلفة التاريخية لسنة 2019	164
15	خصوم المجمع قبل وبعد استخدام نموذج التكلفة التاريخية لمحاسبة الموارد البشرية لسنة 2019	165
16	التغير في قيم عناصر قائمة المركز المالي بعد تطبيق نموذج التكلفة التاريخية لسنة 2019	166
17	قائمة الدخل قبل وبعد استخدام نموذج التكلفة التاريخية لسنة 2019	168
18	الفارق في قائمة الدخل بعد تطبيق نموذج التكلفة التاريخية لسنة 2019	169
19	يوضح حساب قيمة الموارد البشرية للمجمع لسنة 2019 وفق نموذج Lev & Schwartz	172
20	إنخفاض قيمة الموارد البشرية - الإطارات- لسنة 2019 وفق نموذج Lev & Schwartz	173
21	ميزان المراجعة للحسابات المتعلقة الموارد البشرية للمجمع	175
22	أصول المجمع بعد تطبيق نموذج Lev & Schwartz لسنة 2019	177
23	خصوم المجمع بعد تطبيق نموذج Lev & Schwartz لسنة 2019	178
24	الفارق في عناصر المركز المالي بعد استخدام نموذج Lev & Schwartz لسنة 2019	179
25	قائمة الدخل بعد تطبيق نموذج Lev & Schwartz لسنة 2019	181
26	الفارق في جدول النتائج بعد استخدام نموذج Lev & Schwartz لسنة 2019	182
27	النسب المالية لمجمع صيدال بعد تطبيق نموذجي محاسبة الموارد البشرية	183

قائمة الأشكال

الرقم	العنوان	الصفحة
1	أنواع الموارد	04
2	الوظائف الأساسية لإدارة الموارد البشرية	19
3	موقع إدارة الموارد البشرية في الهيكل التنظيمي العام للمنظمة	20
4	المحاسبة كنظام للمعلومات	24
5	مكونات رأس المال الفكري من وجه نظر "ستوارت"	34
6	مكونات نظام معلومات الموارد البشرية	65
7	مكونات نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية	79
8	أسلوب التكلفة التاريخية	106
9	نموذج حساب المنافع المعادلة لظروف التأكد المحسومة	113
10	الهيكل التنظيمي لمجمع صيدال	141
11	خطوات وضع نموذج التكلفة التاريخية حيز التطبيق	151
12	معالجة تكاليف الموارد البشرية	152
13	التغير في الأصول بعد استخدام نموذج التكلفة التاريخية لسنة 2018	160
14	الفارق في الخصوم بعد استخدام نموذج التكلفة التاريخية لسنة 2018	161
15	التغير في قائمة الدخل بعد استخدام نموذج التكلفة التاريخية لسنة 2018	163
16	الفارق في قيم الأصول بعد استخدام نموذج التكلفة التاريخية لسنة 2019	166
17	الفارق في قيم الخصوم بعد استخدام نموذج التكلفة التاريخية لسنة 2019	167
18	الفارق في قائمة الدخل بعد استخدام نموذج التكلفة التاريخية لسنة 2019	169
19	نسبة التغير في الأصول بعد استخدام نموذج Lev & Schwartz لسنة 2019	179
20	نسبة التغير في الخصوم بعد استخدام نموذج Lev & Schwartz لسنة 2019	180
21	نسبة التغير في قائمة الدخل بعد استخدام نموذج Lev & Schwartz لسنة 2019	182

قائمة الملاحق

الصفحة	العنوان	الرقم
211	ملخص نماذج القياس المحاسبي للموارد البشرية	1
214	تكاليف الاختيار والتأهيل والتدريب للسنوات 2018-2019	2
215	حساب العمر الإنتاجي قسط الإطفاء السنوي للموارد البشرية فئة الإطارات-2019	3
218	قائمة المركز المالية وقائمة الدخل لمجمع صيدال 2018-2019	4
225	معدل أعمار الموارد البشرية فئة الإطارات 2018-2019	5
226	حساب قيمة الموارد البشرية باستخدام نموذج Lev & Schwartz لسنة 2019 صنف الإطارات	6

مقدمة

لقد أدى التحوّل الجوهري في الاقتصاد العالمي من اقتصاد يعتمد على الصناعة إلى اقتصاد قائم على المعرفة، الأمر الذي أدّى إلى نشوء طلب على "خدمات التقنية العالية" يُقدمها أفراد يتمتعون بقدرات علمية ومهنية عالية، وفي بيئة كهذه، يصبح هناك تركيز متزايد على رأس المال البشري أكثر من التركيز على رأس المال المادي لتقديم هذه الخدمات، وأصبحت هناك فناعة لدى المنظمات التي قد تضع في حالة مغادرة الموظف لها بأن أهم مورد فيها هم الأشخاص، لأنهم يتحكمون في الموارد الأخرى ويوجهونها، كما يؤثر هؤلاء بشكل مباشر على نجاح أو فشل تلك المنظمة.

من هنا بدأ الاهتمام بالموارد البشرية، واعتبارها مورداً مهماً وله دوراً رئيسياً في نجاح المنظمة، وأن الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بهذا المورد يعتبر مفيداً لاتخاذ القرارات، وقد كان هذا الموضوع محطّ مناقشات طوال عدة عقود، حاول الكثير من الباحثين إيجاد الوسائل التي يمكن من خلالها التعبير بطريقة موضوعية عن القيمة الاقتصادية للموارد البشرية، وقد أنجزت العديد من البحوث والدراسات التي تهدف إلى تكوين وتطوير المبادئ العلمية والنظم المحاسبية وذلك للمحاسبة عن الاستثمارات في البشر باعتبارهم أصولاً، وهذا الميدان الجديد عُرف باسم المحاسبة عن الموارد البشرية.

إشكالية الدراسة:

إن تبني المنظمات للمحاسبة التقليدية التي تعتمد على قواعد محاسبية ومقاييس مالية، تعطي نظرة تاريخية وليست مستقبلية، وعليه فإن القوائم المالية والتقارير المعدة وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها غير كافية لتوفير المعلومات الملائمة عن الموارد البشرية على ضوء أهمية هذه الموارد البشرية في المنظمات باعتبارها أصلاً من أصولها، وأن تحديدها وقياسها والإفصاح عنها له تأثير كبير على نتائج أعمالها ومركزها المالي.

والجزائر كغيرها من بلدان العالم سعت إلى الاندماج والتكيف مع المعايير المحاسبية الدولية من خلال تبني النظام المحاسبي المالي المبني على أساس هذه المعايير، فقد حاول المشرع الجزائري عند وضعه لهذا النظام العمل على تغطية أكبر قدر من احتياجات المؤسسات وتخطي كل المشاكل والنقائص التي كانت تتخلل المخطط المحاسبي الوطني، وعلى الرغم من ذلك إلا أن ما يؤخذ على هذا النظام الجديد هو عدم معالجته للعديد من القضايا المحاسبية المعاصرة من بينها القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية.

مما سبق يمكن تحديد مشكلة الدراسة في التساؤل الرئيسي التالي: ما مدى إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية

في مجّمع صيدال في ظل النظام المحاسبي المالي؟

ويتفرع عن هذا التساؤل الرئيسي الأسئلة الآتية:

- ما مدى اهتمام المجمع بالقياس والإفصاح عن الموارد البشرية؟
- هل يمكن تطبيق نماذج محاسبة الموارد البشرية في المجمع؟
- هل يؤثر تطبيق نماذج محاسبة الموارد البشرية على القوائم المالية للمجمع؟
- هل يختلف أثر تطبيق محاسبة الموارد البشرية على القوائم المالية للمجمع باختلاف النموذج المستخدم؟

أهمية وأهداف الدراسة:

تبرز أهمية الدراسة من خلال الموارد البشرية التي تعتبر من أهم عناصر النظام الاقتصادي لاعتبارها من بين أهم أنواع الأصول في أي منظمة وخاصة في المجتمعات المتقدمة، حيث أن المفكر والمنفذ في أي منظمة هم البشر الذين يتولون أعمال الإدارة والتنفيذ، كما أن المشاكل المحاسبية التي يتعرض لها الأكاديميون والمهنيون في تحديد قيمة للموارد البشرية في



المنظمة، كفيل بأن يجعل الموضوع قابل للدراسة والبحث في محاولة لإيجاد النموذج الأقرب والأنسب لكل منظمة، كما أن البيئة الجزائرية لازالت حديثة البحث في موضوع المحاسبة عن الموارد البشرية، وحبساً في مجال الإطار النظري لهذه المواضيع. وعليه؛ تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق مجموعة من الأهداف أهمها:

- محاولة تسليط الضوء على مختلف المفاهيم العامة المرتبطة بمحاسبة الموارد البشرية.
- التعرف على أساسيات تطبيق محاسبة الموارد البشرية ومشكلاتها.
- دراسة إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الجزائرية بدراسة حالة مجمع صيدال من خلال:
 - التعرف على مدى اهتمام المجتمع بالقياس والإفصاح عن الموارد البشرية.
 - قياس الموارد البشرية للمجتمع وفق نموذج التكلفة التاريخية.
 - قياس الموارد البشرية للمجتمع وفق نموذج القيمة الاقتصادية **Lev & Schwartz**.
 - تحديد مدى مطابقة الخصائص النوعية للمعلومات المالية مع تطبيق محاسبة الموارد البشرية بالمجتمع.
 - بيان أثر تطبيق النموذجين على القوائم المالية للمجتمع.
 - تقديم مقترحات وتوصيات بناء على نتائج الدراسة بهدف حث المؤسسات الجزائرية على تطبيق محاسبة الموارد البشرية والمساهمة في التقليل من المعوقات التي تحد من تطبيقها.

فرضيات الدراسة:

في ضوء مشكلة الدراسة وأهدافها تمت صياغة الفرضيات الآتية:

- **H1**: يهتم مجمع صيدال بالقياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية.
- **H2**: يمكن تطبيق نماذج محاسبة الموارد البشرية في مجمع صيدال.
- **H3**: يؤثر تطبيق نماذج محاسبة الموارد البشرية على القوائم المالية لمجمع صيدال.
- **H4**: يختلف أثر تطبيق محاسبة الموارد البشرية على القوائم المالية لمجمع صيدال باختلاف النموذج المستخدم.

منهج الدراسة، مصادر وأدوات جمع البيانات:

تبنت الدراسة منهج البحث الوصفي التحليلي وأسلوب دراسة حالة، وفي جمع المعلومات البيانات الأزمة تم

الاعتماد على:

- الكتب والمؤلفات العلمية.
- المجلات المحكمة.
- الأطروحات والرسائل الجامعية.
- التقارير والملتقيات المحلية والدولية.
- التشريعات المحاسبية المحلية.
- المعايير المحاسبية الدولية.
- المقابلة الشخصية.
- الاستبانة الكمية.



حدود الدراسة:

- الحدود الموضوعية: تركز هذه الدراسة على تناول محاسبة الموارد البشرية ومدى إمكانية تطبيقها في المؤسسات الجزائرية من حيث القياس المحاسبي للموارد البشرية في ظل النظام المحاسبي المالي، ذلك باستخدام نموذج التكلفة التاريخية ونموذج القيمة الاقتصادية Lev & Schwartz.
- الحدود المكانية: تمت الدراسة بالتطبيق على مجتمع صيدال لإنتاج وتوزيع الأدوية الصيدلانية .
- الحدود الزمانية: تم إجراء الدراسة التطبيقية على الفترات المالية 2018 - 2019.

الدراسات السابقة:

يوجد العديد من الدراسات والبحوث التي اهتمت بموضوع محاسبة الموارد البشرية من ناحية القياس والافصاح المحاسبي، وفي ما يلي سيتم تقديم عرض موجز لبعض من هذه الدراسات التي أمكن الاطلاع عليها:

أ- الدراسات باللغة العربية:

- دراسة عبير لخشين 2019: تناولت هذه الدراسة أثر القياس والإفصاح المحاسبي للموارد البشرية على مؤشرات الأداء المالي، دراسة تطبيقية على مجمع صيدال، ومن بين أهداف هذه الدراسة هو الوقوف على مختلف المفاهيم الأساسية المتعلقة بالقياس والإفصاح، وكذا عرض أهم المعايير الواجب توفرها في المورد البشري لاعتباره أصلاً، إضافة إلى اختبار أثر القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية على مؤشرات الأداء المالي للمؤسسات المشكّلة لعينة الدراسة، وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها:
- يساهم القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية في تحسين مؤشرات الأداء المالي القائمة على أساس مفهوم القيمة من خلال اعتبار الموارد البشرية كأحد المقدّرات الجوهرية للمؤسسة والتي تتميز بصعوبة التقليد وتحقيق التحيز في الاستثمار، خاصة بعد الإهتمام بمفهوم خلق القيمة.
- يساهم القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية في تحسين مؤشرات الأداء المالي القائمة على أساس النتائج المحاسبية بحيث تعكس معلومات الاستثمار في الموارد البشرية إشارة موجبة لأصحاب المصالح عن وجود عامل من عوامل خلق القيمة بالمؤسسة.
- إمكانية التعبير النقدي عن رأس المال البشري من خلال استخدام منهج التكلفة التاريخية التي تعتبر أكثر موضوعية من خلال اعتمادها على الوثائق الثبوتية.
- وجود تغيير جوهري في قائمة المركز المالي لمجمع صيدال بزيادة أصول المجمع، كما أن رسملة التكاليف المرتبطة بالموارد البشرية تؤدي إلى تخفيض التكاليف المحمّلة لسنة مالية واحدة وهو ما يؤدي إلى ارتفاع النتيجة النهائية وزيادة الأرباح لهذه السنة.
- تُعد مسألة قياس المورد البشري من أهم العراقيل التي تحول دون تطبيق محاسبة الموارد البشرية وذلك لغياب معيار يحدد آلية القياس بالإضافة إلى اختلاف مناهج التقييم مما يؤثر على مصداقية القوائم المالية وبالتالي بقاء محاسبة الموارد البشرية في إطارها النظري فقط.
- دراسة سلاوي رفيق 2017: تمحور موضوع هذه الدراسة حول الاستثمار في رأس المال البشري وأثره على القوائم المالية وذلك من خلال الاستبيان الموزع على المصالح الإدارية، للمؤسستين: الجزائرية للمياه " وحدة مدينة قلمة" والمؤسسة الخاصة لإنتاج العجائن " عمر بن عمر " حيث هدفت الدراسة إلى إبراز الحاجة لقياس قيمة المورد البشري

والإفصاح عنه في الميزانية، وأثر إدراج هذا المورد في الميزانية وبيان أهميته بالنسبة للمؤسسة، ومن أهم ما توصلت إليه الدراسة من نتائج:

- أن رأس المال البشري هو واقع يفرض نفسه في مجال الأعمال مثله مثل باقي مكونات رأس المال.
- إظهار رأس المال البشري ضمن الميزانية على نحو ملموس يؤثر على القوائم المالية، وأن الإفصاح عنه يساهم في زيادة ثروة المؤسسة.
- تطبيق المحاسبة عن الموارد البشرية يعزز من الميزة التنافسية للوحدة الاقتصادية.
- **دراسة العبد اللات رافة خلف عبد الفتاح 2017:** تناولت الدراسة موضوع أثر تطبيق محاسبة الموارد البشرية على القوائم المالية وذلك بالتطبيق على شركة الكهرباء الأردنية، حيث هدفت إلى تحديد أهمية ومقومات إدارة المحاسبة عن الموارد البشرية وكذا عواملها ومحدداتها، واختيرت عينة الدراسة من ذوي الاختصاص من المهندسين والإداريين والمراجعين والمهنيين، وكان من أهم ما توصلت إليه الدراسة:
- يكفل تطبيق المحاسبة عن الموارد البشرية الاستخدام الأمثل للموارد البشرية باعتبارها أصولاً اعتماداً على المفهوم المالي للأصل.
- إن تطبيق المحاسبة عن الموارد البشرية يعطي تحليلاً دقيقاً للنفقات المدفوعة على الموارد البشرية.
- تعمل المحاسبة عن الموارد البشرية على تخفيف الضغوطات المهنية على الوحدات الإدارية داخل الشركات العاملة في قطاع الكهرباء كإدارة المالية وإدارة الإنتاج والتدقيق الداخلي والخارجي.
- تطبيق المحاسبة عن الموارد البشرية في شركات الكهرباء يحدد قيمة التدفقات النقدية الحالية للشركة والمستقبلية.
- **دراسة يوسف بودلة 2016:** موضوع هذه الدراسة كان حول تقييم تكلفة رأسمال البشري والأصول غير الملموسة بتطبيق محاسبة الموارد البشرية من خلال دراسة ميدانية في عينة من المؤسسات الصناعية الجزائرية، حيث تناولت هذه الدراسة مدى إمكانية اعتبار العنصر البشري كمورد إقتصادي قابل للقياس، وطرق قياس تكاليف العائد على الإستثمار البشري، في ظل تطبيق محاسبة الموارد البشرية، وقد كانت عينة الدراسة على مؤسسات صناعية جزائرية في ولايات مختلفة، وقد توصل الباحث إلى نتائج منها: أن محاسبة الموارد البشرية تواجه عدة عراقيل في تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية أهمها صعوبة قياس كفاءة العاملين نظراً لتباينها من وقت لآخر، وغياب معيار يحدد آلية القياس والإفصاح، كما تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الصناعية الجزائرية يستند إلى توفر مجموعة من المعايير في الموارد البشرية حتى تستطيع الإفصاح عنها، من أهمها: معيار الملكية، معيار المقدرة الإنتاجية، معيار الخدمات المستقبلية، معيار القابلية للتحديد والقياس.
- **دراسة خالد محمد المدهون 2015:** تناولت هذه الدراسة تطبيق محاسبة الموارد البشرية في البنوك التجارية في فلسطين - دراسة ميدانية -، حيث هدفت إلى بيان أهمية الموارد البشرية بشكل عام وعلى البنوك بشكل خاص، وكذا التعرف على القواعد والمبادئ اللازمة لتطبيق محاسبة الموارد البشرية في البنوك التجارية العاملة في فلسطين، واستعراض أهم المعوقات التي تواجه تطبيق محاسبة الموارد البشرية في البنوك التجارية، وقد توصلت الدراسة إلى مجموع من النتائج أهمها:

- عدم قيام البنوك التجارية العاملة في فلسطين باستخدام القواعد والمبادئ لتطبيق محاسبة الموارد البشرية باستثناء قيامها برسمة النفقات المدفوعة مقابل تدريب الموظفين، واستخدام أسلوب التكلفة التاريخية في قياس تكلفة المورد البشري.
- وجود عديد من الصعوبات التي تُحد من تطبيق محاسبة الموارد البشرية في البنوك التجارية العاملة بفلسطين منها بأن البنك لا يملك الحق في إعتبار المورد البشرية أصلاً له، كما أن العوائد المستقبلية للموارد البشرية من الصعب تقديرها، إضافة إلى صعوبة قياس كفاءة الموظفين وتحويلها إلى قيمة لتباينها من وقت لآخر، كما أن الإفصاح عن معلومات الموارد البشرية غير مرغوب به من قبل البنوك حفاظاً على سرّيته.
- **دراسة نور الهدى حداد 2015:** تطرقت هذه الدراسة إلى محاسبة الموارد البشرية من منظور القياس والإفصاح وتطبيقها في المؤسسات الجزائرية، دراسة نظرية تحليلية، حيث هدفت الدراسة إلى تبيان نماذج وطرائق القياس المحاسبي للموارد البشرية، سواء التي تعتمد على التكلفة أو القيمة بمفهومها الاقتصادي، وكذا إظهار أهمية الإفصاح عن الموارد البشرية كأحد عناصر الأصول، إضافة إلى توضيح أثر تطبيق محاسبة الموارد البشرية على كل من الإدارة والمستثمرين والأفراد في المؤسسة، وكان من أهم ما توصلت إليه الدراسة ما يلي:
- إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في ظل المعيار الدولي 38 الخاص بالأصول غير الملموسة، على اعتبار المورد البشري كأصل غير ملموس إلى جانب البنية التحتية والاتصالات وبراءة الاختراع والعلامات التجارية والموارد الفكرية الأخرى.
- أن عملية قياس الأفراد وفقاً لمحاسبة الموارد البشرية تفترض بقاء الأفراد في المؤسسة ووضع مسار محدد للتطور الوظيفي للأفراد، مع مراعاة سياسات التقاعد واحتمالية مغادرة العمل في أي وقت وتطبيق ذلك في الواقع العملي يعتبر أمر يصعب تطبيقه.
- يعتبر نموذج التكلفة التاريخية بصفة عامة النموذج الأنسب في الوقت الراهن كونه يتماشى من الأنظمة المحاسبية الحالية وطرائق عرض القوائم المالية.
- **دراسة عادل محمد حسن 2015:** تمحور موضوع هذه الدراسة حول القياس والإفصاح ودورها في محاسبة الموارد البشرية في القطاع المصرفي، دراسة تطبيقية ميدانية، حيث سعت الدراسة إلى تحقيق مجموعة من الأهداف منها: دراسة واختبار أثر تطبيق مفاهيم الأصول على الموارد البشرية في تحديد نفقاتها في القطاع المصرفي السوداني، وكذا اختبار تطبيق خصائص الإعتراف بالبند في القوائم المالية على تبويب نفقات الموارد البشرية في القطاع المصرفي السوداني، وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها:
- للموارد البشرية أهمية في نجاح أو فشل المشروعات باعتبارها العنصر الحيوي الذي يمكن من خلاله تحقيق الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة وتحقيق الميزة التنافسية.
- أن عدم قياس تكاليف الموارد البشرية والتقرير عنها في القوائم المالية المنشورة يؤدي إلى ظهور معظم بنود هذه القوائم بصورة غير عادلة مما يعكس نتائج مضللة عند تقويم الأداء.
- نتج عن إظهار تكاليف الموارد البشرية ضمن الأصول في قائمة المركز المالي لعينة الدراسة زيادة في إجمالي الأصول والخصوم، حيث تمثلت هذه الزيادة في حساب تكاليف الموارد البشرية في جانب الأصول، وحساب الفائض المتراكم ضمن الاحتياطات في حساب الخصوم.

- تلعب المحاسبة عن الموارد البشرية دوراً هاماً في إعداد موازنة الحصول على الموارد البشرية وتدريبها بما تُقدّمه من تكاليف معيارية عن نشاط الاستقطاب، الاختبار، التعيين، التدريب.
- **دراسة عبد الجليل الزعبي 2015:** استهدفت الدراسة البحث في أثر تطبيق محاسبة الموارد البشرية في تحسين ربحية شركات التأمين في الأردن، حيث ركّزت من خلال عيّنة الدراسة إلى التعرف فيما إذا كان هناك فروقات بين إجابات العينة حول أثر تطبيق محاسبة الموارد البشرية في تحسين ربحية شركات التأمين الأردنية مع الأخذ بعين الاعتبار المتغيرات الديمغرافية، وقد خلّصت الدراسة إلى جملة من النتائج أهمها:
 - أن شركات التأمين المدرجة في سوق الأعمال الأردني تلتزم بتطبيق محاسبة الموارد البشرية بدرجة عالية.
 - وجود أثر لتطبيق محاسبة الموارد البشرية في تحسين ربحية شركات التأمين الأردنية من خلال الأثر على مجمل الربح، وصافي الربح، وكذا نسبة العائد على حقوق الملكية، ونسبة العائد على الاستثمار، ونسبة الربح التشغيلي.
- **دراسة مصعب الدويك، عمر النبتيتي 2014:** بعنوان " أثر القياس المحاسبي للموارد البشرية على مستوى الإفصاح في القوائم المالية للشركات الصناعية المدرجة في سوق عمان المالي ". تم التعرف من خلال هذه الدراسة إلى فكرة اعتبار الموارد البشرية أصلاً من أصول المنشأة والإفصاح عنها في القوائم المالية، على الرغم من تعرضها لبعض الانتقادات والمشكلات من قبل المحاسبين الذين يرفضون معاملة الإنسان كأصل رأسمالي. وقد تم التوصل من خلال الدراسة التطبيقية في الشركات الصناعية المدرجة في سوق عمان المالي، إلى مجموعة من النتائج منها: أن الموارد البشرية تعتبر مورداً رئيسياً من الموارد المتاحة للمشروع وبالتالي لا بد من الإفصاح عنه ضمن القوائم المالية، كما اتضح من الدراسة أن الموارد البشرية تشكل أهمية عظمى للمنشأة لما لها من تأثيرات واضحة وملموسة على كلا من الانتاجية والربحية وكذلك على تحقيق المنشأة لوظائفها وأهدافها والمساهمة في رفع الكفاءة لأدائها لنشاطها وكذلك حجمها في المجتمع، كما أن قلة اهتمام الشركات الصناعية الأردنية بالموارد البشرية أدى ذلك إلى عدم وجود أي رابط بين هذه الموارد وبين المتغيرات التي جرى عليها موضوع الدراسة.
- **دراسة نوال حربي راضي 2013:** بحثت الدراسة في مدى إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الجامعات (دراسة تطبيقية)، حيث هدفت الدراسة إلى بيان مدى إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الجامعات، من خلال عيّنة البحث بجامعة القادسية-العراق- ومن خلال الدراسة الميدانية وتحليل النتائج توصلت الباحثة إلى أن لا يوجد وعياً كافياً بأهمية وضرورة تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الجامعات، كما أن النظام المحاسبي المطبق في الجامعات لا يُلبّي متطلبات محاسبة الموارد البشرية، لعدة أسباب منها صعوبة قياس قيمة الموارد البشرية لتفاوت قدراتها، وكذلك عدم توفر مستلزمات تطبيقها وهذا يعني بأن محاسبة الموارد البشرية لا زالت حبيسة الإطار النظري، ولم تجد الركائز الأساسية لتطبيقها في الواقع.
- **دراسة انتصار محمود، إيمان عيدي 2012:** استهدفت الدراسة البحث في إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الشركات العراقية (دراسة تطبيقية)، وقد تناولت الدراسة أهمية الموارد البشرية باعتبارها أصلاً من أصول الشركة وأن قياسها وتحديد لها له تأثير كبير على نتائج الأعمال، وقد تمت الدراسة التطبيقية في شركة نفط ميسان - العراق - باعتبارها شركة إنتاجية وللعنصر البشري فيها دور كبير وفعال في نشاطها، ومن خلال إجابات المتخصصين على الاستبيان توصل الباحثان إلى مجموعة من النتائج منها: أن الموارد البشرية في الشركات النفطية يُعد عنصراً مهماً في الإنتاج، والعناصر المادية عوامل مساعدة يحركها العنصر البشري، كما أن نموذج محاسبة الموارد البشرية تمّ تطبيقه بعد

إجراء بعض التعديلات والإضافات في الميزانية العمومية، وذلك ضمن فقرة الموجودات، وتحديدًا الموجودات المعنوية بعد تنزيل الاستهلاكات والتي تحسب على أساس العمر الإنتاجي أو مدة العقد، كما تم استحداث مجموعة من السجلات والدفاتر الخاصة بالموارد البشرية ومسك قوائم إضافية للإفصاح عنها.

ب- الدراسات باللغة الأجنبية:

- دراسة **John Olayiwola, Olayinka Akinlo, 2017**: بحثت هذه الدراسة في تأثير تقارير رأس المال البشري على أرباح التصنيع للشركات المدرجة في البوصة، حيث استخدمت الدراسة بيانات ثانوية من 2007 إلى 2014 تم جمعها من تقارير سنوية مختارة وحسابات 50 شركة تصنيع مدرجة، وتقارير ثانوية صادرة عن بورصة نيجيريا. وتم استخدام المربعات الصغرى المجمعة في التحليل. وأشارت النتائج إلى وجود علاقة إيجابية لإجمالي الأرباح مع جميع مكونات رأس المال البشري وخاصة مع الرواتب والأجور ودوران العمالة. وأن رسملة استثمار الشركة من المورد البشري تؤدي إلى زيادة إجمالي الأرباح لشركات التصنيع المدرجة في بورصة نيجيريا.

- دراسة **Thomas Arkan, 2016**: تمحور موضوع هذه الدراسة حول محاسبة الموارد البشرية نموذج مقترح للقياس والتقييم، ومن بين أهداف الدراسة معرفة التطور التاريخي لمحاسبة الموارد البشرية وكذا التعرف على مختلف النماذج التي تقيس قيمة المورد البشري في المنظمة، ومن بين ما توصلت إليه الدراسة من نتائج ما يلي:

- أن عدم الاعتراف بقيمة الموارد البشرية في القوائم المالية يؤدي إلى عديد من التضليل من حيث تخفيض قيمة الأصول مما يؤدي إلى عدم معرفة عوائد الاستثمار، وكذا تخفيض قيمة الدخل كنفقات التوظيف والتدريب وتنمية الموارد البشرية التي ستقلل حتما من الدخل.

- هناك العديد من النماذج والأساليب التي تقيس قيمة الموارد البشرية، وبالرغم من تعددها إلا أنه لا يزال من الصعب للغاية تحديد القيمة الفعلية للموارد البشرية، بسبب تديني مستويات مصداقية كل نموذج وعدم قدرته على عكس قيمة الإنسان.

- دراسة **Mustafizur Rahaman, Amzad Hossain, Tabassum Akter, 2013**: يدور موضوع هذه الدراسة حول إشكالية محاسبة الموارد البشرية وإمكانية الحل، حيث هدفت الدراسة إلى البحث في أهم المشكلات التي تتعرض لها محاسبة الموارد البشرية التي تتمثل أساساً في إعطاء قيمة للمورد البشري بالنموذج الأنسب والأفضل الذي يحقق الصورة الصادقة للقوائم المالية، وكان من أهم النتائج المستخلصة من هذه الدراسة أن يكون الإبلاغ عن معلومات محاسبة الموارد البشرية في القوائم المالية إلزامياً، ومن ثم، ينبغي أن ينصب التركيز على تطوير نموذج بارز لتقييم رأس المال البشري، عن طريق وضع مبادئ توجيهية للإبلاغ وتشجيع الامتثال لهذه المبادئ.

- دراسة **Alshatnawi Alzuabi, Alhosban, 2013**: بعنوان أثر استخدام محاسبة الموارد البشرية على المحاسبة المالية، وقد هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مفهوم محاسبة الموارد البشرية وطرق تسجيلها وإطفاؤها في القوائم المالية وكيفية قياس مكونات العناصر البشرية وأثرها على القوائم المالية، ومن أهم نتائج الدراسة المستخلصة من تحليل الاستبيان: أن طرق القياس المحاسبي في القوائم المالية مطبقة بدرجة متوسطة. ولا يوجد طريقة واحدة معينة لمحاسبة عن الموارد البشرية نظراً لعدم إصدار معايير محاسبية دولية خاصة في التعامل مع الموارد البشرية، ومن أهم التوصيات التي قدمتها الدراسة: ضرورة عقد الندوات والمؤتمرات للإشارة لأهمية العنصر البشري وتوضيح دوره في تحقيق

أهداف الشركة، وأن يتم وضع بيانات حول كيفية التعامل مع الموارد البشرية إلى حين إصدار معايير محاسبية دولية للتعامل ماليا مع محاسبة الموارد البشرية.

التعليق على الدراسات السابقة:

تناولت الدراسات السابقة موضوع محاسبة الموارد البشرية من حيث أهمية المورد البشري باعتباره أصلاً من أصول الشركة، وذلك من خلال الاستثمار في رأس المال البشري وأثره على القوائم المالية، وقد ركزت معظمها على القياس والإفصاح وأثرهما على نتائج أعمال المنظمات، ودراسة إمكانية تطبيق هذا النهج الجديد على الشركات من خلال استبيان.

ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة أنها تعرض موضوع محاسبة الموارد البشرية وتتناوله بجميع جوانبه إضافة إلى تحديد نظام معلومات محاسبي يقوم بوظيفة المحاسبة عن الموارد البشرية بشكل أكثر دقة، مع عرض المعايير المحاسبية الدولية التي لها صلة بموضوع الدراسة وبيان أوجه التوافق والاختلاف، إضافة إلى دراسة إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في إحدى أهم المؤسسات الجزائرية والتي تزداد فيها أهمية الموارد البشرية من خلال القياس المحاسبي للموارد البشرية للشركة وفق نموذجين مختلفين أحدهما يقوم على مبدأ التكلفة والآخر على مبدأ القيمة الاقتصادية وبيان أثرهما على القوائم المالية.

هيكل الدراسة:

قسمت الدراسة إلى أربعة فصول، تم تخصيص الفصول الثلاثة الأولى للجانب النظري والفصل الرابع للجانب التطبيقي، وقد تناول الفصل الأول مدخل محاسبة الموارد البشرية من خلال مبحثين يتطرق الأول منهما لمفاهيم نظرية حول الموارد البشرية، والثاني إلى الحاجة لتطبيق محاسبة الموارد البشرية، ويستعرض الفصل الثاني التأصيل العملي لمحاسبة الموارد البشرية عبر مبحثين يتناول الأول متطلبات تطبيق محاسبة الموارد البشرية والمعوقات التي تحد من ذلك، ويتعرض الثاني لنظام محاسبة الموارد البشرية، ويعالج الفصل الثالث موضوع القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية ومشكلاته، وقسم إلى ثلاثة مباحث، تطرق الأول إلى طبيعة القياس المحاسبي للموارد البشرية معياره ومشكلاته، ويستعرض الثاني نماذج القياس المحاسبي للموارد البشرية، ويتناول المبحث الثالث الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية وتحدياته، أما الفصل الرابع من الدراسة فيتناول القياس المحاسبي للموارد البشرية في مجتمَع صيدال بتطبيق نموذجين مختلفين وبيان أثرهما على القوائم المالية للمجمَع.

وتم اختتام الدراسة باستعراض لأهم النتائج المتوصل إليها، وتقديم مجموعة من التوصيات والمقترحات.

الفصل الأول

مدخل إلى محاسبة الموارد البشرية

تمهيد

إن التسارع الكبير الذي شهدته بيئة الأعمال وما نتج عنه من تطوّر هائل في عالم التكنولوجيا والمعرفة والذي أنبأ عن تنافس شديد بين المنظّمات، أدّى إلى خلق ميزة تنافسية تتميز بها هذه المنظّمات وتحتلّ الصدارة عن باقيها، فالتميّز لا يمكن أن يكون نتيجة امتلاك المنظّمات للموارد المالية والماديّة والتكنولوجيّة فقط، بل يعتمد أولاً على امتلاكها لموارد بشرية قادرة على تعظيم الفائدة، حيث أن توافر قوى عاملة ذات كفاءة ومسؤولية تُمكنها من النهوض بأعباء العمل وتحقيق أهداف المنظمة واستخدام إمكانياتها الماديّة المتاحة بأكبر كفاءة ممكنة.

لقد أدركت المنظّمات أنّ العنصر البشري هو أساس الابتكار، ذلك أن رأس المال الفكري يصعب على المنافسين تقليده، ممّا زاد من أهميته وفق استراتيجية المنظمة فخصصت له وظيفة كاملة عُرفت بإدارة الموارد البشرية وهي تلك العملية الهادفة لربط المنظمة من خلال مواردها الأثمن والمتمثّلة بالموارد البشرية مع بيئتها وعلى نحو يمكنها من تحسين جودة الخدمات التي تقدّمها.

إن الأهمية التي اكتسحتها الموارد البشرية في المنظمات أدت إلى خلق قيمة مادية لها على مستوى القوائم المالية لهاته المنظمات من خلال القياس والإفصاح عن تكاليفها، فما معنى الموارد البشرية؟ وما هي تميّزاتها وخصائصها؟ وكيف تُدار في المنظمة؟ وما هو النظام المحاسبي الذي يعالج المعلومات الخاصة بمهاته الموارد؟ وما هي أهميته ومزاياه؟

هذا ما نحاول الإجابة عنه في هذا الفصل من خلال المبحثين التاليين:

المبحث الأول: مفاهيم نظرية حول الموارد البشرية.

المبحث الثاني: الحاجة إلى تطبيق محاسبة الموارد البشرية.

المبحث الأول: مفاهيم نظرية حول الموارد البشرية

سنركز في هذا المبحث على تناول المفاهيم الأساسية للموارد البشرية وأهميتها، خصائصها ومكوناتها والاتجاهات الحديثة نحو إدارتها في المنظمات.

المطلب الأول : مفهوم الموارد البشرية

بالنظر إلى مصطلح الموارد البشرية فإنه يحتوي على كلمتين "الموارد" و "البشرية" أي أن هناك موارد أخرى غير البشرية وهو ما سنعرِّج عليه عبر إيضاح كلمة الموارد وخصائصها وأنواعها.

أولاً : معنى مصطلح الموارد

1- تعريف الموارد لغةً: هي المصادر أو الوسائل أو الثروة، ومفرده مَوْرِد وهو المكان الذي يأتي الناس إليه للحصول على شيء يحقق نفعاً لهم، ولقد تعود استخدام مصطلح الموارد للإشارة إلى الأصول الماديّة التي تحقق ثروة أو إيرادات، إلا أن المصطلح حدث به اتساع ليشمل أيضاً الموارد البشرية والتي يمكن أن تحقق ثروة أو إيرادات في حالة توافر المعارف والاتجاهات والمهارات المطلوبة في هذه الموارد، بمعنى أن المورد قد يكون مصدرراً أو معنويّاً وإذا تمّ استخدامه بطريقة فعّالة فإنه يحقق منفعة ما¹.

ويعرّف "ماكس سيورن" المورد بأنه: " أي شيء له قيمة ويمكن استخدامه، وهو إما يكون متاحاً أو غير متاح، ويتطلّب بعض الجهد لجعله متاحاً، ويستطيع الإنسان أن يستفيد منه ويجعله أداةً يمكن استخدامها لتأدية وظيفة أو لإشباع حاجة أو لحل مشكلة" كذلك يعرّف "روبرت باركر" الموارد بأنها أي خدمات قائمة في المجتمع ومتاحة للذين هم في حاجة إليها، وفي موقع آخر عرّف "باركر" الموارد بأنها المصادر البيئية والاقتصادية والاجتماعية والمادية المتاحة والممكنة في المجتمع والتي تساهم في إشباع حاجات الناس وحلّ مشاكلهم.²

2- خصائص الموارد: للموارد خصائص عديدة نذكر منها: أنها متعدّدة، ومتنوعة، وغالباً ما تحتاج إلى بذل جهد ووقت ومال لتحقيق الاستفادة منها أيضاً- غالباً- ما تتّصف بالندرة بمعنى أن الموارد غير كافية ومحدودة، وهذا يشير إلى أن الموارد المتاحة من حيث الكَمّ والتنوع أقل من ونوعية احتياجات المجتمع*.

ونظراً لانتصاف الموارد بالندرة فكان لا بُدّ من الترشيد من استخدامها حفاظاً على هذه الموارد من سوء الاستخدام أو الإسراف أو التبذير فيها، وترشيد الإنفاق أي حسن القيام على المال وتوجيهه في خير سبيل، أي أن ترشيد الإنفاق هو القصد والاعتدال فيه وعدم الإسراف والتبذير، يقول المولى تبارك وتعالى ﴿ يَا بَنِي آدَمَ خُذُوا زِينَتَكُمْ عِنْدَ كُلِّ مَسْجِدٍ وَكُلُوا وَاشْرَبُوا وَلَا تُسْرِفُوا ۚ إِنَّهُ لَا يُحِبُّ الْمُسْرِفِينَ ﴾³.

1 محمد أبو النصر مدحت، إدارة وتنمية الموارد البشرية، (القاهرة: مجموعة النيل العربية، 2007)، ص26.

2 مفهوم الموارد البشرية، نقلاً عن: <https://hrdiscussion.com/hr42219.html> تاريخ الزيارة 2018/10/04.

* تعتبر الندرة مسألة نسبية، بمعنى أنها ظاهرة يعاني منها كل مجتمع وكل فرد، إلا أن درجة المعاناة ليست واحدة، وهذا يعني أن حكم الظاهرة وجدّتها يختلفان من مجتمع لآخر ومن فرد لفرد، وترجع هذه النسبية إلى طبيعة المورد ذاته ومدى أهميته للحياة الإنسانية.

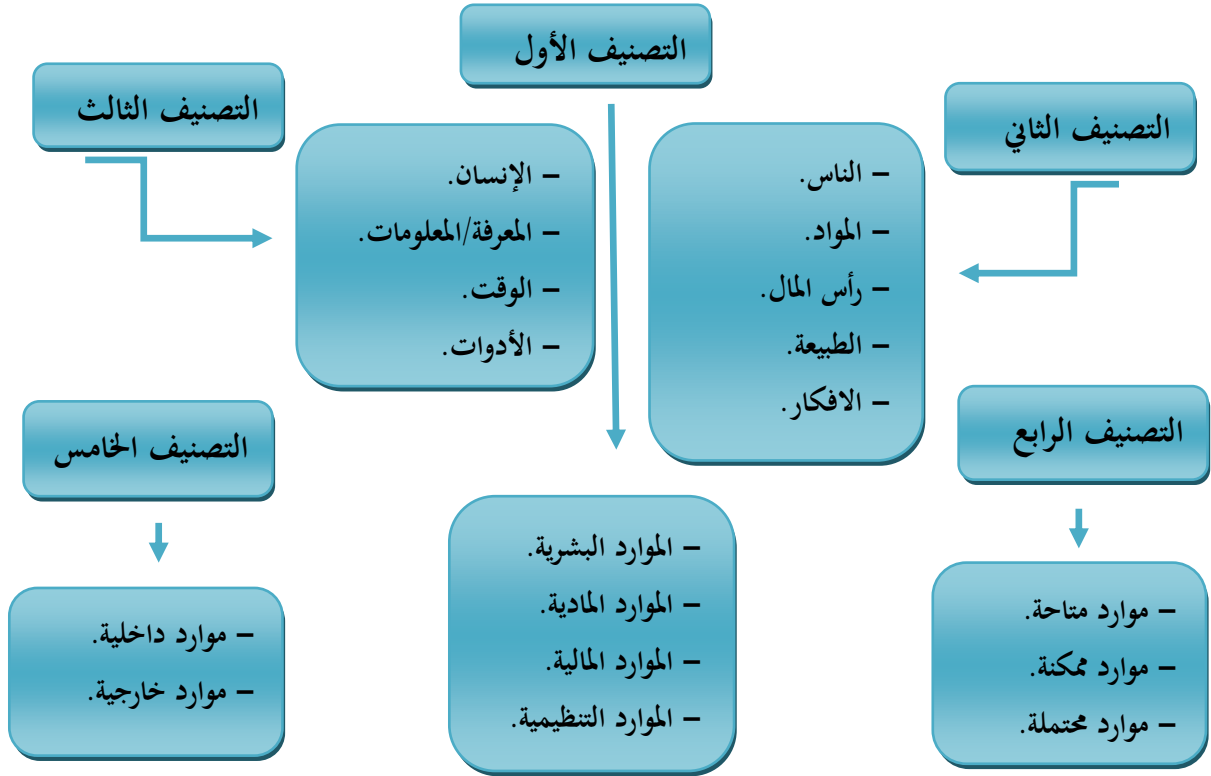
³ الآية 31 من سورة الأعراف.

ويقول أيضاً: ﴿ وَلَا تُبَدِّرْ تَبْدِيرًا (26) إِنَّ الْمُبَدِّرِينَ كَانُوا إِخْوَانَ الشَّيَاطِينِ ۗ وَكَانَ الشَّيْطَانُ لِرَبِّهِ كَفُورًا ﴾¹.

هذا ويمكن تحديد مفهوم الترشيد في النقاط التالية:²

- حسن استخدام الموارد أو الاستخدام السليم لها.
 - استخدام الموارد لتحقيق الأهداف المخصصة لها.
 - أهمية التخطيط في عملية ترشيد الموارد، وذلك من خلال توزيع الموارد على الأهداف والبرامج والقطاعات والفئات والمناطق بشكل عادل.
 - أهمية ان تكون المخرجات أكبر من المدخلات حتى تتحقق الكفاءة.
 - استجابة المخرجات لاحتياجات المنظمة والبيئة المحيطة حتى تتحقق الفعالية.
- 3- أنواع الموارد: هناك عدة تصنيفات للموارد يمكن أن نلخصها في الشكل التالي :

الشكل رقم (01): أنواع الموارد



المصدر: إعداد هذا الشكل بالاعتماد على محمد أبو النصر مدحت، إدارة وتنمية الموارد البشرية، (القاهرة: مجموعة النيل العربية، 2007)، ص 29.

ثانياً: معنى مصطلح الموارد البشرية

¹ الآية 26 و 27 من سورة الإسراء.

² محمد أبو النصر مدحت، المرجع السابق، ص 28.

1- مفهوم الموارد البشرية وفق الشريعة الإسلامية:

إنَّ أول اهتمام بالموارد البشري كان من الله سبحانه وتعالى في قضية العلم كما فعل ذلك بآدم عليه السلام بعد إتمام حيث قال: ﴿وَعَلَّمَ آدَمَ الْأَسْمَاءَ كُلَّهَا﴾¹ أي أنه اهتم به وعلم أول عنصر بشري في الكون الذي كان أبو البشرية آدم عليه السلام، فالله سبحانه وتعالى اهتم بالإنسان بماديتيه فخلقه على أحسن هيئة وأفضل صورة فقال تعالى: ﴿وَصَوَّرَكُمْ فَأَحْسَنَ صُوَرَكُمْ﴾² وقال أيضاً: ﴿لَقَدْ خَلَقْنَا الْإِنْسَانَ فِي أَحْسَنِ تَقْوِيمٍ﴾³، فالموارد البشري في الإسلام هو ذلك الإنسان الذي خلقه الله ونفخ فيه من روحه وأسجد له ملائكته، واهتم سبحانه وتعالى بتعليمه وتطويره و إعداده روحياً وإيمانياً ليكون خليفته في الأرض، وسخر المخلوقات الأخرى من أجله وسخر الكثير منها لخدمته وكرمه على سائر هذه المخلوقات، قال تعالى ﴿وَلَقَدْ كَرَّمْنَا بَنِي آدَمَ وَحَمَلْنَاهُمْ فِي الْبَرِّ وَالْبَحْرِ وَرَزَقْنَاهُمْ مِنَ الطَّيِّبَاتِ وَفَضَّلْنَاهُمْ عَلَى كَثِيرٍ مِمَّنْ خَلَقْنَا تَفْضِيلًا﴾⁴.

2- مفهوم الموارد البشرية في الاقتصاد:

يتم اختصار علم الاقتصاد بأنه العلم المعني بالاستخدام الأمثل للموارد المتاحة بهدف تحقيق أكبر قدر ممكن من الحاجات غير المحدودة للبشر ولعل اختصار مفهوم "الاستخدام الأمثل" يعني بالضرورة الإدارة السليمة والكفؤة للموارد؛ أي أن علم الاقتصاد يمكن اختصاره بالقدرة الحقيقية على حسن إدارة الموارد الاقتصادية، وما يعنيه ذلك من ترشيد النفقات وحسن تخصيص الموارد، وما ينتج عنه من إنتاجية عالية وجودة مرتفعة للمنتجات، وباستخدام اللغة السائدة، فإن علم الاقتصاد يُعنى في النهاية باستخدام الموارد المتاحة لإنتاج السلع والخدمات بتنافسية عالية بدون هدر أو إسراف، ويُركّز علم الاقتصاد على حقيقة تعظيم العوائد، أي تعظيم المنفعة للمستهلك، وتعظيم العوائد للمنتج أو المستثمر⁵.

لقد تعددت التعاريف التي أعطيت للموارد البشرية بحسب الزوايا التي يُنظر إليها منها:

- يُقصد بالموارد البشرية، جميع الناس الذين يعملون في المنظمة رؤساء ومرؤوسين، والذين جرى توظيفهم فيها، لأداء كافة وظائفها وأعمالها تحت مظلة هي ثقافتها التنظيمية التي تُوضّح وتضبط وتُوحد لوظائف المنظمة في سبيل تحقيق رسالتها وأهداف استراتيجيتها المستقبلية⁶.

¹ الآية 31 من سورة البقرة.

² الآية 64 سورة فاطر.

³ الآية 04 من سورة التين.

⁴ الآية 70 من سورة الإسراء.

⁵ مفهوم الموارد البشرية في الاقتصاد، نقلاً عن: <http://www.alghad.com/articles/2181052> تاريخ الزيارة 2018/06/26.

⁶ عمر وصفي عقيلي، إدارة الموارد البشرية المعاصرة، ط1، (عمان: دار وائل للنشر والتوزيع، 2005)، ص11.

- يُقصد بالموارد البشري مجموعة الأفراد العاملين في المنظمة، ويرى البعض أنه يتألف من مجموعة من الخبرات، والمهارات، والتعليم في نقطة زمنية معينة والتي تُساعد في أداء المهام وتؤدي إلى إنجاز العمل من قبل شخص ما¹.
- هم أفراد الشركة أو المنظمة، يُعتبرون من الأصول الهامة من حيث المهارات والقدرات، فهُم المهارة الأساسية في بناء الشركات وإدارة الموارد البشرية².
- من التعاريف السابقة نستنتج أن:

- الموارد البشرية هي العنصر الإنساني الذي يعمل داخل المنظمة، وهي تتكون من مجموعة من المهارات والخبرات التي تُساعد في أداء المهام على أكمل وجه كما أنها تُعتبر من الأصول المهمة في المنظمة والتي تحقق الميزة التنافسية.

المطلب الثاني : خصائص الموارد البشرية

تمثل دائرة الموارد البشرية إحدى أبرز جوانب العمل الكلي في المنظمة، وتُعنى بصورة مباشرة في التركيز على القوى العاملة على وجه التحديد، وتهدف إلى استثمارها واستغلال إمكاناتها وقدراتها بالشكل الأمثل، لتحقيق الأهداف الكلية للمنظمة وتحقيق المصلحة العامة، وذلك عن طريق التأثير إيجابياً على سلوك العاملين بهدف تحقيق رسالة المنظمة ورؤيتها أو طموحها المستقبلي، من خلال جملة من الأساليب المتمثلة في الاستقطاب، والمقابلة، والاختيار، والتعيين، والتدريب، والتمكين، والتطوير، والترقية، علماً أنّ هذا الجانب يتّصف بالعديد من الخصائص التي تميّزه عن غيره³.

لا شك أن الموارد البشرية والتي حضيت باهتمام كثير من الباحثين والإداريين ورجال الأعمال وغيرهم، لها خصائص ومميزات تميّزت بها عن غيرها من الموارد حتى يكون لها التفوق والنجاح في المنظمة، وتتمثل هذه الخصائص فيما يلي⁴:

- القدرة على التعامل في سوق مفتوح يتّصف بالتقلّب والفجائية.
- المرونة والقدرة على التخلّص من أساليب العمل النمطية إلى أساليب متغيرة وغير جامدة لمواكبة حركة المتغيرات داخل وخارج المنظمة.
- التحرر من أسر الخبرات الماضية وحدود التخصص المهني والعملية الدقيق، والقدرة على الانطلاق نحو مجالات عمل وتخصصات وأسواق وشرائح متعاملين متغيرة باستمرار.

¹ غني دحام الزبيدي وآخرون، إدارة الموارد البشرية مفاهيم وتوجهات معاصرة، ط1، (القاهرة: دار الحامد للنشر والتوزيع، 2016)، ص30.

² English oxford living

dictionqires.https://en.oxforddictionaries.com/definition/human_resources 15/10/2018

³ خصائص الموارد البشرية، نقلاً عن: http://mawdoo3.com تاريخ الزيارة 2018/06/26 .

⁴ خصائص الموارد البشرية المتوافقة مع المنافسة، نقلاً عن:

http://www.abahe.co.uk/human-resources-management-enc/60646-human-resource-properties-compatible-with-competition.html.2018/06/26 تاريخ الزيارة

- الاهتمام باكتساب المعرفة الجديدة وتحديد الرصيد المعرفي ومواصلة التنمية الذاتية في فروع المعرفة والخبرة الأكثر توافقاً مع متطلبات العمل، مع إتاحة مساحة مرنة من الخبرات والمعارف المساندة.
 - قبول التغيير والاستعداد لتحمل مخاطر العمل في مجالات أو مناطق جديدة.
 - القدرة على تحمل المسؤولية وممارسة الصلاحيات وتوفير درجة كافية من الاستقلالية وعدم الاعتماد على الغير كمصادر توجيه وإرشاد طول الوقت وفي كل الظروف.
 - قبول التنوع وتحمل أعباءه سواء كان التنوع في أعضاء فرق العمل التي يتعاون معها أو في العملاء أو في مجالات العمل والمسئوليات.
 - القدرة العالية على العمل في فرق ليس بالضرورة أن تكون على أساس المواجهة الشخصية ولكن بالدرجة الأولى إدراك قيمة العمل المشترك والتعامل بمنطق الفريق حتى في حالات تباعد الأفراد في مواقع متباعدة.
 - القدرات الابتكارية والإبداعية، واستثمار الطاقات الذهنية في تقديم الأفكار والمقترحات والحلول للمشكلات، وابتداع الطرق والأساليب الجديدة، والنظر إلى الأمور من زوايا متجددة.
 - القدرة على التفكير الحر والمتحرر من قوالب الصيغ والمفاهيم التقليدية.
 - القدرة على تحمل الصدمات وقبول الفشل ليس باعتباره نهاية المطاف أو النظر إليه على أنه كارثة.
 - الطموح والتطلع إلى مستقبل أفضل باستمرار، وعدم الركون إلى قبول ما حققه الفرد من نجاح، بل السعي باستمرار إلى ما هو أفضل وأحسن سواء لشخصه أو للمنظمة التي يعمل بها.
 - قبول التحديات والمهام الصعبة واعتبارها فرصاً قد لا تتكرر لإثبات الذات وتحقيق التفوق والتميز.
 - التعامل مع المواقف المختلفة بالمرونة المناسبة، والقدرة على تعديل أنماط التعامل بما يتفق ومتطلبات كل موقف¹.
- وبشكل عام من أجل أن تُسهم الموارد البشرية في نجاح وتفوق منظمة ما، يجب أن تتوفر فيها الصفات التالية:
- أن تكون نادرة بمعنى أنها غير متاحة للمنافسين.
 - أن تكون الموارد البشرية قادرة على إنتاج القيم.
 - أن يصعب على المنافسين تقليد الموارد البشرية المتميزة سواء بالتدريب والتأهيل أو السحب من المنظمة.

¹ De Jean-Louis Magakian, Christoph Barmeyer, Xavier Bouziat, Albéric Hounounou 50 ، **fiches pour comprendre la gestion stratégique des ressources humaines** ،Editions Bréal.france، 2003، P 54.

المطلب الثالث: أهمية الموارد البشرية

تُمثّل الموارد البشرية أهمية استراتيجية كبيرة لنجاح أيّ منظّمة، فلا يمكن بل من المستحيل، أن يتحقق الاستخدام الأمثل للموارد الأخرى (مثل: المالية والمادّية...) إذا كانت المنظّمة تفتقر إلى الأفراد ذوي المهارات والمؤهلين والقادرين على أداء وظائفهم المطلوبة منهم.

وتكمن أهمية الموارد البشرية في الواقع المؤسسي أو المنظمي من خلال ما يمكن للمورد البشري أن يحققه في حياة المنظمة أو المجتمعات، وعليه فإن أهمية الموارد البشرية تتمثل فيما يأتي:¹

- زيادة الجودة: وذلك من خلال تحقيق أعلى درجة من جودة الأداء من خلال وجود الأشخاص الخبراء في المجالات التي يعملون بها ضمن الاختصاصات المختلفة، وهنا تبرز أهمية الموارد البشرية في دفع عجلة الإنتاج ذات الجودة العالية إلى الأمام.

- زيادة الأرباح: تكمن أهمية الموارد البشرية على الصعيد المادي فيما تحقّقه من زيادة في الهامش الربحي بالنسبة للمؤسسات من خلال زيادة كمية الإنتاج أو البيع، وما ينعكس على زيادة العائد الذي تحصل عليها المؤسسات من عمليات النمو في الأسواق التي تعمل ضمنها بفضل وجود الكوادر المميزة التي تصل بالمنظمات إلى ذلك.

- تحقيق الأهداف: وذلك عن طريق ما تقدمه الموارد البشرية من منجزات تسهم في مساعدة المؤسسات على تحقيق أهدافها الاستراتيجية، من خلال أداء المهام الوظيفية على الوجه الأمثل، والذي يساعد الأقسام المختلفة في هذه المؤسسات على تحقيق أهدافها، ما يؤدي إلى الأهداف الاستراتيجية بعد ذلك.

- النهوض المؤسسي والحضاري: وهنا تقاس أهمية الموارد البشرية على مستوى المجتمعات ككل من خلال الإسهام في النهضة الإنسانية، وما تحدّثه العقول المفكرة على مستوى الحياة في شتى المجالات، فالمورد البشري يعد العامل الأساسي الذي يساعد على إيجاد الابتكارات التقنية التي تسهل حياة الناس، وتعمل على تغييرها إلى الأفضل.

ومن ناحية أخرى هناك من يرصد أهمية الموارد البشرية من خلال المحاور الرئيسية التالية:²

- الموارد البشرية أساس الاستقلال والنفوذ.

- الموارد البشرية أداة تنافسية عالمية.

- العقول المبتكرة تحفض فاتورة التكنولوجيا المستوردة.

- الموارد البشرية الفاعلة أداة لزيادة الصادرات، وتُكمل الثروة القومية.

- استقطاب العقول أصبح ساحة للصراع العالمي.

- الإدارة الفاعلة للموارد البشرية تُعزز الأمن القومي.

¹ أهمية الموارد البشرية، نقلاً عن: <http://weziwezi.com> تاريخ الزيارة 2018/10/16.

² أحمد ماهر، إدارة الموارد البشرية، ط2، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2012/2011)، ص34.

المطلب الرابع: ماهية إدارة الموارد البشرية ووظائفها

لقد تحوّلت الموارد البشرية تدريجياً من وسيلة لتحقيق الميزة التنافسية بين المنظمات المختلفة لتصبح ميزة تنافسية بحدّ ذاتها في جميع أنواع المنظمات،¹ ومع الأهمية المتزايدة للمورد البشري فقد زاد من الدعوات بضرورة تطويره داخل المنظمة، من أجل خلق قوّة عمل موهوبة وملتزمة تسهم إيجابياً في تحقيق مخرجات المنظمة من خلال إدارة واعية لهذا المورد الحيوي، وتؤكد التوجهات الحالية على ضرورة الإهتمام بالموارد البشرية في المنظمات كإحدى الوسائل التي يمكن من خلالها تحقيق الأهداف الاستراتيجية للمنظمة، وتأسيساً على ذلك فقد أسندت هذه المهمة بالدرجة الأولى إلى إدارة الموارد البشرية، وقيامها بتوجيه هذه الموارد توجيهاً سليماً من خلال الأنشطة التي تمارسها فيما يتعلّق بتدريب وتطوير وصيانة وتعويض الموارد البشرية في المنظمة.²

أولاً: نشأة و تطور إدارة الموارد البشرية

لقد ظهرت الحاجة إلى إيجاد علم متخصص ومستقل بالموارد البشرية وخاصة بعد التعقيدات التي بدت في علاقات العمل بين أصحاب العمل والعاملين، وأصبح هذا الأمر واضحاً جلياً منذ الثورة الصناعية وظهور الآلات، وسنعرض لمحة عن مراحل التطور التاريخي لإدارة الموارد البشرية فيما يأتي:

1- مرحلة الثورة الصناعية:

تغطي هذه المرحلة الفترة من سنة 1760 إلى 1860 في دول أوروبا الغربية، وقد واكبتها مجموعة من التغيرات الاجتماعية والاقتصادية التي شهدتها هذه المجتمعات التي كان يسود فيها نمط الإنتاج العائلي، الذي كان يعتمد على وحدات صغيرة، تُدار بواسطة مالك المنظمة³، وأهم ما كان يُميزها ظهور الآلات والمصانع الكبيرة واستغنائها أحياناً عن العمّال، واحتياجها أحياناً إلى عمالة متخصصة، كما أدى ذلك إلى سوء ظروف العمل، وظهور فئة ملاحظين ومشرفين أساءوا أحياناً إلى العاملين تحت إمرتهم، ولقد أظهرت هذه الفترة الاحتياج إلى ضرورة تحسين ظروف العاملين⁴.

2- مرحلة نمو الاتحادات العمّالية:

تُعَدُّ هذه المرحلة تتويجاً للمرحلة السابقة حيث بدأ العمّال في هذه المرحلة في تنظيم أنفسهم في شكل نقابات واتحادات تقوم بالدفاع عن مصالحهم، وجمع شملهم، وتمثيلهم أمام الإدارة، ومناقشة مطالبهم مع الإدارة، والمتمثلة في زيادة

¹ أدهم أنور أبو العطا، أثر إدارة تنمية الموارد البشرية على التميز في تقديم الخدمات، دراسة حالة جمعية الهلال الأحمر الفلسطيني، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، 2018، ص10.

² غني دحام الزبيدي وآخرون، إدارة الموارد البشرية مفاهيم وتوجهات معاصرة، ط1، (القاهرة: دار الحامد للنشر، 2016)، ص31.

³ محمد جاسم الشعبان، محمد صالح الأبعج، إدارة الموارد البشرية في ظل استخدام الأساليب العلمية الحديثة الجودة الشاملة-الهندرة، ط1، (عمّان: الرضوان للنشر، 2014)، ص27.

⁴ أحمد ماهر، المرجع السابق، ص44.

الأجور وتحسين ظروف العمل، وحمايتهم من البطالة الفنية، وتوفير الأمن والاستقرار الوظيفي لهم، وقد إتّسمت هذه المرحلة بما يلي:¹

- زيادة أعداد الاتحادات والنقابات، بسبب انضمام أعداد متزايدة من العمّال إليها، ما أكسبها القوة والانتشار.
- بداية تدخل الحكومات لحماية هذه المنظمات الوليدة، بسنّ التشريعات لحماية حقوق العمّال، ونتيجة لظهور هذه الاتحادات، بدأت نظرة الإدارة تتغير تجاه العاملين، فتحوّلت من النظر إلى الفرد باعتباره عنصراً من عناصر الإنتاج، (مثلته مثل الآلات والمواد الخام)، إلى كونه مشاركاً في العملية الإنتاجية، وعنصراً أساسياً لا غنى عنه.
- كذلك بدأ الاستماع إلى شكاوى العاملين، والعمل على حلّها، واللجوء إلى التحكيم لحلّ الخلافات بين الإدارة والعاملين، وكذلك تقديم الخدمات والمزايا الاجتماعية للعاملين، والاهتمام بتحديد أوضاع اللواجبات الوظيفية، ووضع هيكل واضح للأجور، تضمن حصول العاملين على حقوقهم.

3- مرحلة حركة الإدارة العلمية:

بدأت هذه المرحلة في نهاية القرن 19 وشهدت التطوّرات المهمّة في ظهور أهمية إدارة الأفراد انتشار حركة الإدارة العلمية، بقيادة فردريك تايلور الملقّب بأبي الإدارة، وقد بدأت هذه الحركة منذ عام 1890 تقريباً، واستمرّت حتى بداية الحرب العالمية الأولى، وقد استخدمت هذه الحركة الطريقة العلمية في الإدارة، ونادت بأهمية اهتمام الإدارة العليا بوظيفة إدارة الموارد البشرية، من خلال معرفة الطريقة المثلى لأداء كل وظيفة، ورفع مستوى إنتاجية العاملين بما يمكن من زيادة أجورهم بدون ارتفاع تكلفة الإنتاج. وقد ساهم مجموعة من العلماء بإضافات مهمّة إلى ما قدّمه "تايلور" من أفكار، حيث قدّم كل من "فرانك جليبرت" و"هنري جانث" بعض الأفكار الجديدة حول طريقة دفع الأجور، تعتبر أكثر عدالة من طريقة "تايلور"، كما حققت أفكار "جانث" الخاصة بإعداد جداول العمل فوائد كثيرة عند استخدامها، و كنتيجة للإدارة التايلورية بأهمية العنصر البشري في المنظمة فقد توصل إلى ما أسماه بالأسس الأربعة للإدارة و هي:²

- تطوير حقيقي في الإدارة.
- الاختيار العلمي للعاملين.
- الاهتمام بتطوير وتنمية العاملين وتعليمهم.
- التعاون الحقيقي بين الإدارة والعاملين.

¹ حمد جاسم الشعبان، محمد صالح الأبيج، المرجع السابق، ص29.

² نشأة وتطور إدارة الموارد البشرية، نقلاً عن: <http://kenanaonline.com/users/ahmedkordy/posts/157962> تاريخ الزيارة 2018/10/15.

وبالرغم مما قدمته هذه المرحلة من تأكيد على معايير العمل وتحسين طرقه ونظم الحوافز، إلا أنّ هذه الأفكار قُوبلت بهجوم ومقاومة عنيفة، تركزت على عدم حصول العمال على أجر مقابل إنجازهم معدلات إنتاج عالية، فضلاً عن إهمال الجوانب الإنسانية للعاملين¹.

4- مرحلة حركة العلاقات الإنسانية:

بدأت حركة العلاقات الإنسانية في الظهور في عشرينيات وأربعينيات القرن الماضي، وكانت ردّة فعل طبيعيّاً لمبادئ حركة الإدارة العلمية، حيث بدأ الإهتمام ببعض الجوانب التي كان قد أهملها أنصار الإدارة العلمية، فاهتمّ رواد العلاقات الإنسانية بالعنصر البشري والعلاقات الشخصية للعاملين وعلاقتهم برؤسائهم، كما اهتمّوا بحوافز العامل ودوافعه، وبالمبادرات الفردية، وهكذا وضعت هذه الحركة العنصر البشري في مقدّمة العوامل المؤثرة في السلوك التنظيمي، حيث اعتبرت المنظمة نظاماً اجتماعياً أساسه الفرد، ولم تضحّ بالفرد على حساب العمل، كما فعلت حركة الإدارة العلمية.

بدأت هذه الحركة بالقيام بأبحاث وتجارب في مصانع "هاوثورن" بشركة "وستون إلكتريك" بين عامي 1927 و1932، بقيادة "ألتون مايو" ومساعديه، وقد تناولت هذه الأبحاث والتجارب العلاقة بين العمل والإنتاجية، وقد أكّدت هذه الدراسات أنّ الطريقة التي يتصرف بها الأفراد في العمل لا تتأثر بطبيعة العوامل الماديّة التي يحصلون عليها فقط، ولكنها تتأثر بعوامل كثيرة أخرى، وقد تبلورت هذه النظرية في مفهوم أساسي يقوم على أنّ التنظيم يجب أن يُقنع الأفراد بأنهم جزء أساسي منه، وأنّ الأهداف التي يسعى إلى تحقيقها تستحق جهودهم².

5- مرحلة العلوم السلوكية:

بدأت هذه المرحلة كنتيجة طبيعية لتطور الأبحاث والدراسات التي تمّت في مرحلة العلاقات الإنسانية، فركزت على دراسة العوامل السلوكية وتحليلها، والاهتمام بالبحث العلمي، مع تجنّب تبني وجهة النظر الفنية بشكل متطرف، كما فعلت الإدارة العلمية، وعدم الأخذ بما ذهب إليه حركة العلاقات الإنسانية بالكامل، وقد كان للدراسات السلوكية الحديثة أثر ملموس في إبراز أهمية الجوانب السلوكية في تحديد كفاءة العاملين، وكيف أنّ السلوك التنظيمي وأداء الفرد يتأثران بعوامل نفسية واجتماعية وثقافية، بالإضافة إلى عناصر بيئة العمل الماديّة والفنية، وأصبح يُنظر إلى الفرد على أنه جزء من نظام اجتماعي.

ويختلف المدخل السلوكي في الإدارة عن مدخل الإدارة العلمية ومدخل العلاقات الإنسانية من حيث أنّه أكثر شمولاً، لأنه يضع في اعتباره جميع الجوانب الخاصة ببيئة العمل وظروفه وأثرها على العامل وسلوكه، وينبغي التأكيد على

¹ حمد جاسم الشعبان، محمد صالح الأبعج، المرجع السابق، ص30-31.

² حمد جاسم الشعبان، محمد صالح الأبعج، المرجع نفسه، ص31-32.

العلوم السلوكية ما هي إلا أداة لمعاونة الإدارة في الكشف عن دوافع السلوك الإنساني للعاملين، وأثر العوامل المختلفة على هذا السلوك، وهي بذلك تضيف نوعاً من المعرفة الجديدة التي يمكن الاستفادة منها في بعض مجالات إدارة الأفراد، مثل سياسة الحوافز، ونظم الاتصالات الإدارية، وأنماط القيادة والتنظيمات غير الرسمية¹.

مرحلة ظهور أخصائي الأفراد:

بعد ظهور وانتشار نظام المصنع وإنشاء المنظمّات الكبيرة، التي بدأت تنمو في أحجامها، من حيث تزايد عدد العاملين، وتوسّع المنشأة وتعدد عملياتها وتعقدها، أخذت تبرز أهمية وجود أنشطة متخصصة للإشراف على تشغيل العاملين، كان من أولها وظيفة التعيينات، التي تطوّرت لتشمل أنشطة الاستقطاب والاختيار والتعيين، وقد بدأت المنظمّات في تعيين مديرين لهذه الأنشطة، ومع بداية عام 1912 اعترفت الإدارة بأهمية إنشاء إدارة أو قسم مستقل يُعنى بشؤون الأفراد "الموارد البشرية"، وقد بدأت هذه الإدارة مع حلول عام 1920، تحتلّ مركزاً مهماً، كإحدى الوظائف الأساسية للمنظمة الحديثة، ومن ثمّ ظهر مختصون بشؤون الأفراد، يمارسون أنشطة متخصصة، مثل التدريب والاختيار والأجور والحوافز وغيرها، وأصبحت هذه الوظيفة تقوم بوضع حلول لما يواجهه المنظمّات من مشاكل مصاحبة لاستخدام الموارد البشرية².

7- إدارة الموارد البشرية الحديثة:

تقوم إدارة الموارد البشرية على تبني مدخل الموارد البشرية، الذي يمكنها ان تستفيد منه بطريقتين هما: زيادة الفاعلية التنظيمية، وإشباع حاجات الأفراد، حيث أصبحت إدارة الموارد البشرية تنظر إلى كلّ من الأهداف التنظيمية وحاجات الأفراد على أنّهما مكملان أحدهما لآخر، وأنه لا يجب أن ينظر إليهما على أساس أنّهما منفصلان، أو أنّ تحقيق أيّ منهما يكون على حساب الآخر.

ويُعدّ مدخل إدارة الموارد البشرية مدخلاً حديثاً نسبياً في إدارة الأفراد، وبالرغم من أهميته إلا أنّ هذا المصطلح الإداري يصعب تحديده تحديداً دقيقاً، وإن كانت هناك مجموعة من المبادئ تقدم أساساً لهذا المدخل وهي :

- الفرد يعتبر استثماراً إذا أحسنت إدارته وتنميته، إذ يمكن أن يحقق فوائد طويلة الأجل للمنظمة في شكل زيادة للإنتاجية.
- السياسات والبرامج والممارسات ضرورية لإشباع الحاجات النفسية (العاطفية) والاقتصادية للفرد.
- أهمية تهيئة بيئة العمل بهدف تشجيع الأفراد على تنمية مهاراتهم واستغلالها لأقصى حدّ.
- برامج وممارسات الموارد البشرية لا بدّ أن تنقذ وتحقق بطريقة يُراعى فيها تحقيق التوازن بين حاجات الأفراد وأهداف المنظمة.

¹ حمد جاسم الشعبان، محمد صالح الأبيح، المرجع السابق، ص32-33.

² حمد جاسم الشعبان، محمد صالح الأبيح، المرجع نفسه، ص33.

ويبدو أنّ هناك نمواً متزايداً في أهمية إدارة الأفراد لكافة المنظّمات وذلك نتيجة للتغيّرات الاقتصادية والاجتماعية والتكنولوجية المتلاحقة، وهناك كثير من التحدّيات التي يجب أن تتصدّى لها هذه الإدارة، تتمثل في الاتجاه المتزايد نحو التوسع في استخدام الأوتوماتيكية والاعتماد على الحاسبات الإلكترونية في إنجاز كثير من وظائف إدارة الأفراد، بعد أن كان الاعتماد في إنجازها على الأفراد أنفسهم، كما تواجه الإدارة جملة من الضغوط الاجتماعية والاقتصادية والسياسية، وكذلك التغيير المستمر في مكونات القوى العاملة على مستوى الدولة، من حيث المهن والتخصّصات والجنس¹.

ثانياً: مفهوم إدارة الموارد البشرية

تعتبر إدارة الموارد البشرية واحدة من أهمّ العمليات الإدارية في المنظّمة، حيث إنّها تهتمّ بالعنصر البشريّ الذي يُقَدَّر أنشطتها، ومشاريعها جميعها، كما أنّ لهذا العنصر دوراً رئيسياً في تحقيق أهدافها، ولقد تعددت تعريفات الباحثين لإدارة الموارد البشرية باختلاف نشاطها ووظائفها نستعرض بعضاً منها فيما يأتي:

- يُعرّفها البعض على أنّها " الإهتمام الكليّ بشؤون الأفراد في المنظّمة " بينما يصفها آخرون بأنّها "عملية ضمّ الموظفين الأكفاء، وتنميتهم، وخلق ظروف تنظيمية تشجعهم على تقديم أفضل الجهود في أداء العمل"، كما تمّ تعريفها على أنّها "تلك النشاطات التي تشمل كل القرارات والممارسات الإدارية التي تؤثر مباشرة في الأفراد العاملين"².

- تعرف إدارة الموارد البشرية أيضاً بأنّها "مجموعة من البرامج، والوظائف، والأنشطة المصممة لتعظيم كل من أهداف الفرد والمنظمة، والموارد البشرية كاصطلاح يعتبر حديثاً وقد حل محل اصطلاح الأفراد الذي كان سائداً أو القوى العاملة، ولقد كانت سنة 1970 هي نقطة التحول التدريجية³، عندما قامت الجمعية الأمريكية لإدارة الأفراد، و هي أكبر منظمة متخصصة في مجال الإدارة بتغيير المصطلح إلى إدارة الموارد البشرية، وذلك حتى يتماشى مع الأدوار الاستراتيجية المتزايدة للموارد البشرية في نطاق المؤسسات أو المنظمات، وليصبح مديرو الموارد البشرية شركاء كاملين في الأعمال المتعلقة بالتخطيط الاستراتيجي⁴.

- عُرّفت إدارة الموارد البشرية على أنّها " الإدارة المسؤولة عن تخطيط وتنظيم وتوجيه ورقابة وتزويد وتنمية وتعويض واندماج وإنهاء خدمة الموارد البشرية وذلك لتحقيق أهداف الفرد والمنظمة والمجتمع"⁵.

¹ حمد جاسم الشعبان، محمد صالح الأبعج، المرجع السابق، ص33-35.

² رشيد مازن فارس، إدارة الموارد البشرية الأسس النظرية والتطبيقات العملية في المملكة العربية السعودية، ط3، (الرياض: العبيكان للنشر، 2009)، ص13.

³DIETRICH, Anne. et al. **La gestion des ressources humaines**, (Paris: La découverte, Edic, 2011), p 1.

⁴ وائل محمد جبريل، إدارة الموارد البشرية : النشأة والتطور والمفهوم والوظائف، جامعة عمر المختار، 2009، ص14.

⁵ غني دحام الزبيدي وآخرون، المرجع السابق، ص33.

- وهناك من يرى أن إدارة الموارد البشرية هي " النشاط الإداري المتعلق بتحديد احتياجات المنظمة من القوى العاملة وتوفيرها الاعداد والكفاءات المحددة وتنسيق الاستفادة من هذه الثروة البشرية بأعلى كفاءة ممكنة"¹.
من التعاريف السابقة يمكن أن نخلص إلى أن إدارة الموارد البشرية هي وظيفة إدارية في المنظمة تهتم بتخطيط وتوجيه وتنظيم كل ما يتعلق بالموارد البشرية بكفاءة وفعالية، من أجل تحقيق الأهداف المشتركة بين الفرد والمنظمة والمجتمع.

ثالثاً: أهمية إدارة الموارد البشرية

أصبحت إدارة الموارد البشرية تحتل سلطة إدارية ومكانة أعلى داخل المنظمات المعاصرة، وأصبح من الضروري الإهتمام بأنشطة الموارد البشرية لتأثير العوامل البيئية على كل من: المنظمات والعاملين فيها، والأنشطة الخاصة بهم، وقد كان ذلك مطلباً أساسياً خاصة بعد أن أصبحت المجتمعات تطالب المنظمات بتحقيق الأهداف الاجتماعية إلى جانب اهدافها الخاصة بالربحية².

تكتسب إدارة الموارد البشرية كإحدى وظائف المنظمة العصرية أهمية كبيرة في القرن الحادي والعشرين، فهي إدارة لأهم وأعلى أصول المنظمة، إذ أنّ ما يُميّزها عن باقي هذه الأصول أنّها أصول مُفكّرة، هذا يفترض أنّ الإدارة تعتمد للإفادة المثلى من مواردها البشرية فتشجعهم وتدفعهم للاجتهد والابتكار وتهيئ مناخاً يَنمي ذلك وينشّطه، فمهما اهتمت الإدارة بتحديث التجهيزات وتعزيز القدرة التمويلية وحددت أهدافاً طموحةً للإنتاج والتسويق والتمويل وأخرى للتمييز على المنافسين، فإن كان كل هذا لن يتسنى تحقيقه دون بشر قادرين محفّزين يعملون بروح الفريق، وتكمن أهمية إدارة الموارد البشرية فيما يلي:³

- تهتم بالموارد الرئيسية في المنظمة وهم الأفراد.
- لا توجد منظمة دون إدارة موارد بشرية.
- تقوم بتطوير مهارات الأفراد العاملين بالمنظمة.
- وضع الخطط المناسبة للتدريب.
- تقوم بدراسة مشاكل الأفراد ومعالجتها.
- تختار الأفراد المناسبين لشغل الوظائف.

¹ رحاب محمد أنيس شبير، واقع إدارة الموارد البشرية في المؤسسات غير الحكومية في قطاع غزة وسبل تطويره، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الاسلامية غزة، 2004، ص08.

² أحمد بن عبد الرحمان الشميمري، وآخرون، مبادئ إدارة الاعمال الأساسية والاتجاهات الحديثة، ط12، (الرياض: العبيكان للنشر، 2016)، ص298.

³ هاني ربحي أحمد عبد العال، أساليب تنمية إدارة تنمية الموارد البشرية في البنوك الإسلامية بمحافظة غزة وأثرها في تحقيق الجودة الشاملة، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الاسلامية غزة، 2018، ص11.

وتظهر أهمية إدارة الموارد البشرية بشكل واضح من خلال التحوّل في عملية تنفيذ البرامج المتعلقة بالأفراد من الروتين إلى الديناميكية والتغيّر تبعاً لمتطلبات المنظمة، أي أنّها بذلك:¹

- تُعدّ أداة للتغيير لأن الموارد البشرية تُمثّل أهمّ عناصر بقاء المنظمة، وتعمل في الوقت نفسه على تعزيز السلوكيات المرغوبة التي تعمل على رفع مستوى التدريب الذي تحتاج إليه المنظمة، لتعزيز ودعم الاستراتيجية المتبعة.
- إلى جانب الانتباه على سرّيّة الاحتفاظ بالمعلومات تؤثر كذلك في عمليات اختيار وتطوير مجموعة رأس المال البشري، وهو ما يدفع المنظّمات إلى اعتبار أن إدارة الموارد البشرية جزء من الإدارة الاستراتيجية بوصفها الإدارة المسؤولة عن تحديد الهيكل التنظيمي للمنظمة وتوصيف وظائفها.
- تلعب إدارة الموارد البشرية دوراً مهماً في صياغة وتنفيذ استراتيجية المنظمة من خلال الذكاء التنافسي عند صياغة الاستراتيجية عن طريق جمع البيانات التفصيلية بخصوص الحوافز الجديدة التي يستخدمها المنافسون من خلال استقصاء آراء الموظّفين التي يتّضح من خلالها المعلومات التي يمكن الاعتماد عليها في معرفة شكاوى العملاء، وكذلك من خلال توفير المعلومات عن نقاط القوّة والضعف الداخلية للمنظمة وتُصيغ المنظّمات استراتيجيتها بهدف الاستفادة من الميزة التنافسية المبينة على الموارد البشرية.

رابعاً: أهداف إدارة الموارد البشرية

يجب التركيز على مكوّنات نظام الموارد البشرية بحيث تؤدي المدخلات والعمليات التي تجري عليها إلى مخرجات تتمثل بالموارد البشرية المدربة ذات الأداء الأفضل الذي يتناسب مع احتياجات السوق، ويكمن الهدف الأساسي لتسيير الموارد البشرية في المنظمة هو تطوير الأفراد تطويراً يُلبّي رغباتهم ويَسدُّ احتياجات المنظمة وتتمثل هذه الأهداف فيما يلي:²

- 1- الأهداف الاجتماعية:** تتمثل هذه الأهداف في مساعدة الأفراد بإيجاد فرص عمل ذي ربحية وإنتاجية ممّا يجعلهم سعداء ويشعرون بالحماس ودوافع العاملين للعمل ممّا يؤدي إلى رفع معنوياتهم وإقبالهم للعمل وبذلك يتمّ تحقيق الرفاهية للأفراد والمجتمع.³
- 2- أهداف العاملين:** تتجلى في أنّ العاملين يتوقعون من المنظمة أن يجدوا فرص عمل وأن تُتاح لهم فرص الترقّي والتقدّم عندما يكونون مؤهلين، فضلاً عن وجود ظروف عمل جيّدة تمكّنهم من العمل وتزويد من إنتاجيتهم وتحقيق مكاسبهم، ووجود سياسات موضوعية تمنع من استخدام السلطة من قبل القيادات الإدارية في إساءة معاملة العاملين.
- 3- أهداف المنظمة:** تتمثل في جلب أفراد أكفاء عن طريق الاختيار والتعيين وفقاً للمعايير الموضوعية، وتنمية قدرات الأفراد لمواكبة التغيّرات البيئية (الداخلية والخارجية) من خلال تدريبهم وتطويرهم على وفق برامج تدريبية تتماشى مع تطور المنظمة، وتحقيق الإنتماء والولاء بترقية العاملين وضمان مستقبلهم الوظيفي.

¹ غني دحام الزبيدي وآخرون، المرجع السابق، ص35.

² غني دحام الزبيدي وآخرون، المرجع نفسه، ص35.

³ DIETRICH, Anne, et al. Op.Cit, p3.

وفي ضوء ما سبق يمكن تحديد الأهداف الرئيسية لإدارة الموارد البشرية في الآتي:¹

- توفير الموارد البشرية المناسبة بالمواصفات المطلوبة في الوقت المناسب.
- الارتفاع بإنتاجية القوى العاملة طبقاً لإمكانات المنظمة.
- تهيئة ظروف العمل.
- حفز العاملين على التعاون وزيادة الإنتاج.
- بناء وتدعيم الولاء المؤسسي لدى العاملين وتحقيق درجة عالية من الرضا الوظيفي لديهم.
- التقييم الموضوعي لأراء وشكاوى العاملين.
- الإهتمام بمقترحات العاملين وتطبيق المناسب منها.
- تحقيق المسار المهني والوظيفي السليم للعاملين.
- حلّ مشكلات العاملين الخاصّة بالعمل.
- حلّ المشكلات الشخصية والأسرية للعاملين.
- صيانة القوى البشرية وتنميتها وتطويرها.

وفي هذا السياق لا بُدّ من الإشارة إلى الآتي:

- أنّ اهداف إدارة الموارد البشرية يتمّ تحديدها في ضوء الأهداف العامّة للمنظمة.
- أنّ تحقيق أهداف إدارة الموارد البشرية يُساهم في تحقيق الأهداف العامّة للمنظمة.
- أنّ اهداف إدارة الموارد البشرية يجب أن تتكامل معاً، وأن تتّصف بالقبول والمرونة والواقعيّة وإمكانية التحقيق والقياس.

خامساً: وظائف إدارة الموارد البشرية

إنّ تنوّع اهتمامات المنظمات في مجال تسيير الموارد البشرية يؤدي إلى تحديد محتوى متباين لهذه الوظيفة، إنّ أنشطة الموارد البشرية لا تمارس كلّها في إطار إدارة الموارد البشرية، الوحدة الإدارية المتخصّصة في تسيير الموارد البشرية، بل منها ما يُمارس خارج هذه الإدارة من قبل المدراء التنفيذيين، وهذا ما يؤدي إذن إلى استخدام مصطلحين مختلفين وهما إدارة الموارد البشرية ووظيفة الموارد البشرية، فالإدارة إذن هي الوحدة الإدارية المتخصّصة في ممارسة مهام إدارة الموارد البشرية في المنظمة، ووظيفة الموارد البشرية تعني مجموعة الأنشطة المتعلقة بإدارة العنصر البشري في المنظمة سواء تمّت إدارتها من قبل إدارة الموارد البشرية أو من قبل المدراء التنفيذيين، إنّ إدارة الموارد البشرية هي الهيكل الإداري أو الوحدة الإدارية التي تتولّى ممارسة وظيفة الموارد البشرية، هذا إذا استخدمنا مصطلح إدارة للإشارة إلى الهيكل الإداري المكلف بتسيير الموارد البشرية، إلّا أنّ مصطلح الإدارة يُستخدم أيضاً ليعني العملية الإدارية التي تتضمن وظائف الإدارة من تخطيط وتنظيم وتوجيه ورقابة، ووفقاً لهذا فإنّ مصطلح الإدارة في مفهومه هذا لا يختلف عن مفهوم مصطلح التسيير، وعلى هذا الأساس فإنّ مصطلح

¹ محمد أبو النصر مدحت، المرجع السابق، ص65.

إدارة الموارد البشرية يحمل مدلولين، الأول الوحدة الإدارية المتخصصة في تسيير الموارد البشرية والثاني ممارسة العملية الإدارية على العنصر البشري بكل وظائفها من تخطيط وتنظيم وتوجيه ورقابة، ووفقاً لهذا المفهوم الأخير إذن فلا فرق بين المصطلحين، يمكن حصر المهام الأساسية لتسيير الموارد البشرية فيما يلي:¹

1- تحليل العمل:

يعني التعرّف على كل الأنشطة التي تتكوّن منها مناصب العمل تؤدي في ظلّها وتحديد متطلبات الوظيفة من القدرات والمهارات المتوّعة، واستخدام تلك البيانات في تقييم الوظائف وتحديد أهميتها النسبية مقارنة بالوظائف الأخرى في المنظمة، والتقييم يُعدّ أمر أساسي لتصميم نظام الأجور والحوافز.

2- تقدير الاحتياجات من الموارد البشرية:

تقدير احتياجات المنظمة من العاملين من حيث الحجم والنوع، وتقدير طلب المنظمة من القوى العاملة وتحليل المعروض والمتاح لتقدير العجز أو الفائض المتوقّع من القوى العاملة في المنظمة وتحديد كيفية معالجة حالة اختلال التوازن.

3- الاختيار والتعيين:

البحث عن العاملين في سوق العمالة وتحديد المصادر المناسبة للحصول على العناصر البشرية المرغوبة وتصنيفها من خلال طلبات العمل، حيث يتم اختبار أفضل المرشحين، وذلك باستخدام العديد من الاختبارات، إلى جانب تعيينهم في الأماكن والوظائف المناسبة لقدراتهم.²

4- تصميم هيكل الأجور:

تقدير قيمة وأهمية كل وظيفة وتقدير أجرها على أساس ذلك، وتصميم الدرجات الأجرية للوظائف وهيكل الحوافز الذي يعني منح مقابل عادل لكل أداء متميّز، والتحفيز يكون على الأداء الفردي أو الأداء الجماعي، إضافة إلى الحوافز التي تتحدد على مستوى المنظمة ككل.

5- تقييم الأداء:

تقييم أداء الأفراد من خلال أساليب تقييم الأداء، والتقييم عادة ما يتمّ من طرف الرؤساء المباشرين، هناك تعاون بين إدارة الموارد البشرية والإدارات التنفيذية وذلك فيما يتعلّق بتأسيس نظام التقييم ومراجعة نتائج التقييم واعتمادها.

¹ عبد الفتّاح بوخخم، تسيير الموارد البشرية مفاهيم أساسية وحالات تطبيقية، (الجزائر: دار الهدى، 2011)، ص22.

² وظائف إدارة الموارد البشرية، نقلاً عن: <https://www.rowadalaamal.com/> تاريخ الزيارة 2020/07/22.

6- التكوين:

يهدف التكوين إلى رفع كفاءة العاملين، بالتعاون إدارة الموارد البشرية مع الإدارة التنفيذية في المنظمة، تقدر احتياجات العاملين للتكوين وطرق التكوين.

7- المعلومات والاتصالات:

مجال المعلومات والاتصالات خضع لتطور كبير، حيث يقوم مسير الموارد البشرية بضمان انسياب المعلومات العامة في المنظمة والخاصة مثلاً بالتطور التكنولوجي، التطور التجاري والعلاقات الإنسانية، إلخ ... ويتحقق ذلك باستخدام وسائل متعددة منها: الاجتماعات، صحافة المنظمة، المنشورات، والوسائل السمعية البصرية، كذلك يساهم مسؤول الموارد البشرية في تحديد إجراءات الحصول على المعلومات الصاعدة وذلك باستخدام نظام المقابلات الشخصية والكشف عن الرأي العام، وسياسة المعلومات قد تسند إلى مسؤول إدارة تسيير الموارد البشرية أو إلى إدارة خاصة مستقلة، وعادة ما يُتبع الأسلوب الأخير في المنظمات ذات الحجم الكبير.

8- تحسين ظروف العمل:

إن حركة تحسين ظروف العمل حديثة العهد في فلسفة الإدارة، الأهمية المعطاة لها تتباين من منظمة لأخرى تبعاً للأهمية التي يُعطيهها المسؤول لهذا النشاط، وفي هذا المجال يحصل مسير الموارد البشرية على تفويض للسلطات من مدير المنظمة في مجال تحسين ظروف العمل، حيث يتمثل دوره أساساً في المشاركة في الهيئات المنشأة لهذا الغرض منها لجنة الأمن ولجنة تحسين ظروف العمل، حيث يعمل على تنشيط هذه اللجان ويُساعد إدارة المنظمة على توفير الظروف الملائمة لتمكينها من ممارسة نشاطها بفاعلية.

إضافة إلى ذلك يسهر مسير الموارد البشرية على ضمان الصحة والسلامة المهنية أثناء تأدية مهام العاملين داخل المنظمة والحفاظ عليهم من الحوادث والأخطار، وتحديد التعويضات للأشخاص المعرضين للإصابات¹.

9- العلاقات الاجتماعية:

لمسؤولي إدارة الموارد البشرية دور بارز في مجال العلاقات الاجتماعية، حيث يلعب دوراً مهماً في المجالات التالية:

- علاقات العمل من أولويات عمل مسير الموارد البشرية، فبحصوله على تفويض من الإدارة يكون الممثل الرسمي لمسؤولي المنظمة مع النقابة ومفتشية العمل.
- لمسؤولي الموارد البشرية دور فعال في تنشيط وعمل مختلف اللجان في المنظمة.

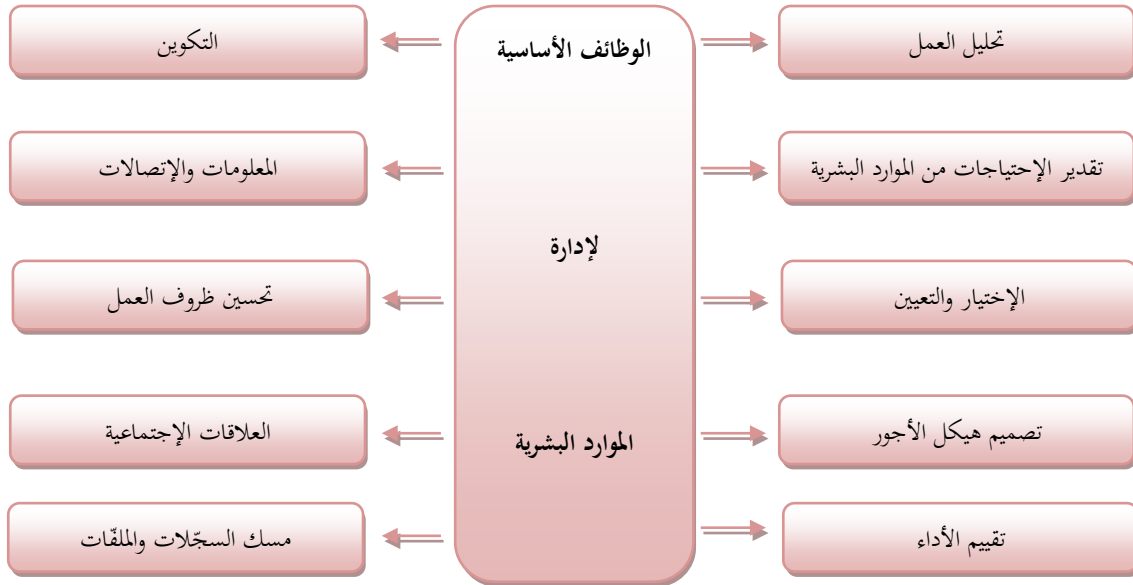
¹ وظائف إدارة الموارد البشرية، نقلاً عن: <https://www.almaal.org/human-resource-management-jobs> تاريخ الزيارة 2020/07/22.

- تهتم إدارة الموارد البشرية بالكشف عن مراكز التوتر في المنظمة وبحث احتمال تطورها، وتحدد ما إذا كان من الممكن تلبية الاحتياجات قبل حدوث التوتّرات وتطوّرها.

10- مسك السجلات والملفات:

تتولّى إدارة الموارد البشرية مسك السجلات والملفات وذلك بهدف تكوين نظام يمكنها من المتابعة وتوفير الإحصاءات الضرورية، وعليه فإدارة الموارد البشرية تعمل على تسجيل ومتابعة ومراقبة المعطيات الفردية والجماعية للأفراد في المنظمة، وتتولّى توفير الإحصاءات المتعلقة بمعدّل الغياب، معدّل دوران العمل، معدّل حوادث العمل، معدّلات التأخير عن العمل مع البحث في أسبابها، تُولي إدارة الموارد البشرية أيضاً مسك السجلات التي تفرضها التشريعات مثل سجل العطل المدفوعة الأجر، سجل العمّال، سجل العمّال الأجانب، سجل حوادث العمل، سجل حفظ الصحّة والأمن وطبّ العمل، سجل الفحص التقني للمنشآت والتجهيزات الصناعية، إلخ... يمكن تلخيص الوظائف الأساسية لإدارة الموارد البشرية في الشكل التالي:

الشكل رقم (02): الوظائف الأساسية لإدارة الموارد البشرية



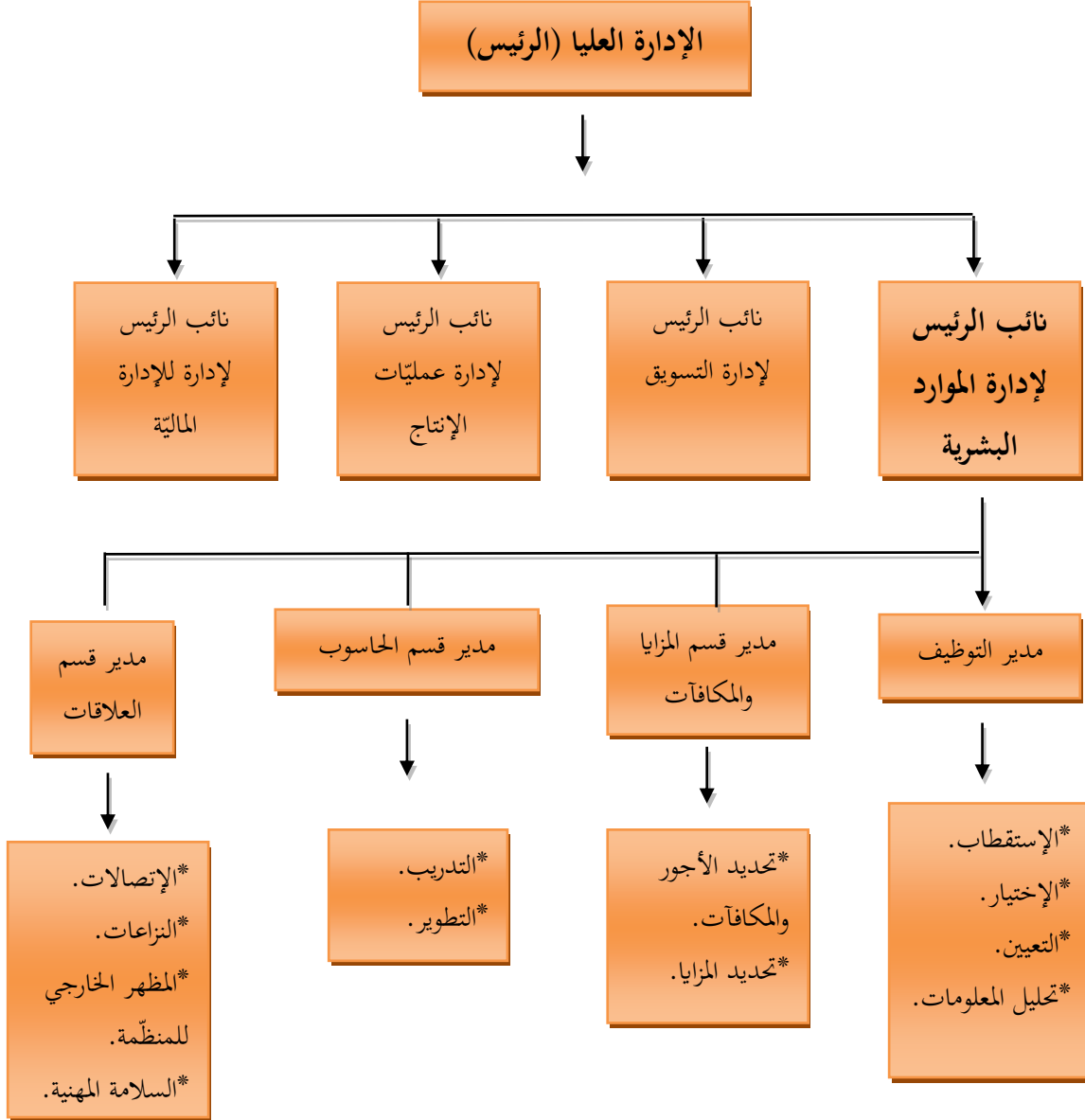
المصدر: إعداد هذا الشكل بالاعتماد على: عبد الفتّاح بوخمخ، تسيير الموارد البشرية مفاهيم أساسية وحالات تطبيقية ص 22-24.

سادساً: موقع إدارة الموارد البشرية في الهيكل التنظيمي للمنظمة

نظراً للأهمية الكبيرة التي تُعنى بها إدارة الموارد البشرية، الأمر الذي يجعلها تتموقع في الهيكل التنظيمي للمنظمة، ومع اختلاف في تحديد هذا الموقع من منظمة لأخرى لعدّة عوامل من أهمّها: الاستراتيجية التي تنتهجها إدارة المنظمة في

إدارة الموارد البشرية، وعدد العاملين والهيكل التنظيمي العام، إلا أنّ المنظمات تتفق على أن إدارة الموارد البشرية لها مكانة مرموقة في الهيكل العام، والشكل الآتي يوضّح موقع إدارة الموارد البشرية في المنظمة.

الشكل رقم (3): موقع إدارة الموارد البشرية في الهيكل التنظيمي العام للمنظمة



المصدر: الهيتي، خالد عبد الرحيم، الاتجاهات الحديثة لإدارة الموارد البشرية، ط1، (عمان: دار وائل للنشر، 2005)، ص53.

سابعاً: التطورات الحديثة في وظائف إدارة الموارد البشرية

مع انتهاء القرن العشرين وحلول القرن الواحد والعشرين، يُلاحظ أنّ وظائف الموارد البشرية شهدت الكثير من التطورات، نتيجة التقدم العظيم والتطور الكبير في شتى جوانب العلم والتكنولوجيا، الأمر الذي ترتّب عليه تغير طبيعة الأعمال الحكومية، وتركيبه القوى العاملة واحتياجاتها، وتنامي الحاجة إلى قوى عاملة ذات مستوى عالٍ من المهارات، ونشأ عن هذا تغيير في النظرة التقليدية لممارسات إدارة الموارد البشرية، وجعل عملها أكثر تعقيداً، وزاد من أهميتها لأداء

المنظمات بفعالية وكفاءة، وجعل دورها جوهرياً لمجابهة التحديات المتزايدة التي تواجهها المنظمات، أكثر من أي وقت مضى¹.

يمكن تلخيص أهم التطورات الحديثة في وظائف إدارة الموارد البشرية في الآتي:

- لم تعد مهام إدارة الموارد البشرية تقتصر على النشاطات التقليدية المتعلقة بالتوظيف، والترقية، والتأديب، ومنح المكافآت، وإنهاء الخدمة، وغيرها من النشاطات التقليدية، بل غدت تقوم بالكثير من الأعباء التي فرضتها البيئات المعقدة للمنظمات الإدارية، فأصبح عليها القيام بدور إيجابي من خلال الإعداد للتغيير للمساعدة في التكيف مع كل المستجدات، كما إزداد البعد الاستراتيجي لإدارة الموارد البشرية، وأمسّت جزءاً أساسياً من عملية التخطيط الاستراتيجي للمنظمات.
- يُعتبر الهدف الرئيسي لإدارة الموارد البشرية الحديثة هو تعزيز الاستخدام الفعال والمشاركة والمساهمة من الموظفين في جميع أنحاء المنظمة، ومن الواضح أن هذا يتطلب قدراً كبيراً من المعلومات المتراكمة والتصنيف والتحليل الإحصائي باعتباره جانباً فرعياً لإدارة شؤون الموظفين².
- ومن المفاهيم التي زاد الإهتمام بها الآونة الأخيرة في مجال إدارة الموارد البشرية عملية تطوير وتنمية الموظفين، حيث إزداد الإهتمام والجهد، ليس في مجال البرامج التدريبية ورفع مستوى المهارات من أجل مقابلة الاحتياجات المتغيرة وحسب، ولكن أيضاً في مجال الرضا الوظيفي وتطبيق البحوث النفسية والتوسع في استخدام مناهج البحث العلمي في دراسة العضلات ذات العلاقة باستخدامات الموارد البشرية في المنظمات الإدارية.
- كما أدى تطوّر تقنية المعلومات إلى إستحداث العديد من التغيرات الجوهرية في طبيعة إدارة الموارد البشرية وعمليّاتها ومن بين تلك التغيرات: زيادة الطلب على المهن الفنيّة، واستلزام مؤهلات غير تقليدية للوظائف القيادية في إدارة المعلومات، كذلك زاد الاعتماد على شبكة الأنترنت كوسيلة لإستقطاب العاملين، والإتصال معهم، والاستفادة منها في مجالات متعدّدة.
- كما يُجتمّ الدور الجديد لمسؤولي إدارة الموارد البشرية أن يكونوا قادة وليس مجرد مديرين، ويتطلّب الدور القيادي لمسؤولي إدارة الموارد البشرية الفهم العميق لرسالة المنظمة وتطوير الاهداف اللازمة لدعم هذه الرسالة، واستخدام المهارات الشخصية لبناء قوة عاملة مستقرّة، وماهرة، ومنتجة وراضية³.

¹ رشيد مازن فارس، المرجع السابق، ص 59.

² Chukzunonso Franklyn، The Development of human resource management from a hustrorical perspective and its implications for the human resource manager، Department of Information Systems، Universiti Teknologi Malaysia.

، <https://www.researchgate.net/publication/234017585> date de visite 17/10/2018.

³ Gérer les ressources humaines: des théories aux outils، un concept intégré ،Yves Emery، François Gonin ،PPUR presses polytechniques، italie 2007، p 112.

المبحث الثاني: الحاجة إلى تطبيق محاسبة الموارد البشرية

أدى استخدام الموارد البشرية وغير البشرية في العملية الاقتصادية والأثر المشترك للتطور التقني والحاجة العلمية اللازمة للإدارة الاقتصادية للموارد في الدول الصناعية إلى التركيز على عنصر أساسي وهو الإنسان، وبينما تركز تفكير وتصرفات الإنسان على العديد من فروع المعرفة وميادين التعبير الفني، إلا أنّ ذلك لم يكن حال تلك العلوم المتعلقة بالإنتاج الذي قدم له الإنسان طاقاته وقدراته، والنظرية الاقتصادية التي شرحت مكونات المجتمع الرأسمالي تصنف العنصر الآدمي " كأحد عوامل الإنتاج " وتعكس المحاسبة هذا المقياس للقيمة بوضع " تكلفة العاملين " المرتبطة بالعملية الإنتاجية " كمصروفات جارية " .

إن التطور الأخير في بيئة الأعمال والتركيز على تكنولوجيا المعرفة أدى بالإهتمام الكبير للعنصر البشري الذي يملك القدرة على تحقيق ميزة تنافسية تُمكن المنظمات من السيطرة على القيمة السوقية، وسنحاول من خلال هذا المبحث التطرق للإطار النظري لمحاسبة الموارد نسبياً، وهذا ربما يعود إلى قلة الأبحاث فيه، لأن معظم الباحثين يتناولون المحاسبة من منظور المحاسبة المالية التي تقوم بقياس الأثر المالي لمختلف العمليات التي تتم بين المنظمة ومحيطها الخارجي خاصة، أو محاسبة التكاليف التي تعمل على التحديد الدقيق لتكاليف الإنتاج من خلال قياس الأثر المالي لحركة هذه التكاليف داخل المنظمة.

المطلب الأول: مفهوم محاسبة الموارد البشرية

إن الدافع المحرك للنظرية الاقتصادية والمحاسبية لأخذ نظرة أخرى لمشكلة الموارد البشرية هي التفكير العلمي، فتهدف الإدارة العلمية إلى محاولة الاستخدام الأمثل لكل الموارد بناء على منهج كمي، وبالنظر إلى " الموارد البشرية " فإنّ عدم استخدام هذه المنهجية القائمة على أهداف وأساليب كمية عجلت بالاهتمام الجاري بالمحاسبة عن الموارد البشرية¹. قبل أن نحدد المفهوم الدقيق لمحاسبة الموارد البشرية، سيتم التعرف عن علم المحاسبة وطبيعتها كنظام معلومات.

أولاً: تعريف المحاسبة

من حيث طبيعتها يُجمع الباحثون على كون المحاسبة علماً اجتماعياً، نما وتطور عبر التاريخ معتمداً على فروع المعرفة الأخرى فأخذ منها أكثر مما أعطتها، لكن أكثر العلوم الاجتماعية قُرباً من المحاسبة هو بلا شك علم الاقتصاد إذ أخذت منه كثيراً من مفاهيمها الأساسية وطوّعتها لاستخدامها، لكن علاقاتها في عصرنا الحاضر امتدت لتتواصل ليس مع فروع أخرى من العلوم الاجتماعية مثل علم الاجتماع وعلم الإدارة²، وعلم القانون فحسب، بل تجاوزتها لتتواصل مع بعض العلوم البحتة مثل الرياضيات، والإحصاء وغيرها وذلك في وضع البنيان النظري لأساليبها في القياس والاتصال³.

¹ محمد الفيومي محمد، قراءات في المشاكل المحاسبية المعاصرة، (الاسكندرية: دار الجامعة الجديدة، 2000)، ص 205.

² CASTA، Jean-François; STOLOWY، Hervé. De la qualité comptable: mesure et enjeux. 2012.p123.

³ وليد ناجي الحياي، نظرية المحاسبة، (من منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدانمارك، 2007)، ص 18.

وفي عام 1941 عرّفت الجمعية الأمريكية المحاسبية (AAA)* في أحد التقارير الصادرة عنها، المحاسبة بأنّها " فنّ تسجيل وتبويب وتلخيص العمليّات والأحداث التي لها طبيعة ماليّة، وتفسير النتائج التي تُسفر عنها هذه العمليّات والأحداث"، وبهذا التعريف تمّ وصف المحاسبة كونها:¹

- مهنة تتمّ مزاولتها.
- نظام يختصّ بتسجيل وتبويب وتلخيص العمليّات والأحداث الاقتصادية التي تحدث في المنظمة، ثمّ يتولّى تفسير النتائج التي تترتّب على هذه العمليّات والأحداث.
- وهناك من عرّف المحاسبة على أنّها "عملية تحديد وقياس وتوصيل المعلومات الاقتصادية بقصد تمكين مستخدمي هذه المعلومات من تكوين رأي مستنير في اتخاذ القرارات اللازمة"².

كما يُعرّفها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين كونها: نشاط خدمي وظيفتها تقديم المعلومات الكميّة - ذات الطبيعة الماليّة أساساً - عن منظمة معيّنة، والغرض منها أن تكون مفيدة لذوي العلاقة في اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة.³

وقد كان من الطبيعي أن يُطوّر تعريف المحاسبة موازياً لتطوّرها الوظيفي الذي شهد تحوّلا من مجرد نظام لمسك الدفاتر إلى نظام معلومات، ولعلّ من أبرز مظاهر التطوّر الوظيفي للمحاسبة هو ما نشهده حالياً من تفرّعها إلى فروع متعدّدة يختصّ كل منها بوظيفة من الوظائف مثل: المحاسبة المالية، والمحاسبة الإدارية، ومحاسبة التكاليف، والمحاسبة الحكومية والتدقيق، والمحاسبة الاجتماعية، ومحاسبة الموارد البشرية⁴، وغيرها...

ثانياً: طبيعة المحاسبة ودورها كنظام للمعلومات

تؤدي المحاسبة دورها كنظام للمعلومات في عمليّة مستمرة ومتكاملة يمكن تحديد معالمها الرئيسية في ثلاث خطوات متتالية:⁵

- حصر العمليّات المالية المتعلّقة بنشاط المنظمة وتمثيلها في صورة بيانات أساسية (خام) تُسجّل في الدفاتر المحاسبية.
 - تشغيل أو معالجة البيانات الأساسية وفق مجموعة من الفروض والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها لتحوّل هذه البيانات بعد تشغيلها في النظام المحاسبي إلى معلومات ماليّة تخدم أغراض مستخدمي هذه المعلومات.⁶
 - إيصال المعلومات التي تتمّ معالجتها إلى الأطراف ذات المصلحة وذلك بواسطة مجموعة من التقارير المالية.
- والشكل التالي يوضّح كيف تُسير المحاسبة كنظام للمعلومات.⁷

¹ وليد ناجي الحياي، المرجع السابق، ص18.

² عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، ط1، (الكويت: ذات السلاسل للنشر، 1990)، ص14.

³ سليمة طبائبي، النظرية المحاسبية، ط1، (عمان: مركز البحث وتطوير الموارد البشرية، 2016)، ص19.

⁴H.DEVASSE، Manuel de COMPATIBILITE.BERTI EDITIONS، Alger، 2010، p5.

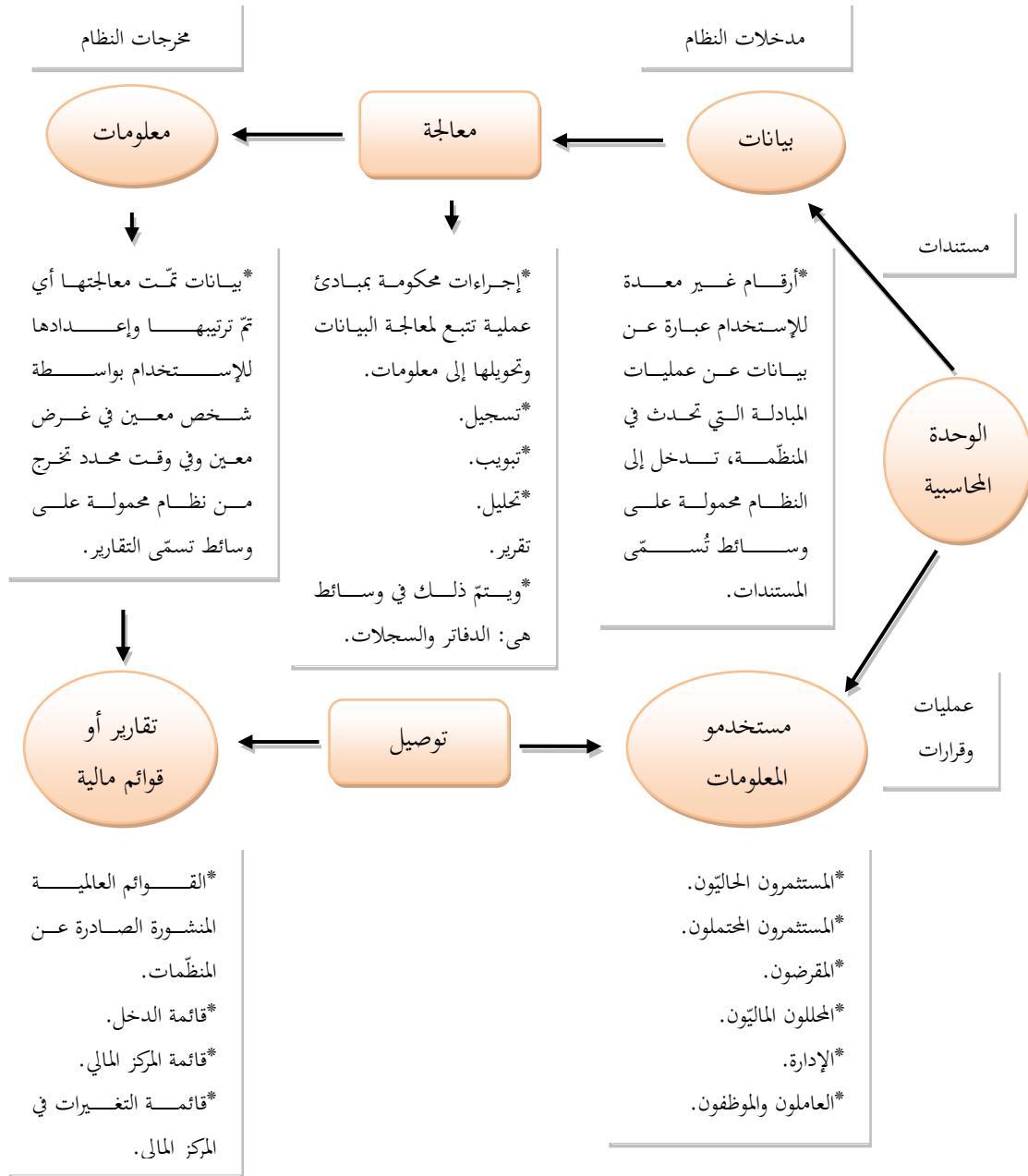
⁵ محمد مطر، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية، ط1، (عمان: دار وائل للنشر، 2004)، ص22.

*AAA: American Accounting Association.

⁶ H.DEVASSE،op.cit. p8.

⁷Christian Hoarau، La gestion des résultats comptables : IFRS vs US GAAP. Revue Française de Comptabilité، Ed. comptables-Malesherbes، 2008، pp.20-22.

الشكل رقم (04): المحاسبة كنظام للمعلومات



المصدر: محمد مطر، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية، ط1، (الأردن: دار وائل للنشر والتوزيع، 2004)، ص24.

ثالثاً: مفهوم المحاسبة عن الموارد البشرية

إن تطور الفكر الإداري وظهور العلاقات الإنسانية، غيّر من نظرة أن المنظمة كيان مستقل عن المجتمع فصار يُنظر إليها على اعتبار أنها نظاماً اجتماعياً بالإضافة إلى أنها نظام فني، وأن هذا النظام يؤثر فيه ويكمله العنصر البشري، حيث أن هذا العنصر البشري قد يتفق مع النظام الفني أو يتعارض معه، لذلك كان من الضروري فهم الحاجات والدوافع للأفراد والمجتمع، فظهرت ما يسمى بالمحاسبة الاجتماعية التي تقيس الأداء الاجتماعي للمنظمات وإبصال المعلومات للأطراف المعنية، ومنها كذلك ظهرت أنواع أخرى من المحاسبات كالمحاسبة البيئية ومحاسبة الموارد البشرية، ومن أجل الوصول لمفهوم المحاسبة عن الموارد البشرية وجب التطرق لمفهوم المحاسبة الاجتماعية وأهدافها ومزايا تطبيقها.

1- مفهوم المحاسبة الاجتماعية

على الرغم من أن المحاسبة الاجتماعية قد أصبحت حقيقة واقعة من الصعب على المنظمة أن تتجاهلها إلا أنه لا يوجد اتفاق على تعريف محدد واضح لها ولنستعرض بعض التعاريف علناً نستطيع من خلالها أن نصل إلى تعريف شامل: عرّف الباحث (مولي) المحاسبة الاجتماعية بأنها " عملية الترتيب والقياس والتحليل للآثار الاجتماعية والاقتصادية المترتبة على نشاط القطاع الحكومي والقطاع الخاص"¹.

عرّفت المحاسبة الاجتماعية أيضاً بأنها " مجموعة الأنشطة التي تختص بقياس وتحليل الأداء الاجتماعي لمنظمات الأعمال وتوصيل تلك المعلومات للفئات والطوائف المختصة وذلك بغرض مساعدتهم في اتخاذ القرارات وتقييم الأداء الاجتماعي لتلك المنظمات"².

ويرى البعض أن المحاسبة الاجتماعية والاقتصادية إلى تنظيم وقياس وتحليل النتائج الاجتماعية والاقتصادية للسلوك الحكومي والمنظمات الخاصة³.

من مجمل التعاريف السابقة يمكننا أن نصل إلى أن المحاسبة الاجتماعية هي مجموعة من الأنشطة والعمليات التي تختص بتنظيم وقياس وتحليل النتائج الاجتماعية للمنظمة بقطاعها العام و الخاص وإيصالها للأطراف المعنية بهدف اتخاذ القرار، وأن المحاسبة الاجتماعية تختلف عن المحاسبة التقليدية كونها تهتم بوظيفتي قياس الأداء الاجتماعي للمنظمات والتقرير عن نتائج القياس بما يكفل إجراء تقييم للأداء الاجتماعي لأي منظمة من قبل المجتمع.

2- أهداف المحاسبة الاجتماعية

إن الأهداف العامة للمحاسبة الاجتماعية تنحصر في التالي:⁴

- تحديد وقياس صافي المساهمة الاجتماعية لمنظمات الأعمال بصفة دورية، إذ لا يكفي قياس التكاليف والعوائد من وجهة نظر المنظمة، وإنما أخذ الأطراف الاجتماعية المتأثرة بنظر الاعتبار.
- المساعدة في تقييم ودراسة استراتيجيات المنظمة التي لها تأثيرات مباشرة على الموارد والطاقة وقطاعات المجتمع، و التي هي أساساً ملك المجتمع والأجيال القادمة ويتطلب هذا الهدف إيجاد مقياس مناسب للأداء الاجتماعي.

¹ تعريف المحاسبة الاجتماعية، نقلًا عن: <http://www.aazs.net/t4847-topic> تاريخ الزيارة: 2019/01/31.

² رزكار علي أحمد وآخرون، المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية ودورها في تحسين نوعية الخدمات المصرفية -دراسة ميدانية في عينة من المصارف التجارية في محافظة السلبيانية وإدارة كرميان، المجلة العلمية لجامعة السلبيانية، العدد 02، 2018، ص 113.

³ علي حسين الدوغجي، المحاسبة في المسؤولية الاجتماعية مع إشارة لما مطبق في العراق، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 58، 2006، ص 122.

⁴ نوفان حامد محمد العليمات، القياس المحاسبي لتكاليف أنشطة المسؤولية الاجتماعية والإفصاح عنها في القوائم المالية الختامية، (حالة تطبيقية على شركة مصفاة البترول الأردنية المساهم العامة المحدودة)، رسالة دكتوراه، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، سوريا، 2010، ص 32.

- توفير بيانات ونظام معلومات متكامل يعكس أهداف وسياسات وبرامج وأداء المنظمة في مجال تحقيق الأهداف الاجتماعية.
- توفير البيانات الملائمة لكل من التقارير الداخلية والخارجية، حيث أن إدارة المنظمة تحتاج إلى هذه التقارير للوقوف على مدى وفائها بمسؤولياتها الاجتماعية.
- الإفصاح عن الأنشطة التي تقوم بها المنظمة والتي لها آثار اجتماعية، وإيصال كل المخرجات لكافة الأطراف المستفيدة الداخلية والخارجية.

3- الفروض والمبادئ التي تقوم عليها المحاسبة الاجتماعية

- يقوم نظام المحاسبة الاجتماعية على أربعة فروض أساسية هي:¹
- أن على المنظمة التزامات تجاه المجتمع الذي تعمل فيه وبأنها - أي المنظمة - تقبل تحمّل هذا الالتزام.
 - أن الموارد الاقتصادية للمجتمع نادرة ومحدودة، ولأنها كذلك يتوجب استغلالها بفعالية قصوى وبشكل يؤدي إلى تعظيم العائد الاجتماعي المحقق من الاستثمار الاجتماعي، ولا يمكن اعتبار الموارد الاقتصادية العامة التي تستنفدها المنظمة في نشاطها التشغيلي كالماء والهواء سلعاً مجانية وإنما موارد اقتصادية اجتماعية يتوجب على المنظمة تعويض المجتمع عمّا تستنفذه منها.
 - للمجتمع الحق في الاطلاع على مدى تنفيذ المنظمة لإلتزاماتها تجاهه وذلك ضمن الأسس والمبادئ المتعارف عليها للإفصاح المحاسبي.

4- مزايا تطبيق المحاسبة الاجتماعية

- تتمثل مزايا تطبيق نظام المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية فيما يلي:²
- تعميق الدور الاجتماعي للمنظمات المختلفة عن طريق التحفيز لخدمة البيئة التي تعمل فيها والمساهمة مع الدولة في تكاليف التنمية الاجتماعية والاقتصادية للمجتمع.
 - توفير فرص إدخال البعد الاجتماعي في أنظمة حسابات القومية.
 - توفير المعلومات المهمة التي تحتاجها الجهات المختصة لوضع الخطط التنموية على المستوى القومي.
 - إتاحة الفرص لتحسين الأسس والأساليب المتبعة في قياس الناتج المحلي الإجمالي، وكذا معدلات النمو المحققة فيه.
 - المساهمة في دعم جميع أفراد المجتمع من أجل تحقيق أهداف المنظمات ورسالتها التنموية والاعتراف بكيانها ووجودها.

¹ محمد مطر، التأصيل النظري للممارسات المهنية والمحاسبية، (عمّان: دار وائل للنشر، طبعة 1، 2004)، ص 417-418.

² محمد سالم اللولو، مدى إمكانية تطبيق المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية من قبل الشركات المساهمة العامة (دراسة تطبيقية على شركات المساهمة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية)، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2009، ص 38.

- المساهمة في سدّ احتياجات المجتمع ومتطلباته المعيشية الضرورية.
- خلق فرص عمل جديدة من خلال تعميق البعد الخيري والنشاطات ذات الطابع الاجتماعي التنموي.

5- مفهوم محاسبة الموارد البشرية

سنستعرض مجموعة من المفاهيم المختلفة لمحاسبة الموارد البشرية والتي تناولها الكُتّاب في مختلف الكتب والتي منها ما هو كلاسيكي يُركّز على الجانب الماديّ الملموس فقط، ومنها ما هو حديث يُركّز على الجانب المعنوي زيادة على الجانب المادي:

- المفهوم الكلاسيكي لمحاسبة الموارد البشرية

أ- محاسبة الموارد البشرية هي "محاسبة الأجر التي تُعنى بحساب مختلف مستحقات العمّال من خلال العمل على تحديد مكوّنات أجرة أو راتب العامل"، يُركّز هذا التعريف على تعريف محاسبة المورد البشري من منظور الأجر أو الراتب وهو تعريف مشتق من وظيفة المحاسبة العامة، ويُضيف تعريف آخر للتعريف الأول الذي أُستند على الأجر أو الراتب مختلف مصاريف التدريب والتكوين حيث تُعرّف محاسبة رأس المال الفكري على أنّها " المحاسبة التي تُعنى بالإضافة إلى مراقبة ومتابعة الرواتب أو الأجر ومختلف مصاريف التكوين والتدريب، وبالتالي يتم تقييم رأس المال الفكري على أساس مستحقات العامل من الأجر بالإضافة إلى مصاريف التدريب والتكوين" ¹.

ب- محاسبة الموارد البشرية هي "فرع جديد من المحاسبة ويستند إلى المفهوم التقليدي القائل بأن جميع نفقات تكوين رأس المال البشري تعامل كرسوم مقابل إيرادات الفترة لأنها لا تخلق أي أصول مادية" ².

نلاحظ من خلال التعاريف السابقة أنّها تُركّز على الجانب الماديّ كالأجر ومصاريف التكوين والتدريب دون إعطاء قيمة للجانب المعنوي كالأداء مثلاً.

- المفهوم الحديث لمحاسبة الموارد البشرية

تعدّدت مفاهيم محاسبة الموارد البشرية، وذلك حسب تطوّرها، نستعرضها كما يلي :

- يُعرّف "ليكارت"، الذي يُعدُّ أول من بحث في السلوكيين في محاسبة الموارد البشرية، والمتفق مع علماء المحاسبة، بأنّ محاسبة الموارد البشرية ما هي إلا عمليّة التقدير الدقيق للقيمة الحالية والمستقبلية للموجودات البشرية ³.

¹ مفهوم محاسبة الموارد البشرية، نقلاً عن: موقع مدونة د. أيمن عبدالله محمد أبو بكر، <https://ay83m.wordpress.com> تاريخ الزيارة: 2018/7/08.

² مفهوم محاسبة الموارد البشرية، نقلاً عن: <http://www.whatishumanresource.com> تاريخ الزيارة 2018/10/30.

³ لعبي البوعلي، وليد ناجي الحياي، محاسبة الموارد البشرية، ط 1، (عمّان: مركز الكتاب الأكاديمي، 2015)، ص 42.

- وعُرفت أيضاً بأنها " عملية تحديد قيمة الموارد البشرية ومعرفة كيفية معالجتها ومن التعرف على التغيرات التي تطرأ عليها لإظهار القيمة الحقيقية للأصول الإنسانية وإمداد الأطراف المعنية بهذه المعلومات"¹.
- يُعرّف كل من "مانز" و "يسرى" محاسبة الموارد البشرية بأنها عملية تقدير القيمة المالية للعنصر البشري- أفراداً وجماعات- في المنظمات والمجتمع، ومتابعة التغيرات التي تطرأ على هذه القيمة خلال الزمن.²
- محاسبة الموارد البشرية هي المحاسبة التي تهتم بقياس القيمة الاقتصادية للموارد البشرية من خلال مختلف العمليات المحاسبية المتعلقة بتقييم تكلفة المورد البشري وتقييم أدائه، والتقرير عن نتائج القياس للجهات الداخلية والخارجية، بما يمكن من تحقيق مقابلة التكاليف باليرادات.³
- عرّفت لجنة محاسبة الموارد البشرية التابعة لجمعية المحاسبين الأمريكية في تقريرها الصادر عام 1973، محاسبة الموارد البشرية تعريفاً عاماً على أنها "عملية تحديد وقياس البيانات المتعلقة بالموارد البشرية وتوصيل تلك المعلومات إلى الأطراف المستفيدة منها، وتتضمن هذه العملية قياس التكاليف التي حدثت بواسطة المنظمة والمنظمات الأخرى لجذب هذه الموارد البشرية واختبارها واستثمارها وتدريبها وتنميتها وتشمل أيضاً القيمة الاقتصادية لهؤلاء الأفراد من وجهة نظر المنظمة التي تنتسبون إليها"⁴.
- تعرّف كذلك بأنها "محاسبة للأشخاص كمورد تنظيمي، وهي تتضمن قياس التكاليف التي تتكبدها المنظمات لتوظيف، واختيار، وتوظيف، وتدريب، وتطوير الأصول البشرية، كما يتضمن قياس القيمة الاقتصادية للأشخاص في المنظمة"⁵.
- أما "الغبان" فقد عرّف محاسبة الموارد البشرية " بأنها مجال من مجالات المعرفة المعاصرة وظيفته الأساسية تزويد الإدارات بالمعلومات الكميّة ذات الطبيعة النقدية والمتعلّقة بكلف الحصول على الموارد البشرية وتطويرها وتنمية قدراتها إضافة إلى تحديد مصروفات إطفائها وشطبها والتغيرات التي تطرأ على قيمتها طول الوقت والتي تكون مفيدة في اتخاذ القرارات المتعلقة بالموارد البشرية"⁶.

¹ انتصار أحمد عبيد، محاسبة الموارد البشرية وإنعكاساتها على كلف النوعية، مجلة دراسات محاسبية ومالية، بغداد، العدد 21، 2012، ص 273.

² علي محمد عبد الوهاب، سعيد يسر عامر، محاسبة الموارد البشرية، (الرياض: دار المريخ للنشر، 1984)، ص 19.

³ صباحي نوال، أهمية القياس والافصاح المحاسبي لتكلفة الموارد البشرية في القوائم المالية، معارف مجلة دولية محكمة، جامعة البويرة، الجزائر، العدد 23، 2017، ص 397.

⁴ حسين عبد الجليل آل غزوي، المشاكل المحاسبية المعاصرة، (بحث مقدم لمادة المشاكل المحاسبية المعاصرة، الأكاديمية العربية في الدانمارك، 2010)، ص 40.

⁵ Smriti Chand، Article shared، 'Human Resource Accounting Meaning، Definition، Objectives and Limitations' available at: <http://www.yourarticlelibrary.com.2018/10/30>

⁶ البوعلي، وليد ناجي الحياي، المرجع السابق، ص 42.

- يُعرّف " فلامهولز " محاسبة الموارد البشرية على أنّها " وسيلة لقياس التكاليف التي تحدث في المنظمة أو المنظمات الأخرى نتيجة لاختيار الأصول البشرية أو تأجيرها أو تدريبها أو تعيينها أو تنميتها، كما تتضمن أيضاً القياس الاقتصادي لقيمة الموارد البشرية بالنسبة للمنظمة، ويُعد هذا التعريف الأكثر انتشاراً في محاسبة الموارد البشرية"¹.

مما سبق يمكن أن نصل إلى أن محاسبة الموارد البشرية هي تلك العملية التي تهتم بتقدير قيمة الموجودات البشرية الحالية والمستقبلية في المنظمة، وتحديد كيفية قياس تكاليفها من أجور ومصاريف الاستقطاب والتعيين والتكوين والتدريب وكذا تقدير القيمة الاقتصادية للموارد البشرية، إضافة إلى تحديد مصروفات إطفائها وشطبها والتغيرات التي تطرأ على قيمتها طيلة الاستفادة منها، وإعداد تقارير حول هذه العملية وإيصالها للأطراف المستفيدة.

كذلك يمكننا أن نستخلص من خلال التعاريف السابقة أيضاً بأنّ محاسبة الموارد البشرية تمتاز بما يلي:

- تهتمّ محاسبة الموارد البشرية بالموجودات البشرية داخل المنظمة.
- تقوم محاسبة الموارد البشرية بقياس التكاليف المرتبطة بالعنصر البشري داخل المنظمة من أجور ومصاريف الاستقطاب والتعيين والتدريب وغيرها.
- تهتم محاسبة الموارد البشرية بالقيمة الاقتصادية للموارد البشرية وقياسها وتحليلها وتبويبها في القوائم المالية.
- تهتم محاسبة الموارد البشرية بتسجيل كافة التغيرات التي تطرأ على الموارد البشرية .
- تقوم محاسبة الموارد البشرية بإعداد تقرير حول عملياتها السنوية وإيصالها للأطراف المعنية.

6- علاقة محاسبة الموارد البشرية بالمحاسبة الاجتماعية

إن التطور الكبير في مفهوم المحاسبة والمسؤولية الاجتماعية، أدى إلى تغيير النظرة لدى كثير من المنظمات فيما يخص الأهداف الاجتماعية التي تسعى لتحقيقها فيمل يتعلق بالبيئة، المستهلكين، حقوق المرأة، ورضا العاملين، وغيرها، مما يُجتم عليها بذل أكبر جهد لتحقيق مسؤولياتها الاجتماعية، بل ومن الممكن أن يتم مساءلتها اجتماعياً وربما إخضاعها للمراجعة الاجتماعية أيضاً.

ولعل علاقة محاسبة الموارد البشرية بالمحاسبة الاجتماعية تساهم بشكل كبير في تحقيق المسؤولية الاجتماعية من

خلال:²

- المساهمة في تكوين رأس المال البشري من خلال توظيف بعض الفئات والتكفل بهم كفئة المعوقين مثلاً.
- الحرص على رقابة وترشيد القرارات المتعلقة برأس المال البشري للاقتصاد القومي، من خلال القيام بالاستثمار اللازم لتنمية المهارات العامة، إلى جانب الاستثمار في التدريب المتخصص الذي يمكن أن يتقدم.

¹ رضوان حلوة حنان، بدائل القياس المحاسبي المعاصر، ط1، (عمّان: دار وائل للنشر، 2003)، ص208.

² إريك فلامهولز، المرجع السابق، ص ص، 81-82.

- توفير المقاييس والمؤشرات التي تُمكن الإدارة من معرفة ظروف العاملين ومدى رضاهم، ومن ثمّ العمل على تحسين مستوى الحياة العملية، وتوفير أكبر قدر ممكن من الرضا الوظيفي.
- تخصيص حساب خاص في قائمة الدخل يحدد التكاليف والمنافع الاجتماعية للعاملين بالمنظمة.
- الإفصاح عن البرامج الاجتماعية المتعلقة برعاية العاملين.
- المساعدة على إيضاح ما تُقدمه المنظمة في مجال مسؤولياتها الاجتماعية.

المطلب الثاني: نشأة وتطور محاسبة الموارد البشرية

هنالك بعض الأسباب التي ساعدت على ظهور محاسبة الموارد البشرية، تمثلت في الاهتمام بالجوانب السلوكية لعلم المحاسبة وظهور ما يسمى بالمحاسبة الاجتماعية، وكذا الاهتمام بالتدريب كأحد الجوانب المهمة لصقل مهارة وخبرة العنصر البشري، وظهور ما يسمى بالمهارات العالية، وفي ما يلي سنعرض الدوافع التي أدت إلى نشأة محاسبة الموارد البشرية، ومن ثمّ كيفية نشأتها وتطورها التاريخي، وكذا التطورات الحديثة لها.

أولاً: الدوافع التي أدت إلى نشأة المحاسبة عن الموارد البشرية

منذ الستينيات نشطت البحوث والتجارب في محاولة لوضع نظرية وطرق للمحاسبة عن الأصول البشرية على مستوى المنظمة، وكان ذلك نتيجة طبيعية للاعتراف بالدور الكبير والهام الذي يلعبه كلٌّ من الأصول البشرية ورأس المال البشري في الاقتصاد الآن، ولكن على الرغم من ذلك ونتيجة لتزايد أهمية رأس المال البشري للمنظمة الفردية، وللاقتصاد ككل، نشطت البحوث والدراسات التي تهدف إلى تكوين وتطوير المبادئ العلمية والنظم المحاسبية للمحاسبة عن الاستثمارات في البشر باعتبارهم أصولاً، وهذا الميدان عُرف باسم المحاسبة عن المورد البشرية¹.

وقد نشأت المحاسبة عن الموارد البشرية أيضاً وبشكل متوازي نتيجة لتطور أحد مدارس علم إدارة الأفراد، والتي تسمى "مدرسة الموارد البشرية"، والتي تفترض أن البشر في المنظمة هم موارد تنظيمية ذات قيمة، وبالتالي يجب أن تُدار على هذا الأساس، كما نلاحظ أنّ الباحثين النظريين في إدارة الأفراد مثل "أوديون"، والباحثين في سيكولوجية التنظيم مثل "ليكرت"، تعاملوا مع البشر باعتبارهم موارد تنظيمية ذات قيمة².

وجاء في التقرير السنوي لشركة "بونيرويال" لعام 1966 أنّ الأفراد العاملين في الشركة هم مجموعة منتقاة من الخبرات والمهارات ويبلغ عددهم 68000 عامل، أنّ الشركة لديها مصانع ولديها رأس المال، ولكن أهم ما لديها هم البشر العاملين فيها، وإذا أخذنا في الاعتبار كل ما سبق يتبين بوضوح أنّ أية منظمة لديها أصولاً ذات قيمة متمثلة في البشر العاملين بها، وهي أصولاً أكثر قيمة من أيّ من الأصول الأخرى الملموسة، وأنّ البشر أنفسهم هم أحد مكونات رأسمال المنظمة³.

¹ البوعلي، وليد ناجي الحياي، المرجع السابق، ص44.

² إيريك فلامهولز، تعريب محمد عصام الدين زايد، المحاسبة عن الموارد البشرية، (الرياض: دار المريخ، 1992)، ص03.

³ إيريك فلامهولز، مرجع نفسه، ص03.

ثانياً: مبررات الإهتمام بالمحاسبة عن الموارد البشرية

هناك العديد من العوامل التي أدت إلى الإهتمام بمحاسبة الموارد البشرية، منها على مستوى المنظمة، و منها على المستوى القومي نستعرضها كالتالي:¹

1- على مستوى المنظمة:

- أن الموارد البشرية هي من الموارد الرئيسة للمنظمة لذا فإن على المحاسبة قياسها و إبرازها للمحللين، والمستثمرين و الإدارة.
- أن تقييم كفاءة إدارة المنظمة يتطلب التعرف على الموارد المتاحة لها، و أن تكون الإدارة على معرفة تامة بالموارد البشرية التي تمتلكها لتتمكن من توجيهها و استخدامها الاستخدام الأمثل.
- الدور المتزايد للموارد البشرية في المنظمات الحديثة التي تعتمد أساساً على كفاءة و قدرة الموارد البشرية مما يترتب عليه اهتمام تلك المنظمات في معرفة قيمة مواردها البشرية.
- الإهتمام بدراسة مشكلة شهرة المحل، و رسملتها، و محاولة المحاسبين الوصول الى إتفاق بشأنها من خلال الربط فيما بينها وبين المهارات الخاصة التي يتمتع بها العاملون في المنظمات بالاعتراف والقياس.
- الرغبة المتزايدة لدى المستعملين الخارجيين للكشوفات المالية في معرفة درجة رضا ومعنويات العاملين في المنظمة.

2- على المستوى القومي:

- تحديد الثروة الكلية التي تمتلكها الأمة و التي من ضمنها الثروة البشرية.
- تحديد الأثر الاقتصادي (الجدوى الاقتصادية) للاستثمار في التعليم والصحة والأثر الاقتصادي للهجرة الداخلية والخارجية.
- مساعدة الدولة في اتخاذ القرارات السليمة المتعلقة برسم سياسات التوظيف والعمالة وما يرتبط بها من سياسات الأجور و الترتيبات والخوافز، وتحديد التعويض المناسب للأفراد في حالة العجز أو الوفاة بشكل عملي بناء على أسس علمية سليمة.
- نتيجة لتلك العوامل وغيرها فقد وُجد أن النظرية المحاسبية استحدثت نظام جديد يصطلح عليه محاسبة الموارد البشرية يهتم بقياس التكاليف التي حدثت بواسطة المنظمة أو المنظمات الأخرى من أجل جذب واختيار، و تدريب وتأهيل ورفع كفاءة الموارد البشرية، وكذلك قياس القيمة الاقتصادية للأصول البشرية وذلك بهدف توفير المعلومات اللازمة

¹ وسام رمضان الشنطي، دور محاسبة الموارد البشرية في رفع كفاءة الأداء المالي، رسالة ماجستير، (غير منشورة)، جامعة الأزهر، غزة، فلسطين، 2015/ 2016، ص24.

لتقييم البدائل المتاحة للقرارات الإدارية، والمالية المتعلقة بالموارد البشرية من جهة، ومن جهة أخرى مساعدة الأطراف الخارجية ولاسيما المستثمرين منهم في الحكم على مدى قدرة الإدارة في الاستغلال الأمثل للموارد البشرية المتاحة لها، ولتحديد حجم الاستثمار في القوى العاملة في المنظمة.

وهناك مجموعة من المبررات للمحاسبة عن الموارد البشرية من أهمها أختاً:

- تساعد في تقييم العديد من الأصول التي لا يمكن قياسها سابقاً.
- تساهم في تطوير الإفصاح المحاسبي وتبويب الإنفاق بشكل أفضل.
- تساهم في تنمية الإبداع لدى كافة العاملين وتعزيز كفاءة وفعالية أداء المنظمات.
- أن تقييم رأس المال البشري يؤدي إلى زيادة القيمة السوقية للمنظمات.
- تقييم رأس المال البشري يساعد في تقديم صورة عادلة عن عناصر ثروة المنظمة.

ثالثاً: نشأة وتطور المحاسبة عن الموارد البشرية

1- نشأة محاسبة عن الموارد البشرية: من خلال الدوافع التي أدت إلى نشأة المحاسبة عن الموارد البشرية يمكن القول بأن

جذورها ترجع إلى فترة ما بين 1967 وبداية السبعينيات، وقد مرّت المحاسبة عن الموارد البشرية بعدة مراحل هي:

- المرحلة الأولى: (1960-1966) هذه الفترة تميّزت بوضع المفاهيم الأساسية عن الموارد البشرية باستخدام النظريات والمبادئ المتعلقة بهذا الموضوع¹.

- المرحلة الثانية: (1966-1971) تميّرت هذه الفترة 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 المنشآت².

- المرحلة الثالثة: (1971-1976) إذ نُشرت خلالها العديد من الدراسات الأكاديمية في أمريكا وأستراليا واليابان، وقد طُبّق العديد من هذه البحوث عن أثر المعلومات التي تقدّمها المحاسبة عن الموارد البشرية في اتخاذ القرارات الإدارية وكذلك قرارات المستثمرين حملة الأسهم³.

- المرحلة الرابعة: (1976-1980) وشهدت هذه المرحلة تراجعاً في الإهتمام بهذا الفرع وذلك بسبب أنّ الجزء الكبير من البحوث الأولية في هذا الميدان والتي تُعدّ أقل صعوبة تمّت في المرحلة السابقة، وأنّ الأجزاء الباقية أكثر صعوبة وتتطلب عدداً غير قليل من المؤسسات والشركات التي تقبل أن يتمّ تطبيق هذه البحوث داخلها¹.

¹ لعيبي البوعلي، وليد ناجي الحياي، المرجع السابق، ص44.

² ثامر عادل الصقر، محاسبة الموارد البشرية المفهوم والأهمية، مجلة دراسات البصرة، العراق، العدد 16، 2013، ص173.

³ إنتصار أحمد عبيد، تأثير محاسبة الموارد البشرية في تخفيض التكاليف، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، العراق، العدد 103، المجلد 24، 2018، ص597.

- المرحلة الخامسة: هي مرحلة ما بعد 1980، وهي التحول من التصنيع إلى اقتصاديات الخدمات في العديد من البلدان المتقدمة، حيث زاد الاهتمام في مجال محاسبة الموارد البشرية، بالإضافة إلى ذلك، فإن تحقيق فائدة الموارد البشرية في تسهيل النمو والربحية والبقاء للأعمال ساهم في تجديد الاهتمام في هذا المجال، وخلافاً للدراسات السابقة حيث كان الاهتمام الرئيسي أكاديمياً مع بعض التطبيقات العملية فقد تحوّل التركيز منذ التسعينات إلى تطبيق محاسبة الموارد البشرية على إدارة الأعمال، وتم تطوير العديد من النماذج التي تتضمن الأصول الملموسة وغير الملموسة لتلائم مع الاحتياجات الخاصة للمنظمة، وفي الوقت الحالي بدأت معظم المنظمات باستخدام محاسبة الموارد البشرية كجزء من ممارسة المحاسبة المالية والإدارية².

وما يُميّز هذه المرحلة ظهور مفهوم رأس المال الفكري والذي يُبنى بوصفه القدرة التي تمثلها الوحدة الاقتصادية، والتي يصعب تقليدها من قبل الوحدات الاقتصادية المنافسة، ويشمل رأس المال الفكري بمفهومه الواسع جميع المعارف التي توجد داخل الوحدة الاقتصادية مضافاً إليها جميع العناصر التي تدعم تحقيق النجاح المستقبلي للوحدة عن طريق الاستخدام الفعّال لمعارفها الحالية والمستقبلية، إنّ رأس المال الفكري يُمثّل العائد المستقبلي المتوقع من رأس المال البشري، ومن الطاقات الكامنة لدى العاملين بالوحدة الاقتصادية³، وقد عرّف " ستوارت " رأس المال الفكري على أنه يتمثل في "المعرفة والمعلومات وحقوق الملكية الفكرية والخبرات التي يمكن توظيفها لإنتاج الثروة وتدعيم القدرات التنافسية للمنظمة"⁴.

ويتكون رأس المال الفكري من عدّة مكوّنات وذلك حسب التصنيفات والتقسيمات المتعدّدة للباحثين، ولعلّ تصنيف " ستوارت " هو الأكثر شيوعاً، وذلك لأنه يتّسم بالوضوح وسهولة تتبّع العناصر المكوّنة لتقسيمات رأس المال الفكري، حيث يتكوّن من ثلاثة مكوّنات رئيسية تتمثل في:⁵

¹ التوجهات الإستراتيجية للمحاسبة عن الموارد البشرية، نقلاً عن: <https://hrdiscussion.com/hr6138.html> تاريخ الزيارة 2018/11/04.

² ssays، UK. (November 2013). Human Resource Accounting and Indian Practice. Retrieved from <https://www.ukessays.com/dissertation/examples/project-management/human-resource-accounting-and-indian-practice>، Published: Tue، 27 Feb 2018.

³ لعبي البوعلي، وليد ناجي الحياي، المرجع السابق، ص 47.

⁴ نعيمة مجايوي، نجوى حرنان، طرق ومؤشرات قياس رأس المال الفكري في منظمات الأعمال - دراسة تحليلية-، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، الجزائر، العدد 13، 2015، ص 153.

⁵ رشا الغول، المحاسبة عن رأس المال الفكري قضايا محاسبية معاصرة، ط 1، (الاسكندرية: مكتبة الوفاء القانونية، 2014)، ص 77-80.

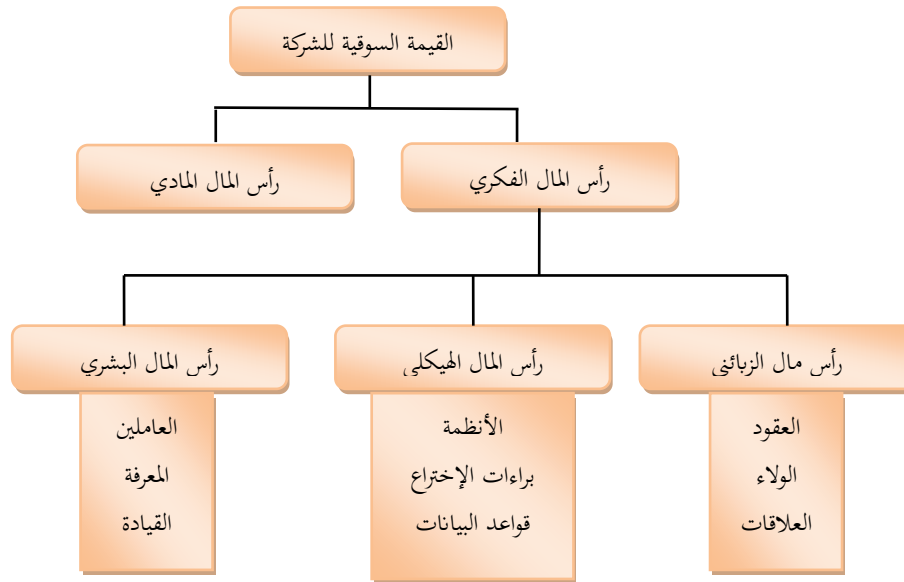
جدول رقم (1): شرح مكونات رأس المال الفكري من وجهة نظر " ستوارت "

المكونات	التوضيح
رأس المال البشري	المعرفة والمهارات التي يمتلكها العاملون بالمنظمة، وقدرتهم على الإبداع والابتكار.
رأس المال الهيكلي	الهيكل والانظمة والإجراءات والضوابط المتواجدة بالمنظمة، وكذا المعلومات وقواعد البيانات.
رأس مال الزبائني	يعكس القيمة التي تنتج عن رضا الزبائن والجهات الخارجية الأخرى وأصحاب المصالح.

المصدر: إعداد الجدول بالاعتماد على: رشا الغول، المحاسبة عن رأس المال الفكري قضايا محاسبية معاصرة، ط1، (الاسكندرية: مكتبة الوفاء القانونية، 2014)، ص ص 77-80.

ويمكن تصور هذا التصنيف من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (5): مكونات رأس المال الفكري من وجهة نظر " ستوارت "



المصدر: رشا الغول، المحاسبة عن رأس المال الفكري قضايا محاسبية معاصرة، ط1، (الاسكندرية: مكتبة الوفاء القانونية، 2014)، ص78.

- المرحلة السادسة: وهي مرحلة من 2001 وحتى هذا التاريخ، في هذه المرحلة أصبحت الموارد البشرية من أهم الركائز التي تهتمّ بها المنشآت لمسايرة متطلبات الاعتماد على التكنولوجيا الحديثة المتطورة والنمو المستمر للابتكارات، وبهذا أصبحت مهارات الموارد البشرية محددات أساسية لخلق القيمة وتحقيق الأرباح وإرساء ميزة تنافسية، وفي هذه الفترة احتل موضوع محاسبة الموارد البشرية أهمية خاصة بين الموضوعات البحثية في مجال الفكر المحاسبي، وجاء التركيز على محاسبة الموارد البشرية انعكاساً للتطور الكبير في اقتصاديات المعرفة وتكنولوجيا المعلومات، وأصبحت هناك قناعة بين الباحثين في

نظرية المحاسبة على اعتبار الإنفاق على الموارد البشرية إنفاقاً على الأصول الرأسمالية سواء على مستوى المنظمة بشكل جزئي أو على المستوى القومي للبلد¹.

2- التطورات الحديثة لمحاسبة الموارد البشرية:

لقد أسفرت المساهمات الدولية المقدمة في مجال محاسبة الموارد البشرية، في نمو كل من مجال محاسبة الموارد البشرية والدراسة الأوسع لرأس المال البشري، ومقاييس الموارد البشرية، ورأس المال الفكري، والإدارة التنظيمية، جنباً إلى جنب مع التقدم في نظرية محاسبة الموارد البشرية، التطورات الدولية في محاسبة الموارد البشرية، ومن أبرز التطورات الحديثة لمحاسبة الموارد البشرية ما يأتي:²

- الاهتمام بإعداد تقارير حول الموارد البشرية في عدد من البلدان عبر القارات حيث أن ثلثي أكبر 250 شركة في العالم يصدر تقارير الاستدامة جنباً إلى جنب مع تقاريرهم المالية من أجل إظهار القيمة الكاملة للمنظمة؛
- تم إضفاء الطابع الرسمي على إعداد تقارير الاستدامة وفقاً للمبادئ التوجيهية التي وضعتها المبادرة العالمية لإعداد التقارير؛
- وجود بعض الدراسات التي استندت إلى أبحاث تجريبية ودراسات حالة ودراسات ميدانية، ومن المتوقع أن تتضمن إجراءات تقييم الموارد البشرية في قرارات الموارد البشرية آثاراً من وجهة نظر توفير التدابير التي يمكن أن تتنافس مع المقترحات الاستثمارية الأخرى لموارد الشركة؛
- الإشارة إلى نهج أكثر تعقيداً لقياس الأصول الملموسة وكذلك غير الملموسة، وهذا قد يدل على استعداد للاعتراف بالحاجة إلى محاسبة الموارد البشرية والنظر في قياس واستخدامها في المستقبل؛
- والآن بدأت الشركات في تطبيق محاسبة الموارد البشرية، ومن المتوقع أن يستمر تطويرها بمعدل متزايد، وفي الوقت نفسه، يجب أن تتم الدراسة حول كيفية تكييف وتوسعة تكنولوجيا الموارد البشرية لقياس مختلف أنواع الملكية الفكرية، بالإضافة إلى تحسين القرارات الإدارية الداخلية مثل التسريح، فإن تطبيق محاسبة الموارد البشرية، سيؤدي إلى تحسين تقنيات التقييم الراسخة وتحسين عملية اتخاذ القرار³.

¹ فضل كمال سالم، مدى أهمية القياس والإفصاح عن تكلفة الموارد البشرية وأثره على إتخاذ القرارات المالية، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2008، ص 29.

² Maria L. Bullenk, Kel-Ann Eycler, Human resource accounting and international developments: implications for measurement of human capital, **Journal of International Business and Cultural Studies**, USA, VOL3, P 13.

³ G.Flamholtz, Maria L.Bullen, Wei Hua, Human resource accounting: a historical perspective and future implications, **Management decision**, ENG, 2002, P 951.

المطلب الثالث: أهمية وأهداف محاسبة الموارد البشرية

يتزايد الإهتمام بالموارد البشرية من خلال اعتماد المنظمات عليها في تحقيق أهدافها بكفاءة وفعالية مما يضمن استمرارها وبقائها، فكفاءة العنصر البشري وفعاليتته تحقق الاستخدام الأمثل للموارد المادية في الصناعات الحديثة، بل تعد العامل الأهم في العديد من المنظمات، ويُركّز المفهوم الجديد على أهمية العنصر البشري كمورد وليس كعامل من عوامل الإنتاج، ومعنى ذلك اعتبار هذه الموارد كاستثمارات تحقق عوائد طويلة الأجل للمنظمات المختلفة في زيادة الإنتاجية.

أولاً: أهمية محاسبة الموارد البشرية

نتيجة للتطورات التي حدثت ظهرت عدّة مفاهيم من بينها الرفاهية الاجتماعية، فقد ظهر من خلالها إتجاه يُنادي إلى ضرورة أن يتّجه الفكر المحاسبي إلى دراسة وتحليل الأصول الإنسانية وإظهارها في الحسابات الختامية، ويمكن ملاحظة تأثير الموارد البشرية، حيث نجد أن العديد من الوحدات الاقتصادية الكبيرة والناجحة يرجع نجاحها بدرجة كبيرة إلى قدرتها الفعالة لمواردها البشرية وقدرتها على الحصول والاحتفاظ بموظفين ومديرين على درجة عالية من المهارة والكفاءة، وأنّ أول من طبّق محاسبة الموارد البشرية تطبيقاً علمياً هي " شركة باري " بولاية أوهايو

الأمريكية، وذلك في سنة 1966، وتقوم فلسفة هذه الشركة على أنّ القوّة الحقيقية للتنافس والنجاح هي الموارد البشرية للشركة، وما لهذه الموارد من قدرات وطموحات، وهكذا أدخلت في نظامها المحاسبي، محاسبة الموارد البشرية عن طريق رسملة تكاليف الموارد البشرية وحساب أفساط إطفائها¹.

وفيما يتعلّق بالاهتمام بمحاسبة الموارد البشرية يُمكن الإشارة إلى مجموعة من العوامل التي ساعدت على الإهتمام بها وهي:²

- العنصر الإنساني هو أهمّ أنواع الأصول في الوحدة الاقتصادية وله تأثير جوهري على الإنتاجية، ففي "شركة نستله" مثلاً أكثر من 650 خبير يعملون من أجل تحقيق أفضل النتائج.
- العنصر الإنساني له قيمة سوقية.
- تُعطي محاسبة الأصول البشرية دلالات هامة لبعض النسب المحاسبية، فقد أوضحت " شركة فولفو " السويدية لصناعة السيارات أنّ كل نقص في معدّل دوران العمالة بنسبة 1 % يُعادل توفير مبلغ 5000 جنيه إسترليني على الشركة، علماً بأن الشركة المذكورة قد تمكّنت من حساب هذه الأرقام باستخدام نظام للمحاسبة عن الموارد البشرية.
- التطوّرات والمتغيّرات التكنولوجية والتقنيّة وانعكاساتها على الوحدة الاقتصادية.
- ضغوطات المؤثرات البيئية الخارجية، ويشمل ذلك :

¹ لعبي البوعلي، وليد ناجي الحياي، المرجع السابق، ص43.

² وسام رمضان الشنطي، دور محاسبة الموارد البشرية في رفع كفاءة الأداء المالي ، رسالة ماجستير، جامعة الأزهر غزة، فلسطين، 2015/2016، ص27.

- المؤثرات القانونية: تتمثل في القوانين والتشريعات التي تُصدرها الدولة بهدف حماية وتأمين العاملين.
 - تأثير النقابات العمالية: من حيث تحديد حقوق العاملين من أجور وميزات إضافية وإجازات وخدمات وغيرها.
 - تأثير سوق العمل: تتأثر ظروف هذه السوق بظروف العرض والطلب على عنصر العمل، وهي ظروف مُتغيّرة بطبيعتها، حيث يصعب التحكم والتأثير من قبل المنظّمة وحدها.
- هذا وقد أشار " فلامهولتز " أيضاً إلى مجموعة من العوامل التي يرجع إليها الإهتمام بمحاسبة الموارد البشرية وهي:¹
- إهتمام الأدب المحاسبي بمفاهيم وطرق المحاسبة عن الموارد البشرية التي تُمثل الأصول الأساسية لمعظم المنظّمات وخاصة المنظّمات الخدمية.
 - مع زيادة التقدّم الفتيّ زادت حاجة الأفراد للتعليم والتدريب واكتساب المهارات والخبرات التي تزيد من قيمة رأس المال البشري، بالإضافة إلى قيام بعض المنظّمات بالإفناق على تشغيل وتنمية الأساليب الفنيّة والإدارية ومهارات بعض العاملين إيماناً منها بأنّ العائد من هذه الاستثمارات يتمثل في منافع مستقبلية يحصل عليها الأفراد.
 - تزايدت أهمية العنصر البشري في المنظّمات، وذلك بعد ادراكهم بأن الموارد البشرية أصولاً استثمارية، وأنّ عمل إدارة الموارد البشرية لم يعد محصوراً فقط في إدارة الأفراد من استقطاب وتعيين وتدريب وغيرها، بل تحطت ذلك كلّ لتصبح شريكاً حقيقياً في التخطيط الاستراتيجي الشامل.
- وفيما يلي بعض الأمثلة لمنظّمات يؤدي فيها الأصل البشري دوراً حاسماً:²
- شركات الأدوية وشركات البرمجيات والجهازة والإلكترونيات عموماً التي تعتمد على الأبحاث والتطوّر للحصول على حصّتها السوقية والحصول على سبق تنافسي.
 - شركات التدقيق وتقديم الاستشارات الماليّة والفنيّة وشركات المحاماة وشركات الدراسات الهندسيّة كلّها شركات يلعب فيها التكوين الرأسمالي البشري وتطوير المهارات والكفايات البشرية دوراً مُهمّاً في نجاح تلك الشركات.
 - نوادي كرة القدم حيث يتمّ التعاقد مع بعض اللاعبين المُميّزين بعقود تتجاوز عدّة ملايين من الدولارات، فقد تصل قيمة لاعب كرة القدم إلى مبلغ من الملايين يتجاوز الرقمين.
- إنّ هذه الشركات والنوادي إذا تجاهلت تأصيل الموارد البشرية ولا تُفصح عن الوضع المالي والاقتصادي الحقيقي في قائمة مركزها المالي تكون أرقامها بعيدة جداً عن الصورة الصادقة لهذه القوائم.
- إنّ تزايد أهمية الأصول البشرية في بيئة الانتاج الحديثة، أدى بالمنظّمات إلى السعي حول اعتماد استراتيجية إدارة الجودة الشاملة وما يتبعها من سياسات فرعيّة، مثل سياسة إنتاج خال من العيوب، وسياسة في الوقت المناسب، شراءً وتخزيناً وإنتاجاً وتسليماً، أي في كافّة مراحل العمليّة الإنتاجيّة، إنّ نجاح استراتيجية إدارة الجودة الشاملة يعتمد بشكل

¹ أيمن عبد هلال محمد أبوبكر، مدى إهتمام الإدارة بالمحاسبة عن تكلفة الموارد البشرية بالمصارف (دراسة ميدانية على عينة من المصارف بالخرطوم)،

المجلة العالمية للاقتصاد والأعمال، أبو ضبي، المجلد 3، العدد1، 2017، ص 108.

² رضوان حلوة حنان، المرجع السابق، ص 209-210.

واضح على تأهيل وتنظيم وتعاون الأصل البشري مُتعدّد المهارات والتخصّصات بما يتناسب والتكنولوجيا الحديثة، وهكذا فإن تجاهل تأصيل العنصر البشري يُعدُّ نُقصاً وإهمالاً كبيراً، بحيث يجعل من قائمة المركز المالي مُجرّد ميزان مُتوازن لا أكثر ولا أقل، بعيداً كل البعد عن الإفصاح عن أصول وقيمة المنظّمة¹.

ثانياً: أهداف محاسبة الموارد البشرية

بصفة عامة يُمكن القول أنّ تصميم وتنفيذ نظام خاص للمحاسبة عن الموارد البشرية يهدف إلى تحقيق كل أو بعض من الأهداف التالية:²

1- هدف القياس : يُقصد بذلك قياس نواحي معينة تتعلق بالموارد البشرية وتشمل بصفة أساسية ما يلي:

- قياس قيمة الموارد البشرية العاملة بالمنظّمة باستخدام طرق علمية مناسبة قابلة للتطبيق العملي.
- قياس تكلفة إعداد وتجهيز الموارد البشرية مثل تكاليف التعيين والتدريب.
- قياس تكلفة استخدام الموارد البشرية من مُرتّبات وأجور وغير ذلك.
- قياس الكفاءة الانتاجية للأصول البشرية.
- قياس ربحية استخدام الأصول البشرية.
- قياس معدّل العائد على الاستثمار البشري.

2- هدف التقرير : يشمل التقرير عن بيانات الموارد البشرية الآتي:

- تسجيل بيانات الموارد البشرية في مختلف البطاقات والسجّلات الحاسوبية.
- تلخيص البيانات المتعلقة بالموارد البشرية باستخدام الأساليب الحاسوبية المعروفة لتلخيص البيانات.
- عرض النتائج التي يتمّ التوصل إليها في القوائم المالية.
- إعداد قوائم خاصة لعرض بيانات الموارد البشرية إلى جانب القوائم المالية التقليدية.
- إعداد أيّ تقرير إضافية تتعلق بالموارد البشرية بناءً على رغبات إدارة المنظّمت أو المستثمرين أو أيّ جهات أخرى خارجية.

- دراسة المشاكل الخاصة بالموارد البشرية مثل ارتفاع معدّل أوراق العمل أو ظاهرة الغياب وإعداد تقارير كمية عنها.

3- هدف ترشيد القرارات: من أهمّ أغراض ترشيد القرارات المتعلقة بالموارد البشرية الآتي:

- دراسة البدائل المتاحة لاستغلال البشرية ومساندة الإدارة في اختيار البديل المناسب وذلك لتحقيق الاستغلال الأمثل للعنصر البشري.

¹ رضوان حلوة حنان، المرجع نفسه ، ص210.

² أيمن عبد الله محمد أبو بكر، المحاسبة عن تكلفة الموارد البشرية وأثرها على رفع كفاءة الأداء بمؤسسات التعليم العالي بالسودان، مجلة جامعة دنقلا، السودان، العدد 2، 2012، ص93.

- ترشيد القرارات الخاصة باستخدام الموارد البشرية مثل القرارات المتعلقة بالنقل والترقية والاستقالة وهكذا إلى آخر القرارات ذات الصلة.
 - ترشيد القرارات الخاصة بالاستثمار في الموارد البشرية وهي قرارات تتعلق بإضافة عناصر جديدة إلى القوى العاملة التابعة للمنظمة.
 - فرض الرقابة على تكلفة استخدام الموارد البشرية وذلك من خلال تطبيق أساليب الرقابة على التكاليف المتعارف عليها مثل أسلوب المعايرة.
 - ترشيد قرارات تقييم أداء العاملين.
 - ترشيد قرارات المستثمرين في المنظمة، أو الراغبين في الاستثمار فيه، بإعطائهم صورة واقعية عن حقيقة موارد المنظمة بما فيها الموارد البشرية من خلال التقرير عن هذه الموارد في القوائم المالية.
 - ترشيد القرارات المتعلقة بتقييم إدارة المنظمة أو تقييم المنظمة كوحدة واحدة من جانب جهات خارجية وذلك بعدم إغفال الموارد البشرية خلال هذا النوع من التقييم وباستخدام نسب ومعدلات تتعلق ببيانات الموارد البشرية.
- ثالثاً: مزايا تطبيق محاسبة الموارد البشرية**

لتطبيق محاسبة الموارد البشرية مزايا وفوائد لكل الفئات المستفيدة نستعرضها فيما يلي:¹

- بالنسبة للإدارة:

- أنه يلقي الضوء على نقاط القوة والضعف في القوى العاملة الموجودة في المنظمة، هذا بدوره يساعد الإدارة في تخطيط التوظيف، سواء لتوظيف الناس أم لا، وبالتالي فإنه يوفر معلومات مفيدة حول قيمة رأس المال البشري وهو أمر ضروري للمديرين لاتخاذ القرارات الصحيحة .
- يمكن للإدارة تقييم فعالية سياساتها المتعلقة بالموارد البشرية، على سبيل المثال، قد تشير التكاليف المرتفعة للتدريب إلى الحاجة إلى تغييرات في السياسة لخفض معدل دوران العمالة.
- يمكن للإدارة أيضا الحكم على ما إذا كان هناك عائد مناسب على الاستثمار في الموارد البشرية.
- يساعد الإدارة في اتخاذ القرارات المناسبة فيما يتعلق باستخدام الأصول البشرية في أي منظمة تعمل على توظيف العاملين الجدد أو تعزيز الأشخاص داخلياً أو نقل الأشخاص إلى مواقع جديدة أو توظيف أشخاص محلياً أو تحمل تكاليف تدريب إضافية أو توظيف مستشارين يحافظون على التأثير على الربحية على المدى الطويل في الاعتبار.

¹Article shared by vignesh rqjshekq_Top 8 Advantages of Human Resource Accounting – Explained <http://www.shareyouressays.com/knowledge/top-8-advantages-of-human-resource-accounting-explained/94575> date visted 05/11/2018.

• يمكن ملاحظة ما إذا كانت المنظمة قد قامت باستثمارات مناسبة في الموارد البشرية من حيث المال أم لا، إذا كان الاستثمار مفرطاً، فيجب بذل جهود للتحكم فيه.

• تُقدّم محاسبة الموارد البشرية تكلفة تطوير الموارد البشرية في العمل، وهذا سوف يُمكن الإدارة من التأكد من تكلفة دوران العمالة أيضاً.

- بالنسبة للمستثمرين:

• يساعد المستثمرين المحتملين على الحكم على شركة بشكل أفضل على قوة الأصول البشرية المستخدمة فيها.

• إذا عرّضت شركتان نفس معدل العائد على رأس المال المستخدم، يمكن للمعلومات المتعلقة بالموارد البشرية أن تساعد المستثمرين على تحديد الشركة التي سيتم تحصيلها كاستثمار لا يوجد إلزام قانوني حالي يُوجب إظهار قيمة الموجودات البشرية في الميزانية العمومية.

• لا يمكن حساب عائد الاستثمار بشكل واقعي إلا عند أخذ الاستثمار في الموارد البشرية بعين الاعتبار.

• تُعطي محاسبة الأصول البشرية دلالات هامة لبعض النسب المحاسبية، فقد أوضحت " شركة فولفو " السويدية لصناعة السيارات أن كل نقص في معدّل دوران العمالة بنسبة 1 % يُعادل توفير مبلغ 5000 جنيه إسترليني على الشركة، علماً بأن الشركة المذكورة قد تمكّنت من حساب هذه الأرقام باستخدام نظام للمحاسبة عن الموارد البشرية¹.

• قد يكون هناك ارتفاع معدل دوران اليد العاملة والإدارة وقد لا يُؤخذ الأمر على محمل الجد في غياب أرقام التكلفة من الموارد البشرية.

- بالنسبة للعمّال:

• تُساهم محاسبة الموارد البشرية في تحويل النظرة إلى العاملين بأنهم ليسوا أدوات إنتاجية فحسب، بل أنّهم أعضاء مشاركون يساهمون في تحقيق أهداف المنظمة إلى جانب أهدافهم الشخصية².

• كما تساعد محاسبة الموارد البشرية في تحسين كفاءة الموظفين، حين يتعرف الموظفون على التكلفة المتكبدة عليهم والعائدات التي يحصلون عليها في شكل مخرجات.

المطلب الرابع: الإتجاهات نحو محاسبة الموارد البشرية

لاقت محاسبة الموارد البشرية تأييداً من جانب البعض، ومُعارضة من قبل البعض الآخر، وحياداً من فريق ثالث أو تردّداً في تحديد رأي معيّن بشأنها، كما أنّ من الباحثين والممارسين من تحمّس لها وعقد عليها آمالاً كبيرة، بينما قابلها آخرون بفتور، واعتقد البعض أنّها " مُوضة " جديدة لا تلبث أن تلتحق بسابقاتها.

¹ فضل كمال سالم، المرجع السابق، ص34.

² ليعبي البوعلي، وليد ناجي الحياي، المرجع السابق، ص76.

فيرى المعارضون أنّ المشكلة الأساسية الأولى تظهر في أنّ الأصل البشري لا يُمكن شراؤه أو امتلاكه أو التحكم في منفعه لفترة طويلة، وذلك لأسباب قانونية أو طبيعية، الأمر الذي يجعل للموارد البشرية من الخصائص بحيث لا يُمكن تأصيلها وإظهارها في الميزانية العمومية إلى جانب الأصول الأخرى.

على الطرف الآخر، يرى مؤيدو تأصيل الموارد البشرية أنّ بعض عناصر القوى العاملة - في الواقع - قد تستقيل أو تموت، لكن المنظمة تستبدلهم وتبقى مُستمرة، أي أنّ هناك قوّة عاملة مرتبطة باستمرار المنظمة، الأمر الذي يجعل عدم تأصيل الموارد البشرية لمنظمة مستمرة مخالفة للواقع ويُسبب نقصاً جوهرياً في بيانات القوائم المالية¹.

وفيما يلي سنعرض وجهات نظر كل من معارضي ومؤيدي محاسبة الموارد البشرية:

1- وجهات النظر المعارضة:

إنّ أهم وجهات نظر المعارضين لتطبيق محاسبة الموارد البشرية تتمثل فيما يلي:²

- يرى البعض أنّ محاسبة الموارد البشرية قد تُحقق عكس ما قصدت تماماً، وذلك بمُساعدة الإدارة على مزيد من " استغلال " جهود الأفراد نحو الأهداف الاقتصادية، إذ أنّ الأصل - عادةً - شيء يُستهلك، وأنّ محاسبة الأصول تتضمن العمل على استهلاك الأصل بأكفأ طريقة مُمكنة.

- إنّ جمع البيانات المتعلقة بالموارد البشرية، وعرضها وتحليلها، عملية مُعقّدة، نظراً لكثرة المتغيّرات، حيث أنّه من الصعب وضع عالم نفسي بجموع كل موظّف لقياس التغيّرات التي تطرأ عليه، فإنّ الأدوات المستخدمة لقياس حاجات الأفراد وطموحاتهم أدوات بدائية، وإذا أمكن قياس المتغيّرات الإنسانية بدقّة فإنّ ذلك يتضمّن تكاليف باهضة.

- أنّ العوامل الأساسية والوسيطيّة والنتائج كما حدّدها " ليكارت " من الصعب قياسها وتحديد دقّة، مثل مهارة الاتصال أو القدرة على التنسيق، هذا بالإضافة إلى أنّ العلاقة بين هذه العوامل ليست مباشرة أو مُتسلسلة في كل الأحوال، فقد تحقق المنظمة درجة عالية في بعضها ودرجة منخفضة في الأخرى، فربّما كان رضا الأفراد عالياً ولكنّ الإنتاجية منخفضة مثلاً.

- قد يترتب على صعوبة القياس أنّ قيمة الأصل الإنساني المعروف في الميزانية تتغيّر سريعاً ولا تُعبّر عن القيمة الحقيقيّة لهاذا الأصل، وهذا ما يدعو المحاسبين إلى العزوف عن معالجة الأصول الإنسانية، وتفضيلهم التعامل مع الأصول الماديّة.

- حتّى إذا أمكن قياس الأصول الإنسانية بدقّة، فإنّ البعض يضع أمام محاسبة الموارد البشرية سؤالاً وهو : ما هو الحلّ لو أظهرت النتائج تناقص قيمة الموارد البشرية ؟.

¹ رضوان حلوة حنان، المرجع السابق، ص 226.

² علي محمد عبد الوهاب، سعيد يسن عامر، المرجع السابق، ص 65-68.

- هناك احتمال رد فعل الأفراد نتيجة تسعيرهم أو وضعهم في صورة رقميّة، فزّماً يستتكرون إعتبارهم " أصولاً"، هذا بالإضافة إلى رفض العُرف في المجتمع لمعاملة الناس من زاوية " الأصول".
- تتطلّب فعاليّة نظام محاسبة الموارد البشرية وجود نظام دقيق لتقييم أداء العاملين، تتوفّر فيه الموضوعيّة والعدالة والشمول، الأمر الذي قد لا يتوفّر في كثير من الأحيان، إذ أنّ هناك صعوبات كثيرة عمليّة في نظم تقييم الأداء، على رأسها الأخطاء الإنسانيّة للقيّمين من تحيّز ونسيان وخوف وشدة ولين وتأثر بعدّة اعتبارات.
- ينقد البعض اتّجاه السلوكيّين لإعطاء أهميّة كبيرة لحاجة إثبات الذات لدى الأفراد، وما يتبعها من الاهتمام بالابتكار والتطوير، ويقولون أنّ هذه الحاجة لا توجد عند كلّ العاملين، وخاصّة أوليائك الذين لم يعتادوا على أسلوب المشاركة، سواء في تربيتهم العائليّة أو المدرسيّة، كما أنّ الوظائف لا تتساوى في درجات الطموح المشترطة في شاغليها، ومن ثمّ ستظلّ هناك وظائف روتينيّة وغير طموحة، الأمر الذي يُضعف افتراضات محاسبة الموارد البشرية.
- يُعاب على محاسبة الموارد البشرية أنّها تتضمن معلومات فائضة، أو غير لازمة، وبالتالي فإنّها تُسبّب " إزعاجاً" للنظام المحاسبي، لأنّها لا تُسهم مباشرة في اتخاذ القرارات أو تُساعد على اتخاذها.
- إنّ أهم أسباب استمراريّة المعالجة المحاسبة التقليديّة لنفقات الموارد البشرية (اعتبارها مصروفاً وليست أصولاً) مُتجدّرة منذ عصر الثورة الصناعية، حيث:¹
 - يعتبر رأس المال المادي (الاستثمارات المالية في الأصول الثابتة الملموسة) هو العامل الأهمّ في العمليّة الانتاجيّة.
 - في ظروف الإنتاج الآلي الميكانيكي للثورة الصناعيّة لا تحتاج اليد العاملة إلى تأهيل وتدريب مُسبق وطويل المدة ومُكلف، إذ يُمكن استبدالها بسرعة وسهولة مقبولة نسبياً، الأمر الذي لا يستدعي تأصيل الموارد البشرية.
 - إنّ نفقات الموارد البشرية ضئيلة نسبياً عموماً، كما أنّ المنفعة المتوقعة منها غالباً ما تقتصر على الدورة المحاسبيّة الجارية، ممّا يجعل معالجتها كمصروفات أمراً مقبولاً.
 - إنّ تعيين اليد العاملة حينذاك كان لفترات أقصر وبالترجمات أقلّ من الوقت الحاضر.
 - في الوقت الحاضر مازالت نسبة الشركات التي تلعب فيها الموارد البشرية دوراً محورياً في العملية الانتاجية ضئيلة نسبياً، الأمر الذي لا يستدعي إنتشار معالجة الموارد البشرية كإصول، بل تبقى تلك المعالجة مُقتصرة - وبشكل طوعي - على بعض الشركات، وغالباً ما يكون الافصاح عن الموارد البشرية كمياً في الهوامش ومُلحقات القوائم الماليّة.
 - أن هناك العديد من القيود التي تمنع إدارة الشركات من إدخال محاسبة الموارد البشرية في العديد من الشركات، تتمثل العيوب الظاهرة في رسملة الموارد البشرية من خلال محاسبة الموارد البشرية كالتالي:²
 - غياب المبادئ التوجيهية والإجراءات الواضحة التي تنظم توزيع التكاليف المطلوبة لاستثمار الموارد البشرية في الشركة.

¹ رضوان حلوة حنان، المرجع السابق، ص 215.

² Essays، UK. (November 2013). Capitalizing Human Resources In Company Management Essay. Retrieved from <https://www.ukessays.com/essays/management/capitalizing-human-resources-in-company-management-essay.php?vref=1>

- استحالة تقييم الموارد البشرية الكافي بسبب عدم التيقن من وجود الموارد البشرية داخل الشركة (يفسر هذا العيب من خلال مستويات عالية من دوران العديد من الشركات، مما يجعل من المستحيل تحديد استراتيجيات الموارد البشرية على المدى الطويل للفترات المستقبلية لتشغيل الشركة).
- الافتقار إلى أدلة تجريبية على فعالية محاسبة الموارد البشرية كأداة إدارية تُطبق لتسهيل إدارة الموارد البشرية.
- الموارد البشرية ليست أصولاً مادية، وبالتالي لا يمكن استخدامها أو تملكها أو الاحتفاظ بها، وبالتالي فإن الإدارة في العديد من الشركات لا تعامل الموارد البشرية كأصول محددة (على سبيل المثال، لا تعترف التشريعات الضريبية بالموارد البشرية كأصول).
- تخشى النقابات العمالية من أن تؤدي رسملة الموارد البشرية إلى جعل الموظفين يُطالبون بتعويضات ومكافآت إضافية بما يتماشى مع تقييمات محاسبة الموارد البشرية.
- إن رسملة الموارد البشرية لا تخضع للنهج المقبول عالمياً، وهذه الحقيقة وحدها تجعل تنفيذها التجريبي أكثر تعقيداً.

2- وجهات النظر المؤيدة

إنّ من أهمّ وجهات النظر الموافقة و المؤيدة لمحاسبة الموارد البشرية هي:¹

- تستمدّ محاسبة الموارد البشرية أهميتها من قدرتها على تقديم بيانات هامة وموثوق بها للجهات المعنية داخل
- تُساعد محاسبة الموارد البشرية، المنظمة على القيام بمسؤولياتها الاجتماعية، وذلك عن طريق وضع أهداف لتنمية الموارد البشرية إلى جانب الأهداف الإنتاجية، وتُدلّ محاسبة الموارد البشرية الإدارة على الفرص الملائمة لتطوير هذه الموارد بما يُساعد على وضع أهداف واقعية قابلة للتحقيق.
- تُساعد محاسبة الموارد البشرية، الإدارة على حسن استخدام قواها العاملة، واتخاذ القرارات الملائمة بشأن توظيفهم وتوجيه جهودهم.
- تساعد الإدارة على توفير مناخ العمل الملائم لتنمية الموارد البشرية وتطوير قدراتها الابتكارية، إذ يُساعد قياس الأصول الإنسانية على التعرّف على أحسن الطرق للدافعية وإقامة العلاقات السليمة بين الأفراد والجماعات.
- يُمكن أن تُحقق محاسبة الموارد البشرية مزايا تخطيطية ورقابية، مثل تخفيض تكاليف معدّل دوران العمل، وذلك بما تُوفّره من معلومات للمقارنة بين بديل الاحتفاظ بعاملين إضافيين أو تعيين أشخاص جدد، مثل تقييم برامج التدريب والتنمية التي تُقدّمها الإدارة للأفراد، وذلك بمقارنة تكاليف هذه البرامج والمزايا المحصّل منها.

¹ علي محمد عبد الوهاب، سعيد يسن عامر، المرجع السابق، ص 64-65.

- إنّ النظام التقليدي للمحاسبة بتركيزه على الأصول الماديّة وإظهاره لصافي الدخل والعائد من الاستثمار، يُشجّع المديرين على أن يُفكروا اهتمامهم على النتائج قصيرة الأجل، أما محاسبة الموارد البشرية فتُسهّم في توسيع نظرهم لتقييم الأداء، فتشمل حركة الموارد البشرية والتطوّرات التي تحدث عليها، إلى جانب الأصول الماديّة.
- تسهّم محاسبة الموارد البشرية في تحويل النظرة إلى العاملين من أحمّ اعباء أو تكاليف إلى أحمّ أصول، ومن ثمّ فإنّها تُسهّم أيضاً في تطوير النمط القيادي للإدارة، فتجعل المديرين يعطون اهتماماً أكثر لتطوير الموارد البشرية، ويتعاملون مع الأفراد، ليس باعتبارهم أدوات إنتاجيّة تتطوّر للنواحي الفنيّة، وإنّما باعتبارهم أعضاء مُشاركين يستطيعون الاسهام في تحقيق أهداف المنظّمة إلى جانب أهدافهم الشخصية.
- يعتقد البعض أنّ محاسبة الموارد البشرية تُعطي للعاملين اعتبارهم وتحفظ لهم شخصياتهم وتهدف إلى تطويرها، وتجعل القرارات الإدارية مُوجّهة لصالحهم وخدمة أهدافهم، إلى جانب صالح العمل وأهداف المنظّمة.

ثالثاً: تحليل وجهات النظر المعارضة و المؤيدة لمحاسبة الموارد البشرية

- من خلال ما تطرّقنا إليه من الاتجاهات المختلفة المعارضة والمؤيدة لمحاسبة الموارد البشرية، رأينا بأنّ هناك خلافاً كبيراً بين وجهات النظر، والذي يؤدي هذا إلى اختلاف جذري في القوائم الماليّة ومنه في القرارات الإدارية التي تُخدم الأطراف المعنية، يمكن استخلاص بعض النقاط من خلال وجهات النظر المختلفة كما يلي:
- يرى مُعارضوا محاسبة الموارد البشرية بأنّ المعلومات المتعلّقة بالموارد البشرية مُعقّدة وصعبة الجمع والتحليل، كما أنّها صعبة القياس كقيمة ممّا يجعل القوائم المالية سريعة التغيّر، مع عدم وجود القيمة الحقيقية للأصول البشرية.
- يمكن أن يكون هناك من المحتمل ردّة فعل الأفراد نتيجة اعتبارهم أصولاً ووضعهم في صورة رقمية.
- كذلك يرى المعارضون بأنّ نفقات الموارد البشرية على العموم ضئيلة نسبياً، ممّا يجعل معالجتها كمصروفات أمراً مقبولاً.
- إنّ تطبيق محاسبة الموارد البشرية لم تخضع للقبول العام، وذلك لكثرة إجراءاتها وتعقيدها ممّا يجعل المحاسبين يعزفون عن تطبيقها.
- أمّا المؤيدون فيرون أنّ لمحاسبة الموارد البشرية مُميّزات وخصائص تساهم بشكل كبير في إعطاء الصورة الحقيقة للمركز المالي للمنظّمة، وإعطاء صورة كافية عن الموارد البشرية، ممّا يجعل الإدارة أكثر استعداداً لاتخاذ القرارات المناسبة بما يتوافق مع أهدافها وأهداف العاملين.
- كما أنّها تُمكن المستثمرين من التنبؤ الدقيق بالمكاسب المتوقّعة بقياس معدّل العائد على الإستثمار المادي والبشري معاً.

- يرى مؤيدو المحاسبة عن الموارد البشرية بأنها أداة من الأدوات المحاسبية التي تعتمد على تحليل البيانات بعد تجميعها مستندة إلى مجموعة من المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، كما أنّها استحدثت مجموعة من المؤشرات المالية التي تُستعمل لأغراض التحليل المالي، ومن ثمّ التنبؤ بشكل دقيق للأرباح المتوقعة للاستثمار في المنظمات.
- إنّ العيوب التي تمّ رصدها في محاسبة الموارد البشرية هي دليل على وجود العديد من التعقيدات الإجرائية المتعلقة بإعداد رأس المال للموارد البشرية والتي تجعل العديد من الشركات ترفض هذا النهج المحاسبي، ومع ذلك، تشير نتائج الدراسات التجريبية الحديثة إلى أنه يجب على شركات الخدمات المقتبسة الحصول على طرائق رأس المال للموارد البشرية والإبلاغ عن نفقات الموارد البشرية التي تحسن الإنتاجية وجودة أدائها، ولذلك تعتبر رزمة الموارد البشرية عنصراً لا غنى عنه وعنصراً هاماً من عناصر القدرة التنافسية للمنظمات، التي تفيد في القيمة السوقية للأسهم وأسعارها.

خلاصة الفصل الأول

إن الموارد البشرية هي ذلك العنصر الإنساني الذي خلقه الله عزّ وجلّ وكرّمه وسخّر له سائر المخلوقات ليؤدي مهمته في الأرض على أكمل وجه، وإن هذه الموارد البشرية في المنظّمة ما هي إلاّ مجموعة الأفراد العاملين فيها والذين يمتلكون مهارات وفنّيات تُمكنهم من تحقيق الميزة التنافسية للمنظّمة، كما أنّها تمتاز بعدّة خصائص تؤهلهم لأداء مهامهم بكل كفاءة وفعالية، منها اكتساب المعرفة وتجديد الرصيد المعرفي، القدرة على الابتكار والإبداع، واستثمار الطاقات الذهنية في تقديم الأفكار والمقترحات والحلول للمشكلات...، من خلال هذه الخصائص أصبح للمورد البشري أهمية كبيرة في هذا العصر، فهو يُمثّل العنصر الحاكم في تحقيق التكيّف مع التطوّر التكنولوجي في المنظّمة الحديثة، ويحقق التميّز المنشود إذا ما أُدير بشكل جيّد، وهذا ما استدعى المنظّمات إلى الاهتمام بإدارة الموارد البشرية وجعلها وظيفة استراتيجية تتطوّر بتطوّر المجال المعرفي والتكنولوجي..

لقد أدى الإهتمام الكبير بالموارد البشرية في المنظّمات إلى سلوك نهج محاسبي جديد يتوافق ومتطلبات هذه الموارد والميظّمة على حدّ سواء، عُرف بمحاسبة الموارد البشرية، والتي تُعنى بقياس التكاليف الخاصّة باختيار الأصول البشرية أو تأجيرها أو تدريبها أو تعيينها أو تنميتها، وتبويبها في القوائم المالية وإيصالها للمستفيدين، ولقد لاقت محاسبة الموارد البشرية قبولاً محتشماً على مرّ السنين وزاد هذا الإقبال نهاية القرن العشرين، حيث تمّ تطبيق هذا النوع من المحاسبة على شركات ومؤسّسات كبيرة الحجم، وظهر مفهوم رأس المال الفكري، حيث كانت المصادر الطبيعية هي الثروة الحقيقية للوحدات الاقتصادية قبل التسعينات وأصبح يُنظر إليه الآن ممثلاً حقيقياً للقدرة على المنافسة ومعيار لنجاح الوحدات في تحقيق أهدافها.

إنّ تطبيق هذا النهج المحاسبي الجديد قد لاقَ مُعارضة من قبل البعض، وتأييداً من البعض الآخر، ولكل منهم حُججه وأدلّته في التمسك برأيه، لكن الدراسات والتجارب الحديثة أثبتت بأنّ المنظّمات تتّجه نحو تطبيق هذا النوع الجديد من المحاسبة، والذي أثبت أهمية الإفصاح عن نفقات الموارد البشرية في المنظّمة من خلال تحسين جودة الإنتاج وجودة المعلومات المالية.

إنّ الإهتمام المتزايد بتطبيق محاسبة الموارد البشرية على مستوى الأفراد والمنظّمات، أدى إلى الإهتمام بدراسة وتحليل مُقوّمات ومبادئ هذا النوع الجديد من المحاسبة، ولكي يُطبق بشكل صحيح وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، لا بُدّ من معرفة أساسيات واستخدامات نظام المحاسبة عن الموارد البشرية.

الفصل الثاني

التأصيل العملي لمحاسبة الموارد البشرية

تمهيد

إنّ الاتجاه المتزايد في المنظّمات الحديثة نحو تكوين نظام معلومات يفيد في اتخاذ القرارات، جعلها تسعى إلى الإهتمام بأهمّ عنصر لديها وأكثر مؤثّر فيها وهو المورد البشري، والاعتراف بالدور الهام الذي يلعبه هذا المورد في إقتصاد أي بلد، مما أدّى إلى تنشيط البحوث و الدراسات الهادفة لتكوين و تطوير المبادئ العلمية و النظم المحاسبية للمحاسبة عن الاستثمارات البشرية باعتبارها أصلاً من أصول المنظّمة و هذا ما يعرف بمحاسبة الموارد البشرية.

إن غاية محاسبة الموارد البشرية، هي توجيه عناية مختلف الأطراف نحو الأفراد، باعتبارهم موارد ثمينة في المنظّمة، وتوفير المعلومات المفيدة لإدارة وتطوير هذه الموارد، ولذلك، فإن محاسبة الموارد البشرية، هي أهم بكثير من البحث عن الوسائل التي يراد بها إظهار قيمة للأفراد في الميزانية العامة.

وبعد تحديد مفهوم الموارد البشرية وأهميتها في المنظّمة، وكذا التعرّف على محاسبة الموارد البشرية من حيث المفهوم والأهمية وبيان مدى الحاجة إلى تطبيقها في الفصل الأول، فإن هذا الفصل يأتي بهدف التعرّض إلى أساسيات تطبيق المحاسبة عن الموارد البشرية، واستعراض أهم المبادئ و المقوّمات التي تقوم عليها، ومن ثمّ تناول عناصرها الرئيسية وأهم المشكلات التي تواجه تطبيقها، واستعراض تصميم نموذج لنظام محاسبة الموارد البشرية من خلال المبحثين التاليين :

المبحث الأول: متطلبات تطبيق محاسبة الموارد البشرية ومعوقات تطبيقها.

المبحث الثاني: نظام محاسبة الموارد البشرية.

المبحث الأول: متطلبات ومعوقات تطبيق محاسبة الموارد البشرية

يُركِّز هذا المبحث على المفاهيم النظرية المرتبطة بأساسيات تطبيق المحاسبة عن الموارد البشرية، وأهم المبادئ والفروض التي تستند إليها، ومراحل ومتطلبات تطبيقها وحصر أهم المشاكل والمعوقات التي تواجهها.

المطلب الأول: أساسيات تطبيق محاسبة الموارد البشرية

إن محاسبة الموارد البشرية هي امتداد للمحاسبة المالية، ولتطبيقها لا بد من أسس وفروض ومبادئ علمية تقوم عليها حتى تُحقق نتائجها المرجوة و الأهداف المنشودة.

أولاً: فروض محاسبة الموارد البشرية

تقوم محاسبة الموارد البشرية على خمسة فروض أساسية تركز عليها، و التي أشار إليها معظم الباحثين في هذا المجال، وتتمثل هذه الفروض في ما يلي:¹

- الفرض الأول: أن الأفراد ذوو قيمة كموارد بشرية للمنظمة

أي أن الأفراد لدى المنظمة ذوو قيمة كبيرة كمورد لها، إذ يعتبر العنصر البشري مورداً اقتصادياً مهماً من موارد المنظمة، إن لم يكن أهمها جميعاً فكما تستفيد الإدارة من العناصر المادية والتقنية والأموال والمعدات والخامات والطرق والأساليب، فإنها تجني فوائد جمة من العاملين، حيث إن هؤلاء قادرون على المساهمة في تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية، وتقديم خدمات متنوعة وذات قيمة اقتصادية معينة، سواء على المدى القصير أو الطويل.

- الفرض الثاني: أن قيمة الموارد البشرية تتأثر بنمط الإدارة الموجودة في الوحدة الاقتصادية

أن قيمة الأفراد كموارد للمنظمات، تتأثر بالنمط القيادي الإداري، أي أن الطريقة التي تتبعها الإدارة في التعامل مع القوى العاملة تؤثر على قيمة العنصر البشري، إما بالزيادة أو بالنقصان، أو بالثبات، فمثلاً تتوقف إنتاجية العاملين ومدى مطابقتها للمعايير الموضوعية كماً ونوعاً، على حسب اختيار الأفراد للأعمال التي تلائمهم من حيث القدرات و المهارات من ناحية، والرغبات والميول من ناحية أخرى، فيمكن زيادة قيمة موارد بشرية لمنظمة ما أو المحافظة عليها نتيجة للتصرفات الإدارية التي تتخذها تجاه هؤلاء، فمثلاً يمكن زيادة قيمة الموارد البشرية عن طريق زيادة الكفاءة بواسطة تكثيف الدورات التدريبية للعاملين مما ينعكس إيجابياً على زيادة الإنتاجية بكفاءة.

- الفرض الثالث ضرورة وجود معلومات عن محاسبة الموارد البشرية :

حيث إن محاسبة الموارد البشرية توفر المعلومات المطلوبة عن تكلفة العنصر البشري، وقيمه فإنها تساعد الإدارة على اتخاذ قراراتها بناء على تحليل واقعي للتكاليف والعائد وأقساط الإهلاك، حيث تُعد المعلومات الخاصة لمحاسبة الموارد

¹ وسام رمضان الشنطي، المرجع السابق، ص 31-32.

البشرية إلى جانب تكلفة و قيمة الموارد البشرية ضرورية لفاعلية وكفاءة إدارة المنظمات، فهي مفيدة في عمليات التخطيط لاختيار وتوظيف وتنمية وتعويض وصيانة الموارد البشرية.

- **الفرض الرابع:** يعتبر العنصر البشري أصل من أصول الوحدة الاقتصادية يمكن إخضاعه إلى حد كبير لعملية الرسملة و النفاذ حسب العمر الانتاجي لذلك الأصل او المورد البشري

يُعرّف الاقتصاديون الأصل بأنه شيء ذو قيمة يمتلكه شخص أو جهة معينة، أو هو عنصر الإنتاج الذي يقدم منفعة أو خدمات معينة، و يُعرّف المحاسبون الأصل بأنه مورد اقتصادي يعطي منفعة مستقبلية، و يمكن قياسه نقدياً بطريقة موضوعية، و لقد عُرّف الأصل من قبل أصحاب المنظمة على أنه كل شيء مملوك لها، بمعنى أن الموارد مملوكة للمنظمة حتى تكون ضمن أصوله.

- **الفرض الخامس:** استخدام الموارد و الأصول البشرية يتضمن تكلفة اقتصادية تتحملها الشركة

في مقابل ذلك تحصل المنظمة من هذه الأصول على عدة خدمات و منافع مستقبلية تسهم في تحقيق درجة من الفعالية، لذا يمكن ترجمة تلك التكاليف والخدمات في صورة نقدية وإظهارها في القوائم المالية.

ثانياً: معايير محاسبة الموارد البشرية

إن أهمّ أساس تقوم عليه محاسبة الموارد البشرية هو معالجة النفقات الخاصة بالموارد البشرية كأصول يمكن الاستفادة منها مستقبلاً وتظهر في الميزانية العمومية، بدلاً من اعتبارها مصاريف جارية تظهر في قائمة الدخل، كما أنّها تسعى إلى تقديم معلومات كمية عن قيمة الأصول البشرية في المنظمة، ممّا يساعد الأطراف المعنية في اتخاذ القرارات، وتتضمن المحاسبة عن الموارد البشرية اجراءات لقياس التكاليف التي تتحملها المنظمة لغرض استقطاب وتعيين وتدريب وتكوين الموارد البشرية، وكذلك تتضمن قياس القيمة الاقتصادية للموارد البشرية التي تمتلكها.

ولتطبيق نظام المحاسبة عن الموارد البشرية لا بدّ من توافر مجموعة من المعايير في المورد البشري كي يتم الاعتراف والقياس والإفصاح عن هاته الموارد في القوائم المالية للمنظمة، على اعتبارها أصولاً وليست نفقات جارية، وهذا ما يدعونا للتعرف عن المفاهيم المختلفة للأصول.

إن الأصل: هو عامل من عوامل الإنتاج، أي أنه يُركّز على المقدرة الإنتاجية، كما يُعرّف أيضاً بأنه أية وسيلة تكون في حيازة المنظمة ويكون لها حقوق قانونية على هذا الشيء¹، حيث عرّفت لجنة معايير المحاسبة الدولية الأصول بأنها " موارد اقتصادية تمتلكها المنظمة أو لها السيطرة عليها نتيجة لأحداث سابقة ويُتوقع أن تتدفق منها منافع مستقبلية للمنظمة"²، وقد ركّز هذا التعريف على موضوع الحيازة للأصل، كما تُعرّف الأصول بأنها الموارد الاقتصادية المخصصة لأغراض المنظمة خلال وحدة محاسبية محددة فهي تجمعات للخدمات المتوقعة الحصول عليها مستقبلاً، وقد إهتم هذا

¹ <http://www.revue-banque.fr/management-fonctions-supports/article/comptabilisation-capital-humain-dans-entreprise>

² الأصول، نقلاً عن: https://en.wikipedia.org/wiki/Asset#cite_note-IFRS_for_SMEs-5 تاريخ الزيارة 2019/03/29.

التعريف بالخدمات المستقبلية في سبيل الاعتراف بالأصل ، أما مجلس المحاسبة الأمريكي فقد عرّف الأصول على أنها "منافع إقتصادية متوقع الحصول عليها في المستقبل، وقد إكتسبت الوحدة الاقتصادية حق الحصول على هذه المنافع أو السيطرة عليها نتيجة أحداث أو عمليات تمت في الماضي"¹.

من خلال هذه التعاريف السابقة يمكن الاستخلاص بأنه هناك أربع معايير أو خصائص يجب أن تتوفر في الشيء حتى يمكن اعتباره أصلاً من أصول المنظمة وهذه المعايير هي:²

المعيار الأول : معيار الملكية

هنالك من أيد فكرة أن الموارد البشرية تُعتبر أصلاً من أصول المنظمة استناداً إلى معيار الملكية، ولهم مبرراتهم في ذلك، ومن جانب آخر هنالك من عارض هذه الفكرة مقدماً لمبررات هذا الرفض، بالنسبة لمن عارض فكرة اعتبار الموارد البشرية أصلاً من أصول المنظمة بالاستناد على أساس أن الموارد البشرية المتمثلة بالأشخاص لا تخضع للملكية أو التملك، وبالتالي عدم إمكانية تبادل هذه الأصول (الموارد البشرية) في السوق لعدم إمكانية شراء أو بيع هذا الأصل من قبل المنظمة، لذلك لا يمكن إظهار الموارد البشرية كأصل في قائمة المركز المالي للمنظمة، هذا من جهة ومن جهة أخرى فإن القيم والمثل العليا والأخلاق تحتم علينا عدم التسليم بفكرة امتلاك الأفراد، أما بالنسبة لمن أيد فكرة اعتبار الموارد البشرية أصلاً من أصول المنظمة فهم يستندون على أن هناك تعاقداً بين المنظمة والمورد البشري يُلزم المورد البشري بالعمل لدى المنظمة طيلة فترة التعاقد، ومن جهة أخرى إن عملية إحلال واستبدال الموارد البشرية تعطي الحق للمنظمة بتغيير أي مورد بشري متى نشأت الحاجة إلى ذلك مع توفر الشروط الضرورية لهذا الاستبدال، وفكرة أحقية المنظمة بالتغيير والتبديل تنصب وتستند إلى سيطرة المنظمة على هذا الأصل، وهذه الفكرة نابعة من حق المنظمة بالتصرف في ممتلكاته وموارده المختلفة متى توفرت الظروف الضرورية لذلك*.

ولتحديد مدى انطباق معيار الملكية على الموارد فإن هناك ثلاث خصائص يجب توفرها حتى نعتبر أي مورد لدى المنظمة ينطبق عليه معيار الملكية وهذه الصفات هي:

أ - **حيازة الأصل** : حيث يعتبر المورد البشري من ضمن أصول المنظمة لفترة محددة، وذلك من خلال التعاقد القائم بين المورد البشري وبين المنظمة الذي بموجبه يكون للمنظمة الحق في الانتفاع والاستخدام بناءً على هذا التعاقد.

¹ قويدر فورين حاج، التأصيل والقياس المحاسبي لرأس المال البشري في منظمات الأعمال الحديثة، (مجلة أبحاث إقتصادية وإدارية، العدد 15، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2014)، ص ص 120-121.

² ثامر الصقر، محاسبة الموارد البشرية المفهوم والأهمية دراسة على عينة من الشركات العراقية في البصرة، (مجلة دراسات البصرة، السنة الثامنة العدد 16، جامعة البصرة، 2013)، ص ص 176-177.

* يمكن اعتبار أن آراء هؤلاء قد استندت إلى تعريف الأصول وفقاً لما قدمته لجنة المفاهيم والمعايير لجمعية المحاسبين الأمريكية عام 1957 " الموارد الاقتصادية المخصصة لأغراض المنظمة خلال وحدة محاسبية محددة، فهي تجمعات للخدمات المتوقعة الحصول عليها مستقبلاً " وهذا التعريف لم يتضمن الملكية القانونية كشرط واجب توافره في المورد الاقتصادي حتى نعتبره أصلاً تابعاً للمنظمة.

ب - **الرقابة على الأصل:** إن من جوانب الملكية خضوع المورد للرقابة الكاملة، وهذه الرقابة تتبع أساساً من امتلاك وحياسة الأصل، والحق في الرقابة يكون لصاحب الأصل أو المالك أو لمن تنازل له المالك عن الأصل، وفي حالة الموارد البشرية يمكن للوحدة الاقتصادية أن تفرض رقابة على الأفراد العاملين لديها عن طريق ما يسمى بالعقد المانع، وهو العقد الذي يحدد للفرد بمباشرة قدراته ومهارته والخبرة المكتسبة لديه بشكل كلي أو جزئي وبالتالي يعتبر شكلاً من أشكال الولاء الإجباري وبالتالي الخضوع لرقابة المنظمة وعدم الإخلال بشروط العقد.

ج - **القدرة على التصرف بالأصل:** حيث يحق للمنظمة التصرف في موارده الاقتصادية بما يحقق الهدف الذي استخدم من أجله هذا المورد وتأخذ صورة التصرف بالنسبة لموارد المنظمة الأشكال التالية: عن طريق إعادة البيع أو التخزين أو التوجيه، (...). أما بالنسبة للموارد البشرية فان عملية التصرف به لا تكمن بعملية بيعه (لعدم وجود سوق له و عدم وجود أنظمة وقوانين تبيح ذلك (وإنما تكمن في عملية مرادفة لها وهي التسريح أو النقل أو الاستغناء عن هذا المورد كلياً أو جزئياً وذلك مقابل تعويض معين وضمن شروط).

مما سبق نجد أن هنالك العديد من الجوانب تتوفر في الموارد البشرية بحيث يمكن أن ينطبق عليها معيار الملكية، وبذلك فإن معيار الملكية ينطبق على الموارد البشرية كما هو الحال في الموارد المادية الأخرى المتمثلة في الأصول المادية للمنظمة، ولكن الملكية هنا بمفهومها القانوني في إطار الجوانب الثلاثة السابقة الذكر.

فيما توجد الملكية بمفهومها الاقتصادي بتوافر عناصر الملكية الاقتصادية وهي الإدارة و المخاطرة والربح، فبالنسبة لعنصر الإدارة فلا شك أن إدارة المنظمة لها الحق في إدارة القوى العاملة بالأسلوب الذي يحقق لها أداء مهامها بأقصى كفاءة ممكنة عن طريق تخطيط وتنسيق الجهود البشرية والرقابية عليها، كما أن على الأفراد احترام تنظيمات ولوائح المنظمة، أما من حيث عنصر المخاطرة كما هو الحال في ظل الموارد الأخرى، غير أن درجة المخاطرة في ظل الموارد البشرية أكبر بسبب العامل السلوكي الذي يؤثر بدرجة كبيرة في تشغيل الموارد البشرية، مثل مشاكل الاعتصامات والإضرابات والغيابات...، أما من حيث الربح فمما لا شك فيه أن المنظمة تتوقع عند استخدام القوى البشرية تحقيق عائد يتمثل في الفرق بين الخدمات المستقبلية المتوقعة وبين المدفوعات للموارد البشرية¹.

المعيار الثاني: المقدرة الإنتاجية

إن الغرض من الحصول على الأصول المادية هو استخدامها في العملية الإنتاجية²، ولا شك أن عنصر اليد العاملة كأحد عناصر المدخلات في العملية الإنتاجية يُعد العنصر الأكثر أهمية في المنظمة فهو من جهة أحد مدخلات العملية الإنتاجية ومن جهة أخرى مقدرة العنصر البشري على التأثير في الموارد أو عناصر الإنتاج الأخرى، وهذا ينصب في نهاية

¹ علي مصعب عبد الله حامد، الاتجاهات الحديثة في المحاسبة عن الموارد البشرية-دراسة تحليلية ميدانية-، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة أم درمان، السودان، 2007، ص ص48-49.

² الطاقة الإنتاجية- التعريف - نقلاً عن: <https://www.rachatducredit.com/capacite-de-production-definition> تاريخ الزيارة 2019/03/29.

الأمر في إنتاج الوحدات والسلع المنتجة والخدمات المختلفة المقدمة من العنصر البشري، مما يساعد على تحقيق الهدف الرئيس للمنظمة وهو في الأغلب تعظيم الربح والذي من أجله تم استقطاب، الموارد البشرية واستخدام عناصر الإنتاج المختلفة الأخرى.

المعيار الثالث: الخدمات المستقبلية

يذهب أصحاب وجهة نظر المنظمة إلى اعتبار أن جوهر أي أصل هي الخدمات المستقبلية، وهو بذلك يتضمن ثلاث عناصر:

- أن يكون هناك توقع لمنافع اقتصادية مستقبلية، والموارد البشرية تستطيع أن تحقق منافع اقتصادية وذلك من خلال قدرتها الإنتاجية، وقدرة التأثير على الموارد الأخرى.
 - إمكانية قياس هذه المنافع، حيث يمكن قياس المنافع المتأتمية من عمل الموارد البشرية بطرائق مختلفة.
 - أن يكون للمنظمة الحق في استلام هذه المنافع، ولكون المنظمة تمتلك الحق القانوني في استخدام الأفراد بموجب التعاقد، وبالتالي فإن للمنظمة الحق في استلام هذه المنافع.
- وبذلك نجد أن الموارد البشرية هي مصدر للمنافع الاقتصادية المستقبلية، كما يمكن قياس هذه المنافع بعدة طرائق، أما فيما يتعلق بالحق في استلام هذه المنافع فإن الأمر يتعلق بملكية المورد الذي يخلق تلك المنافع وهذا يتوفر شكل ما في الموارد البشرية.

المعيار الرابع: القابلية للتحديد أو القياس

يتطلب تعريف المورد على أنه أصل وجوب أن يكون قابلاً للتحديد أو القياس وذلك لتمييزه وفصله عن باقي الموارد الأخرى، وهذا التحديد أو القياس يُعبّر عنه غالباً بوحدات نقدية، وتهدف عملية القياس إلى قياس الخدمات الاقتصادية المستقبلية المتدفقة من المورد، وبالنسبة للموارد البشرية فتوجد عدة طرائق لقياس خدماته الاقتصادية المستقبلية، وهو ما سنتطرق إليه لاحقاً.

ومما سبق نصل إلى أن المعايير الواجب توفرها في الموارد الاقتصادية لكي تعتبر أصولاً للمنظمة من وجهة النظر المحاسبية، يمكن توفرها كذلك في الموارد البشرية، وبذلك يمكن معالجتها محاسبياً كأحد أصول المنظمة.

ثالثاً: وظائف محاسبة الموارد البشرية

تتمثل أهم الوظائف التي تؤديها محاسبة الموارد البشرية في ما يلي:¹

- 1- التنبؤ: تعتبر محاسبة الموارد البشرية أداة مهمّة في عملية التنبؤ المستقبلي للموارد البشرية سواء من خلال التحديد المسبق للموارد البشرية الضرورية في المستقبل أو المتطلبات المستقبلية للمورد البشري الموجود حالياً.

¹ قورين حاج قويدر، المرجع السابق، ص ص 129-130.

- 2- **التخطيط:** تلعب محاسبة الموارد البشرية دوراً هاماً كأداة تخطيطية من خلال استخدام كل الحسابات والقوائم التخطيطية التي تُعدّ مثل الموازنات التخطيطية، تخطيط الإجراءات، تخطيط نفقات الاستقطاب والتدريب والتكوين،... إلخ.
- 3- **الرقابة:** تقوم محاسبة الموارد البشرية بدور استبياني إعلامي من خلال مختلف المؤشرات والأدوات التي تستخدمها مثل الميزانية الاجتماعية ومؤشرات مردودية المورد البشري التي تُبيّن مدى تحقيق الأهداف بالمقارنة مع ما كان مخططاً، أي مقارنة النتائج المخططة مع النتائج المحققة فعلاً ومقارنة القيم التقديرية مع القيم الحقيقية.
- 4- **تقييم الأداء:** تعتبر محاسبة الموارد البشرية أداة فعالة لتقييم أداء ونشاط الموارد البشرية في المنظمة، وتبيان مدى تحقيقها لأهدافها المرجوة من هذه الموارد البشرية وكيف يمكن تفعيلها واستغلال طاقتها لتحقيق هذه الأهداف.
- 5- **تقييم المعلومات المساعدة في اتخاذ القرارات:** تساهم محاسبة الموارد البشرية من خلال المعلومات التي تُوفّرها في اتخاذ القرارات عن طريق تزويد الإدارة بالمعلومات اللازمة حول الموارد البشرية المتاحة والمتوقعة، وهنا يتوجب على محاسبة الموارد البشرية تقديم معلومات من نوع خاص تكون متوافقة مع مداخل اتخاذ القرارات الإدارية وهي: (تحديد البدائل - تقديم البدائل الممكنة - تقديم صورة عن إمكانية تطبيق البدائل المختلفة - تقديم معلومات حول مساهمة كل بديل من البدائل في تحقيق أهداف المنظمة).

المطلب الثاني: متطلبات تطبيق محاسبة الموارد البشرية

محاسبة الموارد البشرية هي تطبيق صارم للمبادئ المحاسبية، وتؤدي بشكل خاص إلى تطبيق مبدأ تخصيص (استقلالية) الدورات على نفقات المستخدمين، مما ينتج عنه منطقياً الفصل بين تكاليف الدورة وتكاليف الاستثمارات وكذلك إظهار الاستثمارات في الموارد البشرية في جانب الأصول وبعدها تقدير اهتلاكها، واللجوء إلى النموذج المحاسبي يعود إلى البديل الكلاسيكي: الاعتراف بجزء من تكلفة استخدام الموارد البشرية كاستثمار في جانب الأصول بالميزانية، بدلا من كونها أعباءاً للدورة¹.

إن تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المنظمات لا يكون بصفة مباشرة وغير منتظمة، بل يتطلب ذلك شروطاً ومعايير كي تكون متوافقة مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وحتى تكون مخرجاتها سليمة وموثوقة، ويمكن من خلالها اتخاذ القرارات السليمة.

¹ فريد لطرش، راضية عطوي، محاسبة الموارد البشرية: بين ضرورة الاعتراف بالموارد البشري في القوائم المالية وإشكالية القياس المحاسبي، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، الجزائر، العدد 01، 2020، ص336.

أولاً : قياس قيمة الموارد البشرية

إن أول تحدٍ يواجه تطبيق محاسبة الموارد البشرية يتمثل بقياس قيمة الموارد البشرية بصيغة مالية وهنالك عدة مناهج لقياس الموارد البشرية، منها ما يعتمد على القيمة ومنها ما يعتمد على التكلفة ومنها كذلك ما يعتمد على المتغيرات السلوكية كما يلي:¹

- محاسبة الموارد البشرية على أساس القيمة: يعتمد هذا المنهج على القيمة الاقتصادية للفرد، ومدى مساهمته في تحقيق أرباح الشركة، حيث يتم اعتبار الفرد هنا كأحد الأصول في الشركة ومحاولة تحديد المنافع التي يمكن الحصول عليها من هذا الأصل، إذا قيمة الشيء بالنظرة الاقتصادية تتمثل بالقيمة الحالية للمنافع المتوقع الحصول عليها من هذا الشيء.

- محاسبة الموارد البشرية على أساس التكلفة: يعتمد هذا المنهج على التكاليف الخاصة بالموظفين والتي تتحملها الشركة، والمتمثلة بتكاليف التوظيف، التدريب، التطوير، وتكاليف المحافظة على الموارد البشرية، وهنالك عدة أساليب لقياس تكاليف الموارد البشرية مثل التكاليف التاريخية وتكاليف الفرصة البديلة وتكاليف الاستبدال، حيث يمكن اعتماد أي من هذه الطرائق في تقييم الموارد البشرية على أساس التكلفة.

- محاسبة الموارد البشرية على أساس المتغيرات سلوكية ونفسية والاجتماعية: يعتمد هذا المنهج في تحديد القيمة الاقتصادية للموارد البشرية من خلال المتغيرات السلوكية والاجتماعية لهاته الموارد، كالمهارات والمحددات الكامنة لقدرات الأفراد، وسلوكياتهم تجاه أعمالهم*.

ثانياً: الحسابات الأساسية للموارد البشرية في النظام المحاسبي

تختلف المعالجة المحاسبية للموارد البشرية في المنظمات حسب الأهداف الأساسية التي تركز عليها هذه المنظمات بتطبيقها لمحاسبة الموارد البشرية، وكذلك تعتمد على حجم المنظمة ومدى تنوع الموارد البشرية الموجودة، وهناك من طرح ثلاثة أساليب للمعالجة المحاسبية للموارد البشرية في الشركة على سبيل المثال مع الإجهاد بتدوين أرقام خاصة بالحسابات كتقريب للمفاهيم كما يلي:²

1- الأسلوب الأول: يتم إنشاء ستة ستم وهي:

- حساب الموجودات البشرية ح/2xx.

- حساب تكاليف الحصول على الموارد البشرية(تكاليف التعيين)ح/6xx.

- حساب تكاليف تطوير الموارد البشرية ح/6xx.

¹ أحمد يعقوب مصطفى الراي، أفودج مقترح لتطبيق محاسبة الموارد البشرية في الأندية الرياضية الأردنية (دراسة حالة نادي الوحدات الأردني)

،رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة الزرقاء، الأردن، 2017، ص 23.

² أحمد يعقوب مصطفى الراي، المرجع السابق، ص ص 24-25.

* سوف يتم التطرق إلى هذه النماذج بشيء من التفصيل في الفصل الموالي.

- حساب الاستنفاد المتراكم للموارد البشرية ح/28xx.

- حساب رأس المال البشري ح/2xx.

- حساب احتياطي خسائر الموارد البشرية ح/65xx نواقص القيمة عن الأصول البشرية.

حيث إن تكاليف التعيين وتكاليف التطوير تُرحّل إلى حساب الموجودات البشرية في نهاية الفترة، وأن قيمة استنفاد الموارد البشرية تُعالج في نهاية الفترة في الجانب المدين لحساب الاستنفاد المتراكم للموارد البشرية، وتُقيّد قيمة استنفاد الموارد البشرية الخاصة بالفترة المالية ضمن حساب التشغيل الخاص بالفترة.

2- الأسلوب الثاني: يتم إنشاء أربعة حسابات هي:

- حساب لتكاليف الحصول على الموارد البشرية ح/6xx.

- حساب لتكاليف تطوير الموارد البشرية ح/6xx.

- حساب للموجودات الثابتة ح/2xx.

- حساب للاستنفاد المتراكم للموارد البشرية ح/28xx.

وتكون المعالجات المحاسبية مشابهة للأسلوب الأول.

3- الأسلوب الثالث: يتم إنشاء حسابين هما:

- حساب الاستثمار في الموارد البشرية ح/2xx.

- وحساب آخر لاستنفاد الاستثمارات في الموارد البشرية ح/28xx.

كما يتم إنشاء مستوى ثاني من الحسابات تُرحّل جميعها في حساب الاستثمار في الموارد البشرية، تتمثل بحسابات للتكاليف المختلفة الخاصة بالموارد البشرية، كتكاليف التعيين وتكاليف التدريب، وتكاليف المحافظة على الموارد البشرية. إن الأساس في محاسبة الموارد البشرية هو الإفصاح عن تكاليف الموارد البشرية التي يمكن الاستفادة منها في فترات لاحقة في الميزانية العمومية بدلاً مما يجري عليه الحال في المحاسبة التقليدية، إذ يتم الإفصاح عن كافة التكاليف التي تخص الموارد البشرية ضمن قائمة الدخل باعتبارها تكاليف إيرادية.

تعتمد محاسبة الموارد البشرية على الإفصاح عن الموارد البشرية في القوائم المالية من خلال رسملة تكاليف التوظيف والتطوير للموظفين وإظهارها في الميزانية العمومية تحت بند الأصول البشرية بشكل مستقل عن الموجودات المادية، كما يتم تطبيق الاجراءات الخاصة بالاستنفاد السنوي والشطب في نهاية العمر الانتاجي للأصول البشرية وهي مشابهة لإجراءات الاندثار والشطب للأصول المادية في المحاسبة التقليدية، حيث إن جميع التكاليف التي تخص الموارد البشرية والتي يتوقع منها عوائد مستقبلية في الفترات المالية القادمة، سيتم رسمتها وإضافتها على قيمة الاستثمارات البشرية.

يتم الإفصاح عن قيمة الأصول البشرية واستنفادها والمصاريف الرأسمالية الخاصة بالموارد البشرية، في كل من الميزانية وقائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية كما هو الحال في معالجة الأصول المادية، وتساعد محاسبة الموارد البشرية في تقديم

تقارير وكشوفات مختلفة للأغراض الادارية وللشوفات المرفقة بالقوائم المالية وذلك وفقاً لحاجة المستخدمين وحسب طبيعة عمل الشركة ومدى أهمية وحجم الموارد البشرية فيها.

ثالثاً: المعالجة المحاسبية للموارد البشرية

تتمثل المعالجة المحاسبية للموارد البشرية في رسملة المصاريف اللازمة للحصول على هاته الموارد، والمصاريف التي تعتبر جزء من تكلفة المورد البشري والتي تتمثل في: ¹

- مصاريف الإعلان للحصول على الموارد البشرية.
- مصاريف الحصول على الموارد البشرية، وتطوير كفاءاتهم مثل: تدريب البعثات والدورات... إلخ.
- مصاريف تتعلق بالخبراء للحصول على الموارد البشرية، مثل: مصاريف نقلهم والمكافآت الممنوحة لهم، ومصاريف المقابلة والاختبارات... إلخ.

وإستنفاد الأصول البشرية إنما هو إستنفاد قيمة الأصل مع الأخذ بالحسبان الحاجة إلى وضع معيار معين يحدد فترة زيادة الخبرة للأصل البشري خلال سنوات الخدمة والفترة التي تبقى عندها الخبرة ثابتة، ويمكن أن يكون إستنفاد الأصول البشرية مبنياً على أحد الإعتبارات الآتية: ²

- مدة خدمة الأصل البشري وتعادل فترة بقائه في الخدمة لدى المنظمة.
- مدة خدمة الأصل البشري وتعادل فترة بقائه في وظيفة معينة في المنظمة.
- مدة خدمة الأصل البشري وتعادل مدة إستمرار معارفه في التكنولوجيا المتطورة والجديدة، فإذا كانت معارفه غير قادرة على مجاراة التكنولوجيا الجديدة فإن قيمته كأصل تستنفذ بالكامل.

لذلك فإن قيمة المورد البشري تمثل كافة المصاريف سالفة الذكر المرتبطة بالمدة الإنتاجية للعنصر البشري، والتي يمثلها العقد المبرم للعنصر البشري، والتي يمثلها العقد المبرم للعنصر البشري مع المنظمة، وبالتالي فإن:

$$\text{إطفاء المورد البشري} = \text{تكلفة الأصل البشري} \div \text{العمر الإنتاجي للأصل البشري}$$

والمعالجة المحاسبية للمورد البشرية تتمثل فيما يلي:

أ- تكلفة الحصول على المورد البشري:

$$\text{XX من ح/ المورد البشري}$$

$$\text{XX إلى ح/ النقدية}$$

¹ لعبي البوعلي، وليد ناجي الحياي، المرجع السابق، ص ص 125.127.

² نوال حربي راضي، المرجع السابق، ص 158.

ب- إطفاء المورد البشري:

XX من ح/ قسط إطفاء المورد البشري
XX إلى ح/ المورد البشري

ونجد هنا أنه لم يتم عمل مخصص للعنصر البشري، وذلك لأنه يُخلق ويُفنى مرة واحدة، بمعنى أن الفترة الإنتاجية للمورد البشري محددة بعقد العمل.

ج- الإستغناء عن المورد البشري:

قد يتم الإستغناء عن المورد البشري لقاء مقابل مالي، لذا فإن :

مكاسب الإستغناء أو خسائر الإستغناء = مبلغ الإنتقال أو البيع - القيمة الدفترية للأصل البشري

القيمة الدفترية للأصل البشري = تكلفة الحصول على المورد البشري - مجموع الإطفاء السنوي

فيكون التسجيل المحاسبي للإستغناء عن المورد البشري كالتالي:

XX من ح/ النقدية
إلى مذكورين
XX ح/ المورد البشري
XX ح/ مكاسب الإستغناء عن المورد البشري

أو:

من مذكورين
XX ح/ النقدية
XX ح/ خسائر الإستغناء عن المورد البشري
XX إلى ح/ المورد البشري

د- وفاة المورد البشري:

عند وفاة المورد البشري يتم تحديد قيمة خسارة هذا المورد كالتالي:

$$\text{الخسائر} = \text{تكلفة الحصول على العنصر البشري} - \text{مجموع الإطفاء السنوي}$$

والتسجيل المحاسبي لقيد الوفاة كالتالي:

$$\text{XX من ح/ خسائر المورد البشري}$$

$$\text{XX إلى ح/ المورد البشري}$$

رابعاً: النسب المالية للموارد البشرية:

تمثل الموارد البشرية المدربة والمؤهلة تأهيلاً علمياً وعملياً ركناً هاماً من الأركان الأساسية لمستوى الأداء في المنظمة، وقد تضمنت النظريتان الاقتصادية والإدارية دراسات واسعة وشاملة تستهدف قياس الإستثمار في رأس المال البشري، واستخدامه من خلال التدريب والتطوير المستمر لتنمية قدراته¹.

ولم تكن النظرية المحاسبية إلى وقت قريب تهتم بهذه الموارد رغم كون عملية القياس تمثل وظيفتها الأساس فالقارئ للقوائم المالية يلاحظ أن الإشارة الوحيدة للعنصر البشري فيها يتمثل فقط ببند الأجور والرواتب والمكافآت والمخصصات الممنوحة له من قبل المنظمة والنفقات التي تتحمها المنظمة من أجل تطوير ورفع كفاءته².

حيث تظهر مثل تلك البنود ضمن بنود المصاريف الإدارية والعمومية والتي تكون ضمن قائمة الدخل ولا يظهر للعنصر البشري أي أثر في قائمة المركز المالي، إلا في حالة الرواتب والأجور المستحقة والتي تكون إما المصاريف المدفوعة مقدماً أو المستحقة إذ تظهر على أنها أرصدة للحسابات المرحلة للسنة القادمة.

إن معالجة الموارد البشرية محاسبياً كأصل توفر مؤشرات كمية أكثر موضوعية لأغراض تقييم الأداء في المنظمات ذات الأقسام الإنتاجية المتعددة ذلك أنّ قيمة معدل العائد على الإستثمار من الأكثر الأدوات استخداماً في هذا المجال.

حيث تتأثر هذه نسبةً بالمعالجة المحاسبية للأموال المستثمرة في الموارد البشرية فقيمتها تختلف إذا إشتملت على قيمة الإستثمار في الموارد البشرية عن قيمتها إذا لم يشتمل على قيمة هذا الإستثمار ولعل من أفضل المزايا المتوفرة من جزاء

¹ حساب النسب الرئيسية للتحليل المالي، نقلاً عن:

<https://www.l-expert-comptable.com/a/532473-le-calcul-des-principaux-ratios-de-l-analyse-financiere.html>. تاريخ الزيارة 2019/04/04

² الأدوات المالية، نقلاً عن:

<https://www.bdc.ca/fr/articles-outils/boite-outils-entrepreneur/calculateurs-ratios/pages/default.aspx>. تاريخ الزيارة 2019/04/04

معالجة الموارد البشرية كأصل هي أن الإفصاح عن قيمة هذا الأصل في الميزانية يُوفر للمحللين الماليين معلومات ذات أهمية لصالح القرارات الإستثمارية التي يتخذونها، إذ تتوفر هذه المعلومات يصبح بالإمكان إشتقاق مجموعة من النسب المالية التي لا توفرها القوائم المالية التقليدية ومن هذه النسب على سبيل المثال لا الحصر:

- قيمة الأصول البشرية ÷ القيمة الإجمالية للأصول.
 - قيمة الأصول البشرية ÷ قيمة الأصول غير البشرية.
 - قيمة الأصول البشرية المؤهلة تأهيلاً عالياً ÷ القيمة الإجمالية للأصول البشرية.
- تستخدم النسبة الأولى اعلاه كمؤشر لقياس درجة تركيز العمالة في المنظمة ومن ثم تقييم الآثار الاقتصادية المترتبة على إرتفاع معدلات دوران العمالة في الصناعات المختلفة، كما يُستفاد من هذه النسبة أيضاً كأداة في تحليل إتجاه التجارة العالمية، إذ بموجبها يمكن تقييم إمكانات الأقطار المختلفة في تصدير العمالة المتخصصة وذلك بناء على مقولة إقتصادية راسخة مفاده أن " كل قطر يصدر السلعة الأكثر تركيزاً لديه " ويُجمع الباحثون على إعتبار هذه النسبة الأكثر كفاءة وموضوعية في قياس تركيز العمالة من المؤشرات الكمية المستخدمة من قبل الاقتصاديين في هذا المجال وهي مثل:

- نصيب الموظف من القيمة المضافة.
- نصيب الموظف من المبيعات.

أما النسبة الثانية فتقيس قيمة الأصول البشرية إلى الأصول غير البشرية لمعرفة مدى إعتتماد المنظمات على مواردها البشرية التي تعتبرها أصولاً .

ويمكن كذلك تحليل القيمة الإجمالية للأصول البشرية إلى مجموعات جزئية حسب طبيعة أو أعمار القوى العاملة في المنظمة أو درجة التأهيل العلمي وذلك بقصد إشتقاق مؤشرات أخرى تفيد في تقييم هيكل القوى العاملة. كما تُستخدم النسبة الثالثة كمؤشر أو مقياس مدى تركيز المهارات العلمية في المنظمة، ويستخدمها المحللون الماليون كمؤشراً لقياس الإنتاجية في بعض الصناعات كالبتروكيماويات والصناعات الإلكترونية وصناع الأدوية كما أنه بالإمكان استخدام هذه النسبة من قبل الأجهزة الحكومية في تخطيط البرامج الدراسية ورسم سياسات الأجهزة بالإضافة إلى أنها توفر معلومات عن نمط توزيع أعمار القوى العاملة في المنظمة ويمكن أن يفيد في التنبؤ بمعدل نموه وتحديد حصته السوقية¹.

خامساً: معوقات وصعوبات تطبيق محاسبة الموارد البشرية

إن إعتبار الموارد البشرية أصلاً من الأصول البشرية مسألة تُواجه بصعوبات كثيرة وأهم هذه الصعوبات هي:²

¹ حسين عبد الجليل آل غزوي، المرجع السابق، ص ص 50-52.

² نوال حربي راضي، مدى إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الجامعات (دراسة تطبيقية)، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 16، العدد 01، جامعة القادسية كلية الإدارة والاقتصاد قسم المحاسبة، (2013)، ص 155.

- إن المنظّمات ليس لها حق ملكية قانوني على الموارد البشرية كي تبرر معاملتها كأصل من الأصول.
- نظراً لحالة عدم التأكد فيما يتعلق بمستقبل المنظّمة يصبح من الصعب قياس المنافع أو الخدمات المستقبلية من مواردها البشرية، كما أن للموارد البشرية الحرية الطبيعية في النقل أو ترك العمل لأي سبب من الأسباب.
- صعوبة توفير عنصر الموضوعية في قياس تكلفة الموارد البشرية، لأن ذلك يتطلب اعتماد طرق وأساليب رياضية معقدة قد يصعب الوصول إليها.
- إرتفاع معدل دوران الموظفين، مما يجعل من الصعب تقدير أعمارهم الإنتاجية التي تلزم رسملة واستنفاد نفقاتهم.
- إن قياس قيمة الإنسان وعرضها في القوائم المالية هو بحد ذاته أمر غير مستساغ من الناحية الإنسانية، فضلاً عن وجود ذاتية في عملية القياس قد تؤدي إلى البغضاء بين الموظفين وتواجهه بعدوانية وكُره.

المبحث الثاني: نظام محاسبة الموارد البشرية

سوف يتم التطرق في هذا المبحث إلى التأصيل النظري لنظام المعلومات المحاسبية للموارد البشرية، وكذا المكونات الأساسية لهذا النظام، والتعرف على التكامل بين نظام معلومات الإدارة مع نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية.

المطلب الأول: التعريف بنظام المعلومات للموارد البشرية

يُعتبر نظم المعلومات أداة لاغنى عنها في المنظّمات، فهو المدخل الأساسي لتوفير المعلومات الدقيقة والهامة التي تحتاجها هذه المنظّمات، حيث تتكون هذه النظم من أنظمة فرعية متكاملة ومتراطة تساهم في توفير قاعدة بيانات عن كل المعلومات المهمة لاتخاذ القرارات الملائمة في الوقت المناسب، ومن هذه النظم نظام المعلومات المحاسبية للموارد البشرية، وقبل التطرق للتأصيل النظري لهذا النظام وجب التعرف أولاً عن نظام معلومات إدارة الموارد البشرية وكذا نظام المعلومات المحاسبية ومن ثمّ الربط بينهما.

أولاً: ماهية نظام معلومات إدارة الموارد البشرية

تعد إدارة الموارد البشرية في المنظمات، حجر الزاوية في العملية الإدارية، وذلك لاعتماد هذه المنظمات في تحقيق أهدافها التنظيمية على مواردها البشرية، وتعد نظم معلومات الموارد البشرية إنعكاساً واضحاً لاهتمام المنظمات بالموارد البشرية وتنمية استخدامها، وذلك من خلال توفير البيانات والحقائق المتعلقة بالعاملين والوظائف والأنشطة وسياسات التوظيف وغيرها، ومعالجتها للحصول على المعلومات والتقارير التي تمكن من اتخاذ القرارات السليمة بكفاءة وفاعلية.

1- مفهوم نظام معلومات إدارة الموارد البشرية:

بالتطور الكبير للتكنولوجيا وزيادة الاستخدام بالحواسيب أدى إلى تطور معظم الإدارات وذلك لسهولة الحصول على المعلومة وريح الوقت، ولعلّ إدارة الموارد البشرية سعت أيضاً لتكوين نظام معلومات خاص بما يساعدها على التقدير الجيد للموارد وحصرها وإستيفاء كافة المعلومات عليها، وفيما يلي تعريف عدة لهذا النظام وذلك حسب الزوايا والتخصصات نستعرض أهمها:

نظام معلومات الموارد البشرية هو " ذلك النظام الذي يتم تصميمه بوظيفة محددة في إطار عمليات المنظمة، وللتحديد بقيام وظيفة إدارة الموارد البشرية والسعي بصفة أساسية إلى توفير المعلومات التي يحتاجها المديرون لاتخاذ القرارات المتعلقة بفاعلية وكفاءة استخدام العنصر البشري، والرفع من مستوى أدائه ليؤدي دوره في تحقيق الأهداف التنظيمية"¹.

¹ محمد إبراهيم المدهون، أمل إبراهيم أبو رحمة، مدى كفاءة نظم معلومات الموارد البشرية في وزارات السلطة الوطنية الفلسطينية في قطاع غزة، مجلة الجامعة الإسلامية، المجلد 16، العدد 02، 2008، ص ص 747-748.

يُعرّف نظام معلومات الموارد البشرية أيضاً بأنه "الإجراء النظامي لجمع وتخزين وإدامة واسترجاع المعلومات المطلوبة في المنظمة حول الموارد البشرية ويعرف أيضاً بأنه "عملية جمع وتنظيم وتحليل البيانات الخاصة بالموارد البشرية وتحويلها إلى مراكز صناعة القرارات لأغراض التخطيط للموارد البشرية في الوقت المناسب"¹.

ويرى البعض بأن نظام معلومات الموارد البشرية هو برنامج أو حل عبر الإنترنت لإدخال البيانات، و تتبع البيانات، و احتياجات معلومات البيانات من الموارد البشرية، و كشوف المرتبات، و الإدارة، و وظائف المحاسبة داخل الأعمال التجارية. كما أنه مفيد لجميع العمليات التي تريد تتبعها و التي تأمل في جمع البيانات².

2- أهداف نظام معلومات الموارد البشرية:

تمتلك المنظمات المعاصرة الأعداد الكبيرة من الأفراد العاملين ومن شتى التخصصات، الأمر الذي يستلزم تطوير الأساليب والأنظمة المعلوماتية وبالأخص في المجال البشري وعلى النحو الذي يسعف تلك المنظمات لتبني اتخاذ القرارات الملائمة بهذا الشأن استناداً إلى المعلومات التي توفرها تلك الأنظمة، وهناك من يؤكد على ضرورة توفير نظم معلومات الموارد البشرية لإدارة الموارد البشرية ولتوفير المعلومات المناسبة لغرض تخطيط وتنظيم المورد البشري.

ويمكن تلخيص أهداف نظام معلومات الموارد البشرية بما يقدمه من وظائف بما يأتي:³

- بناء الملفات الشخصية لكل عضو في المنظمة يبين فيها كل المعلومات الضرورية عنه من حيث: العمر، الجنس، الحالة الاجتماعية، الأولاد، المؤهل، تاريخ الالتحاق، نوع الوظيفة، الانفكاك، مقدار الراتب، الترفيعات، المكافآت، العقوبات ... الخ.
- وضع لوائح تفصيلية وإجمالية يوضح فيها طبيعة الموارد البشرية في المنظمة من حيث: متوسط العمر، نسبة النوع (الجنس)، حجم وطبيعة المهارات، الشهادات ... الخ.
- وضع الخطط الإجمالية والتفصيلية لقوى العمل، وذلك بمقابلة حاجات المنظمة للقوى العاملة مع العروض من القوى داخل المنظمة وخارجها.
- وصف كامل لجميع الوظائف المتاحة في المنظمة مع بيان المهام التي يقوم بها شاغل الوظيفة، وحصص المهارات والكفاءات المتواجدة في المنظمة لمقابلتها مع الوظائف المتاحة.
- تنظيم شؤون العاملين والإداريين الإجرائية، مثل صكوك التعيين، الإجازات العادية والمرضية، تسجيل الغيابات، النقل، الترفيع، وغيرها من النشاطات الدورية الروتينية.

¹ محاضرة (نظام معلومات الموارد البشرية)، نقلاً عن:

http://business.uobabylon.edu.iq/lecture_file.aspx?fid=9&lcid=69751 تاريخ الزيارة 2019/09/12.

² (نظام معلومات الموارد البشرية)، نقلاً عن: <https://hrdiscussion.com/hr122826.html> تاريخ الزيارة 2019/09/12.

³ رائد عبد القادر حامد، إتمام عبد الجبار سلطان، توظيف تقانة المعلومات في تصميم نظام معلومات الموارد البشرية المستند على الشبكة. دراسة حالة في المعهد التقني / نينوى، مجلة الرافدين لعلوم الحاسوب والرياضيات، المجلد 9، العدد 01، 2012)، ص 161.

- إجراء البحوث والدراسات المهنية والسلوكية باستخدام قاعدة البيانات الخاصة بنظام الموارد البشرية لمعرفة مستوى المعيشة أو فحص العلاقة بين الحوافز التي تقدمها المنظمة ومعدلات أداء العاملين أو حساب نسبة تكاليف الأيدي العاملة.

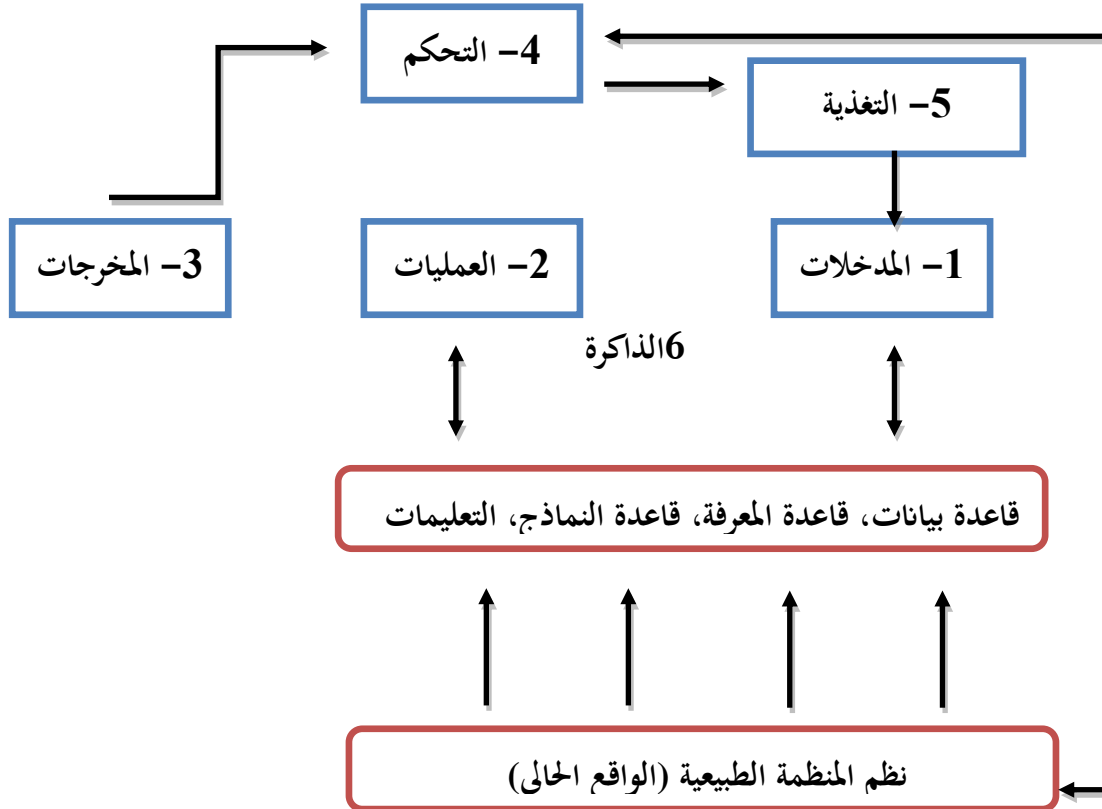
3- مكونات نظام معلومات الموارد البشرية:

- يتكون نظام معلومات الموارد البشرية من وجهة نظر آلية عمل النظام من ستة عناصر هي: المدخلات، العمليات، المخرجات، التحكم، التغذية العكسية، الذاكرة، انفصلها ما يلي¹:
- أ- **المدخلات:** وتعتبر مدخلات نظم المعلومات الإدارية الخاصة بالموارد البشرية عبارة عن البيانات المتعلقة بالموظفين والوظائف والبيانات ذات العلاقة ويمكن تقسيمها إلى أربعة أنواع:
- **البيانات المتعلقة بالموظفين:** وتشمل البيانات الشخصية الخاصة بالخبرات العلمية والعملية للموظف، والبيانات الخاصة بالحياة الوظيفية، كاسم الوظيفة ورقمها وتاريخ التحاق الموظف بها، والتدرج الوظيفي، وتقييم الأداء، والغارة، والإجازات، والعقوبات..... الخ
- **البيانات المتعلقة بالوظائف:** وتحتوي على مستميات الوظائف، وأرقامها، ومواقعها التنظيمية، والتعديلات التي تطرأ عليها.
- **بيانات إدارية:** وهي بيانات تتعلق بسياسات التوظيف، وتتضمن القوانين والتعميمات والقرارات المتعلقة بإدارة الموارد البشرية.
- **بيانات متعلقة بسوق العمل:** مثل البيانات عن المنظمات المنافسة في الحصول على ذوي الخبرات والمؤهلات المهمة بالنسبة للمنظمة، وكذلك البيانات الخاصة بسوق العمالة، وإعداد الكفاءات وما هو المتوفر حالياً إلى آخره.
- ب- **العمليات:** وهي الأنشطة التشغيلية التي تتم على المدخلات، والمتمثلة في العمليات التحليلية والحسابية والإحصائية بهدف تحويلها إلى صورة واضحة وسهلة، حتى يمكن الاستفادة منها في إدارة الموارد البشرية بالشكل الجيد وتشمل العمليات الخطوات التالية:
- تسجيل ورصد وتخزين البيانات.
- تدقيق ومراجعة وتحديث البيانات.
- تحليل وتفسير البيانات.
- ج- **المخرجات:** وهي الحصول على المعلومات بعد إجراء العمليات التحويلية عليها، وعادة ما تشمل مخرجات نظام معلومات إدارة الموارد البشرية على مايلي:

¹ عماد صفوك جلود الرويلي، دور نظم معلومات الموارد البشرية في زيادة فعالية أداء إدارة الموارد البشرية (دراسة ميدانية في وزارة الداخلية بمملكة البحرين)، رسالة ماجستير، كلية العلوم الإدارية، جامعة العلوم التطبيقية، مملكة البحرين، 2014، ص ص 73-77.

- بيانات ومعلومات عن الموظفين.
 - بيانات ومعلومات عن العمليات الإدارية من تخطيط وتوظيف.
 - بيانات عن أوضاع العاملين حالياً وسابقاً ومستقبلاً.
 - د- التحكم: وهو الجزء الخاص بالتحكم والسيطرة على سير الخطوات كما هو مرسوم لها، وينبئ عن حدوث أي عطل أو ثغرة أو خطأ في مجريات البرنامج، أو في توظيف البيانات المدخلة.
 - هـ- التغذية العكسية: هي معلومات تحمل رسائل وإرشادات عن كيفية سير العمليات، حيث تُوضح كيفية سير النظام زمدى تطابق إنجازاته ومخرجاته مع الخطط.
 - و- الذاكرة: وهي الوجود الذي تحتزن فيه مخرجات ومدخلات النظام، أي أنه ذاكرة النظام وتختلف أشكال وأنواع ذاكرة أنظمة المعلومات فأشكالها كالتالي:
 - الوجود الورقي: يتمثل في الملفات والمستندات الورقية.
 - الوجود الفيلمي المصغر: ويتمثل في الميكروفيلم الملفوف، والميكروفيش، والألترافيش .
 - الأشربة الممغنطة والأقراص الضوئية، والتي تتيح مساحة كبيرة لتخزين عدد هائل من المستندات.
- ويمكن أن نلخص ما سبق في الشكل التالي:

الشكل رقم (6): مكونات نظام معلومات الموارد البشرية



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على: عماد صفوك جلود الرويلي، دور نظم معلومات الموارد البشرية في زيادة فعالية أداء إدارة الموارد البشرية (دراسة ميدانية في وزارة الداخلية بمملكة البحرين)، رسالة ماجستير، كلية العلوم الإدارية، جامعة العلوم التطبيقية، مملكة البحرين، 2014، ص 74.

4- النظم الفرعية لنظام معلومات الموارد البشرية:

تستخدم إدارة المواد البشرية نظام المعلومات لتحسين ورفع كفاءات الاداء بها أهمها ما يلي¹:

أ- نظام معلومات التوظيف: يقوم بـ:

- استقطاب ومتابعة المترشحين للوظائف: تفيد متابعة المتقدمين للوظائف المختلفة بالمنظمة في تأمين المعلومات الضرورية عن شاغلي الوظائف وتحديد الأفراد المناسبين لشغلها.

ويجب أن تتوفر في نظام استقطاب ومتابعة المترشحين ما يلي:

- استرجاع كافة المعلومات عن المتقدمين للوظائف مثل: الاسم، المؤهل، السن، الخبرة،.. إلخ.
- احتواء كل الأحداث التي تضمنتها عملية التوظيف كالمقابلات، الاختبارات.
- مساعدة المستخدم في التعرف على المراحل التي اجتازها المتقدم للوظيفة.
- تسهيل مهمة القائم بالاستقطاب مثل تزويده بالبيانات التي تساعد على جدولة المقابلات واستخراج التقارير.
- المساعدة في تقديم استراتيجية الاستقطاب كتحديد أي الوسائل المساهمة في الحصول على أفضل الكفاءات.
- المساهمة في المفاضلة بين المتقدمين من خلال المعايير المناسبة مثل المهارات والخبرة.

- تكافؤ فرص العمل: حيث تقوم الإدارة بإعداد تقارير عن العاملين تشمل بيانات عنهم تقدمها للأجهزة الحكومية المختصة، لتحقيق فرص تكافؤ العمل أمام جميع الأفراد الراغبين فيه.

- إنشاء قاعدة بيانات العاملين بالمنظمة: يشير مفهوم قاعدة البيانات إلى العديد من ملفات البيانات أو الموضوعات التي يحتوي عليها نظام معلومات الموارد البشرية، والتي تم تكوينها من ملفات وسجلات العاملين، حيث يمكن استخدام هذه القاعدة في العديد من الأغراض، منها إدارة الأجور والترقيات والتنقلات، وإدارة المسارات الوظيفية،... إلخ.

- استخدام بيانات التوظيف في اتخاذ القرارات: تساعد المعلومات المتوفرة من بيانات التوظيف الإدارة على تحسين فعالية و إنتاجية إجراءات التوظيف، كتقييم مدى فعالية مصادر الاستقطاب المختلفة والتعرف على المصادر التي تساعد على توفير أفضل الكفاءات للعمل في المنظمة.

ب- نظام معلومات تخطيط الموارد البشرية: هناك استخدامان أساسيان للمعلومات في مجال تخطيط الموارد البشرية هما: تخطيط التوظيف والتنبؤ بالعمالة، ويتمثل الهدف منها في ضمان توفر العاملين الذين يمكنهم شغل المراكز الخالية، أما التنبؤ فيتضمن تقدير عدد العاملين الذين قد تحتاج إليهم المنظمة لشغل الوظائف الشاغرة بها مستقلاً وتتطلب عملية تخطيط الموارد البشرية استخدام العديد من الملفات مثل: ملف التوظيف، و ملف معدلات دوران العمل، و ملف أنواع الترقيات... إلخ.

¹ صورية زاوي، ميلود تومي، " دور نظام معلومات الموارد البشرية في تقييم أداء الموارد البشرية في المؤسسة"، مجلة كلية الآداب والعلوم الإنسانية والاجتماعية، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، العدد 7، 2010، ص ص 5-8.

ج- نظام معلومات إدارة الأداء: حيث يتم تخزين بيانات تقييم أداء وإنتاجية العاملين وسلوكياتهم في قاعدة بيانات تساعد الإدارة على تحقيق الملائمة بين تقييم الأداء وطبيعة الوظائف والسمات المميزة لها، وبالتالي تحديد ووضع الحلول لمشاكل الأداء، كما تمكنها من تحديد الطريقة المناسبة للتقييم ومعرفة الفروقات بين الأداء المحقق والمعايير المحددة له.

د- نظام معلومات التدريب و التنمية: يستخدم نظام المعلومات بصفة أساسية في مجال التدريب للمساعدة في إدارته من خلال المعلومات التي تتضمنها قاعدة البيانات، كعدد المشاركين في التدريب، ومحتوى البرامج التدريبية، وإعداد ميزانية العملية التدريبية.. إلخ .

هـ- نظام معلومات التعويضات: تشمل أهم تطبيقات نظام معلومات الموارد البشرية في مجال التعويضات الجوانب التالية:

- إعداد قوائم الأجور والمرتبات.
- تقييم الوظائف وتحديد الأجور التي تناسبها.
- مسح الأجور للتعرف على الأجور والمكافآت بالمقارنة مع المنافسين لنفس الوظيفة في مؤسسات أخرى.
- تحديد التغيرات المتوقعة في الرواتب نتيجة للترقية أو التميز في الأداء.

المطلب الثاني: نظام المعلومات الحاسوبية للموارد البشرية

بعدما عرفنا بأن نظام المعلومات لإدارة الموارد البشرية هو ذلك النظام الذي يتم تصميمه بوظيفة محددة في إطار عمليات المنظمة، والذي يسعى بصفة أساسية إلى توفير المعلومات التي تحتاجها الإدارة لاتخاذ القرارات المناسبة بفاعلية وكفاءة استخدام العنصر البشري، وقبل التطرق للمفاهيم المختلفة لنظام المعلومات الحاسوبية للموارد البشرية وجب التعرف على نظام المعلومات الحاسوبية ومعرفة مكوناته والمقومات التي يقوم عليها .

أولاً: نظام المعلومات الحاسوبية

تعتبر الحاسبة كأحد العلوم الأخرى نظاماً للمعلومات، يتميز بقدرته على توفير المعلومات الحاسوبية المتعلقة بالمنظمة التي تستعين بها الإدارة وغيرها من الأطراف الخارجية المختلفة في اتخاذ القرارات السليمة، والنظام الحاسوبي هو مجموعة الإجراءات المترابطة التي تعمل على تجميع وتسجيل وتبويب وتلخيص وتفسير البيانات والمعلومات المتعلقة بالعمليات المالية التي تجريها المنظمة خلال الفترة الحاسوبية، بغرض توفير المعلومات التي تستفيد منها الجهات المختلفة ذات العلاقة مع المنظمة.

1- مفهوم نظام المعلومات الحاسوبية:

لقد تعددت مفاهيم نظام المعلومات الحاسوبي بتعدد الكتابات فيه، و نذكر منها ما يلي:

تُعرّف نُظم المعلومات المحاسبية بأنها "تلك النُظم التي تعالج البيانات الخاصة بالمعاملات المالية؛ بهدف توفير المعلومات إلى الأقسام المعنية بها، وتختلف أنواع هذه النُظم نتيجةً للعديد من العوامل، مثل حجم الأعمال، وطبيعة النشاط التجاري، وكمية البيانات، وغيرها من العوامل الأخرى"¹.

كما يُعرّف نظام المعلومات المحاسبي أيضاً بأنه "مجموعة فرعية من نظام المعلومات الإدارية مسؤولة عن توفير التقارير المالية والإحصائية في الوقت المناسب ودقيقة لاتخاذ القرارات الإدارية الداخلية، وللأطراف الخارجية مثل الدائنين والمستثمرين، والسلطات التنظيمية والضريبية"².

وتُعرف نظم المعلومات المحاسبية بأنها "علم يقترن بنظام خاص، له ثلاثة أقسام رئيسية كما هو الحال في بقية الأنظمة مدخلات، ومعالجة، ومخرجات، وتخضع نظم المعلومات المحاسبية لعدد من السياسات الإجراءات الصارمة التي لا يُمكن التغاضي عنها أو تجاوزها، كما أنها تتألف من مجموعة من المستخدمين ومن سجلات البيانات المحاسبية بمختلف أنواعها، وتنفيذ عدد من العمليات اليدوية وغير اليدوية، وتخضع هذه البيانات والمعلومات للمعالجة والتخزين، والتوزيع لتساهم في اتخاذ القرار ودعمه"³.

من خلال التعاريف السابقة يمكننا أن نعرف نظام المعلومات المحاسبية بأنه مجموعة من النظم الفرعية مترابطة وتنسجم فيما بينها لتوفير المعلومات المالية والإحصائية للأطراف الداخلية والخارجية، لاتخاذ القرارات السليمة في الوقت المناسب.

2- مكونات ووظائف نظام المعلومات المحاسبية:

بما أن نظام المعلومات المحاسبية يهتم بتجميع النظم الفرعية الإدارية والتي توفر التقارير المالية والإحصائية وفي الوقت المناسب والصيغة الملائمة، فلا بدّ له من مكونات ووظائف كي يتم الترابط والتنسيق على وجه أكمل.

أ- مكونات نظم المعلومات المحاسبية:

نظام المعلومات المحاسبية كأى نظام يتكون من مجموعة من العناصر التي تتفاعل مع بعضها البعض لتحقيق الهدف الذي من أجله تم تصميمه فإن نظام المعلومات المحاسبية يتكون من (6) عناصر هي⁴:

- الموارد البشرية التي تقوم باستخدام النظام وتؤدي عليه وظائف مختلفة.

¹ The Business Owner's Guide to Accounting Information Systems،the balance smalle

business، <https://www.thebalancesmb.com/accounting-information-systems-392953>، Retrieved 28/02/2019 Edited.

² Accounting Information System (AIS)"، Business Dictionary،

<http://www.businessdictionary.com/definition/financial.html>، Retrieved 28/02/2019. Edited.

³ مفهوم نظم المعلومات المحاسبية، نقلاً عن: <https://mawdoo3.com/> تاريخ الزيارة 2019/09/14.

⁴ محمد منصور النتر، دور نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة على جودة النظام المحاسبي لشركات التأمين التعاوني، رسالة ماجستير، كلية التجارة،

الجامعة الاسلامية بغزة، 2015، ص ص 22-23.

- التعليمات والإجراءات اليدوية والأوتوماتيكية التي تستخدم في تجميع، ومعالجة، وحفظ المعلومات حول أنشطة المنظمة.
 - البيانات حول المنظمة وأسلوب عملها.
 - البرامج المستخدمة في معالجة بيانات المنظمة.
 - بنية تكنولوجيا المعلومات الأساسية والتي تشمل أجهزة الكمبيوتر، وشبكة الاتصالات التي تجمع وتحفظ وتعالج البيانات والمعلومات.
 - التدقيق الداخلي ومقاييس الأمن والتي تتضمن أمن البيانات في نظام المعلومات المحاسبية.
 - وهناك (6) عناصر أخرى تمكن نظام المعلومات المحاسبية من دعم وظائف العمل داخل المنظمة وهي:
 - وحدة تجميع البيانات: تختص هذه الوحدة بعملية تجميع البيانات من البيئة المحيطة بالمنظمة أو عن طريق التغذية العكسية وإمداد الإدارة بها وتتحدد طبيعة البيانات المراد الحصول عليها حسب طبيعة أهداف المنظمة نفسه وطبيعة المخرجات المطلوب الوصول إليها.
 - وحدة تشغيل البيانات: ومن خلال هذه الوحدة يتم تشغيل البيانات الأولية التي يتم الحصول عليها إذا كانت في حاجة للتشغيل والمعالجة لتصبح معلومات مفيدة، أما إذا كانت البيانات التي تم الحصول عليها جاهزة للاستخدام بشكلها الحالي فلا داعي لإجراء عملية التشغيل عليها.
 - وحدة تخزين واسترجاع البيانات: حيث يتم من خلال هذه الوحدة عملية تخزين للبيانات التي لم تتم استخدامها بعد والمحافظة عليها ليتم استرجاعها والاستفادة منها مستقبلاً أو يتم إجراء بعض العمليات على البيانات التي تم تشغيلها قبل إرسالها إلى متخذي القرارات.
 - وحدة توصيل المعلومات: وتعتبر هذه الوحدة كوسيلة اتصال بين وحدات النظام المحاسبي يتم من خلالها نقل وتوصيل البيانات والمعلومات من وحدة إلى أخرى داخل نظام المعلومات المحاسبي حتى تصل إلى متخذي القرارات من خلال قنوات آلية أو يدوية حسب الغرض والإمكانات المتاحة للمنظمة.
 - وحدة القرارات الإدارية: وتتمثل وظيفة هذه الوحدة باتخاذ القرار المناسب بناء على المعلومات التي تم الحصول عليها والمفاضلة بين مجموعة البدائل المتاحة إليها ودراستها ومقارنتها بأهداف المنظمة، ومن ثم اختيار البديل الأفضل والذي يحقق أفضل نتائج ممكنة للمنظمة في ضوء المحددات والقيود المفروضة.
- ب- وظائف نظام المعلومات المحاسبية:** لنظم المعلومات المحاسبية وظائف عدة أهمها¹:
- جمع وتخزين المعلومات عن الأحداث و الموارد و الوكلاء .
 - تحويل هذه البيانات إلى معلومات تستخدمها الإدارة في صنع القرار عن الأحداث و الموارد و الوكلاء.

¹ عصام الديم محمد متولي، نظم المعلومات المحاسبية، ط2، (صنعاء: منشورات جامعة العلوم والتكنولوجيا، قسم المحاسبة والتمويل، 2015)، ص29.

- توفير الرقابة الكافية للتأكد من موارد المنشأة بما في ذلك البيانات المتعلقة بما :
- متواترة عند الحاجة.
- دقيقه و يمكن الاعتماد عليها.
- تلبية المتطلبات المحاسبية.

3- أهداف نظام المعلومات المحاسبية

إن الغرض من نظام المعلومات المحاسبي هو الحصول على المعلومات الصحيحة للجهات المستفيدة وفي الوقت المناسب وبالكمية الملائمة، كما أنه من المفترض أن يجمع هذا النظام المعلومات المالية وغير المالية بمختلف الأنشطة ويربط بينها، وفيما يلي نستعرض أهم أهداف وخصائص نظام المعلومات المحاسبية.

أ- أهداف نظم المعلومات المحاسبية: تسعى نظم المعلومات المحاسبية إلى تنفيذ مجموعة من الأهداف العامة، وهي¹:

- تشغيل البيانات: هي المساهمة في تسجيل العمليات المطابقة للمستندات، والمعتمدة على أفراد متخصصين؛ من خلال ربطها مع أوقات محددة بشكل دوري، والحرص على توفير المستندات المناسبة للمساعدة في نجاح عملية المراجعة.

- توصيل المعلومات: هي إرسال المعلومات للأطراف والأقسام الخاصة بما في الوقت المناسب.

- توفير الثقة بالبيانات: هي التأكد من تسجيل كافة العمليات خلال فترات دورية وترحيلها، ومن ثم التحقق من أن الأرصدة صحيحة.

- حماية الأصول: هي توفير الحماية لكافة الأصول عند حيازتها أو انتقالها، والحرص على الفصل بين وظيفتي حيازة الأصول ومسك الدفاتر المحاسبية.

4- المقومات الأساسية لنظام المعلومات المحاسبية

حتى يحقق نظام المعلومات المحاسبي أهدافه ووظائفه بنجاح يتطلب توافر مجموعة من المقومات الأساسية التي تساعد في ذلك، وتتضمن مقومات نظام المعلومات المحاسبي ما يلي²:

أ- المستندات: تمثل المستندات الدليل الموضوعي والمصدر الأساسي لإثبات المعاملات في سجل الوحدة الاقتصادية . وتنقسم المستندات حسب مصدرها إلى:

¹ أهداف نظم المعلومات المحاسبية، نقلاً عن: <https://mawdoo3.com/> تاريخ الزيارة: 2019/03/01.

² الإطار العام لنظام المعلومات المحاسبية، نظم المعلومات المحاسبية (1) - المستوى الثاني -، نقلاً عن: ²

34. - ص 30 - <https://drnabil4362.files.wordpress.com/2014/11/d8aed8b5d8a7d8a6d8b5-30>

- **المستندات الداخلية:** وهي تلك المستندات التي تنشأ دخل الوحدة، بمعنى أنه يتم تصميمها داخلياً وذلك للاستخدام داخل أو خارج الوحدة مثل إذن صرف المواد والمستلزمات التي توجه لإدارة المخازن أو كشوف المرتبات والأجور أو فواتير البيع وإيصالات توريد النقدية إلى البنك.
- **المستندات الخارجية:** وهي تلك المستندات التي ترد للوحدة من مصادر خارجية كالموردين والبنوك والهيئات الحكومية، وطالما أن هذا النوع من المستندات يرد للوحدة من وحدة أو جهة أخرى فلا دخل للوحدة الاقتصادية المستلمة لهذه المستندات في تصميم المستند.
- وتجدر الإشارة إلى أن المستندات يتم تداولها من خلال دورة محددة تعرف بالدورة المستندية وهي تمثل المسار الذي يسلكه المستند منذ إعداد أو إستلام الوحدة له حتى يتم حفظ المستند أو صورته ومن الجدير بالذكر أن الدورة المستندية لأي عملية يمكن أن يتم توضيحها من خلال ما يعرف بخرائط تدفق المستندات، والتي تعتبر على سبيل التمثيل المرسوم لخط سير المستندات وذلك لعملية معينة.
- ب- **الدفاتر والسجلات المحاسبية:** تعتبر الدفاتر والسجلات المحاسبية بمثابة الوعاء المستخدم لمعالجة البيانات التي تحتويها المستندات، حيث يتم إجراء العمليات المحاسبية من إثبات وترحيل وعرض وتلخيص وكذلك العمليات الحسابية كالجمع والطرح والترصيد وتنقسم الدفاتر والسجلات بصفة عامة إلى:
 - **مجموعة دفاتر اليومية:** سواء كانت يومية عامة أو يوميّات تحليلية وفرعية حسب الطريقة المتبعة (إيطالية/فرنسية / إنجليزية /أمريكية) ويتم الإثبات في هذه المجموعة من واقع المستندات المؤيدة للعمليات والأحداث التي تتم داخل الوحدة.
 - **مجموعة دفاتر الأستاذ:** سواء كانت أستاذ عام أو أستاذ فرعي وذلك أيضاً حسب الطريقة المحاسبية المتبعة، ويتم الإثبات في هذه المجموعة من واقع صور المستندات أو الترحيل المباشر من اليوميّات أو الدفاتر الأخرى.
 - **مجموعة السجلات الأخرى:** حيث قد تستخدم الوحدة الاقتصادية مجموعة من السجلات التحليلية والإحصائية الأخرى يثبت بها كافة البيانات الإضافية التي تعتبر لازمة لدراسة نتائج الوحدة ومقارنتها وتحليلها مما يساعد في حل المشاكل الإدارية وغيرها، وهذه السجلات تختلف من وحدة لأخرى حسب الغرض وطبيعة النشاط.
- ج- **دليل الحسابات:** ودليل الحسابات عبارة عن قائمة تفصيلية تشمل كافة الحسابات الإجمالية والفرعية من تبويبها وتميزها بالأسلوب العلمي الذي يتلاءم مع طبيعة الوحدة الاقتصادية وطبيعة نشاطها. بمعنى آخر يعتبر دليل الحسابات بمثابة قائمة خاصة لكافة حسابات الوحدة مبوبة في مجموعات متناسقة مع نوع النشاط وحجم الوحدة ويمر إعداد دليل الحسابات بعدة خطوات نوجزها فيما يلي:
 - حصر وتحديد كافة الحسابات المتعلقة بالوحدة محل إعداد دليل الحسابات.
 - تصنيف الحسابات وتبويبها في مجموعات متجانسة، حيث يمكن تبويب الحسابات حسب إرتباطها بالقوائم المالية إلى:

- حسابات تظهر بقائمة نتيجة الأعمال : حيث يمكن تقسيمها إلى حسابات خاصة بالإيرادات وأخرى خاصة بالمصروفات.
- حسابات تظهر بقائمة المركز المالي : وتلك يمكن تقسيمها إلى حسابات خاصة بالأصول وأخرى خاصة بالإلتزامات.
- ترميز الحسابات أو ترقيمها : يقصد بالترميز إعطاء رموز معينة (أرقام، أو حروف، أو مزيج منهما) للحسابات بحيث يسهل التعرف على اسم الحساب والمجموعة التي تتضمنه هذا ويعتبر الترميز أداة مفيدة للغاية في تشغيل البيانات الحاسبية، ومن ثم فإن أهمية الترميز لنظام المعلومات الحاسبي تتمثل في :
 - يسهل الترميز من عملية جمع وتسجيل وترحيل البيانات الحاسبية.
 - يسهل الترميز من عملية إسترجاع البيانات والمعلومات - خاصة مع استخدام الحاسب الآلي - بهدف إعداد القوائم والتقارير المالية التي يخرجها نظام المعلومات الحاسبي للاستخدام الخارجي.
 - يساعد الترميز في تخزين البيانات والمعلومات في الملفات و الأجهزة فيقلل كثيراً من المساحة المطلوبة للتخزين، كما يحافظ على وقت تشغيل الحاسب الآلي.
- وينبغي أن يختار مصمم النظام الحاسبي الطريقة الملائمة للترميز والتي تتمشى مع أهداف النظام وطبيعة الوحدة الاقتصادية، على أن يكون نظام الترميز ملائماً لكل من كمية ونوع ال بيانات واحتياجات مستخدمي المعلومات وعملية تشغيل البيانات . هذا بالإضافة إلى مراعاة المرونة الكافية حتى يتسع نظام الترميز لكافة البنود الحالية والمستقبلية دون الحاجة إلى إعادة الترميز من جديد.
- د- التقارير :** تمثل التقارير الركيزة الأساسية في عمليات الرقابة وتقييم الأداء وكذلك اتخاذ القرارات مما يجعل من الضروري تناسب تلك التقارير للمستوى الإداري المقدمة إليه وكذلك تناسبها مع من تقدم إليه من خارج الوحدة ولقد سبقت الإشارة إلى أن التقارير تعتبر الناتج النهائي للنظام الحاسبي، وبالتالي يتحدد في ضوء فاعلية التقارير مدى الاعتماد على النظام الحاسبي ومدى تحقيق أهدافه ونظراً لتعدد مستخدمي التقارير سواء من داخل الوحدة أو من خارجها، كل ذلك أدى إلى زيادة الحاجة إلى التقارير الحاسبية باعتبارها وسيلة للإعلام والافصاح عن نشاط الوحدة إلى كل من يهمله أمر الوحدة الاقتصادية بجانب أن التقارير أيضاً أداة تساهم في ترشيد قيام إدارة الوحدة بوظائفها الرئيسية في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات . ومن ثم فإن أي تصميم محاسبي سليم يجب أن يبدأ بدراسة التقارير المطلوبة أولاً ثم يتعرف على أفضل الوسائل للوصول إلى هذه التقارير.
- هـ- الوسائل الآلية والإلكترونية المستخدمة:** وهذا العنصر إن غاب قام النظام الحاسبي وأدى الهدف منه بالأسلوب اليدوي، وإن اشتمل النظام الحاسبي عليه - الوسائل الآلية والإلكترونية - أدى النظام الحاسبي الهدف من ورائه بصورة أكثر كفاءة وفاعلية، حيث السرعة والدقة الممكن تحقيقها عند استخدام هذه الوسائل والتي يجب اختيار أنسبها للوحدة.

ثانياً: مفهوم نظام المعلومات المحاسبية للموارد البشرية

يعتبر نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية أحد الأنظمة الذي يزود الإدارة بالمعلومات التي تحتاجها في إدارة أنشطتها، ويمكن أن نفصل في هذا المفهوم عبر التعاريف المختلفة التالية:

نظام المعلومات المحاسبية للموارد البشرية " هو أحد النظم الفرعية في المنظمة، يتكون من عدة عناصر تعمل مع بعضها البعض بصورة مترابطة ومتناسقة ومتبادلة بهدف توفير المعلومات التاريخية والحالية والمستقبلية، المالية منها وغير المالية، لجميع الجهات التي يهملها أمر المنظمة، وبما يخدم تحقيق أهدافها"¹.

يُعرف أيضاً بأنه " أحد النظم الفرعية ضمن نظام المعلومات المحاسبية يهتم بتوفير كافة المعلومات التاريخية والحالية والمستقبلية، المالية وغير المالية، الخاصة بالموارد البشرية وتقديمها إلى كافة الجهات التي يهملها أمر تلك الموارد وبما يؤدي إلى تحقيق الهدف المطلوب"².

من خلال ما تطرقنا إليه من تعاريف يمكننا أن نصل إلى أن نظام المعلومات المحاسبية للموارد البشرية هو أحد النظم الفرعية المحاسبية والذي يُوفر كافة المعلومات الخاصة بالموارد البشرية السابقة والحالية والمتوقعة التي تم الأطراف المعنية بماته الموارد في الوقت المناسب والكمية المناسبة والشكل الصحيح بُغية تحقيق الأهداف المرجوة.

ثالثاً: أهداف نظام المعلومات المحاسبية للموارد البشرية

ترداد أهمية نظام المعلومات المحاسبية للموارد البشرية من خلال مساهمته في تحقيق الأهداف التالية:³

- قياس قيمة الموارد البشرية وتحليلها بصورة مالية: عن طريق استخدام كافة البيانات المتعلقة بتلك الموارد في سبيل تقييمها مالياً ويقصد بذلك تحديد قيمة الخدمات التي يُتوقع أن تقدمها الموارد البشرية في المستقبل، باستخدام الطرق التي تراها المنظمة مناسبة لها؛

- إظهار الموارد البشرية في القوائم المالية وهو ما يعكس الصورة الصادقة عن نشاط المنظمة؛

- إظهار التغيرات التي تطرأ على قيم الموارد البشرية؛

- تحديد النسب المالية الخاصة بالعمالة وتحليلها كنسبة رأس المال البشري ودرجة كثافة العمالة؛

- تقدير نسب الإستثمار في الموارد البشرية إلى إجمالي الأصول كمؤشر لاحتمالات تحقيق الأرباح مستقبلاً؛

- إمكانية تحليل نسب العائدة من الإستثمار بطريقة أفضل في حالة إثبات قيمة الأصول البشرية ضمن النسبة وخاصة التي يكون فيها العنصر البشري هو الغالب؛

¹ ديمة رفيق محمد ماصة، مدى توفر مقومات محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الحكومية العاملة في قطاع غزة، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية بغزة، 2015، ص 28.

² عقيل قاسم شنداخ، دور نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية في تكامل نظم المعلومات المحاسبية والإدارية، مجلة كلية الرافدين، العراق، العدد 26، 2010، ص 9.

³ جمال احمد الدوري، إسماعيل يحيى التكريتي، نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية (دراسة مقدمة لتصميم نظام محاسبة الموارد البشرية في المنظمة)، مجلة العلوم الإدارية والمالية، جامعة عمان الأهلية، ص 31-32.

- المساعدة في تخطيط الموارد البشرية من خلال البيانات التي يقدمها في المجالات التالية:

- توفير بيانات عن تكاليف استقطاب واختيار وتوظيف الموارد البشرية؛
- توفير التكاليف المعيارية الخاصة بالموارد البشرية لاستخدامها في إعداد الموازنات التقديرية لتخطيط القوى العاملة ولأغراض الرقابة وتقدير كلفة إحلال الفرد في المواقع المختلفة؛
- توفير البيانات التي تفاضل بين تكلفة تدريب العاملين إلى المستوى المرغوب فيه وبيت التدريب على نفس المستوى؛
- المساعدة على الاستفادة من العاملين المستخدمين في أعمال لا تتناسب مع إمكانياتهم عن طريق إظهار قيمة الخسارة الناجمة عن ذلك؛

• توفير بيانات عن قيمة العاملين ومدى كفاءة استخدامهم والتغيرات التي تحدث على تلك القيمة؛

رابعاً: التكامل بين نظام معلومات (إدارة الموارد البشرية / محاسبة الموارد البشرية)

إن النظرة الحديثة لدراسة نظم المعلومات التي يمكن أن تتواجد في المنظمة تركز على عدم تفضيل أي نظام على آخر بصورة جزئية، وإنما الأخذ بنظر الاعتبار النظرة الكلية التي تنظر إلى ضرورة التكامل والتنسيق والترابط بين كل نظم المعلومات التي يمكن أن تتواجد ضمن إطارها وصولاً إلى تحقيق أهدافها العامة.

إن نظام معلومات إدارة الموارد البشرية إذا ما تم التكامل بينه وبين نظام المعلومات المحاسبة للموارد البشرية فإنه سيكون نظاماً فاعلاً بصورة أكبر بما يؤدي إلى تحقيق الهدف الشامل للمنظمة بما يتعلق بالموارد البشرية وذلك من خلال الآتي: ¹

- إن نظام المعلومات المحاسبية للموارد البشرية يمكنه التعبير بصورة مالية وكمية عن كافة البيانات والمعلومات التي يمكن أن يوفرها نظام معلومات الموارد البشرية بحيث تكون لها قدرة تفسيرية أكبر عندما يتم استخدامها من قبل متخذي القرارات سواءً في داخل المنظمة أو خارجها.

- إن إنتاج الكثير من المعلومات الخاصة بالموارد البشرية عن طريق نظام معلومات المحاسبة عن الموارد البشرية مباشرةً سوف يساهم في تقليل الجهد الذي يمكن أن يبذل في إعداد البيانات والمعلومات اللازمة، إضافة إلى تقليل التكاليف التي يمكن أن تنفق في تجميع البيانات وتحليلها ومن ثم إنتاج المعلومات منها، مع إمكانية توفيرها في الوقت المناسب دون انتظار الحصول عليها من قبل نظام معلومات الموارد البشرية أولاً، الأمر الذي يؤدي إلى تقليل الازدواجية في عمل النظامين أيضاً.

- إن أي نظام ككل قائم على أساس علاقات الترابط والتكامل والتنسيق بين أجزائه (النظم الفرعية) في سبيل تحقيق الهدف الشامل للتنظيم، مع الأخذ بنظر الاعتبار كافة العلاقات البيئية والتنظيمية التي تحدث داخل التنظيم - الذي يعمل ضمن نطاقه - وخارجه، فإنه يمكن النظر إلى المنظمة على أنها تمثل نظاماً كلياً ومتكاملاً للمعلومات يشمل كلاً من نظام

¹ شكيب بلعيد، بناء نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الاقتصادية - دراسة حالة مؤسسة اتصالات الجزائر -، رسالة ماجستير، كلية الحقوق و العلوم التجارية، جامعة عبد الحميد بن باديس - مستغانم -، 2010/2009، ص 96.

المعلومات المحاسبية (بجميع نظمه الفرعية بما فيها نظام معلومات المحاسبة عن الموارد البشرية ونظام المعلومات الإدارية بجميع نظمه الفرعية بما فيها نظام معلومات إدارة الموارد البشرية)

- على اعتبار أن نظام المعلومات المتكامل هو "النظام الذي تُكْمَل نظمه الفرعية بعضها البعض من خلال عملها بصورة متناسقة ومتبادلة، بحيث يستبعد تكرار توليد المعلومات من أكثر من نظام فرعي وبما يؤدي إلى خفض تكاليف إنتاج المعلومات اللازمة للجهات المختلفة إضافة إلى تقليل الوقت والجهد اللازمين لها"، فإن هناك ضرورة للتكامل بين نظام معلومات المحاسبة عن الموارد البشرية (باعتباره نظاماً فرعياً من نظام المعلومات المحاسبية في المنظمة) ونظام معلومات إدارة الموارد البشرية (باعتباره نظاماً فرعياً ضمن نظام المعلومات الإدارية في المنظمة) ، وإنه يمكن تحقيق هذا التكامل إذا ما تم التعرف على وظائف كل من النظامين وبالتالي حصر النقاط التي يمكن من خلالها تحقيق ذلك التكامل¹.

خامساً: مبادئ وفروض نظام المعلومات المحاسبية للموارد البشرية

إن سلامة أي نظام معلومات محاسبي تتوقف على مدى موافقته وعدم تعارضه مع المبادئ والفروض والمفاهيم المحاسبية المتفق عليها بين المحاسبين.

أ- مبادئ نظام المعلومات المحاسبية للموارد البشرية: وتتمثل المبادئ والفروض التي تتماشى وتتلائم لتصميم نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية فيما يلي:²

- مبدأ الإستمرارية والدورية:

تمثل الموارد البشرية عنصر الاستمرار للمنظمة فلا تستطيع بدونه أن تؤدي دورها عكس الموارد المادية فخدماتها مؤقتة، لذا يجب على المنظمة العمل على المحافظة على مواردها البشرية وزيادة إنتاجيتها عن طريق التدريب والتشجيع، ولعظم التكاليف المنفقة على تلك الموارد والحصول على منافعها لعدة فترات محاسبية فإنه ينبغي توزيعها على تلك الفترات.

- مقابلة الإيرادات بالتكاليف:

تعتبر تكلفة العنصر البشري المنفقة على استقطابه وتعيينه وتدريبه وتنميته مصروفاً رأسمالياً وأصلاً من أصول المنظمة يتم استنفاده، ومن ثم تحمّل الفترة المحاسبية بما يخصها فقط من التكلفة ويقابلها في الجانب الدائن الإيرادات الإنتاجية للموارد البشرية والمثلة فيما أضافته تلك النفقات إلى معدل الإنتاج.

¹ نظم المعلومات عن الموارد البشرية، نقلاً عن: <https://hrdiscussion.com/hr66212.html> تاريخ الزيارة 2019/03/17.

² نادية راضي عبد الحليم، إطار مقترح لنظام معلومات محاسبية للموارد البشرية كمدخل للتنمية، المؤتمر العلمي السنوي 15، التنمية البشرية في الوطن العربي، كلية التجارة، جامعة المنصورة، 1999، ص 15-16.

- مبدأ الإفصاح والعلانية:

في المحاسبة التقليدية لا يتم الإشارة إلى العنصر البشري إلا في قائمة نتائج الأعمال، وفي قائمة المركز المالي، وهذا يُعد قصوراً في الإفصاح حيث يجب عرض الاستثمار في الموارد البشرية ضمن أصول قائمة المركز المالي ليعطي مؤشراً للجهات المهتمة بالمنظمة كما يعطي مؤشرات ذات دلالة تعكس كفاءة الإدارة، وتوضح التغيير في هيكل القوى العاملة.

- مبدأ الموضوعية:

هناك مقاييس على درجة كبيرة من الموضوعية تُستخدم لقياس رأس المال البشري، وتعتمد الموضوعية على بيانات إحصائية رسمية، ويرى الباحثون أن إضافة بيانات أقل موضوعية ولكن أكثر فائدة لمتخذي القرارات يؤدي إلى تطوير علم المحاسبة.

- مبدأ الأهمية النسبية:

إن التكاليف المنفقة لاكتساب العنصر البشري من الأهمية بمكان بالنسبة للمنظمة، مما استدعى وجوب رسميتها وإظهارها في قائمة المركز المالي.

ب- **فروض نظام المعلومات المحاسبية للموارد البشرية:** هناك ثلاثة فروض أساسية يُبنى عليها نظام محاسبة الموارد البشرية وهي:¹

- الفرض الأول: الموارد البشرية لها قيمة للمنظمة

يعتبر المورد البشري مورداً هاماً من موارد المنظمة يحقق لها كثير من الفوائد ويساهم في تحقيق أهدافها عن طريق تقديم الخدمات الحالية والمستقبلية، وبالتالي يمكن وضع قيمة الموارد البشرية في قائمة المركز المالي واعتبارها من موجودات المنظمة، وذلك توفر شروط الأصول وهو توقع الحصول على منافع اقتصادية ويمكن قياس هذه المنافع بصورة نقدية.

- الفرض الثاني: تأثير قيمة الموارد البشرية بفلسفة وأسلوب الإدارة

إذا اقتنعت إدارة المنظمة بأن العنصر البشري هو العنصر الأكثر أهمية وقيمة ضمن مواردها، فإنها ستعامل مع الأفراد من المنطلق، فتعمل على رفع إنتاجيتهم عن طريق حسن اختيارهم ووضعهم في الأماكن المناسبة لقدراتهم ومهاراتهم، وتعمل على تدريبهم وتنميتهم وتقديم الحوافز المادية والمعنوية لهم مما يؤدي إلى تحقيق المصلحة المشتركة، وكلما كانت الإدارة فعالة في التعامل مع الأفراد كلما زاد ذلك من إنتاجيتهم.

- الفرض الثالث: الحاجة إلى معلومات عن تكلفة وقيمة الموارد البشرية

تحتاج الإدارة إلى توافر معلومات دقيقة وفي الوقت الملائم عن العنصر البشري حتى تتمكن من اتخاذ القرارات الملائمة التي تؤثر على تحديد تكلفة وقيمة البشر بترشيد التكاليف والحفاظ على قيمة الاستثمار البشري وذلك عن طريق

¹ نادية راضي عبد الحليم، المرجع سابق، ص 18.

تحديد تكلفة التكلفة والعائد حيث إن نظام المعلومات المحاسبي هو معاونة المنظمة على تحقيق أفضل عائد ممكن على استثمارها في الموارد البشرية.

سادساً: مكونات نظام المعلومات المحاسبية للموارد البشرية

إن نظام المعلومات المحاسبية للموارد البشرية كأحد الأنظمة المعلوماتية يتكون من عناصر محددة تتمثل فيما يلي:¹

أ- مدخلات النظام: تتمثل فيما يلي

- مخرجات نظام معلومات إدارة الموارد البشرية، والتي تشمل كلا من: معلومات لتخطيط القوى العاملة، معلومات لتحليل وتصنيف الوظائف، معلومات لتقويم الأداء، معلومات الترقية والنقل وانتهاء الخدمة.
- مجموعة البيانات التي يتم الحصول عليها من المستندات المؤيدة للأحداث المالية المتعلقة بكافة ما ينفق على الموارد البشرية والتي يمكن أن تشمل كلا من:

- قوائم الرواتب المعدّة.
- قوائم الحوافز والمكافآت.
- مستندات صرف نفقات الدورات التدريبية.

ويمكن الاستفادة من نظم الحاسوب المستخدمة في المنظمة في تسهيل عملية الحصول على مدخلات نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية من حيث التكامل الذي يمكن تحقيقه مع النظم الأخرى التي تعمل ببرامج الحاسوب ومنها: نظام الأفراد، نظام الرواتب، نظام الإنتاج، إضافة إلى كافة النظم الأخرى التي يمكن الاستفادة منها في عمل نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية.

ب- **العمليات التشغيلية:** تتمثل في مجمل العمليات التي تُجرى على مدخلات النظام بهدف الحصول على المخرجات التي يُستفاد منها في اتخاذ القرار، وهي كافة عمليات التسجيل والتبويب والتجميع والتلخيص للبيانات التي يُمكن تفرغها من المستندات التي تخص الأحداث المالية المتعلقة بالموارد البشرية ويمكن تلخيصها فيما يلي:

- تسجيل كافة العمليات التي تتعلق بالموارد البشرية، وذلك بتحميل كافة النفقات في حساب خاص بالموارد البشرية، يمكن أن يُطلق عليه " حساب الموارد البشرية أو الأصول البشرية "، بحيث يضم كافة بنود الإنفاق على الموارد البشرية من لحظة الإعلان عن الوظائف حتى تسريح تلك الموارد من العمل، ويجب أن يُحمّل كل مورد بشري بحصته من تلك المصاريف، حيث يتم تحميل قيمة مصاريف الإعلان والتعيين على الموظفين الذين تم تعيينهم لأنه من الضروري تحديد قيمة كل مورد على حدى، وذلك بعد جمعها في حساب مصاريف التعيين، وكذلك مصاريف التدريب والدورات، كما تم التطرق إلى القيود المحاسبية سابقاً.

¹ نور الهدى حداد، محاسبة الموارد البشرية من منظور القياس والإفصاح وتطبيقها في المؤسسات الجزائرية-دراسة نظرية وتطبيقية-، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، 2015/2016، ص ص 168-173.

- قياس الطاقة الإنتاجية: إن جوهر أي أصل هو القدرة على الإنتاج، والموارد البشري يُعدّ من أبرز عناصر الإنتاج وأهمها، وتكمن مشكلة قياس الطاقة الإنتاجية لهذه الموارد والتي تعتبر من أبرز المشكلات المحاسبية المعاصرة، وسوف نُفصّل في نماذج قياس الموارد البشرية لاحقاً.

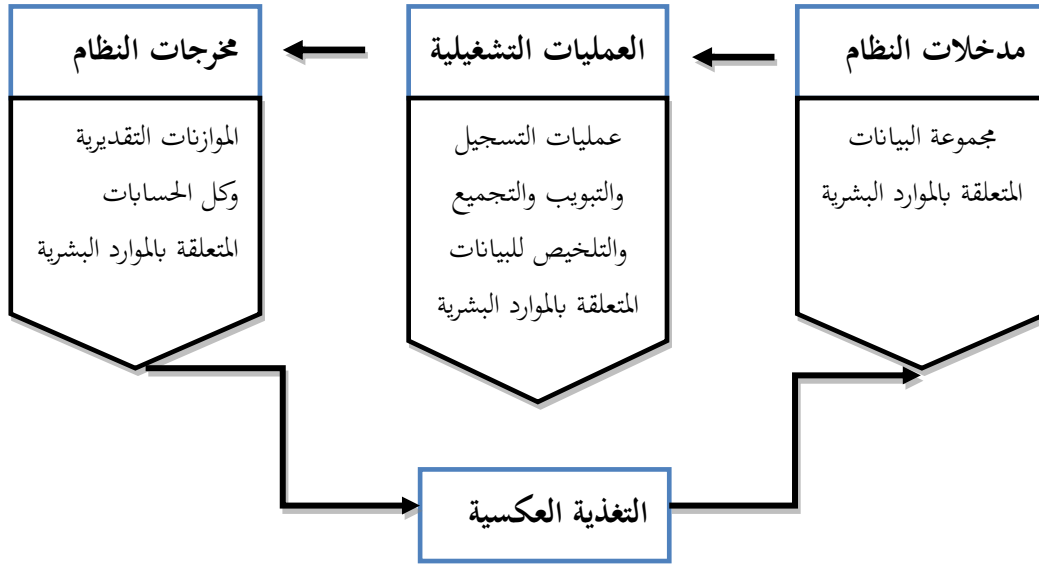
ج- **مخرجات النظام:** من واقع البيانات التي يمكن الحصول عليها وتجميعها عن الموارد البشرية يمكن القول أن مخرجات نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية يمكن توفيرها طبقاً لحاجة الجهات التي يمكن أن تستفيد منها، فهي يمكن أن تأخذ أشكالاً متعددة اعتماداً على الهدف المراد تحقيقه منها، إضافة إلى إمكانية إعدادها في فترات زمنية مختلفة سواء كانت بصورة دورية أو غير دورية، وعليه فإن مخرجات نظام محاسبة الموارد البشرية يمكن أن تكون أن تكون كلاً أو بعضاً من المخرجات التالية:¹

- إعداد الموازنات التخطيطية المتعلقة بتكاليف الحصول على الموارد البشرية.
- تحديد الانحرافات الناتجة من مقارنة ما هو مخطط في هذه الموازنات للموارد البشرية على ما أنفق فعلياً من تكاليف ودراسة أسباب هذه الانحرافات ومن ثمّ اتخاذ الإجراءات اللازمة للحد منها.
- الموازنة التخطيطية لتكاليف التدريب.
- تحديد الانحرافات المتعلقة بتكاليف التدريب من خلال ما أنفق مثلاً مع ما هو مخطط لكلف التدريب ثم دراسة أسباب هذه الانحرافات ومن ثمّ اتخاذ الإجراءات اللازمة للحد منها.
- حصر جميع النفقات المتعلقة بالرواتب المخططة والفعالية التي يمكن ان تحدث مع إجراء الرقابة الفعالة عليها من خلال مقارنة المعروف الفعلي مع ما هو مخطط.
- الإشارة إلى كل ما يتعلق بحسابات الموارد البشرية في التقارير المرفوعة لمجلس الإدارة.
- إدخال الموارد البشرية ضمن القوائم المالية المعروفة من حيث رسملة الموارد البشرية ثمّ إطفائها على مدى فترة التعاقد.
- د- **التغذية العكسية:** تكون هذه المرحلة بمثابة الرقابة على المكونات السابقة والتي تُوجّه وتصحح مسار كل عملية للوصول إلى الأهداف المنشودة.

ولنجاح نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية في المنظمة، وجب تحديد مكوّناته بدقة وإتباع خطوات تصميمه بمنهجية واستعمال شتى أنواع الرقابة من أجل تصحيح الانحرافات في وقتها، للإفصاح عن هذه الموارد البشرية بصورة علمية دقيقة ممّا يُساعد في اتخاذ القرارات، والشكل التالي يوضّح أهمّ مكونات نظام المعلومات المحاسبية للموارد البشرية. والشكل التالي يُلخص مكونات نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية

¹ جمال احمد الدوري، إسماعيل يحيى التكريتي، المرجع السابق، ص 36.

الشكل رقم (07) مكونات نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية



المصدر: تم إعداد الشكل بناء على نور الهدى حداد، محاسبة الموارد البشرية من منظور القياس والإفصاح وتطبيقها في المؤسسات الجزائرية-دراسة نظرية وتطبيقية-، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، 2015/2016، ص ص 168-173.

المطلب الثالث: خطوات تصميم وتطبيق نظام للمحاسبة عن الموارد البشرية

من أجل تطبيق وتصميم نظام للمحاسبة عن الموارد البشرية هناك عدة خطوات ينبغي أتباعها وهذه الخطوات

هي¹:

-الخطوة الأولى: تحديد الهدف الأساسي من وجود نظام المحاسبة عن الموارد البشرية

إن أول خطوة من خطوات تصميم النظام وتطبيقه هي تحديد الهدف المرجو من هذا النظام والتي يتم تحديدها تبعاً لإحتياجات المنظمة التي تطبق وتنفذ النظام، فقد تكون هناك أهداف رئيسية وأخرى فرعية، أو قد يوجد هدف رئيسي فقط، وهذا يفسر لنا الاختلاف بين معظم نظم محاسبة الموارد البشرية المطبقة بالمنظمات والتي يتم وضعها لكي تلائم أغراض وأوضاع وظروف كل منظمة والوصول إلى هذه الخطوات يتم بالإجابة على السؤال التالي: لماذا تهتم المنظمة بوجود نظام محاسبة الموارد البشرية؟ ونجد الإجابة بأن الهدف هو توفير معلومات كاملة عن موارد المنظمة البشرية ككل أو قد تكون توفير خلفية من المعلومات والبيانات للمديرين كافية لاتخاذ قرارات تخطيط الموارد البشرية، وتقييم فاعلية المنظمة في الاستفادة من مواردها البشرية، أو قد يكون الهدف متعلقاً بمشكلة معينة في المنظمة مثل النظام الذي طبقه بنك Western State Bank والذي صمّم نظاماً للمحاسبة عن الموارد البشرية يهدف الى تحديد تكلفة إحلال فرد محل آخر لفئة معينة من العاملين به.

¹ مصعب الدويك، عمر محمد النبتتي، أثر القياس المحاسبي للموارد البشرية على مستوى الإفصاح في القوائم المالية للشركات الصناعية المدرجة في سوق عمان المالي، عمان، 2014، ص ص 58-59.

- الخطوة الثانية : تحديد نظام القياس المستخدم

تتمثل هذه الخطوة في تحديد القياس المستخدم وتشمل هذه الخطوة على تحديد أدوات القياس التي يتم استخدامها فقد تستخدم المنظمة أدوات قياس واحدة، أو مجموعة من أدوات القياس وهذا يتوقف على الهدف من القياس، فمثلاً يمكن استخدام أداة لقياس التكلفة فقط أو عدة أدوات لقياس التكلفة والقيمة معاً، وهكذا حسب الغرض الأساسي من القياس وفور تحديد أدوات القياس المستخدم، يتم ترجمتها إلى نماذج يتم استخدامها في النظام.

- الخطوة الثالثة : توفير بيانات ومعلومات النظام المطلوب (مدخلات النظام)

تنفيذ هذه الخطوة يتطلب توفير البيانات والمعلومات اللازمة لتشغيل نظام القياس السابق تحديده، ولإيجاد قاعدة البيانات الخاصة بنظام المحاسبة عن الموارد البشرية يجب القيام بتنفيذ الخطوتين التاليتين :

●مراجعة نظام المعلومات القائم بالمنظمة ككل مع التركيز على نظام المعلومات المحاسبي التقليدي بها. إنشاء وتكوين دليل جديد لحسابات المنظمة بدلا من الدليل المحاسبي التقليدي بشرط أن يؤدي هذا الدليل الجديد الى توفير البيانات الخاصة لتنفيذ نظام القياس المستخدم بالمنظمة، فقد يتطلب نظام القياس توفير بيانات مالية عن تكلفة الحصول على الأفراد أو بيانات إحصائية عن إنتاجية الفرد ومستوى مهاراته ولهذا فإن كل هذه البيانات يجب ان تكون جزءاً من نظام المعلومات الرسمي بالمنظمة

- الخطوة الرابعة: اختيار نظام القياس

ويتم في هذه الخطوة اختيار عينة من الأفراد العاملين بالمنظمة وتطبيق نظام القياس المستخدم عليهم، وذلك بهدف التأكد من صحة النتائج ودقة مخرجات النظام عن طريق تعديل نقاط الضعف التي قد تظهر عند الاختبار لتلافي هذه النقاط عند الاستخدام أو التطبيق النهائي في المنظمة وتتمثل هذه الخطوة أيضاً على تحليل نظام القياس من حيث منفعته وكفايته وتكلفته والتعديل في حالة الضرورة.

- الخطوة الخامسة : تنفيذ النظام

تتمثل الخطوة الأخيرة من خطوات تصميم وتطبيق نظام محاسبة الموارد البشرية بالمنظمة في وضع النظام موضوع التنفيذ وذلك عن طريق وضع تصميمات المستندات اللازمة لتوفير البيانات والمعلومات المطلوبة عن موارد المنظمة البشرية وكذلك إصدار التعليمات اللازمة الخاصة بدورة استيفاء هذه المستندات، وذلك لضمان الحصول عليها وهي مستوفاة كاملة للبيانات المفترض أن تحويها، ونشير هنا إلى أمر هام في هذه المرحلة، وهو ضرورة توعية الأفراد العاملين بالمنظمة بالنظام المراد تطبيقه، حتى نضمن نجاح التطبيق ويتم ذلك عن طريق توضيح أسباب تصميم النظام وتشغيله والمزايا التي تعود على المنظمة من استخدامه وتنفيذه لها، ويجب القول بأنه لا ينبغي تصميم وتطبيق نظام محاسبة الموارد البشرية بهذه الخطوة بل يجب أن تتم دراسات وتحليلات دورية لهذا النظام من أجل القيام بإجراء أي تعديلات هامة، وتكون من الضروري إجرائها على مرّ الزمان وقد تكون هذه التعديلات جزئية أو كلية حسب احتياجات الإدارة للمعلومات وحسب أي قصور يمكن أن يظهر في تطبيق النظام على مرّ الزمان

خلاصة الفصل الثاني

إن محاسبة الموارد البشرية كأى نظام من أنظمة المحاسبة المالية، تستند في تطبيقها لمبادئ وفروض علمية تتمثل في كون الأفراد ذو قيمة في المنظمة، وأن هذه القيمة تتأثر بنمط الإدارة الموجودة في أي وحدة اقتصادية، وكذلك لا بد من توفر المعلومات الكافية عن الموارد البشرية لاتخاذ القرار بشكل سليم، على اعتبار بأن هذه الموارد كأصول للمنظمة يمكن استنفادها خلال العمر المستفاد منها، والتي تحقق الشروط و المعايير الخاصة باعتبار أي بند كأصل في المنظمة من خلال الحصول على هذا الأصل والرقابة عليه والقدرة على التصرف فيه، وكذا قدرة الموارد البشرية على الإنتاج وتقديم الخدمات المستقبلية وتحديد قيمة هذه الخدمات بصورة نقدية.

تقوم محاسبة الموارد البشرية بعدة وظائف أهمها التنبؤ المستقبلي للموارد البشرية، والتخطيط لها من خلال استخدام كل الحسابات والقوائم التخطيطية، ومقارنة القيم التقديرية مع القيم الحقيقية، كما تساهم محاسبة الموارد البشرية من خلال المعلومات التي تُوفّرها في اتخاذ القرارات عن طريق تزويد الإدارة بالمعلومات اللازمة حول الموارد البشرية المتاحة والمتوقعة. إن المتطلبات الأساسية لتطبيق محاسبة الموارد البشرية تتمثل أساساً في قياس تكاليف الحصول على هذه الموارد وتنميتها وأجورها...، وفق عدة مداخل إجتهد فيها الباحثون للوصول إلى تحديد القيمة الحقيقية للموارد البشرية بصورة صادقة وموضوعية، منها ما يعتمد على التكلفة ومنها ما يعتمد على القيمة الاقتصادية ومنها الذي يرى كذلك بأن المتغيرات السلوكية تحدد قيمة الأفراد.

يعتبر نظام المعلومات المحاسبية للموارد البشرية كأى نظام معلوماتي له مدخلات تتمثل في البيانات المتعلقة بالموارد البشرية والعمليات التشغيلية التي تُسجل فيها وتُجمَع وتُتَوَّب فيها هذه البيانات ومخرجات تتمثل في الموازنات التقديرية وكل الحسابات المتعلقة بالموارد البشرية، يحيط هذا النظام رقابة تصحح كل الانحرافات في وقتها.

كما إن نظام معلومات إدارة الموارد البشرية إذا ما تم التكامل بينه وبين نظام المعلومات المحاسبة للموارد البشرية فإنه سيكون نظاماً فاعلاً بصورة أكبر بما يؤدي إلى تحقيق الهدف الشامل للمنظمة بما يتعلق بالموارد البشرية إن حاجة المنظمة لترجمة قيم الموارد البشرية بصورة نقدية تكون أقرب للموضوعية، دفعت الباحثين إلى إيجاد النموذج الذي يساعد كل منظمة على تقديم قوائمها المالية بصورة صادقة بحسب الظروف والحجم والنشاط، وهو ما سنتطرق إليه في الفصل الموالي من خلال عرض العديد من نماذج القياس المحاسبي للموارد البشرية ومشكلاته والإفصاح عنها ومدى تأثيره على المنظمة داخلياً وخارجياً.

الفصل الثالث

القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد
البشرية ومشكلاته

تمهيد

إن نجاح المنظّمات بمختلف أنواعها يعتمد بدرجة كبيرة على كفاءة العامل البشري، بحيث تنفق هذه المنظّمات أموالاً طائلة في استقطاب واختيار وتوظيف وتدريب المورد البشري لديها، ومن خلال المحاسبة التقليدية فإن هذه النفقات تُعالج على أنّها نفقات جارية تُحمّل في نفس السنة المالية.

وحسب مبدأ الأهمية النسبية، ولأنّ هذه الأموال المنفقة على الموارد البشرية معتبرة بالنسبة للمنظمة، ويُتوقع الاستفادة منها مستقبلاً، كان من المنطقي إعتبار هذه الموارد أصلاً من أصول المنظمة، ويتم استنفادها خلال عمرها المُستفاد منها، والسؤال الذي يطرح نفسه، هو كيف يتم قياس قيمة هذه الموارد محاسبياً؟ وكيف يتم تبويبها في القوائم المالية؟ ثم كيف يمكن للمنظّمات أن تُفصح عن مواردها البشرية بالشكل الذي يسمح للمستفيدين اتخاذ قراراتهم بشكل صحيح؟

إن عدم تضمين القوائم المالية معلومات عن الموارد البشرية يُعدّ نقصاً جوهرياً في الوظيفة المحاسبية والإدارية، وهذا ما دفع بالكثير من الباحثين عن كيفية قياس الموارد البشرية وما يترتب عنه من مشاكل، وكيف يمكن للمنظّمات أن تفصح عن مواردها البشرية وما ينتج عنه من آثار، وهذا ما سنتطرق إليه في هذا الفصل من خلال المباحث الثلاثة التالية :

المبحث الأول: طبيعة القياس المحاسبي للموارد البشرية معاييره ومشكلاته.

المبحث الثاني: نماذج القياس المحاسبي للموارد البشرية.

المبحث الثالث: الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية وتحدياته.

المبحث الأول: طبيعة القياس المحاسبي للموارد البشرية معاييره ومشكلاته

سيتم التركيز في هذا المبحث على المفاهيم الأساسية للقياس المحاسبي للموارد البشرية، والمعايير المحاسبية الدولية ذات الصلة به وأهم المشكلات التي تواجهها.

المطلب الأول : طبيعة القياس المحاسبي للموارد البشرية

يعتبر القياس جوهر المحاسبة، وذلك لكونه يُعطي معلومات كمية لمستخدمي القوائم المالية لاتخاذ قراراتهم، فالقياس المحاسبي يُضفي على المعلومات المحاسبية صفة الموثوقية التي هي من أساسيات جودة المعلومة المالية.

أولاً: مفهوم القياس المحاسبي أركانه وخطواته

إن القياس المحاسبي يُمكن المحاسب من اختبار صحة الفرضيات ونتائجها، كونه يُفصح عن معلومات واسعة تنطوي على أهمية كبيرة بالنسبة لمستخدمي هذه المعلومات، وكذلك تكتسب تلك المعلومات أهمية خاصة في المجتمع المالي، وسنعرض في هذا المطلب مفهوم القياس المحاسبي متطلباته وأركانه والخطوات العملية لذلك كما يأتي:

1- مفهوم القياس المحاسبي

تعددت المفاهيم التي قدّمها الباحثون لعملية القياس المحاسبي، ومع اختلافها لحد ما شكلاً إلا أنها تتفق مضموناً، وسنورد بعضاً من هذه المفاهيم والتي تُعبّر عن مدى تطور عملية القياس المحاسبية من الناحية العملية. والقياس المحاسبي هو أحد الوظائف الأساسية في المحاسبة، كما أن كثيراً من الدراسات المحاسبية تعتبر القياس أحد الفروض العلمية الأساسية للمحاسبة¹، يتمثل القياس بشكل عام في قرن الأعداد بالأشياء للتعبير عن خواصها وذلك بناء لقواعد طبيعية يتم اكتشافها إما بطريقة مباشرة أو بطريقة غير مباشرة، كما يتمثل أيضاً في المطابقة بين الخواص أو العلاقات بموجب رياضي، أما المنظرُ الرئيسي لنظرية القياس الكلاسيكية Campell ومن خلال تحديده لمفهوم القياس تطرّق إلى ضرورة تحديد الخواص الواجب قياسها من أجل ربطها بالأعداد وذلك بطريقة مباشرة أو غير مباشرة وهو ما ذهب إليه كذلك Steven في مؤلفه الصادر سنة 1946 من خلال إشارته على أن القياس هو عملية ربط بين الخواص والأعداد بموجب رياضي.

وفي تعريف ورد في تقرير لجمعية المحاسبين الأمريكيين " يتمثل القياس المحاسبي في قرن الأعداد بأحداث المنظّمة الماضية والجارية والمستقبلية وذلك بناء لملاحظات ماضية أو جارية وبموجب قواعد محددة."²

¹ علي عبد الله شاهين، النظرية المحاسبية إطار فكري تحليلي وتطبيقي، (غزة: مكتبة آفاق للطباعة والنشر، 2011)، ص 34.

² وليد ناجي الحياي، المرجع السابق، ص.100.

كما يعرف على أنه القياس الكمي بحيث يشمل هذا القياس عمليات التسجيل والتبويب والترحيل ثم تلخيص تلك العمليات في صورتها النهائية، أي أن القياس بهذا يشمل جميع الخطوات المحاسبية من أول عمليات القيد في الدفاتر حتى إعداد الحسابات الختامية¹.

تمّما سبق يُمكن أن تُعرف القياس المحاسبي بأنه التعبير على خواص الأشياء بمقابلة أحد عناصر أو خصائص مجال معين بأحد عناصر أو خصائص مجال آخر، وذلك باستخدام العلاقات الرياضية لأحداث ماضية وحاضرة ومستقبلية في المنظّمة.

2- أركان القياس المحاسبي

للقياس المحاسبي أركان أساسية تتمثل في:²

● **الجانب الأول:** يختص بتحديد الخواص التي يُراد قياسها، حيث إننا لا نخضع لقياس الأشياء أو الظواهر ذاتها، ولا حتى جميع خواصها وخصائصها، وإتّما عادة ما يكون الإهتمام منحصرّاً في خاصية معينة أو مجموعة معينة من الخواص ذات الصلة بالدراسة، فعملية القياس بالنسبة للأصول مثلاً ليست مُوجّهة نحو تحديد وزنها أو طولها أو مساحتها وإنما الخاصة التي يهتمّ بها المحاسب بقياسها فيما يتعلق بالأصول هي ما تحويه هذه الأصول من خدمات متوقعة أي قيمتها الاقتصادية.

● **الجانب الثاني:** يختص بتحديد نظام القياس ويمثل الجانب الفني للقياس ويتطلب تحديد الآتي:

- تحد يد وحدة القياس وهو الشرط الأساسي الذي يجب مراعاته من وجهة نظر القياس هي أن تكون هذه الوحدة ثابتة ومتجانسة حتى تكون المقاييس الناتجة قابلة للمقارنة وللتجميع، ومن المعروف أن وحدة القياس في المحاسبة هي وحدة النقد التي يجري التعامل بها.

- تحديد قواعد التعبير الكمي عن الخصائص والظواهر والعلاقات، أي تعيين أرقام للتعبير عن الخصائص المراد قياسها وهنا نجد أن النظام الذي يُستخدم في ترتيب الأشياء من حيث خواصها وتحديد مقادير وكميات هذه الخواص هو النظام العددي.

● ويجدر التأكيد هنا أن الجانب الأول يُمثل جانب النظرية والذي يختص بتحديد الخصائص والعلاقات، أما الجانب الثاني فيُمثل النواحي الفنية لعملية القياس، والتأكيد على الجانبين من الأهمية بمكان، حيث أن النظرية بدون قياس هي فكر تخميني بحت، كما أن القياس الغير مبني على نظرية يعتبر عملاً غير هادف، ومن ناحية أخرى يجب التأكيد على أهمية التمييز بين الجانبين.

¹ خلف الله بن يونس، أهمية الإفصاح والقياس المحاسبي في القوائم المالية في ظل النظام المالي المحاسبي (SCF) وأثره على الممارسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية، مجلة الدراسات المالية المحاسبية والإدارية، جامعة آفلو، الجزائر، العدد 07، 2017، ص36.

² عباس مهدي الشيرازي، المرجع السابق، ص64.

3- خطوات القياس المحاسبي

من أجل إتمام عملية القياس المحاسبي هناك أربع خطوات أساسية يجب إتباعها تتمثل فيما يلي¹:

1- تجميع البيانات عن الأحداث الاقتصادية التي تنتج عن عمليات المنظمة وتعتبر هذه العمليات عن أشياء مختلفة، مثل الإيرادات والنفقات والأصول والخصوم، وتنتج جميعها من التبادل السوقي للسلع والخدمات، ويتم قياسها بوحدات نقدية على أساس سعر التبادل المتفق عليه.

2- تسجيل العمليات المادية السابقة طبقاً لنظام القيد المزدوج وبناء على دليل موضوعي قابل للتحقيق.

3- بمجرد تجميع وتسجيل الأحداث الاقتصادية كما وقعت، يكون من الضروري تبويب العمليات والأحداث المختلفة في مجموعات مترابطة كي يمكن الحصول على معلومات مفيدة.

4- تلخيص العمليات حتى تحقق الفائدة المرجوة من تسجيل المعلومات المالية المتعلقة بالمنظمة في مجموعات، من الضروري أن يتم تلخيص هذه المعلومات في شكل تقرير أو قائمة، تُقدم للأشخاص المعنيين بالمنظمة، أو المهتمين بأحوالها المالية، وتهدف هذه الخطوة إلى إيضاح الأمور والأحداث المالية الهامة التي وقعت والتي يمكن تبويبها.

4- أساليب القياس المحاسبي

للقياس المحاسبي أساليب تتمثل فيما يلي²:

● **أساليب القياس الأساسية أو المباشرة:** تحدد فيها نتيجة القياس المحاسبي بقيمة الخاصية محل القياس دون الحاجة إلى عملية الاحتساب أو علاقات رياضية بين الخواص محل القياس، ويتبع هذا الأسلوب مثلاً في قياس تكلفة آلة ما وذلك من خلال ثمنها المثبت على فاتورة الشراء.

● **أساليب القياس غير المباشرة أو المشتقة:** عندما يتعذر على المحاسب قياس قيمة أو النماذج الكمية إذ يعتبر الاحتساب الأساس الذي يقوم عليه هذا الأسلوب.

● **أساليب القياس التحكيمية:** تشبه في إجراءاتها الأساليب غير المباشرة، ولكن الفرق بينهما ينحصر في أنه توجد قواعد موضوعية تحكم أساليب القياس غير المباشرة، فإن أساليب القياس التحكيمية تفتقر إليها مما يجعلها عرضة لآثار التحيز الناتج عن التقديرات أو الأحكام الشخصية.

¹ فضل كمال سالم، المرجع السابق، ص 94.

² موزارين عبد المجيد، بربري محمد أمين، " القياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي في ظل التضخم الاقتصادي"، مجلة الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، قسم العلوم الاقتصادية والقانونية، جامعة الشلف، الجزائر، العدد 19، 2018، ص 59.

5- متطلبات نظم القياس المحاسبي

حتى يكون القياس المحاسبي دقيقاً ويُميل إلى الموضوعية لا بُدَّ أن تتوافر مجموعة من مُتطلبات في نظم القياس المحاسبي وهي:¹

- يجب الابتعاد قدر الإمكان عن عنصر الاجتهاد والتقدير الشخصي، غير أن تطبيق هذا الأمر في مجال المحاسبة قد يكون مستحيلاً بسبب وجود بعض العمليات التي تخضع للاجتهاد كتقديرات المخصصات وغيرها.
- يجب توافر دليل إثبات يمكن التحقق منه، مثل قياس إيرادات الفترة المحاسبية عند إثبات عملية البيع أو عند إثبات عملية الإنتاج، ولكن يلاحظ أن القدرة على التحقق من وجود دليل الإثبات لا يقطع بصحة طريقة القياس ولا صحة النتائج.
- يجب أن يكون نظام القياس قابل للتكرار، أي يتم استخدام نفس القواعد وأسلوب القياس وفي هذه الحالة إذا ما قام شخص أو أكثر مؤهلين تأهيلاً علمياً ومهنيّاً بعملية القياس بصورة مستقلة فإنهم سيصلون إلى نفس النتائج.
- يجب أن يكون نظام القياس يحقق نتائج متساوية من حيث القيمة، وفي هذه الحالة يكون تشتت القيم التي يتم الحصول عليها من قبل أكثر من شخص أقل درجة ممكنة، وترتيباً على ما سبق فإن درجة الاعتماد على مقياس دون آخر يجب أن تتوفر فيهما خاصية القابلية للتحقق من القياس وخاصية عدم التحيز.
- وحيث أن القياس المحاسبي يعتمد على القياس المالي من خلال وحدة النقد التي يجرى التعامل بها فلا بد في هذه الحالة من الاعتماد على مجموعتين من الفروض لأغراض التقديرات المحاسبية تتعلق بالكميات وأخرى تتعلق بالأسعار.

ثانياً: أهمية القياس المحاسبي للموارد البشرية ومتطلباته ومؤشراته

مما لا شك فيه أن إدراك أهمية الموارد البشرية ودورها الفعّال في تحقيق أهداف المنظمة قد قاد إلى قبول فكرة أن هذه المواد إنما هي أصل من أصول المنظمة، وهذا الحال طبعاً يقتضي بأن تُقاس تكاليفها، والبحث عن الطريقة الملائمة لتحديد قيمة تلك الموارد بالشكل الذي يتناسب وخصائص المنظمة ومحيطها، فالتعبير عن الموارد البشرية بشكل نقدي عملية صعبة، وهذا ما يجعل إمكانية قياسه بشكل دقيق يتطلب شروطاً ومعايير يجب أخذها في الحسبان، فقياس الموارد البشرية يُعد عاملاً هاماً يساعد على تعزيز الدور الاستراتيجي للمنظمة، ويحوّل العاملين إلى سلاح تنافسي يصعب على المنافسين فهم آليته وأسراره.

¹ علي عبد الله شاهين، المرجع السابق، ص 37.

1- أهمية القياس المحاسبي للموارد البشرية

- نشأت الحاجة لتقييم الموارد البشرية نظراً لاحتياج المنظمات لوجود مدخل علمي يتم الاعتماد عليه في قياس المعلومات المالية المنظمة على رأس المال البشري، حيث تستخدم تلك المعلومات كأداة لإدارة الموارد البشرية والأنشطة المرتبطة بما فضلاً عن ترسيخ القيمة الصحيحة لنتائج الأعمال والقيمة الحقيقية للمنظمة، ولقد اهتم العالم Skyrme بدراسة الأسباب التي من أجلها نشأت حاجة المنظمات لقياس رأس مالها البشري، حيث توصل إلى الأسباب التالية:¹
- 1- أن عملية القياس تعطي صورة شاملة لمحرك الأداء.
 - 2- يُعد أكثر صدقاً أن تعكس قائمة المركز المالي الثروة الحقيقية للمنظمة.
 - 3- الطلب المتنامي للإدارة الفعالة لرأس المال البشري، وكل الأصول غير الملموسة وتعد زيادة الإهتمام بالتقارير البيئية والاجتماعية خير دليل على ذلك.
 - 4- إن ما يمكن قياسه هو ما يمكن إدارته وهي المقولة التي تُؤكد على أهمية مدخل للقياس والتقييم حتى يمكن إدارة الموارد البشرية وتنميتها.
 - 5- إن عملية القياس تدعم هدف المنظمة الخاص بتعزيز قيمة أسهمها.

2- متطلبات ومؤشرات القياس المحاسبي للموارد البشرية

إن أفضل تعبير عن الموارد البشرية في المنظمة هو تحديد قيمتها بشكل دقيق، ولا يتأتى ذلك إلا بإتباع المناهج العلمية لعملية القياس المحاسبية، وهذا ما دفع بالباحثين حول طرائقها وأنواعها ومعرفة البديل الأنسب لاتخاذ القرار في الوقت الملائم، وقد تم تحديد أربع متطلبات أساسية يجب توفرها لقياس الموارد البشرية في المنظمة وتتمثل هذه المتطلبات فيما يلي:²

- **الدليل:** التأكيد مما إذا كانت تأثيرات المورد البشرية والدور الذي يلعبه كافياً فعلاً وجديراً بالقياس.
- **التفسير:** تقديم مبررات منطقية لأسباب وطرائق تأثير المورد البشري في المنظمات.
- **الغرض:** ينبغي أن تأخذ أهداف نظم القياس بعين الاعتبار تأثيرات المقاييس المستخدمة في أصحاب المصالح الأساسيين من داخل المنظمة وخارجها.
- **الطريقة:** وهي نموذج أو إطار لدعم تطوير مقاييس أفضل للمورد البشري.

¹ فضل كمال سالم، المرجع السابق، ص 99.

² العنزي سعد علي حمود، العابدي علي رزاق جواد، "كلفة المورد البشرية بمنظور سلوكي"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة بغداد، المجلد 17، الإصدار 62، 2011، ص 5.

الجدول رقم (02) مؤشرات قياس الموارد البشرية

الباحث والسنة	مؤشرات القياس	الباحث والسنة	مؤشرات القياس
Edivnssoin & Molan 1997	مدة الاستخدام، التدريب، مستوى التعليم الرسمي، نفقات التدريب.	Jacobsen 2001	المهارة، الإبداع، قابلية الأداء، الخبرة، الحكمة، التعلم.
Patrica 1997	التعليم، دراسة مدة التدريب الرسمي، رضا العاملين، دوران العمل، ساعات العمل الضائعة.	Stankonic 2001	التعليم، تحويل المعرفة، قابلية الأداء، الرواتب والأجور، الخبرة، الأقدمية.
Jan 1997	الأقدمية، رضا العاملين، كفاءة العاملين، مؤشرات النمو، مؤشرات الكفاءة، مؤشرات الاستقرار.	Stewart 1997	مهارة تحويل المعرفة، التعلم، المعرفة.
Hansen 1999	المعرفة، مهارة تحويل المعرفة، مهارات البحث والتطوير، إستقرار الملاك الوظيفي، تقاطع المهارات، المهارات الفنية.	Bonits 1998	التعلم، مهارات تحويل المعرفة، رضا العاملين.

المصدر: العنزي سعد علي حمود، العابدي علي رزاق جواد، كلفة المورد البشرية بمنظور سلوكي، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة بغداد، المجلد 17، الإصدار 62، 2011، ص4.

يتبين من الجدول السابق أعلاه والذي يستعرض إجهادات الباحثين في مؤشرات قياس الموارد البشرية، حيث أن بعضهم ركّز على مدة الاستخدام ومستوى التعليم و نفقات التدريب، في حين ركّز البعض الآخر على دوران العمل وساعات العمل الضائعة، بينما نوه باحثون آخرون إلى مؤشر آخر وهو رضا العاملين الأمر الذي يؤدي إلى إستقرارهم في الوظيفة، وقد توصلوا بعد دراسات وأبحاث إلى مؤشرات مهمّة جدًا تدلّ على قابلية قياس المورد البشرية وهي قابلية الأداء، الخبرة الواسعة التي يتمتع بها المورد البشري، أقدميته في العمل، الكفاءة والإتقان في المهام الوظيفية، مع إيجاد عدة مؤشرات تُعد جوهر المورد البشري وهي المعرفة، المهارة والإبداع، تقنيات البحث والتطوير وغيرها..

إضافة إلى ما سبق، هناك مؤشرات أخرى ذات أهمية تتمثل في جودة الأداء والقدرة على التأثير وتحقيق الفارق بما يُميز العنصر البشري عن غيره وهذا ما يُطلق عليه بالندرة أو الميزة التنافسية أو الشهرة.

ثالثاً: أثر الموارد البشرية على القوائم المالية

إن اعتماد محاسبة الموارد البشرية، يؤدي إلى تعديلات جوهرية في القوائم المالية، حيث يتم رسملة الإنفاق على الاستثمار في الموارد البشرية، وإظهارها كأصل من الأصول في الميزانية الختامية، عوضاً عن اعتبارها مصاريف جارية مما يؤدي إلى إظهارها نتيجة المنظمة بشكل موضوعي، ويقدم صورة حقيقية عن المركز المالي للمنظمة.

إن أثر المحاسبة عن الموارد البشرية في دلالة القوائم المالية، يضع أمام إدارة المنظمة متغيرات جديدة تؤخذ في الاعتبار عند اتخاذ كثير من القرارات الإدارية، كما تفيد في تخطيط القوى العاملة، وتحقيق الرقابة على قيمة العنصر

البشري، بالإضافة إلى استخدام الموارد البشرية على أحسن وجه، ويُمكن أصحاب المنظمة من الحكم على كفاءة الإدارة في تسييرها للقوى البشرية، والاستفادة من الحكم على العاملين، أو زيادة الإنتاجية، أو خفض التكاليف عمومًا. إن إظهار قيمة الموارد البشرية في القوائم المالية، وتغييرها من فترة إلى أخرى، دليل على إبراز أثر قرارات المنظمة على توظيف القوى العاملة، وعلى تدريبهم، وغير ذلك من المسؤولية الاجتماعية التي تحققها المنظمة. ويعتبر من المؤشرات البارزة في هذا المجال مقارنة المكاسب الحالية بإجمالي الأصول بما فيها الموارد البشرية، فيمدّ المستثمر بوسيلة للإنذار المبكر عن أي خلل يحدث في المنظمة.

وبإدراج الموارد البشرية في الميزانية يتغير سلوك الإدارة، حيث يتم التركيز على أرباح المنظمة في الأجل الطويل، مما يعود على المساهمين والمستثمرين بالنفع.

ومن ناحية أخرى يمكن تقييم الإدارة الناجحة لأي منظمة بمدى محافظتها على أصولها البشرية، والعمل على تطويرها للمساهمة في تحقيق أهداف المنظمة للاستثمار في أعماله، فضلا عن زيادة قابلية القوائم المالية للمقارنة بين مختلف المنظمات، مما يؤدي إلى توزيع أكثر كفاءة للموارد المختلفة¹.

تُبيّن الجداول التالية كيفية إدراج الأصول البشرية في كل من قائمة المركز المالي وقائمة الدخل المنتهية في 12/31/ن، وإظهار مكان تبويبها في هاته القوائم.

جدول (03) يوضح نموذج لقائمة الدخل عن السنة المنتهية في 12/31/ن بعد إدراج الموارد البشرية

المبالغ	الملاحظة	البيان
XX		الربح قبل نفقات الموارد البشرية (الاختيار، التدريب، التعيين...)
XX		(-) إهلاك الموارد البشرية
XX		صافي الربح بعد نفقات الموارد البشرية

المصدر: من إعداد الباحث.

جدول (04) يوضح نموذج للمركز المالي للمركز المالي للسنة المنتهية في 12/31/ن بعد إدراج الموارد البشرية

المبلغ	الخصوم	المبلغ	الأصول
	<u>رؤوس الأموال الخاصة:</u>		<u>أصول غير جارية:</u>
XX	رأس المال المادي	XX	الموارد البشرية
XX	رأس المال البشري	XX	(-) إهلاك الموارد البشرية
XX	مجموع رؤوس الأموال الخاصة		

¹ محمد الطيب زبير هجانة، محاسبة الموارد البشرية على مستوى المشروع بالتطبيق على شركة جيايد لصناعة السيارات والشاحنات المحدودة 2009/2006، رسالة دكتوراه، جامعة أم درمان الإسلامية، السودان، 2013، ص 199-202

		XX	صافي الموارد البشرية
XX	مجموع الخصوم	XX	مجموع الأصول

المصدر: من إعداد الباحث.

يوضح الشكل أعلاه قائمة المركز المالي بعد إدراج الموارد البشرية بالاستثمارات في الموارد البشرية في حين أنها من المفروض أن تساعد في ترشيد القرارات.

إن مبادئ المحاسبة التقليدية تؤدي إلى تعقيد العلاقة بين كل من الإدارة والمستثمرين، فهي تجعل حساب معدل العائد على الاستثمار مضللاً، علماً بأن معدل العائد على الاستثمار يعتبر أداة حاسمة تستخدمها كل من المستثمرين والإدارة على السواء في اتخاذ القرارات.

حيث أن معدل العائد على الاستثمار عبارة عن صافي الدخل على مجموع الأصول، فإن هذا العائد سيكون مضللاً، لأن مقام الكسر وهو مجموع الأصول لا يشمل الموارد البشرية، مما يتطلب تعديل هذا المقام بإضافة الموارد البشرية لتشمل جميع أصول المنظمة حتى يصبح معدل العائد على الاستثمار صحيحة. إن أساس المحاسبة عن الموارد البشرية يكمن في تقييم الموارد البشرية والإفصاح عنها في التقارير المالية، والقوائم المالية.

تواجه المنظمة في ظل الاعتراف بالموارد البشرية، كأصول مشكلة التغير المستمر معدل دوران العمل في عدد ونوعية الأفراد مما يؤثر بشكل مباشر على إظهار كل الأصول في القوائم المالية حيث يتغير رصيد الموارد البشرية من فترة إلى أخرى، وهذا بدوره يؤثر على إجراء المقارنات والدراسات المختلفة لتلك القوائم وبالأخص على عنصر الموارد البشرية، وبالرغم من أن الاستنفاد هو الطريقة الجيدة لتوزيع تكلفة الموارد البشرية على العمر الإنتاجي لها إلا أنه توجد بعض الظروف التي تؤدي إلى تسوية وتعديل قيمة الموارد البشرية، كالأستبعاد، الفصل، والوفاء.

إن دوران العمل يمكن أن يكون اختياريًا، أو جبريًا، ومن ثمّ فما زالت هناك حالة من عدم التأكد حول المدى الزمني للاستفادة من الخدمات المستقبلية للبشر، وحتى تكون هناك درجة من التأكد عند عرض معلومات الموارد البشرية في القوائم المالية المنشورة، يجب إتباع إجراء محاسبي لتسوية قيمة الرصيد غير المستنفد¹.

المطلب الثاني: المعايير الدولية ذات الصلة بالقياس المحاسبي للموارد البشرية

إن تطوّر وتزايد وتنوّع الشركات الدوليّة وازدياد المعاملات التجاريّة بينها، وتواجد العديد من الاستثمارات بين الدول الأجنبية خلال الأعوام السابقة بالإضافة لاحتمال تزايدها في الأعوام القادمة بين الدول، وما نجم عنها من مشاكل العملات الأجنبية وسعر تبادلها بين دول العالم، أدى إلى ظهور المنظّمات المحاسبية والدولية التي كان هدفها وضع معايير دولية موحدة حتى تكون أساساً للاسترشاد بها في العمليات التجاريّة من بينها المعايير المحاسبية الدولية.

¹ محمد الطيب زبير هجانة، المرجع السابق، ص 203.

- إن أهم أهداف المحاسبة الدولية تتلخص في نقطتين أساسيتين لتسهيل فهم الهدف الرئيس للمعايير المحاسبية الدولية فيما يتعلق بعرض القوائم المالية والتقارير المالية في جميع بلدان العالم بما في ذلك الولايات المتحدة:¹
- صياغة ونشر معايير المحاسبة العامة الواجب مراعاتها في عرض القوائم المالية وتشجيع قبولها ومراقبتها في جميع أنحاء العالم.
 - العمل على تحسين وتنسيق معايير وإجراءات المحاسبة التنظيمية المتعلقة بعرض القوائم المالية. ومن المواضيع المستجدة والمشاكل المحاسبية المعاصرة، هو المحاسبة عن الموارد البشرية، ومعايير الإعراف بها كأصول وكيفية عرضها ضمن القوائم المالية، وفيما يلي نستعرض أهم ما ورد من قبل الهيئات والمنظمات المهنية بشأن المحاسبة عن الموارد البشرية.

أولاً: المعايير الدولية للاعتراف المحاسبي بالموارد البشرية

إن الفكرة الأساسية لمحاسبة الموارد البشرية ليس اعتبار الأفراد مجرد ذاتهم أصولاً، فهم حتماً ليسوا كذلك، وإنما اعتبار الخدمات المتوقعة منهم مستقبلاً على أنها أصولاً للمنظمة، إذ هل هناك معايير معينة لمعاملة الاستثمار في الموارد البشرية على أنها من أصول المنظمة؟

لقد حدد البيان رقم 05 المتعلق بالإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية سنة 1984 الصادر عن هيئة المحاسبة المالية، الشروط أو المعايير العامة للاعتراف بأي بند من بنود القوائم المالية وهي أربعة كما يلي:²

- **التعريف:** يجب أن ينطبق على البند المراد الاعتراف به وإثباته محاسبياً أحد التعاريف الخاصة بعناصر القوائم المالية.
 - **القياس:** يجب أن يتوافر للبند خاصية قابلية القياس، وستلتزم هذه الخاصية أن يكون للبند خاصية ملائمة، مثل خاصية التكلفة أو القيمة أو عدد العاملين، ويتم اختيار الخاصية الأكثر ملائمة وأهمية بالنسبة للمنظمة، ولا يقتصر الإفصاح عن الموارد البشرية على خاصية واحدة، بل يمكن أن يتعدد، ويكون بذلك أكثر ملائمة.
 - **الملائمة:** تُعرف المعلومات بأنها ملائمة إذا كانت مؤثرة في اتخاذ القرارات، ولها ثلاث خصائص هي: تقديمها في الوقت المناسب، وأن تكون المعلومات ذات قيمة تنبؤية، وأن هذه المعلومات تعتمد على التغذية العكسية.
 - **الموثوقية:** وتعني خاصية المعلومات في التأكيد بأنها خالية من التحيز بدرجة معقولة وأنها تمثل بصدق ما تزعم تمثيله، ويُلاحظ بأن معيار الموثوقية مرتبط بدرجة تأكيد قياس الحدث، فكلما ازدادت درجة عدم التأكد، كلما انخفضت الموثوقية وهكذا، فإن معيار الموثوقية يؤثر في توقيت الاعتراف بالموارد البشرية وإثباتها محاسبياً.
- من النادر جداً أن تتوافر المعايير الأربعة بصورة متكاملة معاً، لذلك فإن الاعتراف بالبند المحاسبي في القوائم المالية يتطلب الموازنة بين اعتبارات كثيرة مثل درجة الأهمية النسبية والملائمة في التأثير على قرارات المستخدمين ودرجة الموثوقية التي يتمتع بها القياس المحاسبي.

¹ معايير المحاسبة الدولية، متوفر على الموقع <https://weziwezi.com/> تاريخ الزيارة 2019/09/10.

² رضوان حلوة حنان، المرجع السابق، ص ص 212-214.

من فحوص هذه المعايير نجد أنها لو طبقت على الموارد البشرية في المنظمة، فإنه يمكن الاعتراف بها كبند من بنود القوائم المالية، فتكلفة الموارد البشرية يمكن تعريفها وتحديدتها وكذا قياسها، وأن المعلومات الخاصة بالموارد البشرية ملائمة جداً لأنها تؤثر في اتخاذ القرارات، كما تتميز هذه المعلومات أيضاً بدرجة من الموثوقية والتأكد عند قياسها مما يجعلها تُثبت محاسبياً.

ثانياً: معايير المحاسبة الدولية ذات العلاقة بالموارد البشرية

على الرغم من إصدار مجلس معايير المحاسبة الدولية لعدة معايير محاسبية تهدف لتعزيز وتحسين مستوى الشفافية في عملية الإبلاغ المالي حتى تعكس الحقائق والقيم الاقتصادية المعقولة للمنظمة، إلا أنها لم تصدر معياراً خاصاً ينظم ويهيكل المحاسبة عن الموارد البشرية، غير أنه هناك معايير ذات صلة بها، فما هي هاته المعايير؟ وما مدى العلاقة بينها وبين محاسبة الموارد البشرية؟

1- عرض المعايير ذات العلاقة بمحاسبة الموارد البشرية

سوف نُركز على أهم ما جاء في المعايير من خلال الاعتراف والقياس كالتالي:

أ- المعيار الدولي رقم 19 "منافع الموظفين"

يحدد معيار المحاسبة الدولي رقم 19 منافع الموظفين، المتطلبات المحاسبية لاستحقاقات الموظفين، بما في ذلك الاستحقاقات قصيرة الأجل (مثل الأجور والرواتب، والإجازة السنوية)، واستحقاقات ما بعد انتهاء الخدمة مثل استحقاقات التقاعد، والاستحقاقات الأخرى طويلة الأجل (مثل إجازة الخدمة الطويلة) ومزايا إنهاء الخدمة. حيث طرأت على المعيار عدة تعديلات منذ صدوره نوردتها في الجدول التالي:

جدول رقم (05) يوضح تعديلات المعيار الدولي رقم 19 "منافع الموظفين"

التاريخ	التعديل
أبريل 1980	تعرض مشروع "المحاسبة للتقاعد فوائد في القوائم المالية لأصحاب الأعمال المنشورة".
يناير 1983	معيير المحاسبة الدولي رقم 19 المحاسبة للحصول على مخصصات التقاعد في القوائم المالية لأرباب العمل .
ديسمبر 1992	تم نشر تكاليف منافع التقاعد.
ديسمبر 1993	تم إصدار تكاليف منافع التقاعد لمعيير المحاسبة الدولي 19.
أكتوبر 1996	تم نشر مزايا الموظف.
فبراير 1998	إصدار استحقاقات الموظفين لمعيير المحاسبة الدولي 19.
يوليو 2000	تم نشر أصول خطة المعاشات التقاعدية.
أكتوبر 2000	عُدلت لتغيير تعريف أصول الخطة وإدخال متطلبات الاعتراف والقياس والإفصاح عن التسديدات
مايو 2002	عُدلت لمنع الاعتراف بالمكاسب فقط نتيجة للخسائر الاكتوارية أو لتكلفة الخدمة السابقة والاعتراف بالخسائر فقط نتيجة للمكاسب الاكتوارية.
ديسمبر 2002	تم نشر الدفع القائم على الأسهم، واقترح استبدال متطلبات مزايا تعويض حقوق الملكية في معيار المحاسبة

الدولي 19.	
استبدال متطلبات استحقاقات التعويض الأسهم من قبل IFRS 2 الدفع على أساس الأسهم.	فبراير 2004
مسودة التعرض للتعديلات المقترحة على معيار المحاسبة الدولي 19 منافع الموظفين: المكاسب والخسائر الاكتوارية وخطط المجموعة والإفصاحات المنشورة.	أبريل 2004
المكاسب والخسائر الاكتوارية وخطط المجموعة والإفصاحات الصادرة.	ديسمبر 2004
معدلة بالتحسينات السنوية على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (تكاليف الخدمة السابقة السلبية والحد منها)	مايو 2008
معدل الخصم للحصول على مخصصات الموظف (التعديلات المقترحة على معيار المحاسبة الدولي رقم 19 المنشورة).	أغسطس 2009
برامج منافع التعريفات المنشورة.	أبريل 2010
إصدار استحقاقات الموظفين للمعيار.	يونيو 2011
خطط المنافع المحددة: مساهمات الموظفين.	مارس 2013
خطط محددة الفائدة: موظف مساهمات.	نوفمبر 2013
تم تعديله بواسطة التحسينات على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية 2014 (سعر الخصم: إصدار السوق الإقليمي).	سبتمبر 2014
خطة التعديل، تقليص أو تسوية.	فبراير 2018

المصدر: معيار المحاسبة الدولي 19 منافع الموظفين، نقلا عن: <https://www.iasplus.com/en> تاريخ الزيارة 2020/07/07.

وأهم النقاط التي تطرق إليها المعيار:

- نطاق المعيار:

- لا ينطبق معيار المحاسبة الدولي 19، على مزايا الموظفين ضمن نطاق السداد القائم على أساس المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية، أو إعداد التقارير من خلال خطط مزايا الموظفين.
- أن استحقاقات الموظفين قصيرة الأجل هي تلك المتوقع تسويتها بالكامل قبل اثني عشر شهراً بعد نهاية فترة إعداد التقارير السنوية التي يتم خلالها تقديم خدمات الموظفين، ولكنها لا تشمل مزايا إنهاء الخدمة، وتشمل الأمثلة الأجور، الرواتب وتقاسم الأرباح والمكافآت والمزايا غير النقدية المدفوعة للموظفين الحاليين.
- خطط استحقاقات ما بعد انتهاء الخدمة هي ترتيبات رسمية أو غير رسمية، حيث تقدم المنظمة مزايا بعد انتهاء الخدمة لموظف واحد أو أكثر، على سبيل المثال استحقاقات التقاعد (المعاشات أو مدفوعات المبلغ الإجمالي) والتأمين على الحياة والرعاية الطبية.

- الاعتراف:

- يتم الاعتراف بالمبلغ غير المخصوم للمزايا المتوقع دفعها فيما يتعلق بالخدمة المقدمة من قبل الموظفين في فترة محاسبية محددة.

- يتم الاعتراف بالتكلفة المتوقعة لحالات الغياب التعويضية قصيرة الأجل عندما يقدم الموظفون الخدمة التي تزيد من استحقاقهم، أو في حالات الغياب غير المتراكمة، عند حدوث حالات الغياب، وتتضمن أي مبالغ إضافية تتوقع المنظمة دفعها نتيجة الاستحقاقات غير المستخدمة في نهاية الفترة.
- تعترف المنظمة بالتكلفة المتوقعة لمشاركة الأرباح ومدفوعات المكافآت عندما يكون لديها التزام قانوني فقط، أو بناءً للقيام بهذه المدفوعات نتيجة لأحداث سابقة ويمكن إجراء تقدير موثوق للالتزام المتوقع.
- بالنسبة لخطط المساهمة المحددة، فإن المبلغ المعترف به في هذه الفترة هو المساهمة المستحقة مقابل الخدمة التي يقدمها الموظفون خلال الفترة، فالمساهمات في خطة مساهمة محددة لا يتوقع تسويتها بالكامل في غضون 12 شهرًا بعد نهاية فترة إعداد التقارير السنوية التي يقدم فيها الموظف الخدمة ذات الصلة، يتم خصمها إلى قيمتها الحالية.
- أما في خطط المنافع المحددة فمطلوب من المنظمة، الاعتراف بصافي التزام المنافع المحددة أو الأصل في بيان المركز المالي، ومع ذلك، فإن قياس صافي الأصول ذات المزايا المحددة هو أقل من أي فائض في الصندوق و "سقف الأصول"، (أي القيمة الحالية لأي مزايا اقتصادية متوفرة في شكل عمليات استرداد من الخطة أو التخفيضات في المساهمات المستقبلية للخطة).

- القياس:

- تعتمد المعالجة المحاسبية لخطة استحقاقات ما بعد انتهاء الخدمة على الجوهر الاقتصادي للخطة وتؤدي إلى تصنيف الخطة على أنها إما خطة مساهمة محددة أو خطة منافع محددة.
- يتطلب قياس صافي مطلوبات أو موجودات المنافع المحددة تطبيق طريقة تقييم اكتواري، وإسناد المنافع إلى فترات الخدمة، واستخدام الافتراضات الاكتوارية، حيث يتم خصم القيمة العادلة لأي أصول، خطة من القيمة الحالية للالتزام المزايا المحددة في تحديد صافي العجز أو الفائض.
- يتم تحديد صافي التزام (أو أصل) المزايا المحددة بشكل منتظم بما فيه الكفاية بحيث لا تختلف المبالغ المعترف بها في البيانات المالية بشكل جوهري عن تلك التي سيتم تحديدها في نهاية فترة إعداد التقارير.
- يتم تحديد القيمة الحالية للالتزامات المنافع المحددة للمنظمة وتكاليف الخدمة ذات الصلة باستخدام "طريقة ائتمان الوحدة المتوقعة"، والتي ترى أن كل فترة خدمة تؤدي إلى وحدة إضافية من استحقاقات المنافع وتقيس كل وحدة على حدة في بناء الالتزام النهائي.
- يتطلب هذا من المنظمة أن تعزو المنفعة إلى الفترة الحالية (لتحديد تكلفة الخدمة الحالية) والفترات الحالية والسابقة (لتحديد القيمة الحالية للالتزامات المزايا المحددة)، كذلك تُنسب المكافأة إلى فترات الخدمة باستخدام صيغة مزايا الخطة، ما لم تؤدي خدمة الموظف في السنوات اللاحقة إلى منفعة أعلى من الناحية المادية عما كانت عليه في السنوات السابقة، وفي هذه الحالة يتم استخدام أساس القسط الثابت.

- يتم تحديد معدل الخصم المستخدم بالرجوع إلى عائدات السوق في نهاية فترة إعداد التقارير على سندات الشركات عالية الجودة، أو في حالة عدم وجود سوق عميقة في هذه السندات، بالرجوع إلى عائدات السوق على السندات الحكومية، يجب أن تكون العملات وشروط عائدات السندات المستخدمة متوافقة مع العملة والمدة المقدرة للالتزام المخصوص.
- تكلفة الخدمة السابقة هي المصطلح المستخدم لوصف التغيير في التزام المزايا المحددة لخدمة الموظف في الفترات السابقة، والذي ينشأ نتيجة للتغيرات في ترتيبات الخطة في الفترة الحالية (أي تعديلات الخطة التي تقدم أو تغير المزايا المستحقة، أو التخفيضات التي تقلل عدد الموظفين المشمولين).
- قد تكون تكلفة الخدمة السابقة إما إيجابية (إدخال المزايا أو تحسينها) أو سلبية (تخفيض المزايا الحالية)، حيث يتم الاعتراف بتكلفة الخدمة السابقة كمصروف في وقت سابق من التاريخ الذي يحدث فيه تعديل خطة أو تقليص، وكذلك تاريخ تعترف المنشأة بأي مزايا إنهاء أو تكاليف إعادة الهيكلة ذات الصلة بموجب معيار المحاسبة الدولي 37 المخصصات والمطلوبات المحتملة والموجودات المحتملة، كذلك يتم إثبات المكاسب أو الخسائر الناتجة عن تسوية خطة المنافع المحددة عند حدوث التسوية.
- قبل تحديد تكاليف الخدمة السابقة، أو الاعتراف بالأرباح أو الخسائر من التسوية، يلزم إعادة قياس صافي التزام المزايا المحددة أو الأصل، ولكن لا يُطلب من المنظمة التمييز بين تكاليف الخدمة السابقة الناتجة عن تخفيضات الأرباح والمكاسب والخسائر في تسوية حيث تحدث هذه المعاملات معًا.

ب- المعيار المحاسبي الدولي رقم 38 الأصول غير الملموسة

يوضح المعيار المحاسبي الدولي رقم 38 الأصول غير الملموسة المتطلبات المحاسبية للأصول غير الملموسة، وهي الأصول غير النقدية التي لا تحتوي على مادة مادية ويمكن تحديدها (إما قابلة للفصل أو ناشئة عن حقوق تعاقدية أو حقوق قانونية أخرى)، يتم قياس الأصول غير الملموسة التي تستوفي معايير الاعتراف ذات الصلة بالتكلفة مبدئيًا، ثم تقاس لاحقًا بالتكلفة أو باستخدام نموذج إعادة التقييم، ويتم استهلاكها على أساس منتظم على مدى عمرها الإنتاجي (ما لم يكن للأصل عمر إنتاجي غير محدد، وفي هذه الحالة لا يتم استهلاكه).

وقد مرّ تطور معيار المحاسبة الدولي 38 على عدة مراحل وطراً عليه عدة تعديلات مؤقتة في الجدول التالي:

جدول رقم (06) يوضح تعديلات المعيار الدولي رقم 38 الأصول غير الملموسة

التاريخ	التعديل
---------	---------

فبراير 1977	التعرض لمشروع محاسبة أنشطة البحث والتطوير.
يوليو 1978	محاسبة أنشطة البحوث والتنمية.
أغسطس 1991	تعرض مشروع تكاليف البحث والتطوير.
ديسمبر 1993	تكاليف البحث والتطوير.
يونيو 1995	تعرض مشروع، الأصول غير الملموسة.
أغسطس 1997	تم تعديل وإعادة عرضه كموجودات غير الملموسة.
سبتمبر 1998	معياري المحاسبة الدولي رقم 38 الأصول غير الملموسة.
مارس 2004	تعديل معياري المحاسبة الدولي رقم 38 الأصول غير الملموسة .
مايو 2008	تم تعديلها بواسطة التحسينات على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية كالأنشطة الإعلانية والترويجية، وحدات طريقة الاستهلاك.
أبريل 2009	تم تعديلها من خلال التحسينات على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية كقياس الأصول غير الملموسة في دمج الأعمال.
ديسمبر 2013	تم تعديلها من خلال التحسينات السنوية على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية 2010 - 2012 (دورة بيان متناسب للإهلاك المتراكم بموجب طريقة إعادة التقييم)
مايو 2014	تم تعديله من خلال توضيح الطرق المقبولة للاستهلاك والإطفاء (تعديلات على معياري المحاسبة الدولي 16 ومعياري المحاسبة الدولي 38).

المصدر : معياري المحاسبة الدولي 38 الأصول غير الملموسة، نقلا عن: <https://www.iasplus.com/en> تاريخ الزيارة 2020/07/07.

فيما يلي أهم ما جاء به هذا المعيار:

- نطاق المعيار:

- ينطبق معياري المحاسبة الدولي 38 على جميع الأصول غير الملموسة بخلاف:
 - الأصول المالية .
 - أصول التنقيب والتقييم.
 - الإنفاق على تطوير واستخراج المعادن والنفط والغاز الطبيعي والموارد المماثلة.
 - الأصول غير الملموسة الناشئة عن عقود التأمين الصادرة عن شركات التأمين.
 - الموجودات غير الملموسة الأخرى، مثل الأصول غير الملموسة المحتفظ بها للبيع، الموجودات غير المتداولة المحتفظ بها للبيع، كذلك أصول الضرائب المؤجلة وأصول الإيجار والموجودات الناجمة عن موظف فوائده منافع الموظفين.
- الأصل غير ملموس هو أصل غير نقدي قابل للتحديد بدون مادة مادية، وهو مورد تسيطر عليه المنظمة نتيجة لأحداث سابقة، ويتوقع منه الفوائد الاقتصادية المستقبلية (التدفقات النقدية أو الأصول الأخرى).

• الأصول غير الملموسة قابلة للتحديد عندما يكون قابل للفصل (يمكن فصله أو بيعه أو نقله أو ترخيصه أو تأجيره أو استبداله ، إما بشكل فردي أو مع عقد ذي صلة) أو ينشأ من الحقوق التعاقدية أو الحقوق القانونية الأخرى ، بغض النظر عما إذا كانت هذه الحقوق قابلة للتحويل أو منفصلة عن المنظمة أو عن الحقوق والالتزامات الأخرى.

- من أمثلة الأصول غير الملموسة

- التكنولوجيا الحاصلة على براءة اختراع وبرامج الكمبيوتر وقواعد البيانات والأسرار التجارية.
- العلامات التجارية، الملابس التجارية، مجالات الإنترنت.
- المواد المرئية والمسموعة والمرئية مثل الصور المتحركة والبرامج التلفزيونية.
- حقوق خدمة الرهن العقاري.
- اتفاقيات الترخيص والتملك والتجميد.
- اتفاقيات الامتياز.
- حقوق التسويق.
- يمكن الحصول على الأشياء غير الملموسة، عن طريق الشراء المنفصل كجزء من دمج الأعمال، أو بمنحة حكومية عن طريق تبادل الأصول، أو بالخلق الذاتي.

- الاعتراف:

• يتطلب المعيار المحاسبي الدولي رقم 38 من المنظمة الاعتراف بأصل غير ملموس، سواء تم شراؤه أو تم إنشاؤه ذاتياً (بالتكلفة) إذا وفقط:

- من المحتمل أن تتدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية المنسوبة إلى الأصل إلى المنظمة.
- يمكن قياس تكلفة الأصل بشكل موثوق.

- إذا كان العنصر غير الملموس لا يستوف كلاً من تعريف ومعايير الاعتراف كأصل غير ملموس، يتطلب معيار المحاسبة الدولي 38 الاعتراف بالنفقات على هذا البند كمصروف عند تكبده.

- يحظر المعيار أيضاً على المنظمة إعادة الحق في وقت لاحق كأصل غير ملموس، النفقات التي تم تحميلها في الأصل على المصاريف.

- يتم الاعتراف بمشروع البحث والتطوير المكتسب في دمج الأعمال كأصل بالتكلفة، حتى إذا كان المكون هو البحث، كما يتم احتساب النفقات اللاحقة على هذا المنظمة على أنها تكلفة بحث وتطوير أخرى (يتم صرفها باستثناء الحد الذي يستوفي فيه الإنفاق المعايير في معيار المحاسبة الدولي 38 لإثبات هذه النفقات كأصل غير ملموس).

- لا ينبغي الاعتراف بالعلامات التجارية، وإعلانات التسمية الرئيسية، وعناوين النشر، وقوائم العملاء، والعناصر المماثلة من حيث المحتوى التي يتم إنشاؤها داخليًا كأصول.

- الاعتراف الأولي: برامج الكمبيوتر

• عند الشراء يُرسم.

• نظام التشغيل للأجهزة: يشمل تكلفة الأجهزة.

• مطوّرة داخليًا (سواء للاستخدام أو البيع): يتم تحصيلها من النفقات حتى الجدوى التكنولوجية، والفوائد المستقبلية المحتملة، والنية والقدرة على استخدام أو بيع البرنامج، والموارد اللازمة لإكمال البرنامج، والقدرة على قياس التكلفة.

• الاستهلاك: مدى الحياة المفيدة، بناءً على نمط المنافع.

• يجب تحميل العناصر التالية على المصاريف عند تكبدها الشهرة المنتجة داخليًا، تكاليف بدء التشغيل، وما قبل الافتتاح، والتشغيل المسبق، تكلفة التدريب، تكلفة الإعلان والترويج، تكاليف النقل.

- القياس:

• هناك افتراض بأن القيمة العادلة، للأصل غير الملموس المكتسب في اندماج الأعمال يمكن قياسها بشكل موثوق، كما يجب أن تشكّل النفقات (المدرجة في تكلفة الاقتناء) على بند غير ملموس لا يستوف كلاً من تعريف ومعايير الاعتراف للأصل غير المادي جزءًا من المبلغ المنسوب إلى الشهرة المعترف بها في تاريخ الاستحواذ.

• تتم رسملة تكاليف التطوير فقط بعد إثبات الجدوى الفنية والتجارية للأصل (للبيع أو الاستخدام)، وهذا يعني أن المنشأة يجب أن تكون نيتها القدرة على إتمام الأصول غير الملموسة وأن تكون قادرة على استخدامها أو بيعها، وأن تكون قادرة على توضيح كيف سيولد الأصل منافع اقتصادية مستقبلية.

• إذا كانت المنظمة لا تستطيع تمييز مرحلة البحث لمشروع داخلي لإنشاء أصل غير ملموس من مرحلة التطوير، فتعامل المنظمة نفقات ذلك المنظمة كما لو تم تكبدها في مرحلة البحث فقط.

• يجب أن تختار المنظمة نموذج التكلفة أو نموذج إعادة التقييم لكل فئة من فئات الأصول غير الملموسة، يجب إدراج الأصول غير الملموسة بالتكلفة بعد طرح الاستهلاك المتراكم وخسائر انخفاض القيمة، أما نموذج إعادة التقييم، فيمكن إدراج الأصول غير الملموسة بقيمة إعادة تقييم (بناءً على القيمة العادلة) ناقصًا أيُّ استهلاك لاحق وخسائر انخفاض القيمة، بشرط أن يتم تحديد القيمة العادلة بالرجوع إلى سوق نشط.

• تصنيف الأصول غير الملموسة على أساس العمر الإنتاجي :

- العمر غير المحدد : لا يوجد حد متوقع للفترة التي من المتوقع أن يولد خلالها الأصل صافي تدفقات نقدية للمنظمة.

- الحياة المحدودة : فترة محدودة من المنفعة للمنظمة.

- يجب استهلاك التكلفة المتبقية ناقصاً القيمة المتبقية للأصل غير الملموس ذي العمر الإنتاجي المحدود على أساس منتظم على مدار ذلك العمر:
- يجب أن تعكس طريقة الإطفاء نمط المنافع.
- إذا كان لا يمكن تحديد النمط بشكل موثوق، فالإطفاء يتم بطريقة القسط الثابت.
- يتم إثبات تكلفة الإطفاء في الربح أو الخسارة ما لم تتطلب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تضمينها في تكلفة أصل آخر.
- يجب مراجعة فترة الإطفاء على الأقل سنويًا.
- لا يجب استهلاك الأصول غير الملموسة ذات العمر الإنتاجي غير المحدد، كما يجب مراجعة العمر الإنتاجي لكل فترة تقرير لتحديد ما إذا كانت الأحداث والظروف تستمر في دعم تقييم العمر الإنتاجي غير المحدد لهذا الأصل، إذا لم يفعلوا ذلك، فينبغي حساب التغيير في تقييم العمر الإنتاجي من غير محدد إلى محدود كتغيير في التقدير المحاسبي.
- يجب أيضاً تقييم الأصل للتأكد من انخفاض قيمته وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي رقم 36.
- لكل فئة من الأصول غير الملموسة، يتم الإفصاح عن:
- العمر الإنتاجي أو معدل الاستهلاك.
- طريقة الاستهلاك.
- القيمة الدفترية الإجمالية.
- الاستهلاك المتراكم وخسائر انخفاض القيمة.
- البنود في قائمة الدخل التي يتم فيها تضمين الاستهلاك.
- تسوية القيمة الدفترية في بداية ونهاية الفترة موضحة:
 - الإضافات (مجموعات الأعمال بشكل منفصل).
 - موجودات محتفظ بها للبيع.
 - التقاعد.
 - إعادة التقييم.
 - عكس الانخفاضات.
 - الإطفاء.
 - فروق أسعار الصرف.
 - تغييرات أخرى.
- أساس لتحديد أن الملموس له حياة غير محددة.
- وصف الأصول غير المادية والمادية والقيمة الدفترية لها.

- بعض الإفصاحات الخاصة عن الأصول غير الملموسة التي تم الحصول عليها عن طريق المنح الحكومية.
- معلومات حول الأصول غير الملموسة التي تم تقييدها عنونها.
- الالتزامات التعاقدية للحصول على الأصول غير الملموسة.

العلاقة بين المعيار الدولي 19 والمعيار الدولي 38 بحاسبة الموارد البشرية:

بعد عرض أهم ما جاء به كل المعيارين 19 و38 يمكن تحديد علاقتهما بحاسبة الموارد البشرية كما يلي:

1- نقاط التوافق:

- بناءً على المعيار 19 يستفيد العامل لقاء الاستفادة منه بمنافع مستقبلية، من منافع نقدية قصيرة الأجل في شكل أجور ومرتببات وطويلة الأجل في شكل إعانات للتفرغ للبحث وغيرها كما يستفيد من منافع غير نقدية، وهو ما يتوافق مع معيار الخدمات المستقبلية الذي تعتمد عليه محاسبة الموارد البشرية.
- يضع المعيار 19 مبدأ وجوب الاعتراف بتكلفة تقديم مزايا الموظفين في الفترة التي يحصل فيها الموظف على المزايا، بدلاً من وقت دفعها، وهو ما يتفق مع محاسبة الموارد البشرية من حيث الاعتراف بتكلفة الأصل البشري عند تاريخ التعاقد وليس تاريخ الاستحقاق.
- تعتمد المعالجة المحاسبية لخطة استحقاقات ما بعد انتهاء الخدمة، ضمن المعيار 19، حسب نوعية الخطة، فخطة المساهمة المحددة لا يتوقع تسويتها بالكامل في غضون 12 شهراً بعد نهاية فترة إعداد التقارير، يتم خصمها إلى قيمتها الحالية، وأما خطة المنافع المحددة فالمعيار يطلب من المنظمة، الاعتراف بصافي التزام المنافع المحددة، وهذه المعالجة تتوافق مع معايير محاسبة الموارد البشرية من حيث شروط الملكية وتوقع النفع من الخدمة المستقبلية للعنصر البشري.
- يُقرّ المعيار 19 بأن يستفيد العامل من منافع التعويضات في صورة حقوق ملكية ويتطلب المعيار إفصاحات معينة لهذه المنافع إلا أنه لا يحدد متطلبات للاعتراف والقياس، وهو ما يتوافق من ضرورة الإفصاح عن كل المعلومات الخاصة بالموارد البشرية.
- يُحدد المعيار 38 الموجودات غير الملموسة بأنها موجودات قابلة للتحديد، كما تعتبرها موارد تسيطر عليها المنظمة نتيجة لأحداث سابقة، ويتوقع أن تتدفق منه منافع اقتصادية مستقبلية، وهو ما يتوافق مع معايير محاسبة الموارد البشرية من حيث قابلية القياس والسيطرة والرقابة والاستفادة من المنافع المستقبلية.
- يتطلب المعيار 38 أن تقوم المنظمة بالاعتراف بالموجود غير الملموس (بمقدار تكلفته) إذا كان من المحتمل أن تتدفق للمنظمة المنافع الاقتصادية المستقبلية ومن الممكن قياس تكلفته بشكل موثوق، وهذان الشرطان متوفران في الموارد البشرية لاعتبارها كموجود غير ملموس، وبالعكس إذا لم يتوفر الشرطان السابقان فإن ، المعيار المحاسبة الدولي 38 يتطلب الاعتراف بالنفقات على هذا البند كمصروف عند تكبده، وهذا ما تُقرّه محاسبة الموارد البشرية أيضاً.

- يحدد المعيار 38 عمر الموجود غير الملموس بـ20 سنة كحد أقصى وربما أكثر في حالات نادرة وهو ما يتوافق مع محاسبة الموارد البشرية من خلال التعاقد مع المورد البشري والذي يضمن حق الملكية، ويمكن عدم تحديد العمر الإنتاجي للمورد إذا كان نادر جداً.

- يُصنف المعيار 38 الأصول غير الملموسة على أساس العمر الإنتاجي، بالعمر غير المحدد إذا كان من المتوقع أن يولد خلالها الأصل صافي تدفقات نقدية غير محدودة وهذا في حالات نادرة جداً، وكذلك العمر المحدد بالفترة المحددة من المنفعة للمنظمة، وهو ما يتوافق مع محاسبة الموارد البشرية من خلال التعاقد مع المورد البشري والذي يضمن حق الملكية.

- يتطلب المعيار 38 إثبات تكلفة الإطفاء في الربح أو الخسارة ما لم تتطلب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تضمينها في تكلفة أصل آخر، وهو ما تعتبره محاسبة الموارد البشرية أيضاً من خلال الإطفاء على مقدار العمر المستفاد منه .

2- نقاط الاختلاف:

- يحدد المعيار 19 بأن قيمة الخدمة السابقة الناتجة عن التعديل في المزايا المقدمة من الموظفين سواء أكانت تكلفة أو إيراد فإنها لا تُرسم بل تعتبر كمصروف جاري في وقت سابق من التاريخ الذي يحدث فيه التعديل، وهذا ما يتنافى مع مبدأ تسجيل كل ما يتعلق بالمورد البشري كمصروف رأسمالي وليس إيرادي.

- تقاس استحقاقات نهاية الخدمة ضمن المعيار 19 وفقاً لطبيعة استحقاقات الموظفين، أي كتعزيز لمزايا ما بعد انتهاء الخدمة الأخرى، كاستحقاقات التقاعد والتأمين الصحي وغيرها، في حين معايير المحاسبة عن المورد البشري ترى انتهاء الانتفاع من المورد البشري بنهاية العقد أو التقاعد.

- يتطلب المعيار 38 الاعتراف بكل إنفاق على البحث على أنه مصروف عندما يتم تحمله، والتي تضم الإنفاق على بداية العملية الإنتاجية، التدريب والإعلان والإشهار... وهو ما يختلف مع فروض ومبادئ محاسبة الموارد البشرية باعتبار هذه النفقات إيرادية وليست جارية.

- يحدد المعيار 38 قياس قيمة الموجود غير الملموس بالتكلفة محصوماً منها أي إطفاء متراكم وأية خسائر متراكمة في انخفاض القيمة، أو بإعادة تقييمها عند توفر السوق النشطة، في حين محاسبة الموارد البشرية تقيس قيمة الموارد بمدخل عدّة منها مدخل التكلفة ومدخل القيمة الاقتصادية ومدخل المتغيرات السلوكية.

المطلب الثالث: مشكلات القياس المحاسبي للموارد البشرية

نظراً لاختلاف ظروف وتشريعات ومحيط كل منظمة، وعدم إلزامية المنظمات بإتباع نموذج معين لتحديد قيمة الموارد البشرية، فإنه حتماً ستوجد مشاكل عدة في القياس المحاسبي لهذه الموارد وتحديات وصعوبات من خلال اختلاف وجهات النظر والأهداف والاستراتيجيات ونوعية كل منظمة ونشاطها وأسواقها.

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

- **رسملة التكاليف المتعلقة بالموارد البشرية:** يعد توافر معايير الاعتراف بالموارد البشرية كأصول في المنظمة لا بد من تحديد تكلفة تلك الأصول، تكمن الصعوبة الكبرى وهي إيجاد المقاييس التي بموجبها يمكن قياس قيمة الموارد البشرية وبالتالي رسملة تلك القيمة، حيث جرى العرف أن كل ما يتم إنفاقه على مورد معين يتوقع الاستفادة منه لعدة دورات مالية تعتبر بمثابة نفقات رأسمالية، استناداً على ذلك كل ما ينفق للحصول على الموارد البشرية وتنميتها ويتوقع الاستفادة من تلك الموارد الأكثر من دورة مالية تعتبر ذلك الإنفاق بمثابة إنفاق رأسمالي يدخل في تكلفة الأصول البشرية¹.

- **استنفاد الموارد البشرية:** بعد رسملة الأصول البشرية، فإن المشكلة التالية هي قياس النسبة من قيمة الأصل التي سوف تستهلك خلال الفترة المحاسبية، 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 فمثلاً تدريب مهندس للعمل في الرقابة على الجودة قد تصبح عديمة القيمة إذا انتقل إلى العمل في إدارة التسويق مثلاً².

- **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 استبعاد أو شطب قيمة أصول بشرية نتيجة دوران العمل أو التغيير في تقديرات العمل الإنتاجي للأصل البشري، ويحدث دوران العمل إما اختيارياً أو بالاستغناء أو بالفصل وغير ذلك وفي أي من هذه الحالات فإن الرصيد غير المستنفذ للأصل البشري يعامل كأنه خسارة في الفترة التي حدث فيها، والعمر الإنتاجي التقديري للأصل البشري يتغير نتيجة لعدة عوامل منها تدهور الحالة الصحية، التقاعد المبكر، التقادم التكنولوجي، كل هذه العوامل تؤدي إلى

¹ محمد الطيب الزبير هجانة، المرجع السابق، ص 187.

² بوحانة عبلة، غربي ياسين سي لخضر، "مشاكل القياس في محاسبة الموارد البشرية وسبل التغلب عليها وفق المعايير المحاسبية الدولية"، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، جامعة الجلفة، الجزائر المجلد 2، العدد 25، ص 508.

قصر العمر الإنتاجي للأصل البشري، وفي حالة حدوث أي تغيير مادي يؤثر على العمر الإنتاجي المتوقع للأصل فإنه يجب تسوية قيمته وتستخدم في هذه الحالة نفس الطريقة المتبعة في تسوية الأصول الأخرى.

- **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 سبق فإن السؤال المحاسبي الذي يطرح نفسه: كيف يمكن أخذ درجة عدم التأكد عند عرض معلومات الموارد البشرية في القوائم المالية؟ هذه المشكلة يمكن حلها عن طريق تكوين محخص بتكلفة معدل الدوران المتوقع في مقابل إجمالي الاستثمار في الأصول المالية.

- **التلاعب في المكاسب:** احتمال اتخاذ المحاسبة عن الموارد البشرية ذريعة 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 منها نظراً لزيادة حالات عدم التأكد حول إمكانية تحقيق هذه المنافع المستقبلية، وأن رسمتها ليس إلا نوع من التلاعب في الأرباح وهناك بعض الصحة في هذا الرأي ولكن التعميم غير صحيح، فإن قرار رسملة الاستثمار في الأصول البشرية يعتمد على درجة عدم التأكد لكل حالة على حدى، ففي بعض الظروف قد لا يكون مفيداً رسملة بعض تكاليف الأصول البشرية نظراً لأن المنافع المستقبلية المتوقعة منها غير كبيرة ولكن هذه الحالات استثنائية ولا يمكن اعتبارها قاعدة عامة¹.

¹ إيريك فلامهولتز، المرجع السابق، ص 80.

المبحث الثاني: نماذج القياس المحاسبي للموارد البشرية

نظراً للأبحاث والدراسات المبكرة للمحاسبة عن تكلفة الموارد البشرية والقيمة الاقتصادية التي تولدها والتطوير المستمر لمفاهيم ونماذج القياس، ظهرت عدة طرق ونماذج لقياس هذه التكاليف، مع عدة نماذج مستجدة، ولكن لكل منها شروط ومقاييس خاصة، ولم يثبت أي نموذج واحد أنه أكثر صحة من الآخر، حيث يستخدم كل أسلوب أنواعاً مختلفة من الطرق لتحديد قيمة المورد البشري ومدى تأثيره على القوائم المالية للمنظمة.

فالموارد البشرية ما هي إلا بند من بنود الأصول التي تمتلكها المنظمة، وعليه يتوجب وضع قيمتها بشكل كمي ضمن القوائم المالية، وقد اجتهد الباحثون في استحداث العديد من الطرائق التي تستهدف قياس قيمة منافعها المستقبلية عبر ثلاث مداخل وهي: مدخل يعتمد على التكلفة، ومدخل يعتمد على القيمة الاقتصادية، ومدخل يعتمد على المتغيرات السلوكية والاجتماعية.

وللإشارة، عند اعتماد منهج معين لقياس أي بند لا بدّ من الأخذ بعين الاعتبار ما يلي:¹

- ملائمة المنهج المختار لفهم المركز المالي والأداء المالي للشركة.
- مراعاة سهولة أو صعوبة تطبيق المنهج المختار، وهل تؤثر في اعتماده أم لا ؟
- مراعاة طبيعة استخدام البند عند اختيار المنهج.
- هل النموذج الذي سيتم اعتماده يرفع من قيمة الفائدة للقوائم المالية ؟

المطلب الأول: النماذج التي تعتمد على التكلفة

يعتمد هذا المدخل من النماذج على تحديد تكلفة الموارد البشرية الناجمة عن استقطاب واختيار وتعيين الأفراد في المنظمة أو تكلفة الفرصة البديلة، وهناك ثلاث أساليب تعتمد في تقييمها للموارد البشرية على التكلفة:

أولاً: أسلوب التكلفة التاريخية

تُعامل الموارد البشرية وفق هذه الطريقة كالأصول المادية الأخرى، حيث تقسم تكلفة الموارد البشرية إلى قسمين: قسم يعامل كمصروفات جارية كالرواتب والأجور والقسم الآخر يعامل كمصروفات رأسمالية وتشتمل على تلك المصاريف التي تؤدي إلى زيادة النفقات المستقبلية كنفقات التدريب والاختيار والتعيين والتنمية والتي يتم إطفائها على مدى العمر الإنتاجي للمورد البشري لتحديد نصيب كل فترة منها، ويمثل الجزء المستنفذ منها بقسط الإطفاء السنوي،

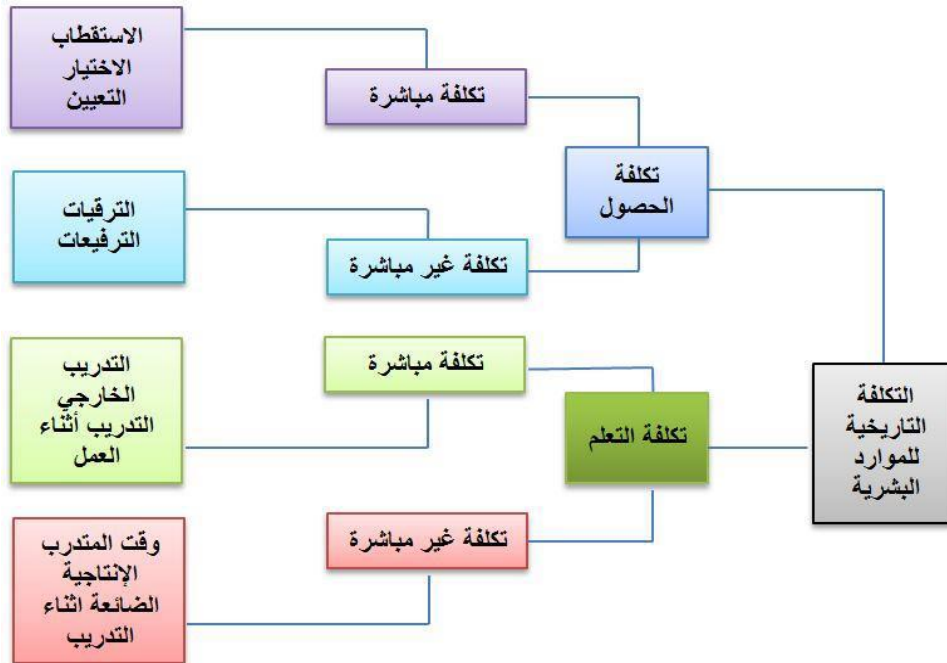
¹ معاذ محمد الأعرج، استخدام نموذج Lev & Schwartz لقياس رأس المال البشري ومساهمته في صافي الدخل، دراسة تطبيقية على بنك لبنان والمهجر في الأردن، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، محاسبة، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2016، ص 16.

أما الجزء غير المستنفذ فيتمثل بالجزء المتبقي من التكلفة الأصلية التي تظهره الميزانية العمومية مطروحاً منه الجزء المستنفذ ويتم وفق هذا المدخل رسملة البنود الكلفوية الآتية:¹

- الإعلان عن الوظائف الشاغرة والاستقطاب للموارد البشرية الجديدة للوحدة متضمنة أتعاب لجنة الاستقطاب وتكاليف سفرهم وأية مصاريف أخرى ذات الصلة بالموارد البشرية.
- إجراء المقابلات والاختيار من أجل تحديد من تمنح له الوظيفة.
- التوظيف التي تتحملها الوحدة المعرفية في سبيل الحصول على موارد بشرية جديدة في التنظيم الإداري وما يرتبط بها من تكاليف غير مباشرة كالعلاوات والترفيعات والمكافآت والحوافز.
- الإعارة والتنسيب والبعثات والإجازات الدراسية داخليا وخارجيا.
- برامج التدريب والتأهيل للمورد البشري في الداخل والخارج لوضعه في مستوى الأداء المتوقع عند أقسامه بوظيفة

والشكل التالي يوضح أسلوب التكلفة التاريخية للموارد البشرية

الشكل رقم (08) أسلوب التكلفة التاريخية



المصدر: نوال حربي راضي، مدى إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الجامعات (دراسة تطبيقية)، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 16، العدد 01، جامعة القادسية كلية الإدارة والاقتصاد قسم المحاسبة، 2013، ص 158.

¹ زرزار العياشي، طرق ومناهج قياس ومحاسبة الموارد البشرية، "مجلة المحاسبة والتدقيق والحوكمة"، جامعة جرش، المجلد 02، الإصدار 01، 2017، ص 92.

● من مزايا هذا الأسلوب:¹

- السهولة والبساطة في التطبيق، حيث يتحدد العمل وفق هذا الأسلوب في تجميع التكاليف الفعلية المرتبطة برأس المال البشري والتي تمّ إنفاقها فعلاً بوعاء كلفوي واحد.
- أنه يعتمد على المفاضلة بين الاستثمارات البديلة لأن وجود نظام محاسبي متخصص سيساعد الإدارات من الإجابة على التساؤلات الخاصة بمقدار المبالغ المستثمرة والعائد المتوّجّ لیتستى المفاضلة بين البدائل.
- يتماشى المدخل مع مبدأ التحقق عند تحديد الدخل ومن خلال زيادة النقدية أو حقوقها على التكلفة التاريخية للمواد المستخدمة فيها، وبشكل عام يتماشى مع الأسلوب التقليدي في المحاسبة.
- الموضوعية في القياس، حيث ان المحاسبة يجب أن تركز على الأدلة الموضوعية غير الشخصية والتي يمكن التحقق منها، فالتكاليف الفعلية يمكن التحقق منها وبالتالي تحديدها.
- وبالمقابل واجه هذا الأسلوب العديد من الانتقادات أهمّها :
 - أن تقدير العمر النافع للأصل البشري لا يمكن الاستدلال عليه بأدلة موضوعية.
 - أن القيمة الاقتصادية للأصول البشرية متزايدة مع الزمن بزيادة الخبرة والتطور، وبذلك يتعد هذا الأسلوب عن العدالة في التقييم.²
 - لا تؤدي طريقة التكلفة التاريخية إلى قيم قابلة للمقارنة بسبب أن تكاليف الحصول على البشر وتكاليف التعلم تختلف من فرد لآخر داخل المنظمة الواحدة.³

ثانياً: أسلوب التكلفة الاستبدالية أو تكلفة الإحلال للموارد البشرية

- تُعرف تكلفة الإحلال بشكل عام بأنها التضحية التي ستتحملها المنظمة اليوم من أجل استبدال أصل موجود في المنظمة أو مستخدم فعلاً من قبلها.
- ومن حيث علاقتها بالموارد البشرية تكلفة الإحلال هي التضحية التي ستتحملها المنظمة اليوم لإحلال موارد بشرية بدلاً من الموجود الآن، بحيث يكون البديل من الأصل البشري قادراً على تقديم نفس الخدمات التي يقوم بها الفرد من قبله في نفس الوظيفة.⁴
- ومن هذا يمكن التمييز بين نوعين من الإحلال أو الاستبدال:

¹ نائر صبري محمود كاظم الغبان، المناهج العلمية لقياس رأس المال البشري في ظل محاسبة رأس المال الفكري والإجراءات المقترحة للتطبيق في الوحدات العراقية، "مجلة دراسات محاسبية ومالية"، جامعة بغداد، المجلد 02، العدد 08، 2009، ص 13.

² معاذ محمد الأعرج، المرجع السابق، ص 17.

³ نوال حربي راضي، مدى إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الجامعات (دراسة تطبيقية)، المرجع السابق، ص 156.

⁴ زرزار العياشي، المرجع السابق، ص 92.

- **تكلفة الإحلال الوظيفي:** هي التكلفة التي تتحملها المنظمة في سبيل إحلال شخص محل شخص آخر يشغل وظيفة معينة في المنظمة، بحيث يقوم البديل قادراً على القيام بنفس المهام التي تلتزم بها تلك الوظيفة، وتتكون تكلفة الإحلال الوظيفي من ثلاث عناصر تتمثل فيما يلي:¹

● **تكلفة الحصول على الأفراد:** وتتمثل في تكاليف الاستقطاب والجذب والاختيار، مثل تكلفة الإعلان وتكلفة الامتيازات...إلخ.

● **تكلفة التعلّم:** وتتمثل في كل التكاليف التي تتحملها المنظمة في سبيل تعليم وتدريب العامل المراد إحلاله والتكاليف التي يمكن أن تتحملها المنظمة لتعليم العامل الجديد.

● **تكلفة ترك العمل:** وتتمثل التكلفة التي يمكن أن تتحملها المنظمة عندما يقوم العامل بترك العمل مثل تكلفة التعويض عن سنوات الخدمة، تكاليف التسريح، تكاليف الفرصة البديلة، والتكاليف التي من الممكن أن تتحملها عند شغور المنصب...إلخ.

- **تكلفة الإحلال الشخصي:** وتُعبّر عن التضحية التي تتحملها المنظمة حالياً في سبيل إحلال شخص محل آخر يكون قادراً على تقديم مجموعة الخدمات التي يُقدّمها الشخص الحالي وتشمل تكلفة إحلال الفرد أو التنظيم البشري ككل.

بالرغم من عدم اختلاف هذا الأسلوب مع أسلوب التكلفة التاريخية كثيراً إلا أنه يتميز عنه في كون احتساب قيمة المبالغ التي يجب رسملتها لتحديد قيمة الموارد البشرية على أساس الأسعار الجارية².

● ومما يُعاب عليه:

- عدم وجود أصول بشرية تتماثل مع الأصول البشرية المستبدلة والواجب تقدير قيمتها.

- نموذج تكلفة الإحلال يتضمن تكلفة الفرصة البديلة، والذي يصعب استخدامها كمقياس بديل لقيمة الموارد البشرية.

- تقييم الموارد البشرية بشكل شخصي وهو ما يتنافى مع الموضوعية.

ثالثاً: أسلوب تكلفة الفرصة البديلة (طريقة العروض التنافسية)

تُستخدم هذه الطريقة كبديل لطريقة التكلفة الإستبدالية في تقييم الموارد البشرية، وتعرف تكلفة الفرصة البديلة بأنها التكلفة التي تتحملها المنظمة لتغيير الاستخدام الحالي للموارد البشرية إلى استخدام آخر بديل، وبموجب هذه الطريقة يتم تحديد قيمة الموارد البشرية على أساس ما تصل إليه قيمتها في المزاة العلني الذي يُجرى بين مُدراء الأقسام في

¹ قويدر قورين حاج، المرجع السابق، ص 132.

² رضوان عباس أحمد، القياس المحاسبي لقيمة الموارد البشرية مدخل كمي، *المجلة المصرية للدراسات المصرية*، جامعة المنصورة، المجلد 10، العدد 04، 1986، ص 271.

المنظمة مقابل الحصول على موظف معين يعمل في قسم آخر من المنظمة، ولا يكون الموظف ذا قيمة اقتصادية إلا إذا اعتبر عنصراً نادراً، والسعر المعتمد بهذه الطريقة هو أعلى سعر يُعلن في المزاد¹.

● ويتميز هذا الأسلوب عند استخدامه في تقييم الموارد البشرية بالمزايا الآتية:²

- أنه يضمن نجاح عملية تخصيص الموارد البشرية في المنظمة بين الاستخدامات المثلى لها.
- أن المؤشرات الكمية المشتقة منه تمثل دور الحوافز لدى مديري مراكز الإستثمار، وذلك للمحافظة على الكوادر ذات المهارات المتخصصة، والعمل على رعايتها وتنميتها.
● ومن بين عيوب هذه الطريقة:

- اهتمامها بالعنصر البشري النادر والذي يتميز بمهارات خاصة.
- اعتمادها على التقديرات الشخصية بالإضافة للآثار النفسية السيئة التي تتركها هذه الطريقة على نفسية العاملين الذين لم يدخلوا المنظمة وبالتالي تخفيض إنتاجيتهم.

المطلب الثاني: النماذج التي تعتمد على القيمة الاقتصادية:

إن الأساليب السابقة الذكر والتي تعتمد على مدخل التكلفة، تُحمل شيئاً أساسياً لا يُعفل عنه في هذا العصر، وهي القيمة الاقتصادية التي تُتوقع من الخدمات المقدمة من هذه الموارد البشرية مستقبلاً، من هنا بدأ التفكير في أساليب أخرى تُعنى بالخدمات المستقبلية لهذه الموارد، عُرفت بأساليب القيمة، التي تقيس القيمة الحالية للإيرادات المستقبلية المتوقعة منها.

وقد قدّم الباحثون عدة أساليب للوصول إلى القيمة الحقيقية للمورد البشري التي تكون أكثر موضوعية يمكن تفصيلها كالتالي:

1- نموذج التعويضي (Lev and Schwartz):

قام الباحثان (Lev and Schwartz) باشتقاق نموذج لقياس القيمة الاقتصادية للموارد البشرية في المنظمة من خلال الأخذ بعين الاعتبار المفهوم الاقتصادي لرأس المال البشري في البيانات المالية، حيث أنه يتضمن استخدام المرتبات والأجور المستقبلية المستخدم لفرد كمدخل لقيمتها، وتبعاً لذلك فإن قيمة رأس المال البشري لشخص بعمر (Y) هو القيمة الحالية لعائداته المتبقية من خدمته، وهذا النموذج لا يمثل قيمة الفرد بالنسبة إلى المنظمة باعتبار أن

¹ الأمين محمد عثمان آدم، القياس والإفصاح عن تكلفة الموارد البشرية وأثرها على بيانات القوائم المالية، مجلة جامعة كسلا، جامعة كسلا السودان، المجلد 04، الإصدار 05، 2014، ص 225.

² رضوان عباس أحمد، المرجع السابق، ص 271-272.

المرتبات والأجور هي تكلفة العمل وليس قيمته ، ولهذا فإن القيمة التي يقدمها هذا النموذج تكون قيمة العامل بالنسبة لنفسه أو هي قيمته من وجهة نظر الاقتصاد الكلي كالتالي¹:

$$(V) = \sum_{i=y}^t \frac{I}{(1+r)^{t-i}}$$

حيث:

- V : قيمة المورد البشري المراد تقييمه.
- i : عمر المورد البشري.
- t : سن التقاعد في الشركة.
- I : المكتسبات الشخصية للمورد البشري خلال فترة خدمته .
- r : معدل الخصم.

هذا، ويعاني هذا النموذج من تحديات تتعلق بالعناصر الرئيسية التي يتكون منها كالتقدير المرتبات والأجور المستقبلية والمدة ومعدل الخصم، التي تحمل في طياتها قدرا كبيرا من عدم الموضوعية بالإضافة إلى إهمال احتمال ترك الشخص للمنظمة قبل الوفاة أو التقاعد، واحتمال تغيير وظيفته خلال عمله المهني².

2- نموذج الشهرة غير المشتراة:

يقضي هذا النموذج بأن تُترجم أرباح المنظمة التي تزيد عن متوسط الأرباح السائدة في الصناعة إلى شهرة محل، ويتم تخصيصها للمورد البشرية في ضوء نسبة الموارد البشرية إلى إجمالي الأصول، وتشتق قيمة شهرة المحل من المزايا الاقتصادية إذا ما قورنت بمنظمة جديدة في مجال النشاط نتيجة للأمر التالية³:

- وجود علاقات مستقرة لها في جميع الأسواق التي تتعود التعامل فيها ليس فقط في سوق العمل بل في سوق المشتري بما فيها سوق العمل.
- وجود علاقات مستقرة لها من الأجهزة الحكومية ومع الجهات غير التجارية التي تتفاوض معها.
- وجود علاقات بشرية تتسم بطابع التعاون وروح الفريق وتمتعها بقدر من المعرفة يجعلها في وضع أكثر ملائمة.

¹ معاذ محمد الأعرج، استخدام نموذج Lev & Schwartz لقياس رأس المال البشري ومساهمته في صافي الدخل دراسة تطبيقية على بنك لبنان والمهجر في الأردن، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2016، ص 24.

² ماصة ديمة رفيع محمد، مدى توفر مقومات محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الحكومية العاملة في قطاع غزة، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، محاسبة، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2015، ص 34.

³ موسى أحمد محمد، المحاسبة عن الموارد البشرية مشكلة تقويمية، مجلة المدير العربي، جماعة الإدارة العليا، الإصدار 51، 1975، ص 80.

ويتم حساب قيمة المنظمة كالتالي:

❖ قيمة المنظمة = صافي قيمة الأصول الملموسة + العائد السنوي المتوقع = العائد المناسب للنشاط

العائد المناسب لرسملة الربح غير العادي

$$X \text{ صافي قيمة الأصول وتساوي: شهرة المحل} = \frac{\text{الربح العادي}}{\text{معدل الخصم المناسب}}$$

في حين اعتبر "هرمانسون" أن قيمة الموارد البشرية لمنظمة ما يمكن أن تُقدّر برسملة الإيرادات التي تزيد على الإيرادات العادية للصناعة أو لمجموعة الشركات التي تشكل الوحدة جزء منها، أطلق "هرمانسون" هذه الطريقة، بنموذج الشهرة غير المشتراة، فعلى سبيل المثال، إذا كان معدل العائد على الأصول المملوكة في صناعة معينة خلال الخمس سنوات الماضية 12%، وأن الشركة هنا قد حققت عائداً قيمته 15% على أصولها المملوكة البالغة 8.000.000 دينار فإن الربح غير العادي (الشهرة) يكون كالتالي:

$$1.200.000 - 960.000 = 240.000 \text{ دينار.}$$

وحول هذا النموذج يلاحظ ما يلي:¹

- يعتمد على بيانات تاريخية وهذا يحد من استخدامه للتنبؤ.
- يفترض النموذج أن الموارد البشرية تمثل كل الأصول "غير المملوكة" وبالتالي لم يترك مجالاً للأصول غير المملوكة الأخرى أو مجالاً للأسس المختلفة المعتمدة لبيان الأصول المملوكة وفقاً لسجلات الشركة "المنظمة".
- يفترض هذا النموذج ضمن قيمة صفرية للموارد البشرية في الشركات الأخرى المنافسة، لأن أي قيمة إيجابية تتطلب إيرادات فوق المعدل المتوسط.

3- نموذج المزايدة التنافسية Hekimican and Jones:

يقترح هذان المؤلفان إجراءً يتزايد بوساطته مديرو مراكز الربح على خدمات العمال ذوي المكانة المتميزة في أقسامهم المختلفة، وسيعتمد سعر المزايدة الأعلى كقيمة للفرد نظراً لأنه سيمثل المعادل التقديري الحالي للاستخدام الأمثل لخدمات الأفراد بين مراكز الربح.

ويلاحظ هنا أن هذا النموذج يقدم بعض التقديرات لقيمة أفراد معينين ممن يرسو عنهم المزداد ليشجع أداء هذا الفرد ليجني عائداً معقولاً، إلا أنه في أقل فوائده، هو حل جزئي جداً فقط؛ لأنه سيكون قابلاً للتطبيق لمجموعة قليلة صغيرة جداً من الموارد البشرية الكلية لمنظمة ما.²

¹ عبد الله شاهين، المرجع السابق، ص 272.273.

² فتوح إبراهيم حسين، مشكلات الاعتراف والقياس في المحاسبة الموارد البشرية إقتراح التطبيق في جامعة تشرين، مجلة جامعة كسلا، جامعة أريد الأهلية، المجلد 02، العدد 02، 2000، ص34.

4- نموذج القيمة الحالية للإيرادات المستقبلية Lev & Chart's:

يستخدم هذان المؤلفان المفهوم الاقتصادي لرأس المال الإنساني في البيانات ويستنتجان من نظرية أرفنج فيشير Fisher Irving أن " رأس المال هو الذي يعرف بأنه مصدر لتدفق الدخل وقيمتها (ثروته) هي القيمة الحالية للدخول المستقبلية المحسومة بمعدل حسم معين للمالك لهذا المورد ...¹، وهذا يقودها لأن بأن قيمة رأس المال الإنساني المقدرة لشخص عمره Y سنة هي:

$$E(V_Y^*) = \sum_{t=1}^T P_{y(t+1)} \sum_{i=y}^t \frac{I_i^*}{(1+y)^{t-y}}$$

حيث :

- E (V_y ') هي القيمة المتوقعة لرأس المال الإنساني لشخص عمره Y.

- سنة T سن التقاعد.

- Py (t) احتمال موت الشخص ويلاحظ أنه لكي يكون هذا المفهوم مفيداً لشركة معينة فإن مصطلح

" الموت " يجب أن يتضمن إمكانية أن الشخص سيترك الشركة لأي سبب مثل الاستقالة أو التقاعد.

- I^{*} الإيرادات المتوقعة للشخص في فترة I.

- Y معدل خصم معين للشخص.

إن هذا النموذج يقدم مقياساً مقبولاً لرأس المال الإنساني؛ ويمكن أن يكون هذا المقياس مفيداً في إحصائيات الإحصاءات الوطنية وفي تقدير ديناميكية وحركية رأس المال البشري، إذ يُشير المؤلفان إلى أن قيمة رأس المال المحدودة باستخدام هذا النموذج ستزود مستخدمي البيانات المالية بمعلومات قابلة للتقويم حول التغيرات في القوى العاملة لمنظمة ما.

5- نموذج المنافع الصافية المعادلة لظروف التأكد المحسومة Ogan:

باستثناءات قليلة تؤكد نماذج التقويم المدروسة حتى الآن مساهمة الموارد البشرية متجاهلة التكاليف التي تتكبدها المنظمة في سبيل الاحتفاظ بهذه الموارد، وهذا غير كافٍ من وجهة نظر بعض الباحثين، فقد اقترح العالم " أوغان " نموذجاً يتضمن بشكل صريح مراعاة لوجهي التكلفة والمنفعة لقيمة الموارد البشرية في منظمة ما، ويعبر عن نموذجته بالرموز التالية:²

$$K_{kj} = \sum_{t=1}^n \sum_{k=t}^{L-T} \frac{1}{(1+r)^k} \bar{v} ai$$

¹ رشا حمادة، القياس والإفصاح عن الموارد البشرية وأثره في القوائم المالية، مجلة جامعة دمشق، جامعة دمشق، المجلد 18، العدد 01، 2002، ص 151-152.

² فتوح إبراهيم حسين، المرجع السابق، ص 45.44.

حيث:

- L انتهاء الحياة المقدرة لخدمة الفرد في المنظمة.- i سلسلة وجود العامل في العمل 1، 2، 3...- r معدل حسم خارجي (خال من المخاطرة).- Vaj المنافع الصافية المعادلة المؤكدة التي تتولد من قبل الموارد البشرية.- t جزء من الفترة الزمنية من 1 إلى L ، وهي فترة من حياة خدمة العامل ستحسم بالنسبة إليها المنافع الصافيةالمعادلة المؤكدة التي تحدث بعد $t = k+t$ - Kkj القيمة الحالية الصافية الكلية المعدلة للموارد البشرية في منظمة خدمة مهنية ما.

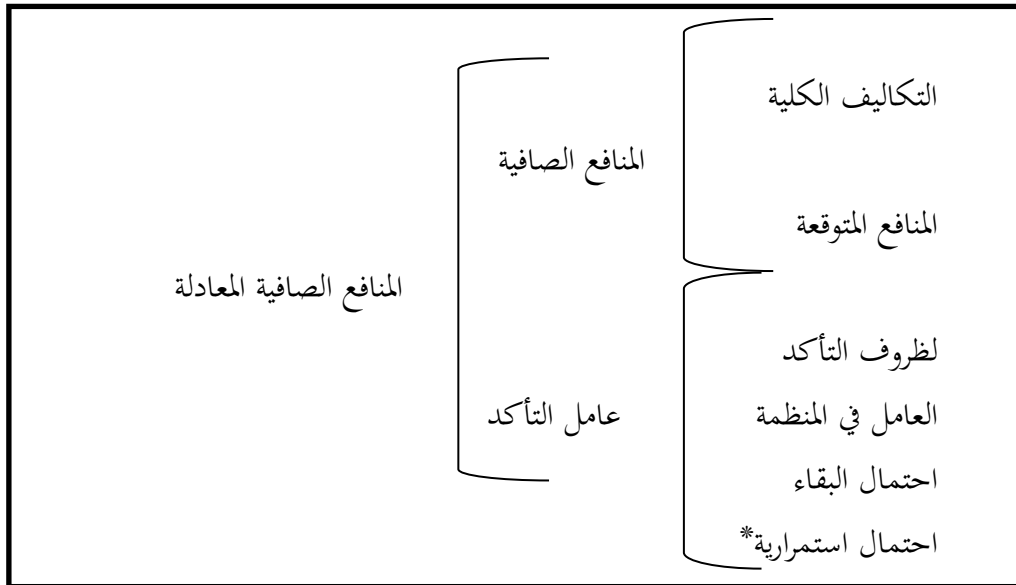
يستخدم هذا النموذج لحساب المنافع الصافية المعادلة لظروف التأكد مع المحددات، ولهذا النموذج ميزة

استخدامه في منظمات أو مجموعات من الناس الذين تحدد مساهمتهم أو منافعهم بسهولة أو قابلة للتنبؤ مثل حالة

موظفي البيع والخبراء، ومؤسسات الخدمات الطبية ومكاتب الخدمات الاستشارية وحالات أخرى، حيث يعتمد تحديد

العوائد على بيانات للوقت الذي يقتضيه هؤلاء مع الزبائن أو العملاء¹.

الشكل رقم (09): نموذج حساب المنافع المعادلة لظروف التأكد المحسومة



* رغبة الفرد في الاحتفاظ بعمله لدى المنظمة أي احتمال عدم ترك العمل.

المصدر: فتوح إبراهيم حسين، مشكلات الاعتراف والقياس في المحاسبة الموارد البشرية اقتراح التطبيق في جامعة تشرين، مجلة جامعة كسلا، جامعة أريد الأهلية، المجلد 02، العدد 02، 2000، ص 45.

¹ رفيق سلاوي، "الإفصاح عن الإستثمار في رأس المال البشري وأثره على القوائم المالية"، مجلة دراسات، جامعة عمار ثلجي الأغواط، العدد 59، 2017، ص 185.

6- نموذج العائد على الجهد المبذول:

غالبًا ما يُزعم أن المدراء يعملون بجد في القضايا التشغيلية ولا يبذلون جهدًا كافيًا في الأنشطة الاستراتيجية ، و يمكن القيام بشيء ما من خلال تقديم مقاييس أداء غير مالية ، كما هو الحال على سبيل المثال مع بطاقة الأداء المتوازن، حيث ينشأ التشويه تجاه الجهد التشغيلي لأنه مع مقاييس الأداء المالي¹، فلا يمكن مكافأة الجهد الاستراتيجي إلا في المستقبل².

يتربط هذا المدخل بقياس المجهود المؤدى في الوظائف المختلفة مثل الشراء والتصنيع والبيع وهذا النوع من المعلومات قد يؤدي إلى توزيع أفضل للموارد البشرية³، وتتجلى الخطوات من الناحية العملية في تحديد الدرجات الوظيفية التي تشغله الموارد البشرية بجانب تحديد المعاملات لكل درجة من الدرجات حتى الوصول في النهاية إلى وجود معامل لكل درجة يتم وضعها في الهيكل التنظيمي، فضلاً عن تحديد التقييمات الخاصة بفعالية وكفاءة الموارد البشرية كأصول ضمن رأس المال البشري في تأديتها للوظيفة المسندة إليها، كأن يُستخدم تقييم إمتياز، جيد جداً، جيد، وسط، كفاء وغيرها من التقييمات المختلفة، كما يتم وضع المعاملات لكل تقييم من التقييمات المذكورة أعلاه، كأن يوضع لتقييم الإمتياز (2) جيد جداً (1) حتى آخر التقييمات ومن ثم بيان المعاملات الخاصة بسنوات الخبرة، التي ترتبط بمدى الكفاءة في أداء الوظيفة المسندة للموارد البشرية ضمن رأس المال البشري في الوحدة المعرفية، بحيث ترتفع درجة المعاملات كلما ارتفعت سنوات الخبرة الوظيفية، ويمكن قياس الجهد المبذول من قبل المورد البشري ضمن رأس المال البشري في الوحدة المعرفية من خلال المعادلة التالية:

$$\text{مقياس الجهد} = \text{معامل الدرجة الوظيفية} \times \text{معامل درجة الفعالية والكفاءة} \times \text{معامل سنوات الخبرة}$$

كما يمكن قياس العائد على الجهد المبذول، وذلك بقسمة إجمالي الربح المتحقق في كل درجة وظيفية على العائد على الجهد المبذول من خلال الصيغة الآتية:

$$\text{العائد على الجهد المبذول} = \text{إجمالي الربح المتحقق} / \text{إجمالي المجهود للأصل البشري}$$

ويساعد القياس أعلاه في الإجابة على تساؤلات الإدارة العليا كي يتسنى لها اتخاذ الإجراءات التصحيحية، كأن تعمل على القيام بتوزيع أفضل للموارد البشرية العاملة، ولتوضيح كيفية قياس الجهد المبذول المستخدم سيتم في البدء

¹ الغبان نادر صبري، المناهج العلمية لقياس رأس المال البشري في ظل محاسبة رأس المال الفكري والإجراءات المقترحة للتطبيق في الوحدة المعرفية، مجلة دراسات محاسبية ومالية، جامعة بغداد، العراق، المجلد 2، العدد 8، 2009، ص ص 28.29.

² Sliwka، D"، 'On the use of nonfinancial performance measures in management compensation،' **Journal of Economics & Management Strategy**، 11(3)، (2002)، PP487-511.

³ محمد الفيومي محمد، المرجع السابق، ص 217.

تحديد المعاملات للمستويات الوظيفية والتي يُتوقع أن تشغلها الموارد البشرية وتحديد درجات تقييم الأداء الوظيفي وكذا تحديد سنوات الخبرة نلخص ذلك في هذا الجدول.

الجدول رقم (07): تحديات المعاملات للمستويات الوظيفية

سنوات الخبرة		الأداء الوظيفي		المستويات الوظيفية	
المعامل	سنوات الخبرة	المعامل	درجة تقييم الأداء	المعامل	المستوى
0.5	1-0	2	إمتياز	15	المستوى الأول
0.7	2-1	1.5	جيد جداً	10	المستوى الثاني
0.9	3-2	1	جيد	5	المستوى الثالث
1.0	4-3	0.5	مقبول		
1.2	5-4				

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الغبان نائر صبري، "المناهج العلمية لقياس رأس المال البشري في ظل محاسبة رأس المال الفكري والإجراءات المقترحة للتطبيق في الوحدة المعرفية"، مجلة دراسات محاسبية ومالية، جامعة بغداد، العراق، المجلد 2، العدد 8، 2009، ص ص 28.29.

ويمكن قياس الجهد المستخدم باستخدام المعادلة التالية:

$$\text{الجهد المستخدم} = \text{معامل المستوى الوظيفي} \times \text{معامل تقييم الأداء} \times \text{معامل سنوات الخبرة}$$

7- نموذج المتغيرات السلوكية Likert :

قدم Likert هذا النموذج باستخدام العلوم السلوكية في تقييم الموارد البشرية حيث حدد ثلاثة متغيرات لها علاقة بالمقدرة والإنتاجية وهي:¹

أ- المتغيرات السببية: تشمل جميع العوامل التي تسيطر عليها الإدارة والمؤثرة في تحفيز الموظفين وإنتاجيتهم مثل: سلوك الإدارة، والهيكل التنظيمي، وسياسات الإدارة، والرقابة وغيرها.

ب- المتغيرات المتداخلة: وتشمل ظروف الأفراد في التنظيم بشكل عام كالحالة الصحية، والولاء، والخبرات، والدوافع، والأهداف، روح الفريق، وغيرها.

ت- متغيرات النتيجة النهائية (متغيرات الأداء): هي المحصلة لآثار المتغيرين السابقين (السببية والمتداخلة في إنتاجية الموارد البشرية والأداء المالي من تكاليف ومبيعات وأرباح).

¹ النوافلة ماجد حمود عيسى، محاسبة الموارد البشرية وأثرها في إتخاذ القرارات في البنوك التجارية الأردنية، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، الجامعة عمان العربية، الأردن، 2005، ص ص 61.62.

تتوقف الصورة الرياضية لهذا النموذج على نوع العلاقة السائدة بين متغيراته، فإذا كانت هذه العلاقة خطية، يتخذ هذا النموذج حينئذ صورة معادلة الانحدار والارتباط المتعدد المستقيم وصورتها العامة.

$$Y = B_0 + X_1 B_1 + X_2 B_2 \dots \dots \dots E$$

أما إذا كانت هذه العلاقة غير خطية فيتخذ هذا النموذج صورة معادلة الارتباط والانحدار المتعدد غير المستقيم وصورتها العامة:

$$Y = B_0 + X_1 B_1 + X_2 B_2 + X_1 B_2 B_3 + X_1 X_2 B_4 \dots \dots \dots E$$

حيث أن:

-X1: محصلة المتغيرات السببية.

-X1: محصلة المتغيرات الوسطية.

-Y: محصلة متغيرات النتيجة ممثلة بقيمة الخدمات الإجمالية المتوقعة من الموارد البشرية.

-E: المتغير العشوائي.

-B0: ثابت المعادلة.

-B1، -B2: معاملات الانحدار.

8- نموذج النموذج التصادفي أو محددات قيمة الفرد Flamholtz :

سار Flamholtz على نهج Likert في نموذج المتغيرات السلوكية إلا أنه قام بإدخال متغير جديد لم يدخله Likert وهو احتمال إشغال الفرد لوظائف متاحة في التنظيم للترقية، ويسمى هذا النموذج أيضا (تعويض المكافآت المستقلة) أو القيمة الحالية للإيرادات المستقبلية الناتجة من استخدام الموارد البشرية)، ويعتمد هذا النموذج على أن قيمة الموارد البشرية تقاس على أساس القيمة الحالية للخدمات الإيرادات المتوقعة منها للمنشأة التي تعمل بها، حيث يعتبر هذا النموذج أن حركة الموظفين في المنشأة تتم ضمن أدوار ووظائف تسمى بمراحل الخدمة خلال فترة زمنية معينة، ومن خلال تحركاتهم هذه يقدمون خدمات للمنشأة التي يعملون بها، لذا فإن قيمته تحدد بعدد ونوع مراحل الخدمات التي يشغلها، وقيمة هذه الخدمات التي يقدمها، حيث أنه يتبع حركات الموظف الوظيفية على طول عمره الإنتاجي من أجل تجميع إجمالي قيم خدماته التي سوف يقدمها للمنشأة من خلال هذه التحركات.

ويستخدم هذا النموذج نظرية الاحتمالات لتحديد الفترة التي يبقى فيها الموظف في مرحلة خدمية معينة، وتحديد قيمة الخدمات الإيرادات المتوقعة من الموارد البشرية يتم ضربها بمعامل خصم ملائم للوصول إلى القيمة الحالية للخدمات المستقبلية المتوقعة، وبين هذا النموذج أن هناك أربعة محددات تؤثر في بعضها للوصول إلى قيمة الفرد في المنشأة هي: صفات الفرد والمنشأة، ومحددات القيمة الشرطية، وعناصر القيمة الشرطية، والقيمة الشرطية واحتمال بقاء الفرد في المنشأة، وقدم الصيغة الرياضية التالية لقياس قيمة الموارد البشرية:¹

¹ النوافلة ماجد حمود عيسى، المرجع السابق، ص ص 62.63.

$$E(s) = n \sum_{i=1}^n P(S_i)$$

حيث أن:

$E(s)$ - القيمة الاقتصادية للفرد.

n - عدد الوظائف التي يتوقع أن يشغلها الفرد خلال عملة في المنشأة.

S_i - قيمة الخدمات المتوقعة من الفرد في كل وظيفة من تلك الوظائف

حيث $i = 1, 2, 3, \dots$

$P(S_i)$ - درجة احتمال شغل هذا الفرد لكل من الوظائف المتاحة له.

ويعاب على هذا النموذج أنه لم يراع احتمال وفاة المورد البشري أو تركه للخدمة أو استقالته المفاجئة، بالإضافة إلى أن تشخيص العوامل الأساسية التي تحدد قيمة المورد البشري في المنشأة لا يمكن تحديدها بدقة فمنها: الشخصي، والإداري والنفسي و السلوكي، كما أن هذا النموذج يركز على قياس قيمة المورد البشري بشكل فردي ويهمل عناصر القيمة المضافة للموظفين الذين يعملون ضمن فريق واحد داخل المنظمة.

9- نموذج الأبعاد الخمسة Mayers and Flowers :

استمرت الأبحاث التي تقيّم نجاح نظم المعلومات منذ ما يقرب من ثلاثة عقود مثل: King and Rodriguez 1978؛ ماتلين 1979؛ مايرز وآخرون 1997؛ Rolefson 1978، ومع ذلك، فإن نطاق ونهج هذه الدراسات تُقيّم النجاح لديها فتباينت إلى حد كبير، مع القليل من الإجماع على مقاييس نجاح IS، مما يعقد مقارنة النتائج عبر الدراسات والخلط بين إنشاء تقليد البحوث التراكمية¹.

هنا يقترح Mayers and Flowers إجراء تقدير للقوة العاملة لمنظمة ما، وتقدير تكاليف المدخلات المختلفة لتحسين كفاءة التنظيم الإنساني، ويقترحا أن تتضمن أبعاد الأصول الإنسانية المعرفة والمهارات والصحة والوفرة و الوضع الجسماني، ويقترحا لتقدير الأبعاد الأربعة الأولى (الصفات الأربع الأولى) استخدام تقديرات اللوائح المدققة والتقييم الشخصي وأن تستخدم تقارير الملاحظة العامة لتقدير الوضع الجسماني، وتعد الأبعاد الخمسة عملية أكثر منها نظرية.

ويؤكد الباحثان أنه " عندما يقصر شخص ما، فسيصبح الآخرون غير فعالين تبعاً وقبل تحديد تحسين أي بعد، فيجب أن يعطي الاعتبار لمستوى الأبعاد الأخرى .. إذ ربما لن تكون تكلفة فعالية تحسين معرفة موظف ما إذا كان وضعه الجسماني ضعيفاً"، ويجب أن تعتمد القرارات على فعالية التكلفة لكل من الأبعاد الخمسة.

كذلك اقترحا أن يكون للوضع الجسماني الأفضلية إذ يشكل " الوضع الجسماني " متضمناً كلا من الوضع الجسمي للشخص والوظيفة، استعداداً للاستجابة الأوضاع الحياة المختلفة، مثل إعطاء المعرفة والمهارات والصحة والوفرة.

¹ Gable, G, Sedera, D, & Chan, T, Enterprise systems success: a measurement model, ICIS, 2003, Proceedings, P48.

قد تكون هذه الطريقة في النظر إلى أبعاد الإنسان مفيدة للقرارات المتعلقة بإدارة الأفراد ولكنها ربما لا تعد محاسبة موارد بشرية.

وقد صاغ كل من Mayers and Flowers عدة معادلات للوصول إلى معرفة القيمة الحقيقية للمورد البشري من خلال وضعه الجسماني:

- الوضع الجسماني القياسي = علامة الوضع الجسماني الموزونة / الوزن الجسماني

- الوضع الجسماني = الوضع الجسماني القياسي X المدفوعات السنوية

- الربح = الوضع الجسماني - المدفوعات السنوية

- الربح في الشخص الواحد = الربح / عدد الأشخاص

تحدد علامات الوضع الجسماني باستخدام نقطة تعادل بين "ترك العمل" و "الدخول للعمل" ثم توزن تلك العلامات اعتماداً على اوضاع وثبات العامل لتحديد الوضع الجسماني Attitude Index ويحدد الوضع الجسماني Dollarized Attitude بضرب الرواتب السنوية بعلامات الوضع الجسماني للفرد أو بالوضع بالقياس لمجموعة من الأفراد، ويقترح الباحثان بأن تربط في هذه الطريقة علامات الوضع الجسماني بـ "العوائد المالية على الاستثمارات في جدول الرواتب معبرا عنها بمصطلحات ربح أو نقطة تعادل أو عجز"، ولن يكون هذا التحويل والتضمين المفهوم العائد على الاستثمارات كافياً للمحاسبين بالتأكيد، لكن عمل هذين الباحثين هو إضافة هامة من حقل إدارة الأفراد إلى أدبيات محاسبة الموارد البشرية¹.

10- نموذج القيمة الاقتصادية Pyle، Flamholtz and :

يهدف هذا النموذج إلى تقديم لمحة عامة عن وضع نهج للقياس والإبلاغ عن الأصول غير الملموسة منذ منتصف 1990، وتحديد رأس المال الفكري والحسابات الذاتية كوسيلة محتملة لاستمرار هذه العملية بطريقة مفيدة². لقد وُجدت مقاييس عدة للموارد البشرية المتضمنة مفهوم القيمة الاقتصادية التي تتنبؤ بالإيرادات المستقبلية، حيث يتم خصم تلك الإيرادات وتوزيع هذا المبلغ نسبياً على جميع الأصول ومنها الموارد البشرية، ويلاحظ على هذا النموذج أنه يضع الموارد البشرية مع الموارد الأخرى في نفس مستوى مساهمتها في الإيرادات³.

¹ رشا حمادة، المرجع السابق، ص 154.

² Roslender، R، "The prospects for satisfactorily measuring and reporting intangibles: time to embrace a new model of (ac) counting?"، **Journal of Human Resource Costing & Accounting**، 13(4)، 2009، PP 338-359.

³ رشا حمادة، المرجع السابق، ص 152.

11- نموذج تقييم مكافآت Flamhotz:

هناك اعتراف متزايد في بيئة الأعمال العالمية، والمنظمات والهيئات المهنية، بأن الموارد الاقتصادية الأساسية للعصر الحالي هي موارد بشرية أو كما يُطلق عليه رأس المال الفكري، والذي يعتمد أساساً على العنصر النادر في مكون المورد البشري، فبدلاً من الأصول المادية مثل المعدات والآلات والشاحنات والمخزونات، أصبح يُنظر إلى الأهمية المتزايدة لرأس المال البشري والملكية الفكرية¹.

ينظر هذا النموذج إلى حركة الأفراد من خلال أدوارهم المختلفة أو مناصبهم في المنظمة بإعتبار ذلك عملية مستقلة تعتمد على الوظائف السابقة أو حالات الخدمة التي قام بها الفرد في المنظمة، ويستلزم ذلك جعل النموذج عملياً وحساب القيمة القابلة للتحقيق والمتوقعة للفرد وللمنظمة الخطوات التالية:²

- تعريف ووصف مجموعة من الحالات المتعاقبة التي يمكن أن يشغلها الفرد في المنظمة.
 - تحديد القيمة للفرد في كل حالة.
 - تقدير الثبات المتوقع لشخص ما في المنظمة.
 - احتمال أن يشغل ما سيشغل كل حالة ممكنة في أوقات مستقبلية محددة.
- ويعبر عن القيمة القابلة للتحقيق والمتوقعة لشخص ما $E(RV)$ يمكن أن يعبر عنها بالنموذج التالي*:

$$E(RV) = \sum_{i=1}^n \left[\sum_{k=1}^m \frac{R_i - P(R_i)}{(1+R)^k} \right] \quad \text{حيث :}$$

R_i - هي قيمة R تشتق من المنظمة

لكل حالة خدمة ممكنة I .

$P(R_i)$ - احتمال أن يشغل شخصاً ما حالة I .

t - الوقت أو مرة

n - حالة ترك العمل

r - معدل حسم ملائم.

¹ Flamholtz، E. G، Das، T. K، & Tsui، A. S، "Toward an integrative framework of organizational control"، **Accounting، organizations and society**، 10(1)،1985، PP 35-50.

* طبق هذا النموذج مع بعض الفروقات ، في Lester Witte وشركاه وهي جمعية المحاسبين القانونيين CPAs في شيكاغو Chicago وسجلت كحالة دراسية مع بعض التفصيل في كتاب Caplan & Landekich.

² رشا حمادة، المرجع السابق، ص 152.

ويعاني هذا النموذج من عدة مشاكل تطبيقية بسبب تقدير مدة بقاء الفرد في الشركة واحتمالات ذلك، إضافة إلى كيفية تحديد معدلات الخصم والمرتببات والأجور المستقبلية وما تستغرقه هذه العمليات من وقت وتكلفة¹.

المطلب الثالث: نماذج أخرى لقياس الموارد البشرية

بالرغم من وجود العديد من النماذج التي تم التطرق إليها سواء التي تقوم على التكلفة أو القيمة الاقتصادية، والتي تعتمد على معطيات وأرقام دقيقة للوصول إلى قيمة نقدية للموارد البشرية، إلا أنه هناك نماذج أخرى تقيس العنصر الإنساني بشكل آخر غير نقدي نورد أهمها فيما يلي:

1- نموذج الفقه الاسلامي:

ينصبّ التقييم الإسلامي لقيمة الفرد في الشركة على أساس اعتباره شريكاً في العمل وليس أجيراً، بحيث يُقدّم عمله كحصة في رأسمالها، وفي هذه الحالة لا يتقاضى الشريك بالعمل أي أجر أو مرتب مقابل عمله، بل يتقاسم الربح الناتج من مزاوله الشركة لأعمالها طبقاً لطريقة توزيع الأرباح والخسائر التي يتفق عليها الشركاء، والتي ينص عليها في عقد تكوين الشركة وتتفق أقوال فقهاء المذاهب إلى وجوب ذكر نصيب الفرد (حصة العمل التي يقدمها) من الأرباح في عقد إنشاء الشركة، وهذا لا يمكن الوصول إليه إلا إذا تم تقييم حصة العمل التي يقدمها الفرد لدى إقرار عقد الشركة، أي أن تقييم الحصص هو الأساس في تقدير أنصبة الربح².

من العرض السابق لطرق تقييم الموارد البشرية، نجد أنّها مازالت تعتبر محاولات لتوفير المبادئ والمفاهيم والأسس اللازمة للقيام بأبحاث متقدمة عن تطوير وتصحيح مفاهيم المحاسبة عن الموارد البشرية، فالملكية في الإسلام حق رعاية يتضمن المسؤولية وليس سلطاناً مطلقاً، كما يعطي للربح مفهوماً أرحب من الحساب المادي البحت، فيدخل في نطاق الربح بمدلوله الإسلامي كثير من النشاطات التي تعتبر خسارة بمنظار آخر غير إسلامي، ومن الطبيعي أن يكون لمفهوم الإسلام ذلك عن الملكية الخاصة وتحديداتها وفق إطارها الإسلامي، كما أنه من الطبيعي أن يتأثر الحق الاقتصادي بمفهوم الإسلام عن الربح أيضاً، وبالتالي يؤثر المفهوم على مجرى الاقتصاد الإسلامي خلال تطبيقه، أما فيما يتعلق بالقانون التقليدي للأجور فإن الحقيقة العلمية التي كشفت عن الصلة بين هذا الإطار وذاك القانون مثلاً ليست قوة دافعة للعمل وتغيير الإطار وإنما يحتاج العمل إلى دافع والدوافع الذاتية للأفراد لا تلتقي دائماً بل تختلف تبعاً لاختلاف المصالح الخاصة، وأن الحل الإسلامي يتوقف على التوفيق بين الدوافع الذاتية والمصلحة الاجتماعية العامة وهذا التوفيق هو الذي يستطيع أن يقدمه الدين للإنسانية³.

¹ ماصة ديمة رفيق محمد، المرجع السابق، ص 35.

² النوافلة ماجد حمود عيسى، المرجع السابق، ص 68-69.

³ لعبي البوعلي، وليد ناجي الحياي، المرجع السابق، ص 108-109.

2- نماذج غير نقدية

من المتفق عليه في الأدبيات السلوكية أن السلوك الإنساني عبارة عن سلسلة متعاقبة من الأفعال وردود الأفعال التي تصدر من الفرد بهدف تحقيق أهدافه وإشباع رغباته المتطورة والمتغيرة و أن تجاهل ذلك السلوك سيؤدي بمرور الزمن الي تدهور الولاء وانخفاض المعنويات بشكل يصبح فيه الحافز لرفع الإنتاج وتحسينه يميل إلى الانخفاض أي أن نوعية التنظيم البشري وتحسينه كتنظيم اجتماعي في المنظمة سيتدهور وبالتالي لا تتمكن المنظمة من تحقيق أهدافها أو تحقيقها بتضحيات اقتصادية مادية وبشرية عالية.

وعلى ضوء ما تقدم، فإن محاولة التنبؤ وقياس التطورات التي تطرأ في السلوك الإنساني وتحديد مدى تأثيرها في فاعلية التنظيم الإنساني بالمنظمة دورا كبيرا في فهم واستيعاب الدوافع الإنسانية والتعريف على نواحي الضعف والقوة في الأداء وبشكل يُمكن الإدارة من اتخاذ الإجراءات اللازمة التي تحقق الأهداف المرجوة بأقل التضحيات الاقتصادية الإنسانية والمادية وبأعلى ما يمكن من درجات الرضاء والمعنوية للعاملين ومن أمثلة المقاييس التي اقترحت بهذا الخصوص مقياس القدرة ومقياس الرغبة ومقياس مستوى الأداء¹.

وفيما يلي المعادلات التي تعبر عن تلك المقاييس وتوضيح العوامل السلوكية المؤثرة في الكفاءة الإنتاجية للعاملين:²

1. مقياس القدرة على العمل:

تحدد معادلة هذا المقياس بكل من المعرفة أو المهارة والتعليم أو التدريب والخبرة المكتسبة من أداء العمل فعلا وعلى النحو الآتي:

$$\text{القدرة} = \text{المعرفة} \times \text{المهارة}$$

2. مقياس الرغبة أو الدافعية:

تتضمن معادلة هذا المقياس المحددات المختلفة لظروف العمل المادية مثل الإضاءة والتهوية وتصاغ على الوجه الآتي:

$$\text{الرغبة أو الدافعية} = \text{الاتجاه} \times \text{الموقف}$$

3. مقياس مستوى الأداء:

تصاغ معادلة هذا المقياس من تفاعل المقاييس السابقين وكما سو معين أدناه:

$$\text{مستوى الأداء} = \text{القدرة على العمل} \times \text{الدافعية}$$

وعن طريق المعادلات السابقة يمكن قياس الانتاجية على النحو التالي:

¹ حسن عبد الماجد عبد الله، الاتجاهات الحديثة في المحاسبة عن الموارد البشرية دراسة تحليلية ميدانية، رسالة ماجستير، جامعة أم درمان الاسلامية، السودان، 2007، ص 41.

² وليد الحيايلى، المشاكل المحاسبية المعاصرة، المرجع السابق، ص 46.

الكفاءة الإنتاجية = القدرة X الرغبة

وهكذا يمكن الحصول على سلسلة من العلاقات تربط بين الفرد وقدرته وواجباته في آن واحد ويمكن التعبير عن ذلك بالآتي:

العمل = القدرة × الواجبات

العمل = المهارة × المعرفة × الواجبات

أما في حالة القياس السلوكي في المحاسبة عن الموارد البشرية فإن استخدام المقاييس السلوكية الي جانب المقاييس الكمية سيؤدي الي زيادة فاعلية المعلومات المتولدة عنها في ترشيد القرارات الإدارية ولا سيما المتعلقة منها بالموارد البشرية ذلك لأنها ستكون أكثر قدرة في تحليل عناصر السلوك الإنساني من حاجات ورغبات ومجهودات ... الخ. وتوفير المعلومات اللازمة عنها للإدارة لتساعدها في أداء واجباتها ومسئولياتها الاجتماعية نحوه (أي نحو العنصر الإنساني) وبالشكل الذي يؤدي الي زيادة فاعلية وكفاءة التنظيم البشري في المنظمة.

من خلال التطرق إلى النماذج المختلفة التي تقيس قيمة الموارد البشرية وفق عدة مداخل* فإنه يمكن استخلاص الآتي:

- النماذج التي تعتمد على التكلفة قد أهملت جزءاً هاماً من قيمة الفرد في المنظمة وهو القيمة الاقتصادية، وذلك لأن كفاءة وخبرة وميزة المورد البشري لا يمكن أن تحددها ما تم إنفاقه عليها عند الاستقطاب والتعيين والتدريب وغيرها.
- النماذج التي تعتمد على القيمة، قريبة إلى حد بعيد من الموضوعية وذلك من خلال اعتماد نماذج علمية دقيقة من أجل تحديد القيمة الاقتصادية التي يُولدها المورد البشري، وذلك من خلال استخدام القيمة الحالية للخدمات المستقبلية، وهو ما يشابه تقييم الأصول المادية.
- النماذج التي تعتمد على المتغيرات السلوكية والنفسية، قد نبّهت إلى أمور قد غفل عنها الاقتصاديون وهو الجانب السلوكي للمورد البشري، فإن هذا الأصل المراد قياس قيمته ذو طابع إنساني يتأثر بالطبائع النفسية والاجتماعية سواء بالسلب أو الإيجاب، فيمكن مع بعض التكامل بالنماذج الاقتصادية الوصول إلى نموذج يكون أقرب للواقع ويُعبّر عن الصورة المالية الصادقة للمنظمة.
- إن قيمة الإنسان في الشريعة الإسلامية تختلف تماماً عن النماذج السابقة، وذلك لأن الله تعالى كرم هذا الإنسان وجعله خليفة له في الأرض وسخر له سائر المخلوقات لإعانتة على تأدية هذه المهمة، فقيمة المورد البشرية محفوظة مهما كان منصبه في المنظمة ولا يمكن أن تنتهك حرمة باتخاذها أصلاً كسائر الأصول المادية تُستخدم وتحتك وتُستبعد وغيرها.
- في ظل غياب معيار محاسبي دولي يحدد ويهيكل وينظم ويلزم المنظمات بإتباع نهج معين نحو تطبيق محاسبة الموارد البشرية، فإنه لا يمكن المفاضلة بين هذه النماذج، وعلى المنظمة اختيار النموذج الملائم والذي يناسب ظروفها وأهدافها وهيكلها التنظيمي.

المبحث الثالث: الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية وتحدياته

من المعلوم أن المحاسبة تهتم بعدد محدود من العناصر الهامة المؤثرة على المنظمة، منها العنصر البشري، بيد أن كثير من هذه المنظمات تقتصر في الإفصاح عن مواردها البشرية ضمن القوائم المالية في شكل مرتبات وتعويضات بقائمة الدخل، أما الميزانية العمومية فلا تظهر فيها أي نوع من هذه الموارد، مما يجعل القوائم المالية غير صادقة ولا تُعبّر عن المركز المالي للمنظمة بأي شكل من الأشكال، وسنتناول في هذا المبحث الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية أهميته وأهدافه وكذا آثاره.

المطلب الأول: التعريف بالإفصاح المحاسبي

إن المعلومات التي تريد المنظمات إيصالها إلى الأطراف المهتمة بها تعبّر عن ذلك عن بواسطة التقارير المالية، حيث تفسح هذه المنظمات بطبيعة نشاطها ونتائج أعمالها والمعلومات التي من شأنها اتخاذ القرار بشكل سليم، فالإفصاح المحاسبي هو حلقة الوصل بين هذه المنظمات والأطراف ذات العلاقة معها.

أولاً: مفهوم الإفصاح المحاسبي

اختلفت وجهات نظر الباحثين والمهنيين حول مفهوم الإفصاح خاصة فيما يتعلق بمحتوى الإفصاح ومستواه، فمنهم من لا يحدّد نطاق مشكلة الإفصاح في مجرد درجة تفصيل القوائم المالية تفصيل القوائم المالية المنشورة أو في أساليب تبويب وعرض المعلومات في هذه القوائم وإنما تعدى هذا النطاق يجعل منه عنصر دقة ومصداقية للأرقام المعروضة في هذه القوائم هو أساس مشكلة الإفصاح، في حين أن آخرين يرون أن مشكلة الإفصاح تنحصر فقط في نطاق عرض المعلومات في القوائم المالية المنشورة ومجرد أهمية هذه المعلومات المعروضة فيها، ومن ثم الشكل الذي يتم فيه عرض هذه المعلومات، أما مسألة صحة ومصداقية الأرقام المعروضة في تلك القوائم فهي مسألة أخرى تتعدى من وجهة نظرهم حدود مشكلة الإفصاح لتدخل في نطاق مشكلة القياس المحاسبي¹.

فالإفصاح في المحاسبة "هو أن تُظهر القوائم المالية جميع المعلومات الرئيسية التي تُهمّ الطوائف الخارجة عن المنظمة والتي تساعد على اتخاذ قراراتها الاقتصادية بصورة رشيدة"، وعرف "هندركسن" الإفصاح على أنه "عرض للمعلومات المهمة للمستثمرين والدائنين ويميزهم من المستفيدين بطريقة تسمح بالتنبؤ بمقدرة المنظمة على تحقيق أرباح في المستقبل، ومقدرته على سداد إلتزاماته، وأن كمية المعلومات التي يجب الإفصاح عنها لا تتوقف على مدى خبرة

¹ خالد الخطيب، "أثر الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية للشركات المساهمة العامة الأردنية في ظل معيار المحاسبة الدولي رقم (1)", مجلة جامعة دمشق، سوريا، المجلد 18، العدد 02، 2002، ص 152.

القارئ ولكن على المعايير المرغوبة"، أما "تشاندرل" فعرفه على أنه "إجراء يتم من خلاله اتصال المنظمة الاقتصادية بالعالم الخارجي"¹.

أما مطر فيرى أن متطلبات عرض المعلومات في القوائم المالية وفقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها تقضي بتوفير عنصر الإفصاح المناسب في هذه القوائم، وذلك بشأن جميع الأمور المادية، وعنصر الإفصاح المقصود هنا على صلة وثيقة بشكل ومحتوى القوائم المالية والمصطلحات المستخدمة فيها، وأيضاً بالملاحظات المرفقة معها، وبمدى ما فيها من تفاصيل تجعل لتلك القوائم قيمة إعلانية من وجهة نظر مستخدمي هذه القوائم.

من التعاريف السابقة يمكن أن نعرّف الإفصاح المحاسبي على أنه عرض للمعلومات المحاسبية وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عنها بصورة تفيده الأطراف الداخلية والخارجية بهدف أخذ نظرة عن القوائم المالية واتخاذ القرارات بصورة سليمة تمكّنهم من تحقيق أهدافهم.

ثانياً : أهداف الإفصاح المحاسبي

يسعى الإفصاح المحاسبي إلى تحقيق جملة من الأهداف أهمّها:²

- وصف فقرات معترف بها وتوفير قياسات ملائمة لهذه الفقرات، عدا تلك القياسات (المعلومات) المدرجة في التقارير المالية.
 - وصف البنود غير المعترف بها وتوفير قياسات نافعة لهذه البنود.
 - توفير معلومات لمساعدة المستثمرين والدائنين لتقييم مخاطر واحتمالات كل من الفقرات المعترف بها وغير المعترف بها.
 - توفير معلومات مهمة تسمح لمستخدمي الكشوفات المالية بالمقارنة ضمن السنة الواحدة وبين السنوات.
 - توفير معلومات عن التدفقات النقدية.
 - مساعدة المستثمرين في تقدير العائد على الإستثمار.
- فالغرض من البيانات المالية المفصّح عنها هو توفير معلومات مفيدة للدائنين والمستثمرين ومختلف المستخدمين، لتقييم التدفقات النقدية المستقبلية للمؤسسات، ومعلومات عن الموارد والمطلوبات على الموارد من طرف الدائنين والمساهمين وكذلك حركات الموارد والمطلوبات.

¹ 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 والاقتصادية، العراق، المجلد 02، العدد 03، 2012، ص 73.

² نور الهدى حداد، "محاسبة الموارد البشرية كمدخل لتوسيع مجال الإفصاح المحاسبي"، مجلة رماح للبحوث والدراسات، مركز رماح، الأردن، العدد 19، 2016، ص 426.

وفي هذا الصدد اقترحت جمعية المحاسبين الأمريكيين خمسة خطوط عريضة للاسترشاد بها عند توصيل المعلومات المحاسبية للمستفيدين منها، من بينها الإفصاح عن عمليات المنظمة، وأوجه نشاطها عند إعداد التقارير المالية بطريقة تفيد متخذي القرارات وتساعد على تقييم نشاطه، كما أشار معهد المحاسبين الأمريكيين أيضاً وبشكل قاطع إلى ضرورة التزام المراجعين بالقواعد و المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً وتوصيات وآراء لجنة معايير المحاسبة المالية (FASB) ولجنة المبادئ المحاسبية (APB)¹.

ثالثاً : أنواع الإفصاح المحاسبي

يُصنّف الإفصاح المحاسبي عادة إلى الأنواع التالية:²

- **الإفصاح الكامل:** ويقصد به شمولية التقارير المالية وأهمية تغطيتها لأي معلومات ذات أثر محسوس عند اتخاذ القرارات المالية وتمثل أهمية هذا النوع في جعل القوائم المالية مصدراً أساسياً للمعلومات.
- **الإفصاح العادل:** ويهدف إلى الرعاية المتوازنة لاحتياجات جميع الأطراف المالية وإخراج القوائم المالية بالشكل الذي لا يفضل مصلحة فئة معينة على مصلحة الفئات الأخرى، فمن المتوقع عدم التعبير عن مصالح حملة الأسهم على حساب بقية أصحاب المصالح الأخرى.
- **الإفصاح الكافي:** يهتم في تحديد الحد الأدنى الواجب توفر المعلومات المحاسبية في القوائم المالية، ويختلف هذا المفهوم حسب الاحتياجات والمصالح المختلفة.
- **الإفصاح الملائم:** وهو الإفصاح الذي يراعي كلا من حاجة مستخدمي البيانات وظروف المنظمة وطبيعة نشاطها، إذ لا تقتصر ملائمة الإفصاح عن المعلومات إلا إذا كان لها قيمة ومنفعة بالنسبة لقرارات المستثمرين والدائنين وتناسب مع نشاط المنظمة وظروفها الداخلية.
- **الإفصاح الوقائي:** يهتم هذا النوع بجعل المعلومات المحاسبية الواردة ضمن التقارير المالية غير مضللة لمستخدميها، ولكي يتحقق هذا الأمر فإنه يتطلب الكشف عن مجموعة من الأمور الآتية: السياسة المحاسبية وتصحيح الأخطاء في القوائم المالية، المكاسب والخسائر المحتملة والعقود المستقبلية والأحداث المتوقعة.
- **الإفصاح التثقيفي:** ظهر هذا النوع من الإفصاح نتيجة ازدياد أهمية الملائمة باعتبارها إحدى الخصائص الرئيسة للمعلومات المحاسبية لذلك بدأت المطالبة بالإفصاح عن المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات، فظهرت الحاجة إلى الإعلان عن مجموعة من المعلومات ذات الأثر الملموس في اتخاذ القرارات المالية، تتمثل هذه المعلومات في مكونات الأصول الثابتة والمخزون السلعي والسياسة المتبعة الخاصة عند توزيع الأرباح والهيكلة التمويلية.

¹ خالد الخطيب، المرجع السابق، ص 153.

² عبد الرحيم محمد، عبد الرحيم قديمي، الإفصاح عن الموارد البشرية ضمن التقارير المالية في شركات المساهمة، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة مسيلة، الجزائر، العدد 09، 2013، ص ص 297.298،

ولقد اهتم الباحثون في المقارنة بين الأنواع السابقة فوجدوا ضرورة توفر صفة الكفاية ضمن التقارير المالية كوسيلة اتصال ناجحة، تعمل على تخفيض درجة تحكّم إدارة الشركة في المعلومات، إذ أن كفاية الإفصاح وملاءمته تؤثر في طبيعة النظرة الاقتصادية لدى المدراء وكمية ما يعرضونه عن الموارد البشرية، تقليدياً يُعتبر الإفصاح رهينة بيد الإدارة وخاضعاً لسيطرتها وفق ما يحقق لهم من مكاسب مقارنة مع يدفعونه من تكلفة¹.

المطلب الثاني: أهمية الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية وأثره على القوائم المالية

نتيجة لزيادة المشاريع والتطور المعرفي في كل المجالات، زادت الحاجة للإفصاح المحاسبي لمستخدمي القوائم المالية وأصبح المحاسبون يهتمون بهذا المبدأ ويطبقونه في تقاريرهم المالية، ففي ظل إقتصاد المعرفة والاعتماد على الرأسمالي الفكري أكثر من المادي ظهرت الحاجة للإفصاح عن الموارد البشرية كأحد عناصر أصول المنظمة، والتي تساعد في اتخاذ القرارات وتعطي قيمة للمنظمة من خلال معلومات الموارد البشرية التي تفصح عنها .

أولاً : أهمية الإفصاح المحاسبي عن المورد البشرية

اهتم كثير من الجمعيات المهنية المحاسبية، وإدارات البورصات العالمية، وكذلك الباحثين خصوصاً المهتمين منهم ببحث الجوانب المختلفة لفرضية السوق المالي الكفؤ، كلّمهم اهتموا بمفهوم الإفصاح المناسب والذي يوفر المعلومات المحاسبية المالية للفئات التي تستخدم القوائم المالية، والتي على ضوءها يكون اتخاذ القرارات الاقتصادية بصورة رشيدة، وعلى ضوء هذه الأهمية حرصت الجماع المهنية على إصدار معايير خاصة بالإفصاح، وفي ظل الإقتصاد القائم على المعرفة تنبع أهمية كبيرة للإفصاح عن معلومات الموارد البشرية لمختلف المنظمات في التقارير المالية كأحد عناصر الأصول فيها، ويمكن استخلاص أهمية الإفصاح عن الموارد البشرية في النقاط التالي:²

- مساعدة المنظمات والمهتمين في اتخاذ القرارات.
- تحسين جودة القرارات المتخذة من قبل الأطراف الداخلية والخارجية من خلال إعطاء قيمة اقتصادية للمنظمات من خلال توفير معلومات حول الموارد البشرية، والتي لا يُفصح عنها إلا في ظل الوضع التقليدي.
- يساعد الإفصاح في زيادة الإستثمار في الموارد البشرية كمؤشر لزيادة الإهتمام وتنمية هذه الموارد.
- تكون أهمية الإفصاح عن استثمار الموارد البشرية في إنجاز الأهداف وحصول المنظمات على منافع من جانبيين:
- **الجانب الأول:** داخلي؛ يتمثل في إدارة الشركة عن طريق مساندها في إتمام وظائفها على أكمل وجه من تخطيط، تنفيذ، تقويم أداء، واتخاذ القرارات المتعلقة في الموارد البشرية.

¹ عبد الرحيم محمد، عبد الرحيم قدومي، المرجع السابق، ص 298.

² آلاء زهدي محمد الرزام، الخصائص المحددة لدرجة الإفصاح عن الموارد البشرية في التقارير المالية للشركات الصناعية المساهمة الأردنية، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، محاسبة، جامعة الزرقاء، الاردن، 2016، ص ص 27-29.

- الجانب الثاني: خارجي؛ المتمثل في المستثمرين والمحللين، الأسواق المالية المختلفة.
- يدخل الإفصاح عن الموارد البشرية ضمن الإفصاح الاختياري لذلك تزايدت الدراسات حول هذا الموضوع في الآونة الأخيرة، بحيث يُشجع الإفصاح الاختياري عن الموارد البشرية لما له من أهمية كبيرة للمستثمرين وأصحاب القرار.
- يساهم الإفصاح الاختياري المتعلق بعناصر الموارد البشرية في زيادة الربحية، فالمنظمات التي تفصح أكثر عن مواردها البشرية أكثر ربحية وأكثر استقطاباً للمستثمرين.
- يؤثر في مدى إفصاح المنظمات عن بياناتها المالية في المواقع الإلكترونية كلٌّ من حجم المنظمة وعمرها وإرتفاع السيولة ونوع القطاع والربحية.
- ترغب المنظمات التي وضعها المالي جيد في الإفصاح عن ذلك عن طريق النسب المالية وربط أيضاً إرتفاع السيولة مع زيادة مستوى الإفصاح.

ثانياً: آثار الإفصاح المحاسبي عن المورد البشرية في القوائم المالية

- عند تضاعف الاهتمام في التقارير المالية، أصبحت المحاسبة جزءاً أساسياً من نظام المعلومات في المنظمات، ولذلك زادت المسؤولية على المحاسبين لجعل هذا النظام من أكفأ ما يكون، بحيث يتم تبويب وسائل الاتصال المحاسبية التي تتمثل في التقارير المقسمة إلى مجموعتين رئيسيتين، تقارير مالية خارجية متمثلة في أداة الوصل بين المنظمة والأطراف الخارجية، وتقارير داخلية بين الوحدات الإدارية في المنظمة¹.
- آثار الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية في التقارير المالية الخارجية:

إن تقديم المنظمات لمعلومات طوعية بشأن الموارد البشرية يوحي بأنها تتوقع الاستفادة من هذا الإفصاح، وقد أظهرت عدة أبحاث أن المؤسسات تستفيد من الإفصاح المحاسبي، من خلال وصول أسهل إلى سوق رأس المال، وزيادة في سيولة أسهمها أو انخفاض في تكلفة رأس المال، في حين وفيما يتعلق بالإفصاح عن الموارد البشرية، فقد تأكد تأثير بعض من هذه المعلومات على القيمة السوقية للمنظمة، وقد أشار العديد من الباحثين إلى إمكانية أن تحسّن المنظمات سمعتها من خلال الإفصاح عن معلومات خاصة بالعاملين، منهم Hussey & Craig (1982) حيث أكد أن الإفصاح عن العاملين يحفّز التحسّن العام في أداء كل فرد ويخلق انطبعا في تقديم الإدارة.

كذلك فإن Maunders (1984) يرى أن الإفصاح عن الموارد البشرية قد يؤثر على المستثمرين من خلال عكسه لقدرة الإدارة فيما يخص العلاقات الصناعية، وكذلك المسؤولية الاجتماعية، كذلك فإن الإفصاح عن المعلومات للعاملين يمكن اعتباره كجزء من الاستراتيجية الاجتماعية للمنظمة، فالكشف الطوعي عن المعلومات القائمة على الموارد البشرية يتم تفسيره بشكل عام من خلال نظرية الشرعية، حيث تميل المنظمات الكبيرة للكشف عن مثل

¹ آلاء زهدي محمد الرازم، المرجع السابق، ص 31.

هذه المعلومات للحصول على موافقة ضمنية من المجتمع الذي تعمل فيه، حتى تحظى بنوع من الشرعية في أعين المجتمع، لإجراء أنشطة تعود بالنفع على طبقات مختلفة من المجتمع المعاصر، مثل توفير السياسات التي تؤدي إلى عدم التحيز بين الجنسين في العمل من القوى العاملة.

كما وجد Skoog (2003) أن هيكل الأنظمة الإدارية قد سهّل إنشاء رأس المال البشري في أحد البنوك السويدية الكبيرة، فممارسات إدارة الموارد البشرية يمكن أن تؤثر على الأداء الاجتماعي وتعززه (على سبيل المثال انخفاض معدل دوران الموظفين وتغييبهم، ورضا العمل العالي) والأداء التنظيمي (مثل الإنتاجية والجودة والابتكار) للمنظمة، كما أن القيمة السوقية للمنظمة سترتفع¹.

هذا وقد كانت نتائج دراسة Shanley & Fombrum (1990)، التي قاما بها على محددات السمعة في 292 شركة أمريكية واسعة، تحث على أهمية الأخذ بعين الاعتبار المعلومات حول الموظفين والتوظيف، فالإفصاح عن الموارد البشرية يلفت الانتباه إلى رفاهية الموظف مما يجعل المنظمة في وضع تنافسي أفضل ويمكنها من جذب أفضل للعمال وخفض التكاليف الرأسمالية.

من خلال النتائج السابقة التي توصل إليها مختلف الباحثون يتبين لنا الأثر الإيجابي لمغيب الإفصاح عن الموارد البشرية على سمعة المنظمة وبالتالي صورتها، وهذه النتائج ترتبط مع فكرة أن يتم تكييف صورة المنظمة من خلال تصورات مختلف أصحاب المصلحة، فبهذه الطريقة تفصح المنظمة عن التزامها تجاه موظفيها، وعن نيتها لزيادة ثقة جماعات المصالح المختلفة، وجهودها لتطوير الكفاءة من أجل الحصول على مزايا تنافسية تتعلق بسمعتها².

وتنعكس آثار الإفصاح على كل من قائمتي الدخل والمركز المالي، ذلك لأن رسملة الاستثمار في الموارد البشرية يؤدي إلى قياس أكثر موضوعية لكل من نتيجة الأعمال والمركز المالي، هذا على عكس الحال عندما تُحمّل الفترات المالية بعبء تكاليف الموارد البشرية حسب واقعة حدوثها بعيداً عن مفهوم الاستحقاق، مما سيؤدي إلى خلل في عمليات مقابلة الإيرادات بالنفقات تنعكس آثاره على قيمة النفقات في قائمة الدخل وقيمة الأصول في قائمة المركز المالي.

من جانب آخر توفر معالجة الموارد البشرية محاسيباً كأصل مؤشرات كمية أكثر موضوعية لأغراض تقييم الأداء في المنظمات ذات الأقسام الإنتاجية المتعددة، كقيمة معدل العائد على الاستثمار (ROI) - وهو من أكثر الأدوات استخداماً في هذا المجال - تتأثر بالمعالجة المحاسبية للأموال المستثمرة في الموارد البشرية.

¹ Abhayawansa, S. and Abeysekera, I. 2008, forthcoming 'An explanation of human capital disclosure from the resource based perspective', **Journal of Human Resource Costing and Accounting**, Vol. 12, No. 1, pp. 51-64, p 13.

² نور الهدى حداد، محاسبة الموارد البشرية من منظور القياس والإفصاح وتطبيقها في المؤسسات الجزائرية - دراسة نظرية وتطبيقية -، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، علوم تجارية، جامعة سطيف 1، الجزائر، 2015، ص ص 178-179.

إن الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية بإظهار الاستثمارات في الموارد البشرية ضمن القوائم المالية للمنظمة الاقتصادية، يؤدي إلى التعبير الصحيح والعدل عن المركز المالي للمنظمة حيث أن تلك الاستثمارات تعامل محاسبياً معاملة الأصل في القوائم المالية، حيث تظهر قيمة الاستثمارات في الموارد البشرية تحت بند الأصول الثابتة المعنوية مقسمة حسب مدة الاستفادة منها سواء كانت طويلة الأجل أو متوسطة الأجل، وموزعة حسب مراكز الإنتاج المكونة للمنظمة بالتكلفة التاريخية، ومفصلة حسب الحسابات الخاصة بها، ويظهر مخصص الاهتلاك الخاص بقيمة الاستثمارات في الموارد البشرية تحت بند مخصصات الاهتلاك مقسم حسب مدة الاستفادة من قيمة الاستثمارات في الموارد البشرية طويلة الأجل أو متوسطة الأجل، وموزع حسب مراكز الإنتاج المكونة للمنظمة ومفصل حسب الحسابات الخاصة بها¹.

- آثار الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية في التقارير المالية الداخلية:

أظهرت الدراسات التي أجراها بعض الباحثين أن تضمين التقارير المالية الداخلية بمعلومات عن القيمة المالية للأصول البشرية، يخلق لدى الأفراد أثراً سلوكياً **Behavioral Impacts** كبيرة تؤثر على اتجاهاتهم وميولهم وحوافزهم كما أن هذه الآثار، تنعكس على القرارات الادارية وجوانب تنفيذها، وقد حاول الباحثون في هذا المضمار استقصاء الجوانب المتصلة بالتساؤلات التالية:

- ما شعور الأفراد في التنظيم عندما يجدون أنفسهم ممثلين بقيم نقدية في التقارير والقوائم المالية؟ وهل يؤثر ذلك على أهدافهم، وولائهم للتنظيم وكذلك على حوافزهم، وإذا كان كذلك أثر فما نوع هذه الآثار وما هو اتجاهها؟
 - وهل يؤثر ما سبق على نمط تفكير ومعتقدات الإدارة حيال الأفراد الذين تتولى قيادتهم؟ فهل يزيد ذلك مثلاً من قيمة الموارد البشرية في نظر الإدارة، وهل يؤثر ذلك في اتجاهات استثماراتها فيها؟
 - وهو الأكثر أهمية، ما تأثير ذلك الاجراء على عملية اتخاذ القرارات الادارية سواء في مجال ما يستثمر فيها من الموارد، أو في مجال تخصيص هذه الموارد بين استخداماتها البديلة؟
- بخصوص التساؤل الأول، دلت معظم الدراسات التي أجريت في هذا المجال بان مسألة شعور الأفراد بالرضا تجاه تقويمهم الكمي، تتوقف بدرجة أولى على مدى قناعتهم بعدالة وموضوعية الأساليب والمعايير المتبعة في هذا التقويم، كما بينت بشكل عام، أن تمثيل الموظفين بقيم نقدية يوّلد لديهم شعوراً خفياً بالسعي نحو زيادة هذه القيم، مما يمكن من الاستفادة من هذا الشعور في تكوين حوافز لديهم في اتجاه رفع مستوى خبرتهم وكفاءتهم.

وبخصوص التساؤل الثاني، فقد توصل بعض الباحثين ومنهم (Flamholtz 1971) على سبيل المثال، بأن تضمين التقارير المالية معلومات كمية حول الموارد البشرية، يوفر لإدارة التنظيم الهدف والمعيار معاً **Goal and Criteria**، إذ أن هدف الإدارة يصبح في هذه الحالة السعي نحو تعظيم قيمة هذه الموارد وذلك باستغلالها استغلالاً

¹ نور الهدى حداد، محاسبة الموارد البشرية من منظور القياس والإفصاح وتطبيقها في المؤسسات الجزائرية - دراسة نظرية وتطبيقية -، المرجع السابق، ص ص 179-180.

أمثلاً يحقق انتاجيتها القصوى، ويكون معيار كفايتها في هذا المجال، هو مقدار التغير الحادث في قيمة هذه الموارد بين فترة مالية وأخرى.

أما بالنسبة للتساؤل الثالث، فمن الطبيعي أن ترك المعلومات الكمية الموفرة عن الموارد البشرية أثراً ملموساً على عملية اتخاذ القرارات، لأن هذه الموارد تعتبر متغيرة رئيسية في معظمها إن لم يكن جميع ما تتخذه الإدارة من قرارات، من هنا فإن تمثيل هذا المتغير في صورة كمية quantitative سيكون أكثر إفادة للإدارة من تمثيله في صورة وصفية .Descriptive

وتستخدم الإدارة البيانات الموفرة لها من نظام محاسبة الموارد البشرية في كثير من المواقف، فمعدل دوران الأصول البشرية مثلاً **human Assets turnover**، يمكن استخدامه مؤشراً لضبط حركة هذه الأصول، كما يمكن استخدامه في الرقابة على النفقات الإضافية المترتبة على ارتفاع هذا المعدل والمتمثلة في نفقات إحلال القوى العاملة، كنفقات التدريب، أو الخسائر المحققة بسبب انخفاض معدلات الإنتاج كذلك يوفر هذا النظام للإدارة المعلومات المثلية للتقييم البدائل المتاحة في كثير من القرارات المتعلقة بالموارد البشرية مثل: قرارات التوظيف، وقرارات الاستئجار، وقرارات الاستغناء عن الموظفين، وفي رسم وتخطيط سياسات الأجور، كما توفر لها مثل هذه المعلومات البيانات المثالية لإعداد الموازنات التخطيطية الرأسمالية¹.

إن الإفصاح عن الموارد البشرية يساعد داخلياً الإدارة العليا في اتخاذ القرارات فيما يتعلق بكفاية الموارد البشرية، كما أن الإدارة قد لا تكون قادرة على التعرف على السلبيات التي تعيق أهدافها، من بينها تحسين الأرباح على المدى القصير، إذا لم يتم التعرف عليها في الوقت المحدد، وهذا قد يؤدي إلى انخفاض في مستويات الإنتاجية، وانخفاض الروح المعنوية بين الموظفين، وما يلاحظ بأنه هناك علاقة إيجابية بين الموارد البشرية وممارسات الإفصاح وأداء الأعمال، كما أن استراتيجية العمل لها تأثير على الأداء التنظيمي².

المطلب الثالث: طرائق الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية

تناولت أدبيات الفكر المحاسبي العديد من طرائق الإفصاح والتقرير عن البيانات الخاصة بالموارد البشرية نذكر منها:³

- الإفصاح في تقرير مجلس الإدارة:

يتم بموجب هذه الطريقة الإفصاح عن البيانات المالية المتعلقة بالاستثمار في الموارد البشرية في تقرير مجلس الإدارة، بحيث يتم توضيح حجم الاستثمارات التي قامت المنشأة في توجيهها نحو تطوير الإمكانيات العملية لدى

¹ محمد مطر، المرجع السابق، ص 438-438.

² Lokanath Mishra & Richa، "Human Resource Disclosure and its Association with Corporate Attributes"، Mishra، **Global Journal of Management and Business Research G Interdisciplinary**، Volume 17، Issue 5، Version 1.0 ، 2017،p10.

³ كمال سالم فضل، المرجع السابق، ص 83-84.

العاملين في المنشأة، وهذه المعلومات ستفيد المستثمرين والمحللين الماليين في تحديد مدى اهتمام الإدارة بتنمية الموارد البشرية باعتباره عاملاً مهماً من عوامل تحقيق الربحية في الأجل الطويل، ويمكن لهذه الطريقة خدمة المنشأة في جذب أنظار مستخدمي وقراء البيانات المالية والإدارية في التقارير السنوية.

- إعداد قائمة الاستثمارات المعنوية:

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

وهذه الطريقة لها مكانة وميزة كبيرة من حيث تزويد المستثمرين بالمعلومات عن الاستثمارات في الموارد البشرية، كما أنها تتجنب مشاكل استنفاد هذه الاستثمارات إذا اعتبرت أصولاً ثابتة، ويعاب على هذه الطريقة أنها تؤدي إلى إعداد قوائم مالية تتضمن بيانات مالية غير حقيقية، وبالتحديد قائمة مركز مالي لا تتضمن كافة بنود الأصول، وقائمة دخل أدرج فيها أصول على أنها نفقات جارية تخص الفترة المالية الحالية أو الجارية فقط.

- قوائم مالية غير مدققة تلحق بالقوائم المالية الأساسية:

يتم بموجب هذه الطريقة الإفصاح عن الاستثمارات في الموارد البشرية في قوائم مالية منفصلة لا تخضع لمراجعة مراقب الحسابات أو المراجع، بحيث يتم إدراجها ضمن ملاحق القوائم المالية الأساسية المدققة من قبل المراجع الخارجي، ولقد طبقت بعض الشركات هذه الطريقة مثل شركة (أ.ر. جي. باري) التي ظلت لعدة سنوات تدرج هذه القوائم ضمن القوائم المالية المنشورة، وكذلك شركة (آبت) حيث ظهرت القوائم المالية عام 1971 مشتملة على الميزانية الاجتماعية التي تضم بند الاستثمارات في التدريب بعد استبعاد الاستنفاد.

- الاستثمارات في الموارد البشرية ضمن القوائم المالية المنشورة:

تقوم هذه الطريقة على دمج المعلومات عن الاستثمارات في الموارد البشرية مع الاستثمارات المالية ضمن القوائم المالية المنشورة التي يتم مراجعتها من قبل مدقق الحسابات الخارجي، وذلك وفقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها، إذ يتوجب بموجب هذه الطريقة رسملة الاستثمارات في الأصول البشرية، ويتم إستنفادها على مدى العمر الإنتاجي المتوقع لهذه الأصول، وتصدر الإشارة إلى أن هذه الطريقة قد تم تطبيقها في عدد محدود من الشركات، والسبب في ذلك كما ورد في الرأي الصادر عن لجنة المحاسبة عن الموارد البشرية المنبثقة عن جمعية المحاسبة الأمريكية بأن المشكلة تتمثل حتى الآن في التطبيق، ويسجل بموجب هذه الطريقة مبلغ إستنفاد الموارد البشرية في قائمة الدخل أما القيمة غير المستنفذة عن الاستثمارات في الموارد البشرية فتظهر في قائمة المركز المالي ضمن مجموعة الأصول طويلة الأجل¹.

¹ زطيمة أحمد محمد، التحديات التي تواجه القياس والإفصاح عن محاسبة الموارد البشرية في الشركات الدوائية في الأردن، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة آل البيت، الأردن، 2015، ص65.

المطلب الرابع: تحديات الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية

على شك أن قبول التعامل مع الموارد البشرية على أنها بند من بنود الأصول لدى المنظمة، يستلزم إدراجها في القوائم المالية والتي لها آثار على المركز المالي للمنظمة، وقد يواجه الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية تحديات وصعوبات من خلال هذه المعالجة المحاسبية نورد أهمها فيما يلي:¹

- اتساع الأفكار بين المحاسبين التي تناد بعدم رسملة الموارد البشرية.
- شروط التعاقد والتعيين التي غالباً ما تكون في غير صالح العاملين ولا تتضمن مزايا إضافية (يمكن رسملتها) تتناسب مع مؤهلاته والقيمة التي يمكن أن يضيفها قياساً بغيره من العاملين.
- ارتباط غالبية الإنفاق على الموارد البشرية بمنافع تتحقق في نفس سنة الإنفاق مما يضيق نطاق رسملة الإنفاق الذي يدعم فكرة النظر للموارد البشرية كأصول.
- صعوبة فصل الإنفاق على الموارد البشرية إلى إنفاق إيرادي يُحمّل على كشف الدخل و إنفاق رأسمالي يظهر في الميزانية العمومية.
- عدم قبول الدوائر الضريبية فكرة رسملة بعض مجالات الإنفاق على الموارد البشرية أو إعادة تقويمها.
- صعوبة تحديد الفترة المستقبلية التي تغطيها منافع الإنفاق الرأسمالي على الموارد البشرية.
- يغلب على الموارد البشرية احتمالات عدم الاستمرار فضلاً عن رغبة الشركات بإبرام عقود سنوية لغالبية العاملين لديها وهذا ما يتطلب الإفصاح عن مصروف رأسمالي كونه إيرادي لعدم توقع الفترة التي تغطيها المنافع والتي ستقدر بسنة واحدة إستناداً إلى مبدأ التحفظ المحاسبي.
- رغبة الإدارة بعدم الإفصاح عن مظاهر الإنفاق على الموارد البشرية وخصوصيتها نتيجة المنافسة القاسية في ظل إقتصاد العولمة والذي قد يُستغل من المنافسين بشكل يظهر بالموقع التنافسي للشركة.
- إن الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية قد يؤدي إلى إستغلاله في حالات لإدارة الأرباح.
- يمكن أن يستغل الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية في تطبيقات المحاسبية الإبداعية ومن ثم تحريف البيانات المالية.
- صعوبة إيجاد تقديرات موضوعية لتقويم الموارد البشرية التي لا ترتبط بالإنفاق الفعلي عليها وهذا يؤدي إلى تحيز الموضوعية.
- ضعف الإجراءات والسياسات المحاسبية المعتمدة حالياً في الإفصاح عن الموارد البشرية وهو ما يؤثر في النظرة الصحيحة للتطبيق المحاسبي.

¹ علي محمد ثجيل المعموري، تحديات الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية، (دراسة إنتقادية لدعم توجّهات الإدارة في ظل عصر العولمة)، ورقة علمية مقدمة في المؤتمر الدولي (عولمة الإدارة في عصر العولمة) 15-17 ديسمبر 2012، جامعة الجنان، لبنان، ص ص 22-23.

- ضعف المعالجة المحاسبية عن الموارد البشرية المعتمدة في معايير المحاسبة الدولية والقواعد المحاسبية المحلية.
- عدم وجود تعريف محاسبي للموارد البشرية معتمد في الإطار الفكري للمحاسبة المالية وهذا يؤدي إلى ضعف في احكام التبرير المنطقي للإفصاح المحاسبي عنها.
- عدم تماثل وتطابق المقاييس والقواعد التي قد تستخدم للتعبير عن بعض ملامح الموارد البشرية التي لا يقابلها إنفاق فعلي أو التي يقابلها إنفاق بشكل مشترك مع أصول غير ملموسة أخرى، وهو ما يعرف بتحيز القواعد والإجراءات المحاسبية.
- صعوبة تحديد الخواص الرياضية لفئات مختلفة من العاملين ذوي تأهيل ومهارات مختلفة وهو ما قد يؤثر في القياس الكمي.
- احتمال ظهور حالات تحيز القائم بالقياس عند المحاسبة عن الموارد البشرية.
- احتمال اعتماد أساليب قياس تحكيمية عند الإفصاح عن الموارد البشرية وهو ما قد يُوجد كل من تحيز الملائمة والموثوقية.
- لا تستفيد كافة فئات المستخدمين من مخرجات الإفصاح عن الموارد البشرية وهو ما يُوجد تحيز الملائمة.
- تحكم مبدأ التحفظ بالإفصاح المحاسبي بشكل عام والموارد البشرية بشكل خاص لحماية المحاسب من المساءلة.

خلاصة الفصل الثالث

لعلّ من أهم المشاكل المحاسبية المعاصرة والتي تُحاول المنظمات والهيئات المهنية معالجتها ومواجهتها، هي مشكلة تحديد قيمة المورد البشري في المنظمة، باعتباره مورداً هاماً وميزة تنافسية قادرة على خلق الفرق بين المنافسين وهو ما جعل الإهتمام بما في تزايد نحو تنميتها والحفاظ عليها وإبراز قيمتها بالشكل الذي يزود المستفيدين بمعلومات مفيدة لاتخاذ القرار، وذلك باعتماد نموذج القياس الأقرب للواقع وإظهار القوائم المالية بصورتها الحقيقية معبرة عن قيمها المالية وغير المالية بصورة دقيقة.

هناك عدة أسباب دعت المنظمات لقياس تكاليف الموارد البشرية منها أن عملية القياس تعطي صورة شاملة لحركات الأداء، كما أن قائمة المركز المالي تعكس الثروة الحقيقية للمنظمة، وما أمكن قياسه يمكن كذلك إدارته وهذا ما يؤكد على أهمية مدخل للقياس والتقييم حتى يمكن إدارة الموارد البشرية وتنميتها.

إن الطلب المتنامي للإدارة الفعالة لرأس المال البشري، وكل الأصول غير الملموسة في زيادة مستمرة، وخير دليل على ذلك الإهتمام الكبير بالتقارير البيئية والاجتماعية.

ومع توفر المتطلبات الأساسية لقياس الموارد البشرية، من خلال طرائق مختلفة، فإن هذه المناهج مع دقتها لا يمكن الجزم بأفضلية واحد عن الآخر، وذلك نظراً لاختلاف البيئة والأهداف والتشريعات، وهذا ما جعل الأمر أكثر تعقيداً وأكثر بُعداً عن التطبيق.

إن عدم تخصيص محاسبة الموارد البشرية بمعايير محاسبية دولية تنظم وتهيكل هذا النوع من المحاسبة وخاصة من ناحية القياس، يعد نقصاً جوهرياً في مساهمات الجمعيات والهيئات المهنية التي جاءت بهدف توحيد المبادئ والأعراف المحاسبية وتقريب وجهات النظر.

إن الإفصاح عن قيمة الموارد البشرية في القوائم المالية من شأنه أن يوفر للجهات المستفيدة من محللين ماليين وبنوك ومستثمرين وغيرهم معلومات على جانب كبير لصالح القرارات الاستثمارية، كما أن تمثيل الموارد البشرية بقيم نقدية، يُولد لدى هذه الموارد شعوراً خفياً بالسعي نحو زيادة هذه القيم بما يمكنهم من تكوين حوافز لديهم في اتجاه رفع مستوى خبراتهم، وكفائتهم، وكذلك يوفر للإدارة هدف تعظيم قيمة هذه الموارد.

يعتبر الإفصاح عن الاستثمار في المورد البشرية ذا أهمية بالغة، كونه يُحسّن من جودة القرارات المتخذة من قبل الأطراف الداخلية والخارجية من خلال إعطاء قيمة اقتصادية للمنظمات من خلال توفير معلومات حول الموارد البشرية، والتي لا يُفصح عنها إلا في ظل الوضع التقليدي، كما أن للإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية تحديات وصعوبات تعيق تحقيق الأهداف المرجوة منه، كاستغلاله في حالات لإدارة الأرباح، أو استعماله في تطبيقات المحاسبية الإبداعية ومن ثم تحريف البيانات المالية.

إن للإفصاح المحاسبي آثار إعلامية تتمثل في التقارير المالية الداخلية بين وحدات المنظمة، وأخرى خارجية تمثل حلقة الوصل بين المنظمة والأطراف الخارجية كالبنوك وإدارة الضرائب والمستثمرين وغيرهم.

الفصل الرابع
دراسة حالة للقياس المحاسبي للموارد
البشرية في مجمع صيدال

بعد التعرف على محاسبة الموارد البشرية من حيث المفاهيم والمبادئ والفروض ومجال التطبيق وصولاً إلى قياس قيمة هذه الأصول البشرية بنماذج مختلفة، وبيان الأثر على القوائم المالية للمنظمات ومدى تأثيرها على قرارات المستفيدين. ومن أجل الوصول إلى نتائج علمية دقيقة وفقاً لما تقتضيه المناهج العلمية لإظهار أهمية هذا النهج المحاسبي الجديد، وبيان كيفية تطبيقها في المنظمات وفقاً للمبادئ والمعايير المحاسبية المتعارف عليها، يأتي هذا الفصل لتحديد مدى إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الجزائرية من حيث قياس قيمة المورد البشري والاعتراف به أصلاً من أصول المؤسسة وبيان أثر ذلك على القوائم المالية من خلال تطبيق هذا النوع من المحاسبة على مجمع صيدال، وذلك وفقاً للمباحث التالية:

المبحث الأول : التعريف بمجمع صيدال

المبحث الثاني : إدارة الموارد البشرية بمجمع صيدال

المبحث الثالث : القياس المحاسبي للموارد البشرية لمجمع صيدال باستخدام نموذج التكلفة التاريخية

المبحث الرابع : القياس المحاسبي للموارد البشرية لمجمع صيدال باستخدام نموذج Lev & Schwartz

المبحث الخامس : مطابقة الخصائص النوعية للمعلومات المالية مع تطبيق محاسبة الموارد البشرية

المبحث الأول : التعريف بمجمع صيدال

سنتناول في هذا المبحث التعريف بالمؤسسة محل الدراسة وهي مجمع صيدال، بداية بتقديم الشركة الأم وفروعها عبر التراب الوطني وهيكلها التنظيمي، بالإضافة إلى مهامها وأهدافها، وكذا مختلف المصالح الإدارية التابعة للمجمع.

المطلب الأول: تقديم صيدال

1- **التعريف:** تعد صيدال شركة ذات أسهم برأسمال قدره 2.500.000.000 دينار جزائري. 80 % من رأسمال صيدال ملك للدولة و الـ 20 % المتبقية قد تم التنازل عنها في سنة 1999 عن طريق البورصة إلى المستثمرين من المؤسسات والأشخاص، تكمن مهمة صيدال في تطوير إنتاج وتسويق المواد الصيدلانية الموجهة للاستهلاك البشري، يتمثل الهدف الاستراتيجي لمجمع صيدال في تعزيز مكانته كرائد في إنتاج الأدوية الجينية والمساهمة بشكل فعلي في تجسيد السياسة الوطنية للدواء التي وضعت من قبل السلطات العمومية، إن صفة المؤسسة العمومية تحوّل مجمع صيدال مهتمّتين أساسيتين:

- ضمان استقلاله المالي والاستدامة في الحفاظ على توازنه المالي وضمان تحسّن القدرة التنافسية لمنتجاته، من أجل تحقيق أهداف نموه وتطوير موارده البشرية.
- تحقيق الأهداف المنوطة به من قبل الدولة، بصفتها المساهم الرئيسي.
- وفي إطار مهمته الأساسية، حدد مجمع صيدال خطوط العمل التي تمكّنه من ضمان نموه وتعزيز مكانته الرائدة في إنتاج الأدوية الجينية. في طليعة هذه الخطوط، يظهر مخطط شامل ومتكامل للتنمية يرافق توسع المجمع والذي يتمركز حول تثمين الموارد البشرية، تحسّن التنظيم ونظام المعلومات، تعزيز ثقافة المؤسسة وتنفيذ سياسة فعالة للاتصال:
- تعزيز القواعد الأخلاقية التي تهدف إلى تسوية وتطهير سوق الأدوية.
- المساهمة في الحد من الواردات.
- الانفتاح على الأسواق الخارجية.
- الزيادة من مستوى رضى المستهلك.

2- **النشأة:** أنشأت صيدال في 1982 عقب إعادة هيكلة الصيدلية المركزية الجزائرية وقد استفادت في هذا الإطار، من نقل مصانع الحراش والدار البيضاء وجسر قسنطينة. كما حوّل إليها في 1988، مركب "المضادات الحيوية" للمدية الذي كان على وشك الانتهاء من قبل الشركة الوطنية للصناعات الكيمائية).
في سنة 1989 وتبعا لتنفيذ الإصلاحات الاقتصادية، أصبحت صيدال مؤسسة عمومية اقتصادية تتميز باستقلالية التسيير، وفي سنة 1993، تم إضفاء تعديلات على القانون الأساسي للشركة، حيث سمح لها بالمشاركة في كل عملية صناعية أو تجارية يمكن أن تكون ذات صلة مع موضوعها الاجتماعي من خلال إنشاء شركات جديدة أو فروع، في سنة 1997، وضعت شركة صيدال مخطط إعادة هيكلة أسفر على تحويلها إلى مجمع صناعي يضم ثلاثة فروع (فارمال، انتيبوتيكال وبيوتيك)¹.

¹ التعريف بالمجمع، نقلاً عن: <https://www.saidalgroup.dz/ar/notre-groupe/historique>, consulté 24/07/2021

في 2009، رفعت صيدال من حصتها في رأسمال سوميدال إلى حدود 59%. وفي سنة 2010، قامت بشراء 20% من رأسمال شركة إيبيرال كما رفعت من حصتها في رأسمال شركة "تافكو" من 38.75% إلى 44.51%، في 2011، رفعت صيدال حصتها في رأسمال إيبيرال إلى حدود 60%، في جانفي 2014، شرع مجمع صيدال في إدماج فروع الآتي ذكرها عن طريق الامتصاص: أنتيبوتيكال، فارمال وبيوتيك.

المطلب الثاني: مهام وأهداف مجمع صيدال

إن المهمة الأساسية لمجمع لصيدال تكمن في توفير مجموعة متنوعة من الأدوية وبجودة عالية مع المساهمة في تحسين إمكانية إقنتاء المرضى للدواء، عن طريق تبني سياسة أسعار تناسب مختلف شرائح المجتمع، وتندرج ضمن هذه المهمة مجموعة من المهام التالية:¹

- إنتاج الأدوية بالإضافة إلى مختلف المواد الأولية المختلفة المستخدمة في الإنتاج الصيدلاني؛
 - استيراد وتصدير المواد الصيدلانية ومستلزماتها سواء على شكل مواد أولية، أو منتجات مصنعة أو تامة الصنع؛
 - القيام بالبحث والتطوير في المجال الطبي وصناعة المستحضرات الدوائية؛
 - تسويق المنتجات الصيدلانية عبر مختلف الأسواق المحلية والدولية؛
 - العمل على تلبية احتياجات السوق المحلية خاصة التصدير للأسواق الخارجية؛
 - تسير المحفظة المالية الخاصة بالمجمع؛
 - المراقبة الاستراتيجية لجميع الفروع والتنسيق فيما بينها؛
 - تحديد استراتيجيات عمليات الإنتاج والعمل على البحث والتطوير لإنتاج المنتجات الجديدة وتسويقها.
- كما يسعى مجمع صيدال لتحقيق أهداف استراتيجية أساسية تتمثل فيما يلي:
- تعزيز مكانته كرائد في إنتاج الأدوية الجنيصة؛
 - تحسين مردوديته لضمان ديمومته والوفاء بالتزاماته تجاه المساهمين؛
 - ضمان استقرار الكفاءات وتطوير الموارد البشرية؛
 - تطوير الشراكة لاكتساب التكنولوجيات الجديدة وتوسيع تشكيلة المنتجات نحو الأدوية الحديثة؛
 - مواكبة السياسة الوطنية للدواء والمشاركة الفعالة في الحد من فاتورة استيراد الأدوية وضبط السوق؛
 - خلق ثقافة مؤسسية مشتركة بين العمال.

وباعتبار مجمع صيدال فاعلا أساسيا وأداة لتحقيق السياسة الوطنية للصحة العمومية فإنه يطمح إلى تعزيز مكانته كرائد في سوق الدواء حتى يصبح مرجعا في محيط تنافسي منفتح على التكنولوجيات الحديثة والابتكارات كما يعمل على

¹ منشورات تعريفية خاصة بالمجمع.

الحفاظ على صورته وضمأن ديمومته، من خلال متابعة أهداف المجمع مع المراعاة المستمرة للقيم والمكونات الأساسية لمسؤوليته المجتمعية والمتمثلة في: النزاهة، الشفافية، المصداقية، المساءلة، التضامن الاجتماعي، الشراكة.

المطلب الثالث: التنظيم العام بمجمع صيدال

بعد قيام مجمع صيدال بإدماج فروع أنتيببوتيكال وفارمال وبيوتيك في جانفي 2014 عن طريق الامتصاص أدى هذا القرار الذي تمت الموافقة عليه من قبل هيئاته الإدارية إلى تنظيم جديد يضم ما يأتي:¹

1- المديرية العامة للمجمع:

تضم الهيكل الإداري الذي تنطوي عليه المديريات التالية: مديرية التسويق والإعلام الطبي، مديرية التحليل والمراجعة والتلخيص، المركزية للموارد البشرية، المديرية المركزية للوقاية الصناعية، مديرية المحفظة والاستراتيجية المالية، المديرية المركزية للتنظيم والإعلام، مديرية المشاريع الجديدة، مديرية الشراكة.

2- مصانع الإنتاج:

تمتلك صيدال 6 مصانع تقع في: الجزائر، المدية، قسنطينة وعنابة للإنتاج بقدرة إنتاج إجمالية قدرها 140 مليون وحدة بيع سنويا وتتمثل هذه المصانع فيما يلي:

- مصنع المدية:

متخصص في إنتاج المضادات الحيوية البنيسيلينية وغير البنيسيلينية. يتوفر على وحدتين خاصتين (بالتركب الجزئي) لإنتاج الأدوية التي يتم تناولها عن طريق الفم وعن طريق الحقن، ووحدة لإنتاج الاختصاصات الصيدلانية وكذا مبنين: أحدهما مخصص للمنتجات البنيسيلينية، والآخر للمنتجات غير البنيسيلينية.

- مصنع الدار البيضاء:

يقع في المنطقة الصناعية بالجزائر العاصمة، ويُنتج هذا المصنع تشكيلة واسعة من الأدوية في مختلف الأشكال (شراب، محلول، مرهم وأقراص).

- مصنع جسر قسنطينة:

يضم قسمين منفصلين: واحد لصناعة الأدوية على مختلف الأشكال (التحاميل، أمبولات وأقراص)، والآخر مزود بتكنولوجيا حديثة متخصصة في إنتاج المحاليل المكثفة (أكياس وزجاجات). يحتوي هذا المصنع على مخبر مراقبة الجودة.

- مصنع الحراش:

- مصنع قسنطينة: يقع في قسنطينة، في المنطقة الشرقية للبلد، يتوفر على ورشتين مختصتين في إنتاج الشراب.

- مصنع قسنطينة خاص بالأنسولين: متخصص في إنتاج الأنسولين البشرية من ثلاثة أنواع (السرير، القاعدي والمركب

25، على شكل قارورات).

- مصنع عنابة: متخصص في تصنيع الأشكال الصلبة.

¹ تنظيم مجمع صيدال، نقلاً عن: <https://www.saidalgroup.dz/ar/notre-groupe/historique>, consulté 24/07/2021

3-مراكز التوزيع:

بتوفرها على الوسائل اللوجستية القوية والإمكانات البشرية الشابة، الحيوية والمتخصصة، فإن هذه المراكز تضمن توزيع منتجات صيدال عبر كافة أنحاء التراب الوطني وهي:

- مركز التوزيع - وسط:

تأسس عام 1996 وكان أول مركز توزيع للمجمع. كان يهدف إلى تسويق وتوزيع كافة منتجات المجمع انطلاقاً من نقطة بيع واحدة. مكنت النتائج المشجعة المتحصل عليها، من إنشاء مركزين للتوزيع أحدها بباتنة والآخر بوهران.

- مركز توزيع - شرق: تأسس عام 1999 بباتنة، يضمن هذا المركز تسويق منتجات صيدال في المنطقة الشرقية.

- مركز التوزيع - غرب: تأسس عام 2000 من أجل ضمان توزيع أفضل للمنتجات في المنطقة الغربية.

4 - الفروع:

- سوميديال:

يقع في المنطقة الصناعية واد السمار، سوميديال هو نتاج شراكة بين مجمع صيدال (59%)، والمجمع الصيدلاني الأوروبي (36.45%) و فيناليب (4.55%). وتتضمن وحدة الانتاج سوميديال ثلاثة أقسام:

- قسم مخصص لإنتاج المنتجات الهرمونية،
- قسم لصناعة السوائل (شراب ومحاليل عن طريق الفم)،
- قسم لصناعة أشكال الجرعات الصلبة (كبسولات وأقراص).

- إبييرال:

إبييرال هي شركة ذات أسهم نابعة عن شراكة بين القطاعين العام / الخاص بين مجموعة صيدال (40%)، جلفار

(الإمارات العربية المتحدة) (40%) وفلاش الجزائر، المتخصصة في المواد الغذائية (20%). وتكمن المهام الرئيسية ل

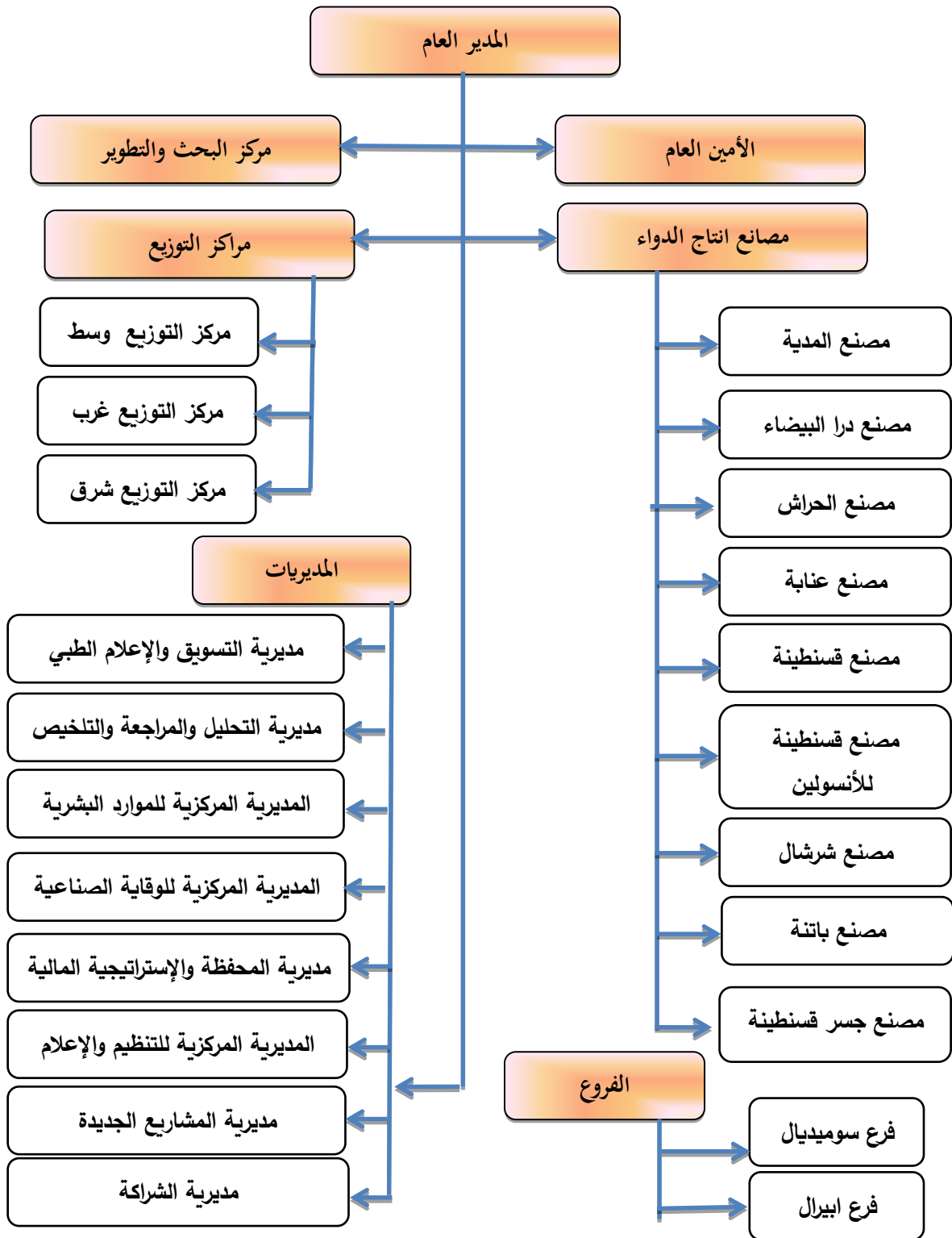
إبييرال في إنشاء وإستغلال مشروع صناعي لإنتاج المنتجات الصيدلانية الموجهة للاستخدام في الطب البشري.

يهدف المشروع الصناعي إبييرال إلى تحقيق ما يلي :

- صناعة الأدوية الجنيسة (حقن وأشكال جافة)،
- تغليف الأدوية (الأشكال الصلبة)،
- توفير خدمة التغليف ومراقبة الجودة بناء على طلب المنتجين المحليين.

والشكل التالي يلخص مكونات الهيكل التنظيمي لمجمع صيدال.

الشكل رقم(10): الهيكل التنظيمي لمجمع صيدال



المصدر : وثائق داخلية بالمجمع.

5- المساهمات:

تتمثل في الشركات الصيدلانية حيز النشاط التالية:

- وينشروب فارما صيدال (WPS):

تأسست WPS عام 1999 بين مجموعة صيدال (30%) وشركة سانوفي (70%) من أجل تصنيع وتجهيز وتسويق المنتجات الصيدلانية الموجهة للاستخدام البشري في الجزائر، إنطلقت وحدة الانتاج WPS الكائنة بالمنطقة الصناعية واد السمار، في الإنتاج في ديسمبر 2000. وتشغل حاليا 103 عاملا حيث حققت عام 2012، إنتاج 24.6 مليون وحدة لتبلغ قيمة مبيعاتها 1.8 مليار دينار.

- فايزر صيدال مانوفكتوريينغ (PSM):

تأسست PSM في عام 1998 وهي شركة مشتركة بين مجمع صيدال وشركة فايزر فارم الجزائر من أجل تصنيع وتوظيف وتسويق المنتجات الصيدلانية والكيميائية. وتتواجد وحدة PSM في المنطقة الصناعية لواد السمار، انطلقت في الإنتاج في فيفري 2003 وتوظف حاليا 63 عاملا وقد حققت في عام 2012 إنتاجا قيمته 10 ملايين وحدة ليبلغ رقم مبيعاتها 3.7 مليار دينار.

6- المشاريع الصيدلانية قيد الإنجاز:

* صيدال - نورث افريكا هولدينغ مانوفكتوريينغ - (FNI (SNM (مشروع قيد الإنجاز): وتعد SNM نتاج لشراكة أبرمت في سبتمبر 2012 بين مجمع صيدال (49%)، والشركة الكويتية نورث افريكا هولدينغ مانوفكتوريينغ (49%) والصندوق الوطني للاستثمار (02%) من أجل إنشاء مركز متخصص في تنمية وتصنيع وتسويق الأدوية المضادة للسرطان.

* تافكو (شركة تاسيلي للأدوية): وهي ثمرة شراكة أبرمت عام 1999 بين مجمع صيدال (44.51%)، اكديما، سيمماكو و جي بي أم من أجل تصنيع وتسويق واستيراد المنتجات الصيدلانية (الحقن والسوائل والقطرات). وتقع وحدة الإنتاج تافكو في المنطقة الصناعية بالروبية.

7- مساهمات الأخرى:

يحوز مجمع صيدال أيضا على مساهمات في شركات أخرى:

- الحيري كليرينغ (شركة مالية) 6.67%.

- نوفر (مؤسسة إنتاج الزجاج) 4.46%.

- اكديما (الشركة العربية للصناعات الدوائية والمستلزمات الطبية) 0.38%.

المبحث الثاني: إدارة الموارد البشرية بمجمع صيدال

تعتبر الموارد البشرية في أي منظمة حجر الأساس والقلب النابض لها في نشاطاتها العملية، ومن أجل المحافظة عليها وتحسين مردوديتها تهتم المنظمات بإدراجها وتسييرها وفق الهيكل التنظيمي لها، ومجمع صيدال هو من الشركات التي تهتم بعمّالها وموظفيها بكافة مستوياتهم الإدارية بدءاً بالتوظيف والتكوين مروراً بالتدريب المتواصل عبر المسار المهني إلى نهاية العمل والإحالة للتقاعد.

المطلب الأول: انتقاء وتوظيف الموارد البشرية

يقوم مجمع صيدال باستقطاب الموارد البشرية كسائر الشركات والمؤسسات في الوطن وفق التشريع الجزائري من خلال المصادر الداخلية المتمثلة في الترقية والنقل، بالإضافة إلى اعتماده أيضاً على المصادر الخارجية من خلال الاتصال بالوكالة الوطنية للتشغيل (ANEM) المتواجدة على مستوى كل ولاية لفروع المجمع وذلك لتوفير احتياجاتها من هذه الموارد. وفي حالة عدم تلبية الوكالة الوطنية للتشغيل لإحتياجاتها تلجأ الإدارة إلى الاعلان عن التوظيف على مستوى الجرائد اليومية والأسبوعية ومواقع الانترنت التابعة لمجمع صيدال، ووفق الاعلان يقوم المجمع بوضع جملة من الشروط والمتطلبات التي تتوفر في الوظيفة والمتمثلة في الخبرة والمستوى التعليمي لشاغل الوظيفة، إضافة إلى وضع حوافز تتمثل في الترقية والأجور المحفزة لاستقطاب الكفاءات وأصحاب الخبرة المميزة.

بعد الاعلان عن الوظائف الشاغرة واحتياجات المجمع من اليد العاملة بما فيها الكفاءات واستقطاب الموارد البشرية ينتقل المجمع للمرحلة التالية وهي انتقاء المترشحين الذين تتوافق مواصفاتهم مع متطلبات الوظيفة، حيث يتم اعتماد معيار الخبرة والكفاءة والمستوى التعليمي في عملية الاختيار، بعدها يتم اجراء مقابلة مع المترشحين الذين تم اختيارهم وذلك مع لجنة تحكيم داخلية خاصة (تابعة للمجمع) تقوم بالتأكد من مدى موافقة مهارات المترشحين مع مواصفات الوظيفة، عندها تأتي المرحلة الأخيرة وهي التعيين الذي يتم على مستوى الفرع الذي أجريت فيه المقابلة بصفة متربص لمدة 8 أشهر من أجل التعود على مختلف المهارات والقدرة على العمل، ومن ثم يتم ادماجهم بصفة رسمية مباشرة وظيفتهم المحددة.

المطلب الثاني: تكوين وتدريب الموارد البشرية

تستفيد الموارد البشرية في مجمع صيدال من دورات تدريبية متنوعة داخلية وخارجية، حيث تظهر هذه الأهمية من خلال إجراءات التدريب المستخدمة ومدى فعاليتها التي نُلتخصها في النقاط التالية:

- التطور الهائل في التكنولوجيات المعقدة والتي يترتب عنها تدريب وتأهيل الكوادر البشرية عند استخدامه.
- انفتاح الكثير من المؤسسات والفرق المتخصصة في تدريب وتأهيل الأفراد الذي سهل من هذه العملية بشكل كبير نحو برمجة مثل هذه التكوينات بشكل دوري.
- حاجة المؤسسة إلى التدريب كأداة فاعلة في مواجهة تحديات المحيط التنافسي العالمي.
- يشمل التدريب كافة المستويات الوظيفية من المديرية الوظيفية والإدارية والمديرية العملية.

أولاً: أهمية الموارد البشرية بالمجمع

إن للموارد البشرية أهمية كبيرة في مجمع صيدال من خلال الاهتمام برفع مستوى الأفراد وذلك بإقامة دورات للتعليم والتدريب بشكل مستمر، بغرض الزيادة في مستوى معارف ومهارات العاملين كما يحتل المورد البشري في المجمع مكانة خاصة من خلال قدرته على تحقيق أهداف المجمع. وتتمثل أهمها في النمو والبقاء، خاصة أصحاب المهارات والكفاءات والخبرات، وبناء على ذلك فالمجمع يسعى إلى الاستفادة من هذا النوع من الأفراد العاملين من خلال تبنيه لأساليب عمل يغلب عليها الطابع الجماعي، وذلك للاستفادة القصوى من إمكانياتهم حيث يعتبر مجمع صيدال أن العمل الجماعي أهم مبادئ العمل في المجمع.¹

فحسب المصادر الداخلية للمجمع، نجد أن العمل الجماعي يجد تطبيقاً واسعاً على مستوى مركز البحث والتطوير، حيث يتم تشكيل فرقاً مختصة في دراسة وتطوير الأدوية الجينية، هذه الفرق تكون محصلة تعاون بين باحثين تقنيين، مختصين في اليقظة التكنولوجية، مختصين في التسويق، مختصين في البحث والتطوير، خبراء في الإنتاج. فهذا التعاون أدى إلى زيادة في خبرة وكفاءة العاملين مما ساهم في توسيع تشكيلة منتجاته، حيث يوفر صيدال حالياً مجموعة واسعة من الأدوية تقدر 251 منتج، و20 من الأصناف العلاجية، و18 في شكل الجالينوس.²

ثانياً: أنواع تكوين الموارد البشرية بالمجمع

يعتبر التكوين والتطوير للموظفين عنصراً أساسياً من عناصر استراتيجية مجمع صيدال، على هذا الأساس تقوم إدارة المجمع بوضع برامج تدريبية وتكوينية هادفة وفعالة للعمال وهذا من أجل زيادة معارفهم وتدعيم اتجاهاتهم الفكرية وتحسين مهاراتهم وأدائهم في العمل وفي هذا الصدد يتبع القائمون على مجمع صيدال نوعين من التدريب هما:³

1- التدريب أثناء مزاولة العمل: هذا النوع من التدريب يخص الموظفين الجدد أو إدخال تكنولوجيا جديدة للمجمع، بحيث يتم مرافقته وتقديم شروحات وتفسيرات من قبل أصحاب الخبرة حول مختلف الوظائف بالإضافة إلى الوظيفة الجديدة، ويمس هذا التدريب الموظفين حديثي التوظيف بالأخص، بحيث يُطلق عليهم تسمية متربصون ومن بين هذه التدريبات نذكر: دورة تكوينية لفائدة عمال الإنتاج التي تدخل في إطار مواصلة سيرورة برامج التكوين التقنية، تكوين العمال من مختلف مواقع الانتاج تكويناً تدريبياً من طرف صيدال المجمع على مختلف الفروع صيدال من منطلق المنصب الى منطق الشغل والكفاءة: مست التحولات التنظيمية، الأدوات الضرورية للتسيير العقلانية للموارد البشرية حيث تم التخلي عن تحليل العمل، الذي كان يتم عبر منطق منصب العمل (تحديد المهام والتأهيلات المناسبة) وتعويضه بمنطق الشغل (المهنة) الذي أصبح الآن يعد أنسب منطق في العالم المهني المعاصر، والملاحظ بأن مجمع صيدال يسعى إلى تطوير موارده

¹ جودي أمينة، دور الكفاءات المحورية في تحقيق الميزة التنافسية للمجمعات الصناعية، دراسة حالة مجمع صيدال، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة بسكرة، 2019.

² وثائق داخلية خاصة بالمجمع.

³ أحمد يوسف، دهوم محمد الأمين، الإستراتيجيات المعاصرة لإدارة الموارد البشرية وعلاقتها بتحسين أداء المؤسسات الاقتصادية دراسة حالة مجمع صيدال، مجلة بحوث الإدارة والاقتصاد، جامعة الجلفة، الجزائر، العدد 1، 2019، ص ص 134-135.

البشرية من خلال تبني نظم تسييرية جديدة بهدف مساندة التطور الحاصل في بيئة الأعمال، وتحقيق جملة من الأهداف التي يسعى إليها كالتفوق وكسب رهان المنافسة، والرفع من حصته السوقية التي تؤدي إلى الزيادة في هامش الربح .

2- التدريب خارج العمل: ويكون خارج المجمع وفيه نوعان:

- **تدريب خارجي (داخل الوطن):** تقوم إدارة مجمع صيدال بإرسال الموظفين إلى معاهد التكوين مثل المعهد الوطني لمراقبة جودة المنتجات، كما تقوم بتنظيم لقاءات وندوات لفائدة العمال والمشاركة في مختلف التظاهرات العلمية المتخصصة، كالدورات التكوينية حول تقنيات البيع التي خصصت للعاملين المختصين في المبيعات خاصة بائعي الجملة، الصيادلة وباعة الصيدليات، وتهدف هذه الدورات التكوينية إلى رفع حجم المبيعات وتقوية سمعة مجمع صيدال. ومن خلال هذه الاستراتيجية التي يتبناها مجمع صيدال من التدريب الخارجي تمكن المجمع من الرفع من أدائه التنظيمي وزيادة مهارات العاملين والرفع من معارفهم وخبراتهم، مما أدى إلى كسب ميزة تنافسية للمجمع.

- **تدريب خارجي (خارج الوطن):** بناء على هذا النوع من التدريب تقوم إدارة المجمع بإرسال مجموعة من الموظفين إلى خارج الوطن من أجل التدريب على كيفية التعامل مع التجهيزات أو تقنيات إنتاج جديدة وحديثة التي تم اقتنائها، ويكون هذا التدريب على مستوى أماكن صنع وجلب هذه التجهيزات الجديدة، أو أماكن تطبيق هذه التقنيات الحديثة، من أجل تكوينهم في كيفية استعمالها وصيانتها وتطبيق التقنيات الجديدة. وفي الغالب يقوم المجمع بإرسال بعثات إلى الدول التي تربطها شراكة مع محارباها. ومن أهم المكاسب التي تحققت لمجمع صيدال من خلال الاعتماد على هذه الاستراتيجية في عملية التدريب هو التحكم الكبير في التكنولوجيا المستعملة على مستوى مديريات الإنتاج التابعة للمجمع، الأمر الذي قلل من حوادث العمل والحفاظة على الآلات والمعدات والتقليل من المنتجات المعيبة، مما انعكس بالإيجاب على المجمع.

المطلب الثالث: المعالجة المحاسبية للموارد البشرية بالمجمع

لكي نوضح كيفية معالجة الموارد البشرية للمجمع محاسبياً من حيث الاعتراف والقياس، لا بد من تلخيص أهم ما جاء به النظام المالي المحاسبي لمعالجة الأصول عامة والبشرية خاصة كالتالي:

أولاً: القياس المحاسبي للموارد البشرية

تطرقنا في الفصل الثالث من الدراسة إلى الطرق العديدة لقياس قيمة الموارد البشرية، وأنه ليس هناك إلزام في إتباع طريقة محددة لغياب التشريع في هذا المجال، وهذا ما جعل المجال واسعاً في اختيار النموذج الأنسب والأفضل للمؤسسات حسب الظروف والبيئة والأهداف، والنظام المحاسبي المالي لم يفصل بعد في الاعتراف بالموارد البشرية أصلاً من أصول المؤسسة، فضلاً أن يحدد طريقة قياس قيمتها، وهذا راجع لحداثة النظام المحاسبي المالي والظروف الاستثنائية المحيطة به وإجراءات التغيير لتطبيقه وما يخففه من مخاطر، والخوف من نتائج غير متوقعة وهو ما فرض على المشرع الجزائري التريث

قبل إصدار القوانين عن كل مستجد لما له من الأثر البالغ عن القوائم والتقارير المالية ومصداقيتها، والتي يحتاجها المستفيدون من معلومات مالية وغير مالية لاتخاذ القرار.

أما فيما يخص طرائق التقييم التي حددها المشرع الجزائري فقد جاء في القسم الثاني: قواعد عامة للتقييم ضمن الفصل الثاني: قواعد خاصة لتقييم والإدراج في الحسابات، في الفقرة الأولى:¹

" تركز طريقة تقييم العناصر المقيدة في الحسابات كقاعدة عامة على اتفاقية التكاليف التاريخية² في حين يعمد حسب بعض الشروط التي يحددها التنظيم والنسبة إلى بعض العناصر إلى مراجعة تجري على ذلك التقييم بالاستناد إلى:

- القيمة الحقيقية (أو الكلفة الراهنة) : التي عرفها المشرع بأنها " المبلغ الذي يمكن من أجله تبادل الأصل أو خصوم منتهية بين أطراف على دراية كافية و موافقة و عاملة ضمن شروط المنافسة الاعتيادية"³، فيظهر وهي أفضل الطرائق للقياس لأنها تعطي القيمة الحقيقية للأصل في تاريخ القياس مما يضيف عليها المصدقية والموثوقية أكثر من الطرائق الأخرى، لكن بوجود توفر شروطها كتواجد السوق الحر والذي يُعد توفره أمراً شبه منعدم وقليل التحقق في البيئة الجزائرية، وعليه فتطبيقها في ظل الظروف الحالية سيضيفي إلى إعطاء معلومات غير صادقة ولا تُعبر عن المصدقية والموثوقية، ورهان ذلك توفر الأسواق الملائمة والأطراف المؤهلة لتحقيق القيمة العادلة بصدق ووضوح.

- قيمة الإنجاز: وهي " مبلغ أموال الخزينة الذي يمكن الحصول عليه في الوقت الحالي من خلال بيع الأصول أثناء خروج إرادي"⁴، أي المبالغ التي تحملتها المؤسسة من أجل الحصول أو إنجاز أي أصل بشكل مستمر وهي قريبة من الواقع لإعطائها القيم الحقيقية.

- القيمة المحيئة (أو قيمة المنفعة): وتتمثل حسب المشرع "التقدير الحالي للقيم المحيئة للتدفقات المقبلة في أموال الخزينة ضمن المسار العادي للنشاط"⁵، هي ترجمة لعلاقات رياضية في تقدير قيم الموارد البشرية لمعرفة القيمة الحقيقية بدقة أكبر، وقد تكون بديلاً مناسباً للطرائق الأخرى، في ظل ضعف الاعتماد على المناهج الرياضية في تحليل القيم وملائمتها للواقع فإن هذه الطريقة قد لا تناسب كثير من المؤسسات.

نلاحظ من خلال ما سبق أن المشرع قد فصل إلى حد كبير في اختيار الطريقة التي يمكن أن نقيس بها قيمة الموارد البشرية بالاعتماد على مدخل التكلفة التاريخية كقاعدة عامة، إلا في بعض الحالات الاستثنائية غير المناسبة عند تطبيقها، فيمكن استخدام إحدى الطرائق الثلاث السالفة الذكر، وما هذه النافذة في استخدام بديل عن التكلفة التاريخية كدليل عن قُصورها في إعطاء الصورة الصادقة للمعلومة المالية، لأنها تعتمد عن التقييم لحظة الحصول على الأصل، ومتجاهلة ما ينجّر عنها من تغيير في المستقبل.

¹ الفقرة 1، القرار الوزاري رقم 08/156 المؤرخ في 2008/07/26، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، 2009، ص 6.

² تم التطرق إلى طريقة التكلفة التاريخية في الفصل الثالث من الدراسة، وهي تعتمد على إحصاء كل التكاليف المرتبطة بالأصل البشري الناجمة عن التعيين والاستقطاب والاختيار وكذا مصاريف التدريب والتكوين بحيث يتم إطفائها على مدى العمر الإنتاجي للمورد البشري.

³ القرار الوزاري رقم 08/156 المؤرخ في 2008/07/26، المرجع السابق، ص 87.

⁴ المرجع نفسه، ص 91.

⁵ المرجع نفسه، ص 90.

كما أن المشرع اتخذ من طريقة التكلفة التاريخية منهجاً واحداً وشرطاً لتقييد كل حسابات وبنود الميزانية، وهذا من أجل توحيد المرجع في التقييم ابتداءً، لكن عند إعادة التقييم مرة أخرى سواء بشكل دوري استجابة للنص القانوني أو استثناءً لأي سبب طارئ فإنه يُرخص في استخدام طرائق أخرى كطريقة القيمة الحقيقية أو القيمة العادلة)، القيمة المحيئة (أو قيمة المنفعة)، أو قيمة الإنجاز.

ثانياً: الاعتراف بالموارد البشرية

لقد وضع المشرع الجزائري الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي من خلال ما جاء به القانون: 07-11 الصادر بتاريخ 24/11/2007، في الفصل الثاني (الإطار التصوري والمبادئ المحاسبية والمعايير المحاسبية) لا سيما المادة السابعة منه بحيث يُشكّل الإطار التصوري للمحاسبة المالية دليلاً لإعداد المعايير المحاسبية وتأويلها واختيار الطريقة المحاسبية الملائمة عندما تكون بعض المعاملات وغيرها من الاحداث الأخرى غير معالجة بموجب معيار أو تأويل¹.
بمعنى أن النظام المالي المحاسبي هو القاعدة التي يعود إليها في كل ما هو مستجد في المجال المحاسبي والمالي، سواء أكان تفسيراً لمعيار أو تأويلاً لنظرية أو تطبيقاً عملياً لمنهج معين مستحدث كما هو الحال في موضوع محاسبة الموارد البشرية التي تُعتبر من المواضيع الحديثة والمعاصرة في المجال المحاسبي والمالي، وما تواجهه من إشكالات الاعتراف بالموارد البشرية وإدراجها ضمن أصول المنظمة من خلال مطابقتها للمواصفات والشروط التي تضعها الحكومات والهيئات التنظيمية المختصة وذلك في ظل غياب معيار دولي ينظم ويهيكل هذا النوع من المحاسبة، نذكر أن المشرع الجزائري وضع شروطاً للاعتراف بالأصول وإدراجها في القوائم المالية للمؤسسات، ما جاء في البند الأول من القرار الوزاري رقم 08/156 في البند الأول والذي نصه " يُدرج عنصر الأصول والخصوم والأعباء والمنتجات في الحسابات عندما²:

- يكون من المحتمل أن تعود منه أو إليه أية منفعة اقتصادية مستقبلية مرتبطة بالكيان.
- للعنصر كلفة أو قيمة يمكن تقييمها بطريقة صادقة.

إن المدقق جيداً في هذين الشرطين ومدى مطابقتها على الموارد البشرية يجد بأن الشرط الأول يمكن تحقيقه، فمن الواضح لدى كل الأطراف ما للمورد البشرية من طاقة كامنة يمكن تحويلها لمنفعة مستقبلية تستفيد منه المؤسسات طيلة مدة العمل، بل ويمكن أن تزيد من هذه الطاقة بالمساهمة في استغلال الموارد المادية الأخرى التي لا يمكن بأي شكل من الأشكال استغناؤها عن المورد البشري والمولّد لهذه المنفعة، وبالتالي يكفي لإدراج المورد ضمن الأصول إمكانية تحقيق المنفعة المستقبلية كالأصول المادية الأخرى، أما الشرط الثاني والمتعلق بتحديد كلفة الأصل وإمكانية قياس قيمتها بصورة صادقة، فإن التطور التكنولوجي وكثرة الطلب على الموارد البشرية ذات الأهمية جعلت المؤسسات تنفق أموالاً طائلة لاستقطاب وتعيين مثل هذا النوع من الموارد، بل والمواصلة في تدريبه وتطويره لما له من ميزة في سوق العمل، ولولا أن إدارة المؤسسات لديها مؤشرات بإمكانية تحقيق المنفعة المستقبلية من الموارد البشرية لَمَا تحمّلت كل هذه التكاليف، بل إن الكثير مُوقن بذلك بناءً على التجارب والدراسات العديدة التي أُجريت في الميدان، إضافة إلى ذلك فتعريف التثبيت

¹ المادة 7، القانون 11-07 المؤرخ في 25/11/2007 المتعلق بالإطار التصوري للنظام المحاسبي، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74، 2007، ص 4.

² البند الأول، القرار الوزاري رقم 08/156 المؤرخ في 26/07/2008، المرجع السابق، ص 6.

المعنوي ينطبق على المنفعة المحققة من المورد البشري فقد حددت المادة الأولى من القسم الأول: التثبيتات العينية المعنوية ضمن الفصل الثاني: قواعد خاصة لتقييم والإدراج في الحسابات، في الفقرة رقم 2:

" التثبيت المعنوي هو أصل قابل للتحديد غير نقدي وغير مادي مراقب ومستعمل في إطار أنشطته العادية"¹

فالمنافع المتأتية من الموارد البشرية هي أيضاً تثبيت معنوي خاصة مع الخبرات المتراكمة الناتجة من التدريب والتكوين والتجارب الميدانية والمقدرات العلمية والمهنية، فلا ينكر أحد وجودها في المورد البشري ولكن ليس لها وجود مادي ملموس وليست لها قيمة نقدية واضحة، وإلا كيف تُفسر الفرق بين مؤسستين لهما نفس الإمكانيات المادية ويختلفان في تحقيق الأرباح، فهذا دليل واضح على أثر الإمكانيات المعنوية المتمثلة في المورد البشري التي صنعت الفارق بفضل الكفاءة والخبرة وغيرها من مميزات النادرة، وبالتالي يمكن القول بأن يُدرج المورد البشري ضمن التثبيتات المعنوية تحت مسمى "الأصول البشرية" مثلاً.

¹ البند الأول، الفقرة 2، القرار الوزاري رقم 08/156 المؤرخ في 2008/07/26، المرجع السابق، ص8.

المبحث الثالث: القياس المحاسبي للموارد البشرية لمجمع صيدال باستخدام نموذج التكلفة التاريخية

بعد التفصيل في العديد من النماذج لتقييم الموارد البشرية في الفصل الثالث من الدراسة، والتي منها ما يعتمد على التكلفة ومنها ما يعتمد على القيمة الاقتصادية، وهناك من أدخل الجانب السلوكي للموارد البشرية وما يعتره من تغيرات نفسية وغيرها، تم اختيار نموذجي التكلفة التاريخية والقيمة الاقتصادية لتطبيقهما على المؤسسة محل الدراسة لأنه من الصعب جداً التطرق لكل النماذج وتطبيقها معا لبيان أي الطرائق هي الأفضل أو الأنسب ذلك للأسباب التالية:

- اختلاف ظروف العمل وتوظيف العمّال في مختلف المؤسسات الجزائرية.
- التداخل الكبير لأهداف المؤسسات الجزائرية مما يصعب تحديد أهداف مشتركة حول موضوع الدراسة.
- الاختلاف الكبير في الهياكل التنظيمية للمؤسسات الجزائرية وتنوع نشاطاتها وتداخلها.

المطلب الأول: أسباب اختيار تطبيق نموذج التكلفة التاريخية

كما أسلفنا الذكر بما أقرّه النظام المحاسبي المالي في تحديد طريقة تقييم التثبيتات المعنوية وهي التكلفة التاريخية، وبما أن مجمع صيدال لا يطبق محاسبة الموارد البشرية، وكذا حلّو القوائم المالية من بنود الأصول البشرية، وعليه فإنه يمكننا تطبيق نموذج التكلفة التاريخية للأسباب التالية:

- تعتبر الأصول البشرية من التثبيتات المعنوية، وتطبيقاً لما نص عليه النظام المحاسبي المالي فإن تقييمها يكون بطريقة التكلفة التاريخية.
- سهولة التطبيق نظراً لكون المعالجة المحاسبية تتطابق مع تلك المتبعة في معالجة التثبيتات المادية.
- إذا ما اعتمد نظام تنبؤ سليم يحدد وبشكل تقريبي المدة المتوقعة لبقاء الموارد البشرية في الشركة (كعقود العمل)، فإن هذه المعالجة تعتبر مناسبة لقياس قيمة الموارد البشرية.
- أن الاعتماد على بيانات التكلفة التاريخية لقياس قيمة الموارد البشرية يتفق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها (GAAP).

المطلب الثاني: نطاق تطبيق نموذج التكلفة التاريخية

سيتم تطبيق طريقة رسملة التكاليف الخاصة بالموارد البشرية وإطفاؤها على مدى المدة المستفاد منها، وستتم الدراسة على السنوات 2018-2019 حسب عدد العمال الموظفين الجدد. ويوضح الجدول التالي تطور عدد عمال المجمع.

الجدول رقم (8): تطور عدد العمال بمجمع صيدال خلال الفترة 2016-2019

إطارات	أعوان تحكم	أعوان تنفيذ	المجموع	-
1083	836	1004	2923	2016
1125	830	1008	2963	2017
1182	1014	879	3075	2018
1207	897	990	3094	2019

المصدر: تقارير التسيير للسنوات 2016-2017-2018-2019

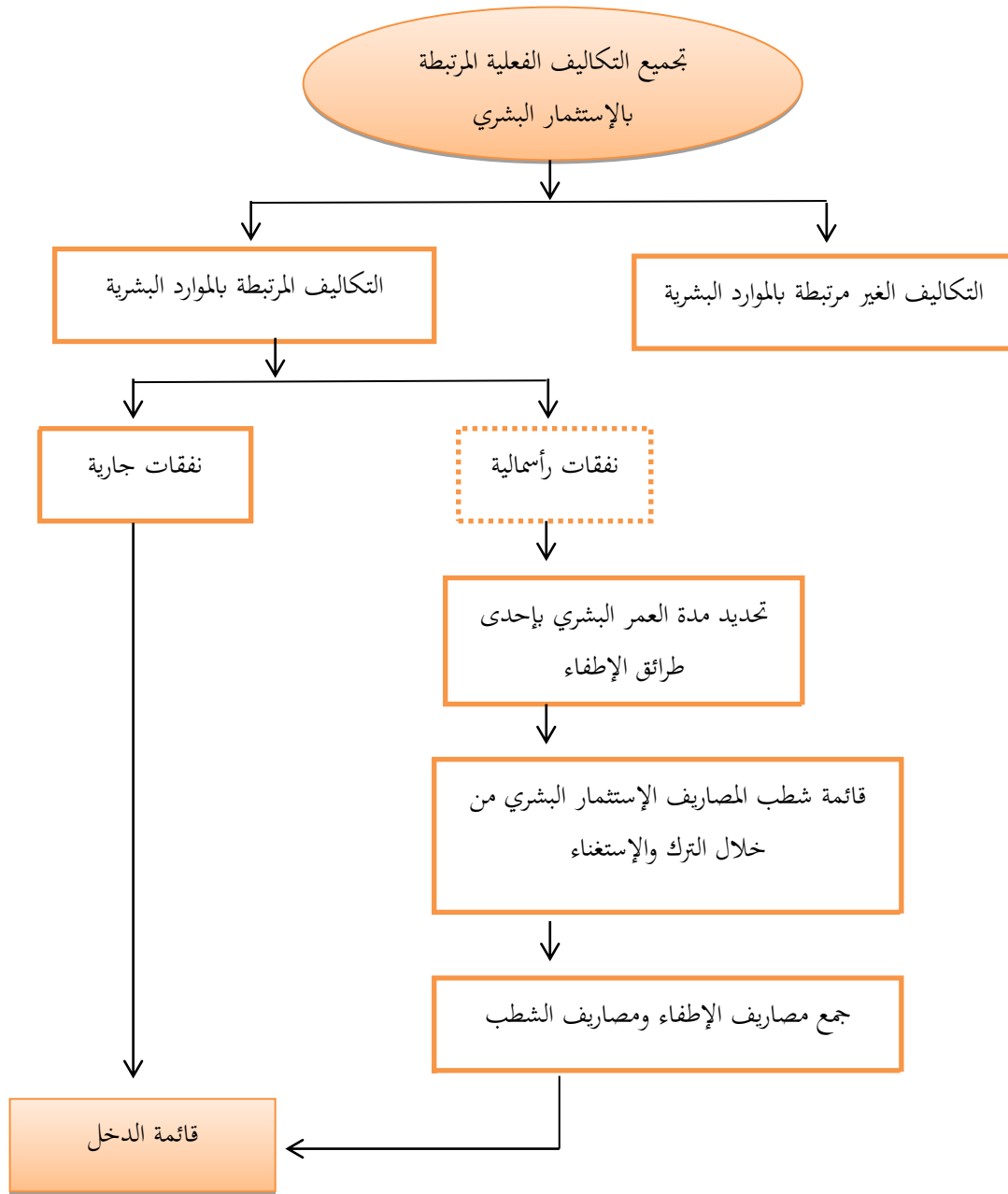
من خلال الجدول اعلاه نلاحظ بأن العدد الأكبر من الموظفين هم الإطارات يليهم أعوان التنفيذ ثم أعوان التحكم ومن خلال هذا الترتيب يتضح مدى أهمية الإطارات في نشاط المجمع التي تحتاج إليهم بنسبة كبيرة جداً من خلال الكفاءات والشهادات، وهذا راجع لطبيعة عمل المجمع باعتبارها صناعة تقوم على هذا الصنف من العاملين.

المطلب الثالث: خطوات وضع نموذج التكلفة التاريخية حيز التطبيق

يتطلب وضع مدخل قياس التكلفة التاريخية حيز التطبيق الفعلي إتباع الخطوات التالية:

- القيام بتجميع التكاليف الفعلية كتلك المرتبطة بالاستثمار البشري التي تمت من قبل في الشركة؛
 - دراسة البنود الكلفوية التي تم تجميعها ومن ثم فصل تلك التكاليف المرتبطة بالموارد غير البشرية؛
 - تجزئة بنود تكاليف الموارد البشرية بعد دراستها إلى مصاريف عادية تحمل على حساب النتيجة للسنة المالية التي تحققت فيها، وإلى رأسمالية تساهم في تكوين القيمة الحقيقية للموارد البشرية في المستقبل، أما بخصوص الموارد البشرية الجديدة فتنحتاج إلى تجميع مصروفاتها للعمل على رسملتها ومن خلال مركز كلفوي جديد؛
 - رسملة تكاليف الاستثمار البشرية وإظهارها ضمن بنود قائمة المركز التالي وضمن الحسابات المتناسبة طبيعة ذلك الانفاق من حيث خصائص التكاليف واعتباراتها؛
 - تحديد مدة إطفاء تكاليف الاستثمار البشرية والتي من خلالها يمكن استخدامه اقتصادياً؛
 - استخدام إحدى طرائق الإطفاء، ويفضل استخدام طريقة القسط الثابت في توزيع تكاليف الاستثمار البشرية؛
 - شطب مصاريف الاستثمار البشرية الناجمة عن الترك والاستغناء ودورن العمل وانتهاء المهارة؛
 - جمع مصاريف الإطفاء مع مصاريف الشطب وتحميلها لحساب النتيجة للسنة التي حدثت بها.
- ويمكن تلخيص كل ما سبق في الشكل التالي.

الشكل رقم (11) : خطوات وضع نموذج التكلفة التاريخية حيز التطبيق



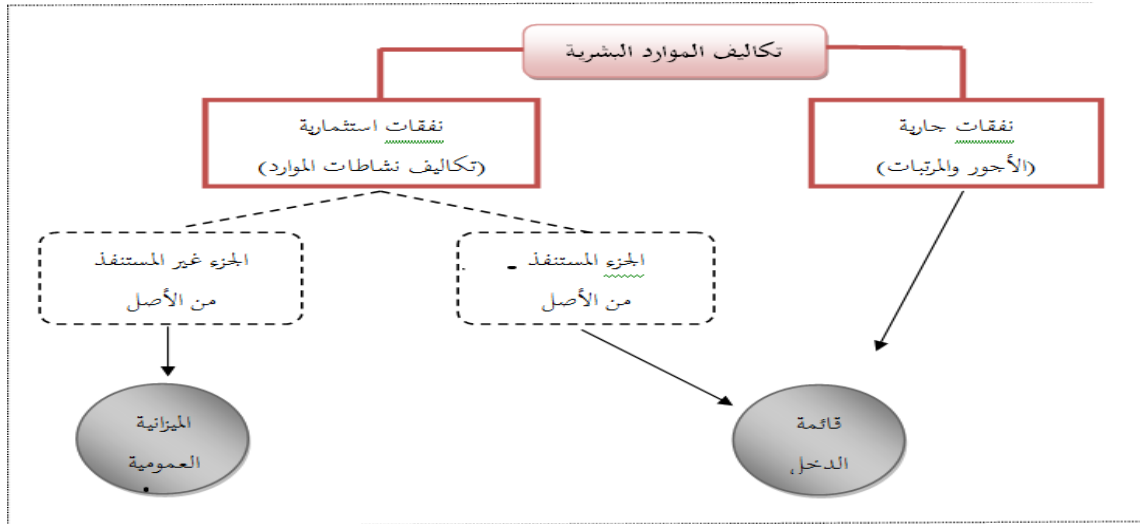
المصدر: من إعداد الطالب

المطلب الرابع: قياس تكاليف الموارد البشرية للمجمع باستخدام نموذج التكلفة التاريخية

إن التكاليف التي تتعلق بالموارد البشرية التي يتحملها المجمع في إطار الحصول على موارده البشرية هي:

- تكاليف الاستقطاب: تتمثل في إعلان التعيين على مستوى مديريات التشغيل بالولايات المعنية بفروع المجمع بحيث لا تنفق الشركة أية مصاريف تذكر وعليه فإن مبالغها غير معتبرة.
- تكاليف الاختبار: تتمثل في اختبار المرشحين للتوظيف عن طريق اختيارهم مع لجنة تحكيم داخلية خاصة (تابعة للمجمع وتتميز بالخبرة) تقوم بالتأكد من مدى موافقة مهارات المرشحين مع مواصفات الوظيفة أحد ثم تحدد هذه التكاليف وترسل للمجمع.

- تكاليف التدريب والتأهيل: هي التكاليف الخاصة بتكوين وتأهيل الموارد البشرية قبل إستئنافهم العمل وأثناء مساهمهم المهني عن طريق المعاهد والمدارس المتخصصة بالتكوين المحلية والأجنبية.
 - تكاليف التعيين: لا توجد تكاليف تُذكر خاصة بالتعيين سوى تقديم منحة خاصة بالمرشحين خلال مدة تكوينهم.
- إن طرائق المعالجة المحاسبية المتعلقة بالموارد البشرية، تتم بعد رسملة كل المصاريف اللازمة للحصول على المورد البشري والتي تعتبر جزء من تكلفة المورد البشري، يمكن توضيح هذه التكاليف في الشكل التالي.
- الشكل رقم (12) : معالجة تكاليف الموارد البشرية



المصدر: عبد الحليم سعدي، مريم عمارة، إمكانية رسملة واستنفاد المورد البشرية من خلال منهج مقترح لآليات الاعتراف به محاسبيا، مجلة الاقتصاديات المالية وإدارة الأعمال، جامعة بسكرة، الجزائر، 2018، العدد 49، ص 60.

أولاً: المصاريف المتعلقة بالموارد البشرية لسنة 2018:

سيتم تناول هذه المصاريف من خلال المعالجة المحاسبية لها والتسجيل المحاسبي لإطائها قبل وبعد استخدام نموذج التكلفة التاريخية، وبما أن هناك ثلاث فئات عمالية في المجمع هي الإطارات وأعاون التحكم وأعاون التنفيذ، ونظراً لكبر حجم العينة والذي يبلغ العدد الإجمالي للموظفين الجدد 241 عامل فإنه سيتم التركيز على أكثر فئة مستفاداً وبأكبر مبلغ منفق عليها وهي فئة الإطارات حيث يبلغ عددهم 57 إطار جديد في سنة 2018 دج أي بنسبة 23.65 %.

1- المعالجة المحاسبية لتكاليف الموارد البشرية لسنة 2018 :

يتم معالجة التكاليف المرتبطة بالموارد البشرية بالمجمع على أنها تكاليف إيرادية تحمّل في نفس السنة المالية التي أنفقت فيها هذا المصاريف حسب نوعها (أنظر الملحق رقم 2) ويكون القيد المحاسبي كما يلي:

إلا أنه لعدم الحصول على المعلومات الخاصة بالموارد البشري بالجمع بسبب خصوصية هذه المعلومات، فسيتم اعتماد مدة الإحتفاظ بالموارد البشري من تاريخ توظيفه إلى سن التقاعد كما ذكرنا سابقاً وذلك للتعبير عن عمره الإنتاجي، وذلك بموجب القانون رقم 15/16 المؤرخ في 31 ديسمبر 2016 الذي ينص على أن السن القانونية للتقاعد هي 55 سنة للمرأة و60 سنة للرجل.

ومن أجل معرفة العمر الإنتاجي المتوقع للمورد البشري وفق للقانون المذكور أعلاه، فإنه يجب معرفة تاريخ ميلاد المورد البشري، تاريخ التوظيف، وكذا جنسه وتكون العلاقة كالتالي:

العمر الإنتاجي = سن التقاعد - (سنة التوظيف - سنة الميلاد).

- الرجل: = 60 - (سنة التوظيف - سنة الميلاد)

- المرأة: = 55 - (سنة التوظيف - سنة الميلاد)

بتطبيق هذه القاعدة حسب سنوات الدراسة وذلك ابتداء من تاريخ التوظيف لسنة 2018 يكون العمر الإنتاجي للمورد البشري كالتالي:

- الرجل: = 60 - (2018 - 1976) = 20 سنة

- وهكذا لبقية الموارد البشرية لسنة 2018 (أنظر الملحق رقم 3)

وبالنسبة لتكلفة الأصل البشري لكل مورد بشري فإنها تُحدد بقسمة القيمة الإجمالية للتكاليف المرسمة على عدد الإطارات والتي تساوي 57 بالنسبة لسنة 2018 كالتالي:

$$\text{قيمة الأصل البشري الواحد} = 57 / 7.761.922.00 = 136.174.07 \text{ دج}$$

بجمع الأقساط السنوية للموارد البشرية يكون التسجيل المحاسبي لقسط الإطفاء كالتالي (أنظر الملحق رقم 3)

ويكون القيد المحاسبي كما يلي:

حساب مدین	حساب دائن	البيانات	المبلغ مدین	المبلغ دائن
		2018/12/31		
681		مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيم	308.762.69	
	2808	إهلاك الأصول البشرية		308.762.69
تسجيل قسط الإطفاء لسنة 2018				

ثانياً: المصاريف المتعلقة بالموارد البشرية لسنة 2019:

سيتم تناول هذه المصاريف من خلال المعالجة المحاسبية لها والتسجيل المحاسبي لإطفائها قبل وبعد تطبيق نموذج التكلفة التاريخية بالنسبة لسنة 2019، وقد بلغ العدد الإجمالي للموظفين الجدد في هذه السنة 136 عامل حيث سيتم التركيز على أكثر فئة مستفاداً وبأكبر مبلغ منفق عليها وهي فئة الإطارات حيث يبلغ عددهم 25 إطار جديد في سنة 2019 دج أي بنسبة 18.38 %.

1- المعالجة المحاسبية لتكاليف الموارد البشرية لسنة 2019:

يعالج المجمع هذه التكاليف على أنها تكاليف إيرادية تحمل في نفس السنة المالية التي أنفقت فيها هذا المصاريف حسب نوعها (أنظر الملحق رقم 2) ويكون القيد المحاسبي كالتالي:

المبلغ دائن	المبلغ مدين	البيان	حساب مدين	حساب دائن
خلال 2019				
	150.000.00	تكاليف الاختبار	63X	
	3.894.874.00	تكاليف التأهيل والتدريب	63X	
	1.528.741.00	تكاليف التعيين	63X	
5.573.615.00		البنك	512	
تسجيل تكاليف الموارد البشرية ضمن المصاريف الجارية				

أما المعالجة المحاسبية وفق نموذج التكلفة التاريخية لمحاسبة الموارد البشرية فيتم فيها رسملة تكاليف الموارد البشرية على اعتبار هذه التكاليف رأسمالية، ويكون القيد المحاسبي كالتالي:

المبلغ دائن	المبلغ مدين	البيان	حساب مدين	حساب دائن
2019/12/31				
	5.573.615.00	أصول بشرية	208	
150.000.00		تكاليف الاختبار	63X	
3.894.874.00		تكاليف التأهيل والتدريب	63X	
1.528.741.00		تكاليف التعيين	63X	
رسملة تكاليف الموارد البشرية لسنة 2019				

2- تسجيل مصاريف إطفاء التكاليف المرسمة لسنة 2019:

يتحدد العمر الإنتاجي المتوقع للمورد البشري كما تم حسابه في سنة 2018 بالعلاقة التالية:

العمر الإنتاجي = سن التقاعد - (سنة التوظيف - سنة الميلاد).

الرجل: = 60 - (سنة التوظيف - سنة الميلاد)

المرأة: = 55 - (سنة التوظيف - سنة الميلاد)

هكذا يتم تحديد العمر الإنتاجي للموارد البشرية لسنة 2019 (أنظر الملحق رقم 3).

وبالنسبة لتكلفة الأصل البشري لكل مورد بشري فإنها تُحدد بقسمة القيمة الإجمالية للتكاليف المرسمة على عدد

الموارد البشرية فئة الاطارات والتي تساوي 25 بالنسبة لسنة 2019 كالتالي:

قيمة الأصل البشري الواحد = $25/5.573.615.00 = 222.944.60$ دج

يجدر الذكر بأنه قمنا برسملة تكاليف الموارد البشرية لسنة 2018 وسجلنا قسط الإطفاء الأول لسنة 2018 وعليه

نسجل الأقساط الباقية حسب المدة المتبقية فيكون القسط الإجمالي لإطفاء الموارد البشرية لسنة 2019 يساوي إلى

مجموع قسط 2018 + قسط 2019 = $203.053.47 + 308.762.69 = 511.816.16$ دج. وبجمع الأقساط

السوية للموارد البشرية (أنظر الملحق رقم 3) يكون التسجل المحاسبي لقسط الإطفاء كما يلي:

حساب مدين	حساب دائن	البيان	المبلغ مدين	المبلغ دائن
2019/12/31				
681		مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيم	511.816.16	
	2808	إهلاك الأصول البشرية		511.816.16
تسجيل قسط الإطفاء لسنة 2019 و 2018				

المطلب الخامس: التغير في قيم عناصر القوائم المالية للمجمع بعد تطبيق نموذج التكلفة التاريخية

إن تطبيق نموذج التكلفة التاريخية على مجمع صيدال باعتبار التكاليف المرتبطة الموارد البشرية مصاريف رأسمالية تُطْفِئ على السنوات المتوقع الاستفادة من هذه الموارد البشرية، وليست جارية تُحْمَل في نفس السنة التي أنفقت فيها هذه التكاليف، يؤدي حتماً إلى تغيير في طبيعة وقيم عناصر القوائم المالية للمجمع، وهذا ما سنحاول التعرف عليه من خلال تتبع هذا التغير عبر سنوات الدراسة.

أولاً: التغير في عناصر القوائم المالية للشركة بعد تطبيق نموذج التكلفة التاريخية لسنة 2018

فيما يلي توضيح التغير في القوائم المالية لمجمع صيدال والمتمثلة في قائمة المركز المالي (الأصول والخصوم) وقائمة الدخل، بمقارنة تلك المعدة باستخدام المحاسبة التقليدية والقوائم المعدة على أساس نموذج التكلفة التاريخية لمحاسبة الموارد البشرية لسنة 2018.

1- التغير في قائمة المركز المالي:

من خلال الجدول رقم (9) أدناه يتضح جلياً التغير في عناصر قائمة المركز المالي من خلال إدراج بند جديد فيها، الذي يعبر عن تكاليف الخاصة بالموارد البشرية تحت مسمى " الأصول البشرية" والمقدرة بـ : 7.453.868.53 دج والذي يمثل القيمة الصافية لتكاليف الموارد البشرية المرشحة بعد إستبعاد القسط السنوي والمقدر بـ : 308.762.69 دج، الأمر الذي أدى إلى إرتفاع قيمة الأصول لسنة 2018 إلى : 39 ، 581 ، 797 ، 830.45 دج.

فيما يتضح من الجدول رقم (10) أن هناك إرتفاع في قيمة الخصوم بقيمة: 6.687.916.23 دج، يظهر من خلال الزيادة حقوق الملكية في النتيجة الصافية وهي قيمة الأصول البشرية بعد استبعاد قسط الإطفاء وكذا الضرائب الواجبة الدفع والمقدرة بـ: 765.243.08 دج المعبر عنها بالفائض بين قيمة الأصول البشرية والقسط السنوي لإطفائها.

الجدول رقم(9) : أصول المجمع قبل وبعد استخدام نموذج التكلفة التاريخية لمحاسبة الموارد البشرية لسنة 2018

نسبة التغيير %	الفوارق المسجلة	المبالغ الصافية بعد تطبيق النموذج	المبالغ الصافية * قبل تطبيق النموذج	الأصول
عدم وجود أثر		115 ،414 ،200.00	115 ،414 ،200.00	فارق بين الإقتناء-المنتوج: الإيجابي أو السلبي
+100	+7 ،453 ،159.31	7 ،453 ،159.31	--	أصول بشرية
عدم وجود أثر		139 ،733 ،986.51	139 ،733 ،986.51	تثبيتات معنوية
		2 ،391 ،687 ،791.42	2 ،391 ،687 ،791.42	أراضي
		2 ،312 ،989 ،288.09	2 ،312 ،989 ،288.09	مباني
		3 ،976 ،090 ،139.77	3 ،976 ،090 ،139.77	تثبيتات عينية أخرى
		10 ،759 ،890 ،495.72	10 ،759 ،890 ،495.72	تثبيتات يجرى امتيازها
		0.00	0.00	تثبيتات مالية
		1 ،433 ،217 ،458.23	1 ،433 ،217 ،458.23	مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة بها
		223 ،859 ،928.10	223 ،859 ،928.10	إشتراقات وحقوق أخرى ملحقة
		3 ،000 ،000 ،000.00	3 ،000 ،000 ،000.00	سندات أخرى مثبتة
		152 ،869 ،240.73	152 ،869 ،240.73	القروض والأصول الأخرى غير الجارية
	324 ،860 ،044.51	324 ،860 ،044.51	ضرائب مؤجلة أصول	
+0.03	+7 ،453 ،159.31	24 ،838 ،065 ،732.39	24 ،830 ،612 ،573.08	مجموع الأصول غير الجارية
عدم وجود أثر		6 ،288 ،271 ،950.21	6 ،288 ،271 ،950.21	مخزونات جارية
		3 ،681 ،013 ،225.61	3 ،681 ،013 ،225.61	الزبائن
		1 ،391 ،490 ،814.49	1 ،391 ،490 ،814.49	المدينون الآخرون
		228 ،705 ،651.05	228 ،705 ،651.05	الضرائب وما شبهها
		18 ،559 ،989.19	18 ،559 ،989.19	الأموال الموظفة والأصول المالية الأخرى
		3 ،135 ،689 ،758.29	3 ،135 ،689 ،758.29	الحزينة
	14 ،743 ،731 ،388.84	14 ،743 ،731 ،388.84	مجموع الأصول الجارية	
+0.02	+7 ،453 ،159.31	39 ،581 ،797 ،121.23	39 ،574 ،343 ،961.92	المجموع العام للأصول

* بناء على ميزانية المجمع لسنة 2018.

الجدول رقم(10) : خصوم المجمع قبل وبعد استخدام نموذج التكلفة التاريخية لمحاسبة الموارد البشرية لسنة 2018

نسبة % التغيير	الفوارق المسجلة	المبالغ الصافية بعد تطبيق النموذج	المبالغ الصافية* قبل تطبيق النموذج	الخصوم
عدم وجود أثر		2,500,000,000.00	2,500,000,000.00	رأس المال الصادر
		411,677,000.00	411,677,000.00	مساهمات خاصة أخرى
		13,461,406,696.77	13,461,406,696.77	علاوات وإحتياطيات
		1,272,192,408.65	1,272,192,408.65	فوارق إعادة التقييم
		1,016,986,928.55	1,016,986,928.55	فارق المعادلة
+0.57	+6,687,916.23	1,180,902,307.21	1,174,214,390.98	صافية نتيجة
عدم وجود أثر		-866,679,031.92	-866,679,031.92	رؤوس أموال أخرى /ترحيل من جديد
		826,612,003.56	826,612,003.56	حساب الوحدات
+0.03	+6,687,916.23	19,803,098,312.82	19,796,410,396.59	مجموع الأموال الخاصة
عدم وجود أثر		10,923,905,958.66	10,923,905,958.66	قروض وديون مالية
		19,887,217.01	19,887,217.01	ضرائب مؤجلة ومؤونات
		593,645,268.24	593,645,268.24	ديون أخرى غير جارية
		1,433,885,167.65	1,433,885,167.65	مؤونات ومنتجات ثابتة مسبقا
		12,971,323,611.56	12,971,323,611.56	الخصوم غير الجارية مجموع
1		2,249,615,538.04	2,249,615,538.04	موردون وحسابات ملحقه
+0.38	+765,243.07	202,099,489.68	201,334,246.61	ضرائب
عدم وجود أثر		3,734,753,856.30	3,734,753,856.30	ديون أخرى
		620,906,312.83	620,906,312.83	خزينة سالبة
		6,807,375,196.85	6,806,609,953.78	مجموع الخصوم الجارية
+0.17	+7,453,159.31	39,581,797,121.23	39,574,343,961.93	مجموع عام الخصوم

*بناء على ميزانية المجمع لسنة 2018

هذا؛ كما يوضح الجدول التالي الفارق في قيم عناصر قائمة المركز المالي بعد تطبيق نموذج التكلفة التاريخية لحاسبة الموارد البشرية.

الجدول رقم (11): التغير في قيم عناصر قائمة المركز المالي بعد تطبيق نموذج التكلفة التاريخية لحاسبة الموارد البشرية لسنة 2018

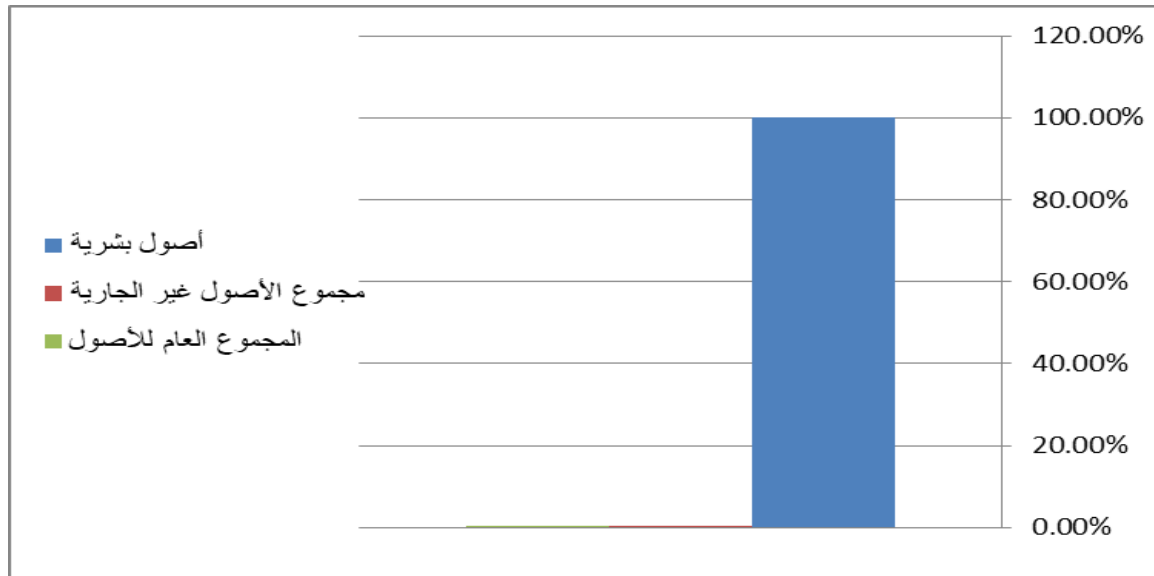
الأصول	المبالغ الصافية* قبل تطبيق النموذج	المبالغ الصافية بعد تطبيق النموذج	النسبة %
أصول بشرية	--	7,453,159.31	+100
مجموع الأصول غير الجارية	24,830,612,573.08	24,838,065,732.39	+0.03
المجموع العام للأصول	39,574,343,961.92	39,581,797,121.23	+0.02
الخصوم			
النتيجة الصافية	1,174,214,390.98	1,174,214,390.98	+0.057
مجموع الأموال الخاصة	1,180,902,307.21	1,180,902,307.21	+0.03
ضرائب	19,796,410,396.59	19,796,410,396.59	+0.38
مجموع عام الخصوم	19,803,098,312.82	19,803,098,312.82	+0.017

*بناء على ميزانية المجمع لسنة 2018.

أ- التغير في الأصول:

نلاحظ من الشكل البياني أدناه بأن الأصول البشرية زادت بما نسبته 100% بسبب عدم تطبيق محاسبة الموارد البشرية أصلاً، في حين نجد أن نسبة الزيادة في مجموع الأصول الغير جارية والمجموع العامل للأصول تكاد تقترب من الصفر وذلك لارتفاع قيمة الأصول المادية الأراضي والمباني وكذا كافة الحقوق ما يجعل الأثر ضئيل.

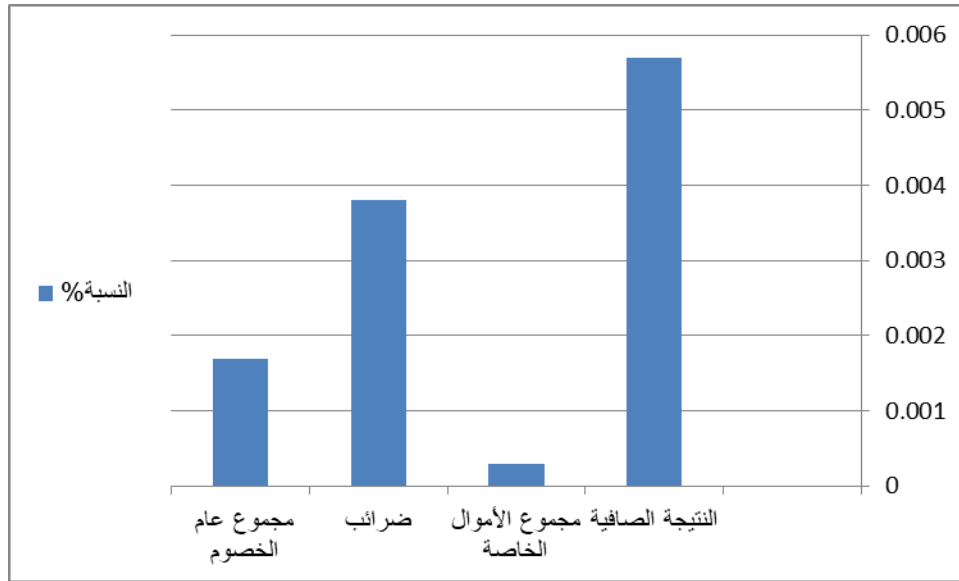
الشكل رقم (13) : التغير في الأصول بعد استخدام نموذج التكلفة التاريخية لسنة 2018



ب- التغيير في الخصوم:

يتبين من الشكل أدناه بأن قيم الخصوم قد تغيرت بنسب متفاوتة حيث بلغت نسبة التغيير في النتيجة الصافية 0.57% ونسبة ضئيلة تصل لـ 0.03% لمجموع الأموال الخاصة وذلك لكبر رأس المال والمساهمات والملحقات الأخرى، في حين بلغت نسبة التغيير في الضرائب 0.38% ونسبة المجموع العام للخصوم 0.17% وهي نسبة ضئيلة نظراً للقيم العالية لعناصر الخصوم الأخرى.

الشكل رقم (14) : الفارق في الخصوم بعد استخدام نموذج التكلفة التاريخية لسنة 2018



2- التغيير في قائمة الدخل:

من الجدول رقم (12) نلاحظ التغيير الواضح في هذه القائمة من خلال إدراج بند جديد حول الأصول البشرية، وذلك من ناحية نقصان التكاليف المتعلقة بالموارد البشرية والمقدرة بـ : 7.761.922.00 دج من أعباء المستخدمين، لتزيد من الفائض الإجمالي للاستغلال بنفس القيمة، كما زادت قيمة مخصصات الاهتلاك بقيمة: 308.762.69 دج الذي يمثل القسط السنوي لإطفاء تكاليف الأصول البشرية، ما يزيد من قيمة النتيجة العملياتية بقيمة 7.453.159.31 دج التي تمثل قيمة الأصول البشرية بعد طرح القسط السنوي لها، وهذا بدوره يؤدي إلى ارتفاع النتيجة العادية قبل الضرائب بنفس القيمة، فيما زادت قيمة الضرائب الواجبة الدفع بقيمة 765.243.08 دج ممّا أدى إلى تغيير النتيجة الصافية للأنشطة العادية بالزيادة بقيمة 6.687.916.23 دج والتي تمثل إلى القيمة الصافية للأصول البشرية بعد طرح الضرائب الواجبة الدفع وبنفس القيمة زادت النتيجة الصافية للسنة.

الجدول رقم(12) : قائمة الدخل قبل وبعد استخدام نموذج التكلفة التاريخية لسنة 2018

نسبة التغيير %	الفوارق المسجلة	المبالغ بعد تطبيق النموذج	المبالغ * قبل تطبيق النموذج	البيان
		10,317,577,775.54	10,317,577,775.54	رقم الأعمال
		272,122,098.95	272,122,098.95	تغير مخزونات المنتجات المصنعة قيد الصنع
		0.00	0.00	الإنتاج المثبت
		0.00	0.00	إعانات الإستغلال
		10,589,699,874.49	10,589,699,874.49	إنتاج السنة المالية
		-4,624,142,242.57	-4,624,142,242.57	المشتريات المستهلكة
		-1,067,499,186.54	-1,067,499,186.54	الخدمات الخارجية و الإستهلاكات الأخرى
		-5,691,641,429.11	-5,691,641,429.11	استهلاك السنة المالية
		4,898,058,445.38	4,898,058,445.38	القيمة المضافة للإستغلال
+0.23	-7,761,922.00	-3,322,000,288.93	-3,329,762,210.93	أعباء المستخدمين
عدم وجود أثر		-169,982,582.04	-169,982,582.04	الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة
+0.56	7,761,922.00	1,406,075,574.41	1,398,313,652.41	الفائض الإجمالي عن الإستغلال
عدم وجود أثر		1,159,167,515.64	1,159,167,515.64	المنتجات العملية الأخرى
		-188,852,963.84	-188,852,963.84	الأعباء العملية الأخرى
+0.02	-308,762.69	-1,455,102,560.77	-1,454,793,798.08	مخصصات للإهتلاك والمؤونات
أثر عدم وجود		380,039,983.32	380,039,983.32	استرجاع خسائر القيم والمؤونات
+0.58	+7,453,159.31	1,301,327,548.76	1,293,874,389.45	النتيجة العملية
عدم وجود أثر		200,013,164.65	200,013,164.65	المنتجات المالية
		-254,951,764.57	-254,951,764.57	الأعباء المالية
		-54,938,599.92	-54,938,599.92	النتيجة المالية
+0.60	+7,453,159.31	1,246,388,948.84	1,238,935,789.53	النتيجة العادية قبل الضرائب
+0.60	+765,243.08	-127,971,305.08	-127,206,062.00	الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية
عدم وجود أثر		-21,232,781.46	-21,232,781.46	الضرائب المؤجلة حول النتائج العادية
+0.59	+6,687,916.23	1,139,650,425.22	1,132,962,508.99	النتيجة الصافية للأنشطة العادية
		44,778,352.30	44,778,352.30	نتيجة الأقلية
		-3,526,470.31	-3,526,470.31	في النتيجة من الشركات المطروحة في المعادلة
+0.59	+6,687,916.23	1,180,902,307.21	1,174,214,390.98	النتيجة الصافية للسنة

*بناء على جدول النتائج المجمع لسنة 2018.

والجدول التالي يوضح التغيير الحاصل في قائمة الدخل بعد تطبيق نموذج التكلفة التاريخية محاسبة الموارد البشرية.

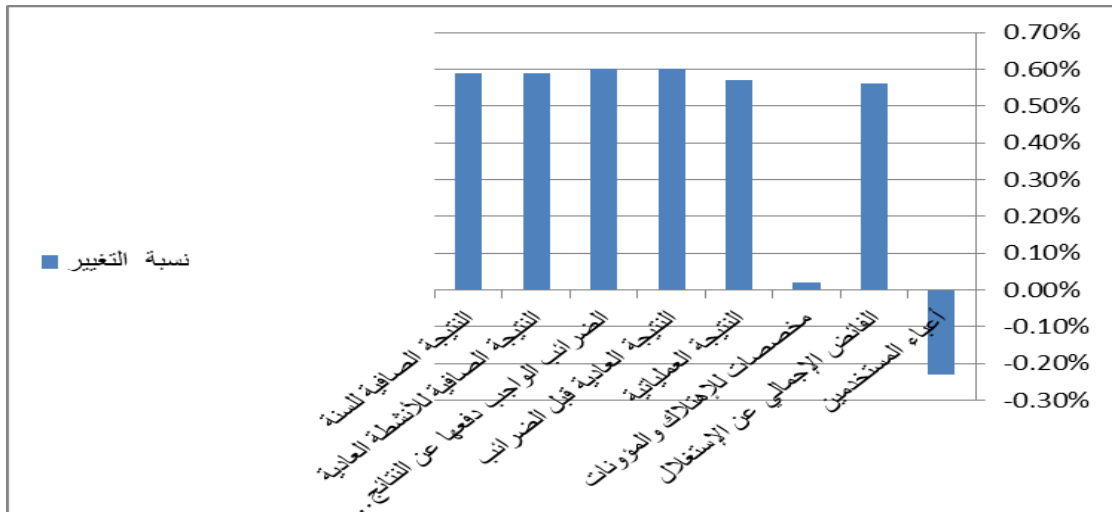
الجدول رقم (13): الفارق في قائمة الدخل بعد استخدام نموذج التكلفة التاريخية لسنة 2018

النسبة التغيير %	المبالغ بعد تطبيق النموذج	المبالغ* قبل تطبيق النموذج	البيان
-0.23	3,322,000,288.93	3,329,762,210.93	أعباء المستخدمين
+0.56	1,406,075,574.41	1,398,313,652.41	الفائض الإجمالي عن الإستغلال
+0.02	1,455,102,560.77	1,454,793,798.08	مخصصات للاهتلاك والمؤونات
+0.57	1,301,327,548.76	1,293,874,389.45	النتيجة العملياتية
+0.60	1,246,388,948.84	1,238,935,789.53	النتيجة العادية قبل الضرائب
+0.60	127,971,305.08	127,206,062.00	الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية
+0.59	1,139,650,425.22	1,132,962,508.99	النتيجة الصافية للأنشطة العادية
+0.59	1,180,902,307.21	1,174,214,390.98	النتيجة الصافية للسنة

*بناء على جدول النتائج المجمع لسنة 2018

ومن الشكل البياني رقم (15) يتبين أن هناك تغييرات مسّت قائمة الدخل بعد تطبيق النموذج حيث شملت كل من بند أعباء المستخدمين بالنقصان لاعتبار المصاريف التي أنفقت على الموارد البشرية هي رأسمالية وليست جارية بنسبة تكاد تقترب من الصفر وذلك لصغر هذه التكاليف مقارنة بالتكاليف العامة ما أدى إلى نقصان استهلاك السنة المالية أيضاً بنسبة ليست بعيدة عن الأولى، الأمر الذي يؤدي بالطبع إلى ارتفاع في الفائض الإجمالي عن الاستغلال بنسبة 0.56 %، في حين زادت مخصصات الاهتلاك بنسبة ضئيلة جداً تتمثل في 0.02 % وهي القسط السنوي لسنة 2018، الأمر الذي زاد من النتيجة العملياتية ومن ثم النتيجة ما قبل الضرائب، في حين زادت نسبة التغيير في الضرائب الواجبة الدفع بنسب متقاربة جداً تتراوح بين 0.57 % و 0.60 %، وهي نفس النسبة التي تغيرت بها النتيجة الصافية للسنة.

الشكل رقم (15): التغيير في قائمة الدخل بعد استخدام نموذج التكلفة التاريخية لسنة 2018



ثانياً: التغير في عناصر القوائم المالية لسنة 2019

1-التغير في قائمة المركز المالي: من خلال الجدول رقم(14) أدناه نرى التغير في قائمة المركز المالي من خلال إدراج بند يعبر عن تكاليف الخاصة بالموارد البشرية تحت إسم " الأصول البشرية" والمقدرة ب: 7.453.868.53 دج والذي يمثل القيمة الصافية لتكاليف الموارد البشرية المرسمة بعد إستبعاد القسط السنوي والمقدر ب: 308.762.69 دج ، الأمر الذي أدى إلى إرتفاع قيمة الأصول لسنة 2018 إلى: 39 ، 581 ، 797 ، 830.45 دج. وفيما يتضح من خلال الجدول رقم (15) إرتفاع في قيمة الخصوم بقيمة: 6.688.625.45 دج، يظهر من خلال الزيادة حقوق الملكية في النتيجة الصافية وهي قيمة الأصول البشرية بعد استبعاد قسط الإطفاء وكذا الضرائب الواجبة الدفع والمقدرة ب:765.243.08 دج والمعبر عنها بالفائض بين قيمة الأصول البشرية والقسط السنوي لإطفائها.

الجدول رقم (14): أصول المجمع قبل وبعد استخدام نموذج التكلفة التاريخية لسنة 2019

الأصول	المبالغ الصافية * قبل تطبيق النموذج	المبالغ الصافية بعد تطبيق النموذج	الفوارق المسجلة	نسبة التغير %
فارق بين الإقتناء-المنتوج الإيجابي أو السلبي	141 ,648 ,564.00	141 ,648 ,564.00		عدم وجود أثر
أصول بشرية	7 ,453 ,159.31	12 ,823 ,720.84	+5 ,370 ,561.53	+72.05
تثبيتات معنوية	174 ,057 ,244.76	174 ,057 ,244.76		
أراضي	3 ,805 ,721 ,423.42	3 ,805 ,721 ,423.42		
مباني	7 ,492 ,164 ,949.94	7 ,492 ,164 ,949.94		
تثبيتات عينية أخرى	5 ,632 ,128 ,168.46	5 ,632 ,128 ,168.46		
تثبيتات يجرى امتيازها	3 ,580 ,260 ,802.98	3 ,580 ,260 ,802.98		
تثبيتات مالية	0.00	0.00		
مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقه بما	2 ,960 ,993 ,718.84	2 ,960 ,993 ,718.84		
إشتراكات وحقوق أخرى ملحقه	48 ,760 ,055.87	48 ,760 ,055.87		
سندات أخرى مثبتة	2 ,500 ,000 ,000.00	2 ,500 ,000 ,000.00		
القروض والأصول الأخرى غير الجارية	107 ,512 ,187.56	107 ,512 ,187.56		
ضرائب مؤجلة أصول	329 ,960 ,563.53	329 ,960 ,563.53		
مجموع الأصول غير الجارية	26 ,780 ,660 ,838.67	26 ,786 ,031 ,400.20	+5 ,370 ,561.53	+0.02
مخزونات جارية	6 ,887 ,530 ,621.19	6 ,887 ,530 ,621.19		
الزبائن	3 ,177 ,533 ,740.40	3 ,177 ,533 ,740.40		
المدينون الآخرون	1 ,436 ,859 ,091.79	1 ,436 ,859 ,091.79		
الضرائب وما شبهها	222 ,336 ,344.63	222 ,336 ,344.63		
الأموال الموظفة والأصول المالية الأخرى	18 ,559 ,989.19	18 ,559 ,989.19		
الخزينة	1 ,918 ,151 ,410.71	1 ,918 ,151 ,410.71		
مجموع الأصول الجارية	13 ,660 ,971 ,197.91	13 ,660 ,971 ,197.91		
المجموع العام للأصول	40 ,441 ,632 ,036.58	40 ,447 ,002 ,598.11	+5 ,370 ,561.53	+0.01

* بناءا على ميزانية المجمع لسنة 2019.

الجدول رقم(15) : خصوم المجمع قبل وبعد استخدام نموذج التكلفة التاريخية لمحاسبة الموارد البشرية لسنة 2019

نسبة التغيير %	الفوارق المسجلة	المبالغ الصافية بعد تطبيق النموذج	المبالغ الصافية * قبل تطبيق النموذج	الخصوم
عدم وجود أثر		2,500,000,000.00	2,500,000,000.00	رأس المال الصادر
		411,677,000.00	411,677,000.00	مساهمات خاصة أخرى
		14,047,153,641.65	14,047,153,641.65	علاوات وإحتياطات
		2,686,752,011.24	2,686,752,011.24	فوارق اعادة التقييم
		1,905,284,336.88	1,905,284,336.88	فارق المعادلة
+0.58	+4,572,978.65	798,086,982.73	793,514,004.08	صافية نتيجة
عدم وجود أثر		-1,178,074,235.34	-1,178,074,235.34	رؤوس أموال أخرى /ترحيل من جديد
		609,971,657.90	609,971,657.90	حساب الوحدات
+0.02	+4,572,978.65	21,780,851,395.06	21,776,278,416.41	مجموع الأموال الخاصة
عدم وجود أثر		10,403,266,267.81	10,403,266,267.81	قروض وديون مالية
		21,011,203.32	21,011,203.32	ضرائب مؤجلة ومؤونات
		593,645,268.24	593,645,268.24	ديون أخرى غير جارية
		1,446,788,017.73	1,446,788,017.73	مؤونات ومنتجات ثابتة مسبقا
		12,464,710,757.10	12,464,710,757.10	الخصوم غير الجارية مجموع
		1,556,885,668.31	1,556,885,668.31	موردون وحسابات ملحقه
+0.40	+488,820.19	117,114,088.69	116,625,268.50	ضرائب
عدم وجود أثر		3,708,972,235.69	3,708,972,235.69	ديون أخرى
		810,706,531.25	810,706,531.25	خزينة سالبه
+0.008	+488,820.19	6,193,678,523.94	6,193,189,703.75	مجموع الخصوم الجارية
+0.03	+5,061,798.84	40,447,002,598.11	40,434,178,877.26	مجموع عام الخصوم

* بناء على ميزانية المجمع لسنة 2019.

والجدول التالي يوضح الفارق في قائمة المركز المالي بعد تطبيق نموذج التكلفة التاريخية لمحاسبة الموارد البشرية.

الجدول رقم (16): التغير في قيم عناصر قائمة المركز المالي بعد تطبيق نموذج التكلفة التاريخية لسنة 2019.

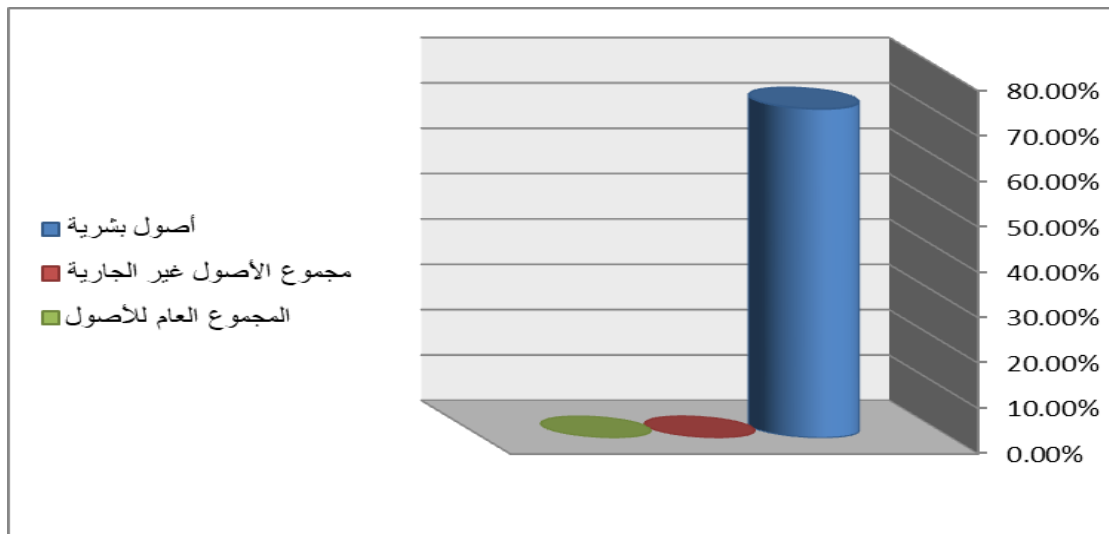
النسبة %	المبالغ الصافية بعد تطبيق النموذج	المبالغ الصافية قبل تطبيق النموذج*	الأصول
+72.05	12,823,720.84	7,453,159.31	أصول بشرية
+0.02	26,786,031,400.20	26,780,660,838.67	مجموع الأصول غير الجارية
+0.01	40,447,002,598.11	40,434,178,877.26	المجموع العام للأصول
			الخصوم
+0.58	798,086,982.73	793,514,004.08	النتيجة الصافية
+0.02	21,780,851,395.06	21,776,278,416.41	مجموع الأموال الخاصة
+0.40	117,114,088.69	116,625,268.50	ضرائب
+0.03	40,447,002,598.11	40,434,178,877.26	مجموع عام الخصوم

* بناء على ميزانية المجمع لسنة 2019.

أ- التغير في الأصول:

نلاحظ من الشكل البياني أدناه بأن الأصول البشرية لسنة 2019 زادت ما نسبته 72.05% بعد تطبيق نموذج التكلفة التاريخية للسنة السابقة 2018، في حين نجد أن نسبة الزيادة في مجموع الأصول غير الجارية والمجموع العام للأصول مازالت تقترب من الصفر وذلك لارتفاع الكبير في قيمة الأصول المادية مقارنة بالتكاليف المرتبطة بالموارد البشرية التي تعبر عن توظيف عدد قليل من الموارد البشرية والمتمثلة في 25 إطار وهو متناقص بالنسبة لسنة 2018، ما يجعل الأثر لا زال ضئيلاً.

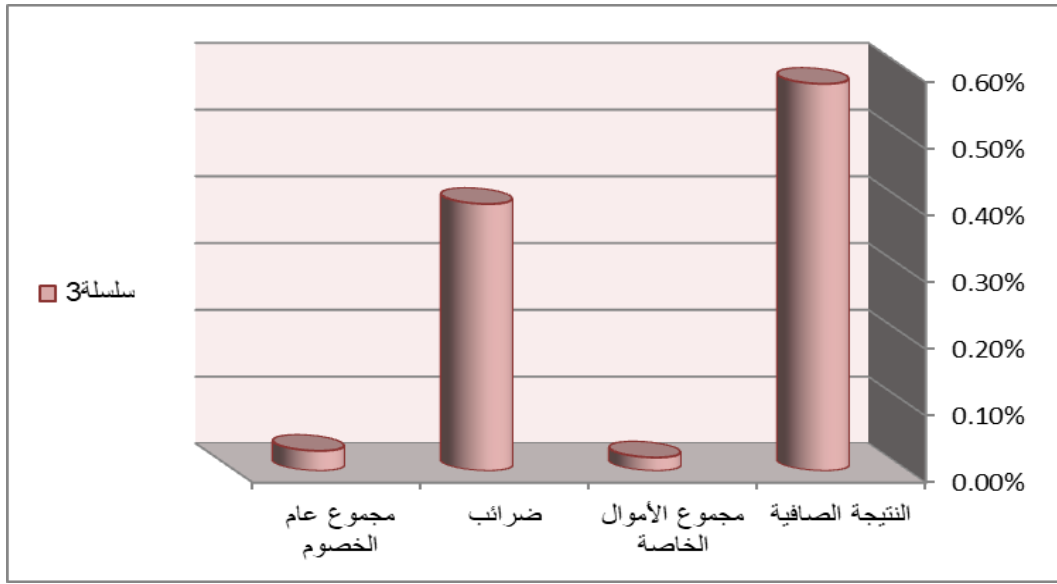
الشكل رقم (16): الفارق في قيم الأصول بعد استخدام نموذج التكلفة التاريخية لسنة 2019



ب- التغيير في الخصوم:

من الشكل البياني أدناه نلاحظ بأن التغيير في قيم عناصر الخصوم كانت بنسب متفاوتة حيث بلغت نسبة التغيير في النتيجة الصافية % 0.58 وبنسبة ضئيلة تصل لـ % 0.02 لمجموع الأموال الخاصة وذلك لكبر رأس المال والمساهمات والملحقات الأخرى وفوارق المعادلة، في حين بلغت نسبة التغيير في الضرائب % 0.40 وهي لا تختلف عن نسبة العام الماضي التي بلغت % 0.38 أما نسبة المجموع العام للخصوم بلغت % 0.03 وهي نسبة ضئيلة نظراً للقيم العالية لعناصر الخصوم الأخرى.

الشكل رقم (17): الفارق في قيم الخصوم بعد استخدام نموذج التكلفة التاريخية لسنة 2019



1- التغيير في قائمة الدخل:

نلاحظ من الجدول رقم (17) التغيير الواضح من خلال إدراج بند الأصول البشرية، وذلك من ناحية نقصان التكاليف المتعلقة بالموارد البشرية لسنة 2019 والمقدرة بـ : 5.573.615.00 دج من أعباء المستخدمين، لتزيد من الفائض الإجمالي للاستغلال بنفس القيمة، كما زادت مخصصات الإهلاك بقيمة 511.816.16 دج والمتمثل في قسط 2018 والمقدر بـ : 308.762.69 دج وقسط 2019 والمقدر بـ : 203.053.47 دج الذي يمثل القسط السنوي لإطفاء تكاليف الأصول البشرية، ما يزيد من قيمة النتيجة العملياتية بنفس القيمة، وهذا بدوره يؤدي إلى ارتفاع النتيجة العادية قبل الضرائب بنفس المقدار وهو القيمة الصافية للموارد البشرية بعد استبعاد قسط الإطفاء السنوي، ما يؤدي طبعاً للزيادة في قيمة الضرائب الواجب دفعها والمقدرة بـ 488.820.19 دج وبعد إنقاصها نتحص على النتيجة الصافية للأنشطة العادية والمقدرة بـ 4، 572، 978.65 دج وهي نفسها النتيجة الصافية للسنة.

الجدول رقم (17): قائمة الدخل قبل وبعد استخدام نموذج التكلفة التاريخية لسنة 2019

نسبة التغيير %	الفوارق المسجلة	المبالغ بعد تطبيق النموذج	المبالغ* قبل تطبيق النموذج	البيان
عدم وجود أثر		9,392,750,935.10	9,392,750,935.10	رقم الأعمال
		1,085,935,007.08	1,085,935,007.08	تغير مخزونات المنتجات المصنعة قيد الصنع
				الإنتاج المثبت
				إعانات الإستغلال
		10,478,685,942.18	10,478,685,942.18	إنتاج السنة المالية
		-4,577,729,592.68	-4,577,729,592.68	المشتريات المستهلكة
		-1,113,922,480.89	-1,113,922,480.89	الخدمات الخارجية و الإستهلاكات الأخرى
		-5,691,652,073.57	-5,691,652,073.57	استهلاك السنة المالية
		4,787,033,868.61	4,787,033,868.61	القيمة المضافة للإستغلال
-0.01	-5,573,615.00	-3,509,378,068.35	-3,514,951,683.35	أعباء المستخدمين
		-154,310,399.06	-154,310,399.06	الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة
+0.5	+5,573,615.00	1,123,345,401.20	1,117,771,786.20	الفائض الإجمالي عن الإستغلال
عدم وجود أثر		687,941,345.58	687,941,345.58	المنتجات العملية الأخرى
		-75,628,723.04	-75,628,723.04	الأعباء العملية الأخرى
+0.03	+511,816.16	-1,400,020,655.19	-1,399,508,839.03	مخصصات للإهلاك والمؤونات
عدم وجود أثر		664,533,494.03	664,533,494.03	استرجاع خسائر القيم والمؤونات
+0.5	+5,061,798.84	1,000,170,862.58	995,109,063.74	النتيجة العملية
عدم وجود أثر		152,968,301.58	152,968,301.58	المنتجات المالية
		-343,123,098.91	-343,123,098.91	الأعباء المالية
		-190,154,797.33	-190,154,797.33	النتيجة المالية
+0.62	+5,061,798.84	810,016,065.25	804,954,266.41	النتيجة العادية قبل الضرائب
+0.62	+488,820.19	-78,312,353.19	-77,823,533.00	الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية
عدم وجود أثر		5,579,922.73	5,579,922.73	الضرائب المؤجلة حول النتائج العادية
+0.63	+4,572,978.65	726,123,789.33	721,550,810.68	النتيجة الصافية للأنشطة العادية
عدم وجود أثر		19,736,411.44	19,736,411.44	نتيجة الأقلية
		52,226,781.96	52,226,781.96	في النتيجة من الشركات المطروحة في المعادلة
+0.57	+4,572,978.65	798,086,982.73	793,514,004.08	النتيجة الصافية للسنة

* بناء على جدول النتائج لسنة 2019.

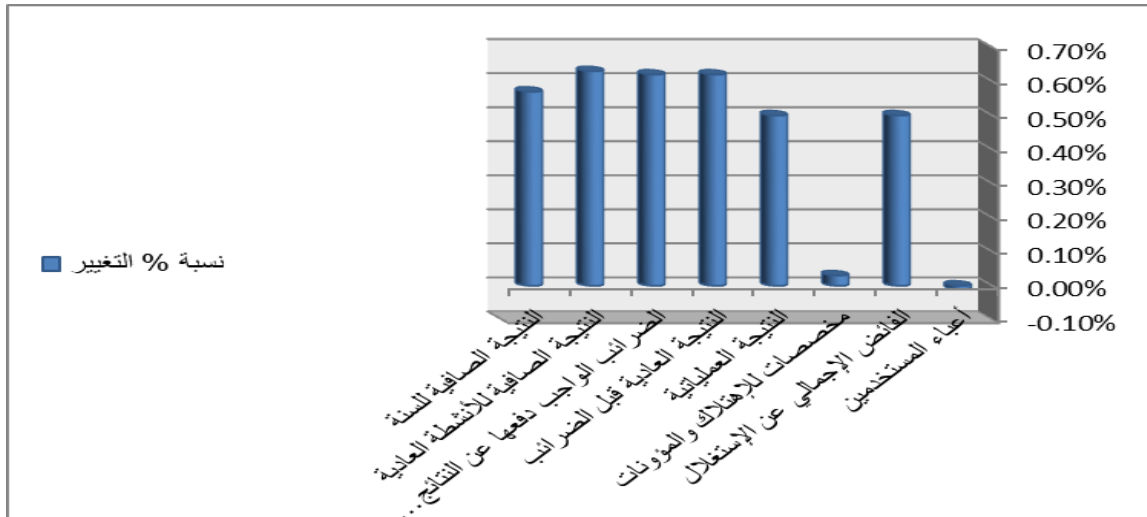
والجدول التالي يوضح التغيير الحاصل في قائمة الدخل بعد تطبيق نموذج التكلفة التاريخية لحاسبة الموارد البشرية.
الجدول رقم (18) : الفارق في قائمة الدخل بعد تطبيق نموذج التكلفة التاريخية لسنة 2019

النسبة التغيير %	المبالغ بعد تطبيق النموذج	المبالغ* قبل تطبيق النموذج	البيان
+0.01	3,509,378,068.35	3,514,951,683.35	أعباء المستخدمين
+0.50	1,123,345,401.20	1,117,771,786.20	الفائض الإجمالي عن الإستغلال
+0.03	-1,400,020,655.19	-1,399,508,839.03	مخصصات للإهلاك والمؤونات
+0.50	1,000,170,862.58	995,109,063.74	النتيجة العملياتية
+0.62	810,016,065.25	804,954,266.41	النتيجة العادية قبل الضرائب
+0.62	78,312,353.19	77,823,533.00	الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية
+0.63	726,123,789.33	721,550,810.68	النتيجة الصافية للأنشطة العادية
+0.57	798,086,982.73	793,514,004.08	النتيجة الصافية للسنة

*بناء على جدول النتائج المجمع لسنة 2019.

من الشكل البياني رقم (18) نلاحظ أنه بعد تطبيق نموذج التكلفة التاريخية لسنة 2019 هناك تغيير مس كل من بند أعباء المستخدمين بالنقصان أقل مما في سنة 2018 بنسبة تكاد تقترب من الصفر أيضاً، وذلك لنقصان عدد العمال الجدد البالغ عددهم 25 إطاراً ما يعني صغر هذه التكاليف مقارنة بالتكاليف العامة، الأمر الذي يؤدي بالطبع إلى ارتفاع في الفائض الإجمالي للاستغلال بنسبة تعتبر ضئيلة 0.50 %، في حين زادت مخصصات الإهلاك بنسبة ضئيلة جداً للقسط السنوي لسنة 2019 مقدرة بـ 0.03 %، الأمر الذي زاد من النتيجة العملياتية ومن ثم النتيجة ما قبل الضرائب، وبلغت نسبة التغيير في الضرائب الواجب دفعها 0.62 %، وتقاربها النسبة التي تغيرت في النتيجة الصافية للأنشطة العادية و النتيجة الصافية.

الشكل رقم (18): الفارق في قائمة الدخل بعد استخدام نموذج التكلفة التاريخية لسنة 2019



المبحث الرابع: القياس المحاسبي للموارد البشرية لمجمع صيدال باستخدام نموذج Lev & Schwartz

من البدائل التي رخص بها المشرع الجزائري في تقييمه للأصول هي استخدام طرائق أخرى بدلاً من طريقة التكلفة التاريخية، كطريقة القيمة الحقيقية (أو القيمة العادلة)، وكذا القيمة المحيئة (أو قيمة المنفعة)، أو قيمة الإنجاز. وفي هذا المبحث سنتناول كيفية قياس الموارد البشرية للمجمع باستخدام نموذج القيمة الاقتصادية Lev & Schwartz.

المطلب الأول: أسباب اختيار تطبيق نموذج Lev & Schwartz

كما أسلفنا الذكر بأن مجمع صيدال لا يطبق محاسبة الموارد البشرية وعليه يمكننا تطبيق إحدى بدائل طريقة التكلفة التاريخية وهو نموذج Lev & Schwartz الذي يدخل ضمن القيمة المحيئة، وذلك بإيجاد القيمة المستقبلية للموارد البشرية، وستتم الدراسة على سنة 2019 كاقترح لبناء قوائم مالية وفق نموذج Lev & Schwartz¹، ومن أسباب اختيار هذا النموذج:

- توفر المعطيات الكافية التي تسمح بتطبيقه نموذج Lev & Schwartz لأنه يعتمد على القيمة الاقتصادية، واحتساب القيم الحقيقية للموارد البشرية، ومن ثم تبويبها في القوائم المالية.
- عدم اختيار نموذج القيمة الحقيقية (أو الكلفة الراهنة)، وذلك لعدم تحقق شروط استخدام هذا النوع من الطرائق كتوفر الأسواق الحرة والملائمة وكذا الأطراف المؤهلة لتحقيق القيمة العادلة بصدق.
- عدم اختيار نموذج قيمة الإنجاز، لعدم توفر المعطيات اللازمة والمعلومات الكافية لتطبيقه، وهو ما يجتهد من إعطاء الصورة الصادقة للقيم الحقيقية.

المطلب الثاني: خطوات وضع نموذج Lev & Schwartz حيز التطبيق

تتمثل أهم خطوات ومراحل وضع النموذج حيز التطبيق في:

- جمع البيانات اللازمة لتطبيق النموذج من خلال المعلومات المتحصّل عليها من مصلحة الموارد البشرية ومصلحة المحاسبة والمالية التي تتمثل في أجور الموظفين وأعمارهم وسنة توظيفهم، للسنة المالية 2019.
- اختيار فئة الإطارات من بين المستويات الوظيفية لتوفر الكفاءة والميزة التي يطلبها ويحتاجه المجمع، وتجدر الإشارة إلى أن عدد الإطارات الذين تتوفر فيهم ميزة الندرة وبالغ الأهمية من قبل المجمع هو 213 إطار، وعليه سوف تكون عينة الدراسة على 213 إطار في المجمع.
- قياس قيمة الأصول البشرية المتمثلة في الأجور السنوية طيلة المدة المتوقع العمل فيها بالشركة وهي من سنة التوظيف إلى سن التقاعد مخصومة بمعدل خصم استناداً إلى نموذج Lev & Schwartz.

¹ نموذج Lev & Schwartz تم التطرق إليه في الفصل السابق من الدراسة من شرح للعلاقة الرياضية وكيفية احتساب قيمة المورد البشري.

تتمثل الأجرور التي يتقاضها إطارات المجمع بواسطة عقد النجاعة المبرم بين المجمع والإطارات والذي ينقسم إلى نوعين من الأجرور:

- أجر ثابت يشمل الأجر القاعدي مع بعض المنح والعلاوات.
- أجر متغير يحسب بنسبة من الأرباح المحققة خلال السنة.

وسيتم اعتماد الأجر الثابت دون المتغير لأن نسبة هذا الأخير وطريقة حسابة غير معلومة بسبب السرية المهنية.

- يتم قياس قيمة المورد البشري باستخدام نموذج Lev & Schwartz بالصيغة التالية:¹

$$(V) = \sum_{i=y}^t \frac{I}{(1+r)^{t-i}}$$

حيث:

- V: قيمة المورد البشري المراد تقييمه.
- i: عمر المورد البشري الذي يمثل معدل الأعمار المحسوب بجمع أعلى عمر مع أدنى عمر مقسوماً على 2
- t: سن التقاعد في الشركة وهو ثابت 60 سنة للرجل و55 سنة للمرأة، حسب قانون التقاعد في التشريع الجزائري، ولأن عينة الدراسة حوالي 1207 موظف بالمجمع محل الدراسة في سنة 2019، ولصعوبة دراسة كل موظف على حدى تم اعتبار سنة التقاعد 60 سنة على أغلبية الموظفين رجال.
- I: معدل الأجرور الثابتة السنوية للموظفين حسب فآتهم الوظيفية خلال فترة خدمتهم بالمجمع وبحسب بجمع أعلى أجر وأدنى أجر مقسوماً على 2.
- r: معدل الخصم لسنة 2019 هو: 2% للإطارات.

- يتم قياس قيمة المورد البشري لموظف واحد باستخدام نموذج Lev & Schwartz بأخذ معدل الأعمار ومعدل الأجرور للمورد البشري فئة الاطارات، ومن ثمّ ضربه بعدد موظفي المستوى الوظيفي فئة الاطارات، وذلك للحصول على قيمة المورد البشري لعينة الدراسة كاملة في كل سنة على حدى، مع الإشارة بأن عملية القياس تكون نهاية كل فترة مالية.

المطلب الثالث: قياس الموارد البشرية لمجمع صيدال باستخدام نموذج Lev & Schwartz

لإتمام عملية حساب القيمة الإجمالية للمورد البشرية لمجمع صيدال باستخدام هذا النموذج فإننا نقوم بحساب قيمة مورد بشري واحد لفئة الاطارات كالتالي:

أولاً: حساب القيمة الاقتصادية للمورد البشري حسب نموذج Lev & Schwartz

¹ محمد الأعرج، مرجع سابق، ص 24.

سيتم تطبيق قاعدة النموذج المطبق حسب الصنف الوظيفي، ثم ضرب القيمة الموجودة في عدد الاجمالي لهذا

الصنف كالتالي:

- حساب القيمة الاقتصادية للمورد البشري - صنف إطارات - :

$$\bullet \text{ معدل الأعمار} = \text{أعلى عمر} + \text{أدنى عمر} / 2 = \frac{59+29}{2} = 44$$

$$\text{معدل الأجور} = \text{أعلى أجر} + \text{أدنى أجر} / 2 = \frac{427.000.00+120.000.00}{2} = 273.500.00$$

• الفارق بين معدل الأعمار وسن التقاعد = 60-44 = 16

$$(V) = \sum_{44}^{60} \frac{273.500.00 * 12 \text{ شهر} * 16 \text{ سنة}}{(1 + 0.02)^{60-44}}$$

$$(V) = \frac{52.512.000.00}{(1 + 0.02)^{60-44}} + \frac{52.512.000.00}{(1 + 0.02)^{60-45}} + \dots + \frac{52.512.000.00}{(1 + 0.02)^{60-60}}$$

مستوى الإطارات للمورد البشري الواحد 765.504.671.51 دج =

• القيمة الإجمالية للأصول البشرية صنف الإطارات = 765.504.671.51 X عدد الإطارات

$$= 163.052.495.032.04 \text{ دج} = 213 \times 765.504.671.51$$

والجدول التالي يلخص العمليات السابقة:

الجدول رقم (19) : يوضح حساب قيمة الموارد البشرية للمجمّع لسنة 2019 وفق نموذج Lev & Schwartz

2019	عدد الموظفين	معدل العمر	معدل الأجر للشهر الواحد	الأجور السنوية للموارد البشرية	قيمة المورد البشري الواحد	قيمة الموارد البشرية الإجمالية
إطارات	213	44	273,500.00	52,512,000.00	765.504.671.51	163.052.495.032.04
				المجموع		163.052.495.032.04

المصدر: من إعداد الطالب.

ثانياً: التسجيل المحاسبي للموارد البشرية

من المعلوم أن الأصول البشرية تدخل ضمن التثبيات المعنوية وعليه يمكن إدراجها ضمن حساب 208 تحت مسمى " أصول بشرية" في الطرف المدين، وبالمقابل الطرف الدائن فنقترح أن يكون في العلاوات المرتبطة برأس المال للأسباب التالية:

- تعتبر الأصول البشرية أحد موارد الشركة وعليه فإن أي زيادة في قيمتها ستؤول لرأس المال.
 - أن الموارد البشرية عند اعتبارها كأصل بناء على توقع المنفعة الاقتصادية منها، وبما أننا قد قمنا بإضافتها ضمن التثبيات المعنوية فهي تزيد من قيمة رأس المال الذي يحافظ على ركيزة الشركة من الخسارة وانخفاض القيمة.
 - قدّم القانون التجاري للشركات الجزائرية تعديلاً فيما يخص حصص المساهمين واعتبر الجهد المبذول من المورد البشري يمكن أن يكون كحصة من حصص رأس المال.
- وعليه يمكن أن نعبّر عمّا سبق بالقيود المحاسبي التالي:

حساب مدين	حساب دائن	البيانات	المبلغ مدین	المبلغ دائن
			2019/12/31	
208		أصول بشرية	163,052,495,032.04	
	103	علاوات مرتبطة برأس المال - مساهمة الموارد البشرية-		163,052,495,032.04
تسجيل الأصول البشرية لسنة 2019				

ثالثاً: تسجيل خسارة القيمة للموارد البشرية

إن اعتبار الموارد البشرية كأصل من أصول الشركة دون أن تكون فيها حركة للتدفقات المادية، لا يُمكننا من إهلاك قيمتها وفق أقساط متتالية، إلا في حالة انخفاض قيمتها لسبب من الأسباب فإننا نسجل خسارة قيمة، وبالمقابل عند زيادة القيمة نسجل رفع القيمة الزائدة.

وبافتراض أنه تم تسجيل انخفاض في قيمة الموارد البشرية وإحالة عدد منهم على التقاعد مما يستدعي ذلك تعديل في قيمتها وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (20): إنخفاض قيمة الموارد البشرية - الإطارات- لسنة 2019 وفق نموذج Lev & Schwartz

عدد الاطارات	قيمة المورد البشري الواحد	قيمة الإنخفاض أو الإحالة للتقاعد	السبب
5	765.504,671.51	3,827,523,357.56	الإصابة بمرض
12	765.504,671.51	9,186,056,058.14	كثرة الإنذارات و العقوبات التأديبية
10	765.504,671.51	7,655,046,715.12	إحالة للتقاعد

المصدر: من إعداد الطالب.

ويكون التسجيل المحاسبي كالتالي:

حساب مدين	حساب دائن	البيانات	المبلغ مدين	المبلغ دائن
				2019/12/31
686		مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيم	3,827,523,357.56	
	2908	خسائر القيمة عن الأصول البشرية	3,827,523,357.56	
		تسجيل خسارة القيمة الأصول البشرية - بسبب المرض - لسنة 2019		
				2019/12/31
686		مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيم	9,186,056,058.14	
	2908	خسائر القيمة عن الأصول البشرية	9,186,056,058.14	
		تسجيل خسارة القيمة الأصول البشرية - بسبب الإنذارات والعقوبات - لسنة 2019		
				2019/12/31
103		علاوات مرتبطة برأس المال - مساهمة الموارد البشرية -	7,655,046,715.12	
	208	أصول بشرية	7,655,046,715.12	
		إحالة الأصول البشرية - 10 إطار - للتقاعد لسنة 2019		

رابعاً: حركة الحسابات في ميزان المراجعة

بعد التسجيل المحاسبي لقيمة الموارد البشرية للشركة، وكذا الانخفاض في هذه القيمة يمكن ترحيل الحسابات المتغيرة

إلى دفتر الأستاذ كالتالي:

ح/ 208 أصول بشرية	
7,655,046,715.12	163,052,495,032.04
155,397,448,316.92	
(م)	
163,052,495,032.04	163,052,495,032.04

ح/ 103 علاوات مرتبطة برأس المال-مساهمة الموارد البشرية-	
411,677,000.00	7,655,046,715.12
163,052,495,032.04	155,809,125,316.92
	(د)
163,464,172,032.04	163,464,172,032.04

ح/ 686 مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيم	
	9,513,579,415.70
9,513,579,415.70	
(م)	
9,513,579,415.70	9,513,579,415.70

ح/ 2908 خسارة قيمة -أصول بشرية-	
9,513,579,415.70	
	9,513,579,415.70
	(د)
9,513,579,415.70	9,513,579,415.70

عند تحديد أرصدة الحسابات المتغيرة يمكن تلخيصها في ميزان المراجعة التالي:

الجدول رقم (21): ميزان المراجعة للحسابات المتعلقة بالموارد البشرية للمجمع

وفق نموذج Lev & Schwartz لسنة 2019

الحركة خلال سنة 2019		البيان	رقم الحساب
دائن	مدين		
163,464,172,032.04	7,655,046,715.12	علاوات مرتبطة برأس المال-مساهم الموارد البشرية-	103
7,655,046,715.12	163,052,495,032.04	أصول بشرية	208
9,513,579,415.70		خسارة قيمة - أصول بشرية-	2908
	9,513,579,415.70	مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيم	686
الأرصدة نهاية سنة 2019		البيان	رقم الحساب
دائن	مدين		
155,809,125,316.92		علاوات مرتبطة برأس المال-مساهم الموارد البشرية-	103
	155,397,448,316.92	أصول بشرية	208
9,513,579,415.70		خسارة قيمة - أصول بشرية-	2908
	9,513,579,415.70	مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيم	686

المصدر: من إعداد الطالب.

المطلب الرابع: التغيير في عناصر القوائم المالية للشركة بعد تطبيق نموذج **Lev & Schwartz**

1- التغيير في قائمة المركز المالي:

من الجدول رقم (22) أدناه نلاحظ التغيير الواضح في قائمة المركز المالي من خلال زيادة الأصول الغير جارية بقيمة 145.883.868.901.22 دج بسبب إدراج بند جديد وهو الأصول البشرية بنفس القيمة الذي يمثل الرصيد الصافي للأصول البشرية بعد حركة هذا الأخير من خلال القيمة الجديدة باستخدام نموذج **Lev & Schwartz** وتسجيل انخفاض في قيمتها، وهو التغيير الوحيد في جانب الأصول.

فيما زادت قيمة الخصوم كذلك بنفس القيمة في جانب الأصول أي بمبلغ: 145.883.868.901.22 دج بسبب الحركة في الأموال الخاصة من خلال الزيادة في المساهمة في رأس المال بقيمة 155.397.448.316.92 دج وهي القيمة الصافية للأصول البشرية، والنقصان في الكبير في النتيجة الصافية من حالة ربح بقيمة 793.514.004.08 دج إلى خسارة بقيمة 8.720.065.411.62 دج الذي يمثل الانخفاض المسجل في قيمة هذه الأصول.

الجدول رقم (22): أصول المجمع بعد تطبيق نموذج Lev & Schwartz لسنة 2019

الأصول	المبالغ الصافية* قبل تطبيق النموذج	المبالغ الصافية بعد تطبيق النموذج	الفوارق المسجلة	نسبة التغيير %
فارق بين الإقتناء-المنتج الإيجابي أو السلبي	141,648,564.00	141,648,564.00		عدم وجود أثر
أصول بشرية	-	145,883,868,901.22	+145,883,868,901.22	+100
تثبيتات معنوية	174,057,244.76	174,057,244.76		عدم وجود أثر
أراضي	3,805,721,423.42	3,805,721,423.42		
مباني	7,492,164,949.94	7,492,164,949.94		
تثبيتات عينية أخرى	5,632,128,168.46	5,632,128,168.46		
تثبيتات يجرى امتيازها	3,580,260,802.98	3,580,260,802.98		
تثبيتات مالية	0.00	0.00		
مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة بها	2,960,993,718.84	2,960,993,718.84		
إشتراقات وحقوق أخرى ملحقة	48,760,055.87	48,760,055.87		
سندات أخرى مثبتة	2,500,000,000.00	2,500,000,000.00		
القروض والأصول الأخرى غير الجارية	107,512,187.56	107,512,187.56		
ضرائب مؤجلة أصول	329,960,563.53	329,960,563.53		
مجموع الأصول غير الجارية	26,773,207,679.36	172,657,076,580.58	+145,883,868,901.22	+580.42
مخزونات جارية	6,887,530,621.19	6,887,530,621.19		وجود أثر عدم
الزبائن	3,177,533,740.40	3,177,533,740.40		
المدينون الآخرون	1,436,859,091.79	1,436,859,091.79		
الضرائب وما شبهها	222,336,344.63	222,336,344.63		
الأموال الموظفة والأصول المالية الأخرى	18,559,989.19	18,559,989.19		
الخزينة	1,918,151,410.71	1,918,151,410.71		
مجموع الأصول الجارية	13,660,971,197.91	13,660,971,197.91		
المجموع العام للأصول	40,434,178,877.27	186,318,047,778.49	+145,883,868,901.22	+384.32

* بناء على ميزانية المجمع لسنة 2019.

الجدول رقم (23): خصوم المجمع بعد تطبيق نموذج Lev & Schwartz لسنة 2019

نسبة التغيير %	الفوارق المسجلة	المبالغ الصافية بعد تطبيق النموذج	المبالغ الصافية* قبل تطبيق النموذج	الخصوم
		2,500,000,000.00	2,500,000,000.00	رأس المال الصادر
+37747.42	+155,397,448,316.92	155,809,125,316.92	411,677,000,000.00	مساهمات خاصة أخرى
عدم وجود أثر		14,047,153,641.65	14,047,153,641.65	علاوات وإحتياطات
		2,686,752,011.24	2,686,752,011.24	فوارق إعادة التقييم
		1,905,284,336.88	1,905,284,336.88	فارق المعادلة
-1007.98	-7,926,551,407.54	-8,720,065,411.62	793,514,004.08	نتيجة صافية
عدم وجود أثر		-1,178,074,235.34	-1,178,074,235.34	رؤوس أموال أخرى / ترحيل من جديد
		609,971,657.90	609,971,657.90	حساب الوحدات
+669.59	+145,883,868,901.22	167,660,147,317.63	21,776,278,416.41	مجموع الأموال الخاصة
عدم وجود أثر		10,403,266,267.81	10,403,266,267.81	قروض وديون مالية
		21,011,203.32	21,011,203.32	ضرائب مؤجلة ومؤونات
		593,645,268.24	593,645,268.24	ديون أخرى غير جارية
		1,446,788,017.73	1,446,788,017.73	مؤونات ومنتجات ثابتة مسبقا
		12,464,710,757.10	12,464,710,757.10	الجارية مجموع الخصوم غير
		1,556,885,668.31	1,556,885,668.31	موردون وحسابات ملحقه
-100		116,625,268.50	116,625,268.50	ضرائب
عدم وجود أثر		3,708,972,235.69	3,708,972,235.69	ديون أخرى
		810,706,531.25	810,706,531.25	خزينة سالية
		6,193,189,703.75	6,193,189,703.75	مجموع الخصوم الجارية
+360.33	+145,883,868,901.23	186,318,047,778.49	40,434,178,877.26	مجموع عام الخصوم

* بناءا على ميزانية المجمع لسنة 2019.

الجدول رقم (24) : الفارق في عناصر المركز المالي بعد استخدام نموذج Lev & Schwartz لسنة 2019

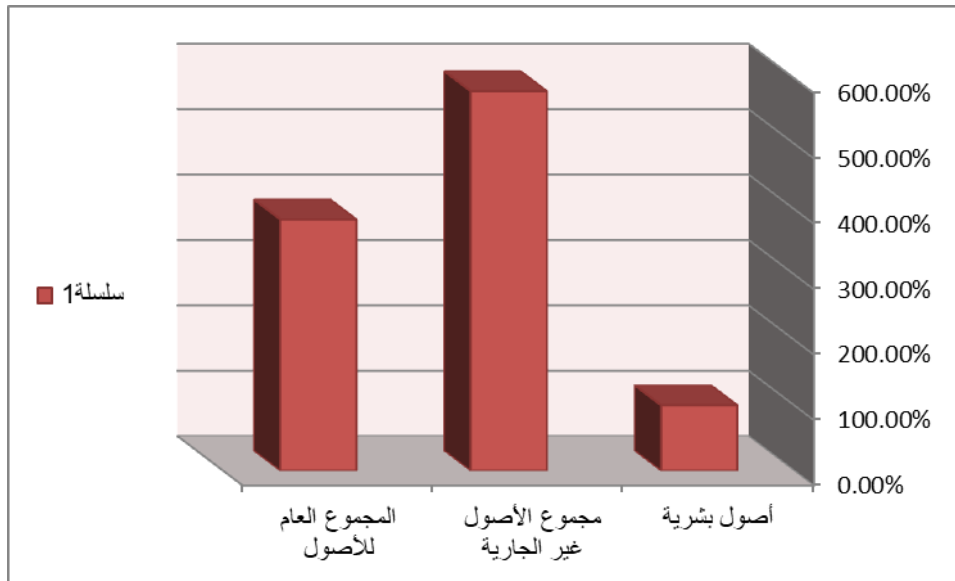
النسبة التغيير %	المبالغ الصافية بعد تطبيق النموذج	المبالغ الصافية* قبل تطبيق النموذج	البيان
+100	145,883,868,901.22	--	أصول بشرية
+580.42	172,657,076,580.58	26,773,207,679.36	مجموع الأصول غير الجارية
+384.32	186,318,047,778.49	40,434,178,877.26	المجموع العام للأصول
			الخصوم
+37747.42	155,809,125,316.92	411,677,000.00	مساهمات خاصة أخرى
-1007.98	-8,720,065,411.62	793,514,004.08	النتيجة الصافية
+669.59	167,660,147,317.63	21,776,278,416.41	مجموع الأموال الخاصة
+360.33	186,318,047,778.49	40,434,178,877.26	مجموع عام الخصوم

* بناء على ميزانية المجمع لسنة 2019.

أ- التغيير في الأصول:

نلاحظ من الشكل البياني أدناه أن نسبة الأصول البشرية زادت بنسبة 100 % وذلك لأنها لم تكن مُدرجة من قبل في جانب الأصول وتم إضافتها، أما مجموع الأصول الغير جارية فقد زاد بنسبة كبيرة جداً، وذلك لأن قيمة الأصول البشرية فاقت مجموع الأصول غير الجارية السابقة بنسبة 580.42 %، مما أدى إلى زيادة مبلغ المجموع العام للأصول بنسبة 384.32 % ما يعني أن قيمة الأصول البشرية وفق نموذج Lev & Schwartz عالية جداً وتأثيرها واضح ويُبيّن بأن الموارد البشرية لها من الأهمية ما يجعل أصول الشركة ترتفع وتزيد قيمتها.

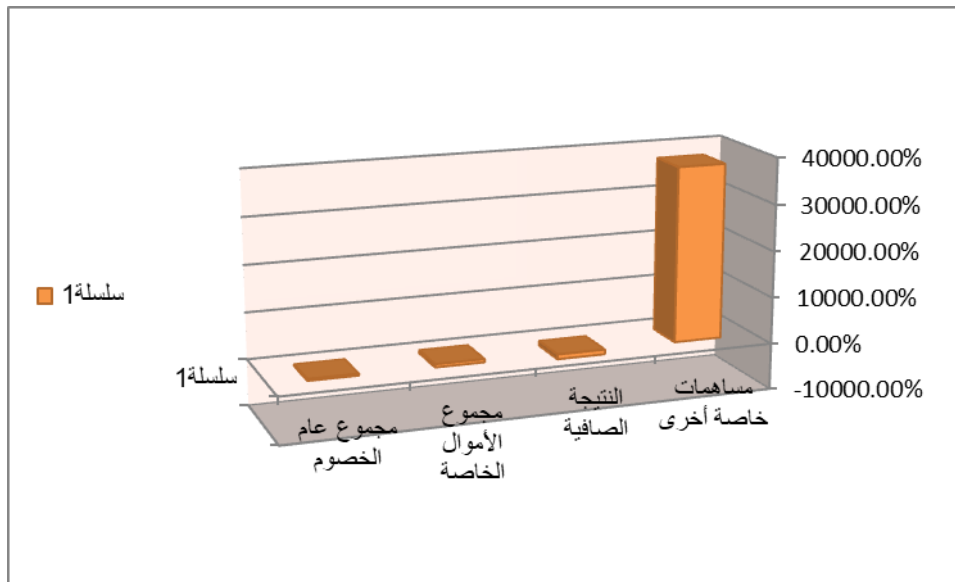
الشكل رقم(19) : نسبة التغيير في الأصول بعد استخدام نموذج Lev & Schwartz لسنة 2019



ب- التغير في الخصوم:

من الشكل البياني رقم (20) يتبين أن نسبة المساهمة في رأس المال زادت بنسبة عالية جداً تقارب 37747.42 % وذلك عن طريق إدراج قيمة الأصول البشرية في الأصول ما يقابلها في جانب الخصوم من مساهمات خاصة أخرى لرأس المال، أما النتيجة الصافية فقد تحولت من ربح إلى خسارة بنسبة 1007.98 % بعد إدراج مخصصات المؤونات وخسائر القيم الناتجة عن انخفاض قيمة الموارد البشرية، فيما ارتفعت قيمة الأموال الخاصة بسبب إدراج قيمة الأصول البشرية في المساهمات الخاصة لرأس المال بنسبة 669.59 % وذلك لأن قيمة الأصول البشرية كبيرة جداً مقارنة بالأموال الخاصة السابقة، الأمر الذي أدى إلى ارتفاع في المجموع العام للخصوم في جانب الأصول التي تقدر بـ 360.33 %.

الشكل رقم (20): نسبة التغير في الخصوم بعد استخدام نموذج Lev & Schwartz لسنة 2019



1- التغير في قائمة الدخل:

من الجدول رقم (25) أدناه نلاحظ بأن التغيير في قائمة الدخل قد مَسَّ عنصر واحد بالزيادة وهو مخصصات الإهلاك والمؤونات بقيمة 9.513.579.415.70 دج المتمثلة في تسجيل خسارة القيمة للأصول البشرية وهو ما أثر على النتيجة العملية بالزيادة بنفس القيمة التي أدت كذلك إلى زيادة النتيجة العادية قبل الضرائب والنتيجة الصافية بالقيمة نفسها، ومن الملاحظ أن المجمع كان في حالة ربح قبل تطبيق نموذج Lev & Schwartz لكن بعد تطبيق هذا النموذج وتسجيل خسارة قيمة الموارد البشرية تحولت النتيجة إلى خسارة كبيرة جداً وذلك لارتفاع قيمة الموارد البشرية بالشركة ما يعني أن لهذه الموارد تأثير بالغ الأهمية في نتائجها.

الجدول رقم (25): قائمة الدخل بعد تطبيق نموذج Lev & Schwartz لسنة 2019

نسبة التغيير %	الفوارق المسجلة	المبالغ بعد تطبيق النموذج	المبالغ* قبل تطبيق النموذج	البيان
		9,392,750,935.10	9,392,750,935.10	رقم الأعمال
		1,085,935,007.08	1,085,935,007.08	تغير مخزونات المنتجات المصنعة قيد الصنع
				الإنتاج المثبت
				إعانات الإستغلال
		10,478,685,942.18	10,478,685,942.18	إنتاج السنة المالية
		-4,577,729,592.68	-4,577,729,592.68	المشتريات المستهلكة
		-1,113,922,480.89	-1,113,922,480.89	الخدمات الخارجية و الإستهلاكات الأخرى
		-5,691,652,073.57	-5,691,652,073.57	استهلاك السنة المالية
		4,787,033,868.61	4,787,033,868.61	القيمة المضافة للإستغلال
		-3,514,951,683.35	-3,514,951,683.35	أعباء المستخدمين
		-154,310,399.06	-154,310,399.06	الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة
		1,117,771,786.20	1,117,771,786.20	الفائض الإجمالي عن الإستغلال
		687,941,345.58	687,941,345.58	المنتجات التشغيلية الأخرى
		-75,628,723.04	-75,628,723.04	الأعباء التشغيلية الأخرى
	-679.78	-9,513,579,415.70	-1,399,508,839.03	مخصصات للإهلاك والمؤونات
		664,533,494.03	664,533,494.03	استرجاع خسائر القيم والمؤونات
	-956.03	-9,513,579,415.70	995,109,063.74	النتيجة التشغيلية
		152,968,301.58	152,968,301.58	المنتجات المالية
		-343,123,098.91	-343,123,098.91	الأعباء المالية
		-190,154,797.33	-190,154,797.33	النتيجة المالية
	-1181.9	-9,513,579,415.70	804,954,266.41	النتيجة العادية قبل الضرائب
	-100		-77,823,533.00	الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية
	عدم وجود أثر	5,579,922.73	5,579,922.73	الضرائب المؤجلة حول النتائج العادية
	-1424.4	-9,513,579,415.70	721,550,810.68	النتيجة الصافية للأنشطة العادية
		19,736,411.44	19,736,411.44	نتيجة الأقلية
	عدم وجود أثر	52,226,781.96	52,226,781.96	في النتيجة من الشركات المطروحة في المعادلة
	-1295.2	-9,513,579,415.70	793,514,004.08	النتيجة الصافية للسنة

* بناء على جدول النتائج المجمع لسنة 2019.

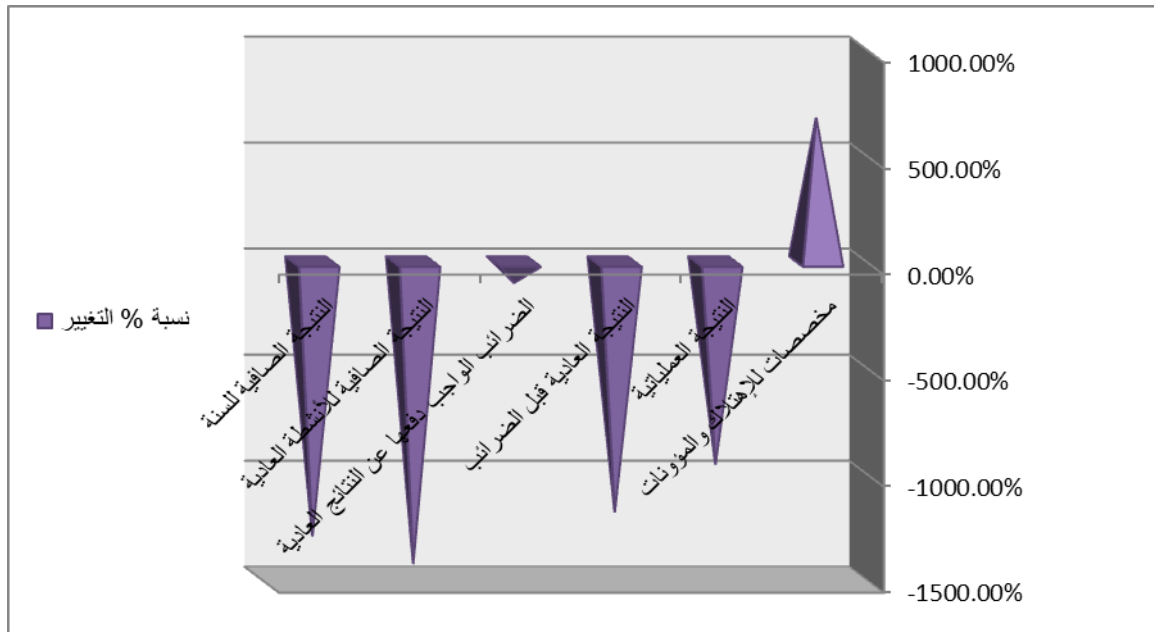
الجدول رقم (26) : الفارق في جدول النتائج بعد استخدام نموذج Lev & Schwartz لسنة 2019

النسبة التغيير %	المبالغ بعد تطبيق النموذج	المبالغ* قبل تطبيق النموذج	البيان
+679.78	-10,913,088,254.73	-1,399,508,839.03	مخصصات للإهلاك والمؤونات
-956.03	-8,518,470,351.96	995,109,063.74	النتيجة العملياتية
-1181.88	-8,708,625,149.29	804,954,266.41	النتيجة العادية قبل الضرائب
-100	0.00	-77,823,533.00	الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية
-1424.39	-8,792,028,605.02	721,550,810.68	النتيجة الصافية للأنشطة العادية
-1295.21	-8,720,065,411.62	793,514,004.08	النتيجة الصافية للسنة

* بناء على جدول النتائج المجمع لسنة 2019.

نلاحظ من الشكل البياني أدناه التغيير الواضح في بعض البنود من قائمة الدخل، فمخصصات المؤونات وخسائر القيم إرتفعت بنسبة 679.78 % بسبب إنخفاض قيمة الموارد البشرية والتي سجلت كمصروف ومخصص، أما النتيجة العملياتية فقد نقصت بقيمة كبيرة جداً تقارب 1000 % وهذا لقيمة مخصصات وخسائر القيم للموارد البشرية الكبيرة، ما يجعل تأثيرها على النتيجة العادية قبل الضرائب وبعدها بالنقصان أيضاً بنسبة فقات 1000 %، وهذا يفسر أهمية قيمة الموارد البشرية ومدى تأثيرها على قائمة الدخل فبعد أن حقق المجمع ربح في سنة 2019 أصبحت في حالة خسارة معتبرة جداً بسبب انخفاض قيمة الموارد البشرية بنسبة تقارب 1300 %.

الشكل رقم (21) : نسبة التغيير في قائمة الدخل بعد استخدام نموذج Lev & Schwartz لسنة 2019



المطلب الخامس: مقارنة النسب المالية للمجمع بعد تطبيق النموذجين

لا شك أن النسب المالية هي أدوات معبّرة في التحليل المالي، وتتمتع بالقدرة على إلقاء الضوء على جوانب مهمة من الناحية المالية قد لا تُظهرها بوضوح البيانات المالية العادية، شريطة أن يتم تركيبها بالشكل الصحيح، وأن يتم تفسيرها بالشكل الصحيح كذلك.

إن من أفضل المزايا التي تُوفرها محاسبة الموارد البشرية هي أن تُمكن المحللين الماليين من تحديد الهدف الذي يُعطي لهم الفرصة لاختيار حجم متواضع من النسب المالية على نحو يكفي لتزويدهم بالمعلومات المطلوبة، وفيما يلي نعرض بعض النسب المالية للقوائم المالية ذات العلاقة بالموارد البشرية للمجمع لسنة 2019 على سبيل المثال لا الحصر:

الجدول رقم (27): النسب المالية لمجمع صيدال بعد تطبيق نموذجي محاسبة الموارد البشرية

النسبة	طريقة الحساب	نموذج التكلفة التاريخية	نموذج Lev & Schwartz
معدل تركيز العمالة	قيمة الأصول البشرية / القيمة الإجمالية للأصول	0.03 %	78.30 %
معدل العائد على الأصول البشرية	قيمة الأصول البشرية / قيمة الأصول غير البشرية	0.05 %	544.89 %
معدل العائد على الأصول	النتيجة الصافية/إجمالي الأصول	1.97 %+	4.68 % -
معدل العائد على المبيعات	النتيجة الصافية/رقم الأعمال	8.49 %+	92.83 % -
معدل العائد على حقوق الملكية	النتيجة الصافية/حقوق الملكية	6.40 %+	5.20 % -
نسبة الديون إلى حقوق الملكية	خصوم غير جارية/حقوق الملكية	57.23 %	7.43 % -

المصدر: من إعداد الطالب.

من الجدول أعلاه نلاحظ اختلافاً كبيراً في النسب المالية باختلاف الطرائق المتبعة لتقييم الموارد البشرية، فما نلاحظه بأن هذه النسب وفق طريقة التكلفة التاريخية ضئيلة جداً مقارنة بطريقة القيمة الاقتصادية تصل إلى أقل من 1% بالنسبة لمعدل العائد على الأصول والأصول البشرية وتركيز العمالة، و 8.5% تقريباً لمعدل العائد على المبيعات في حين نجد تلك النسب مرتفعة جداً تصل إلى 544.89% وفق نموذج Lev & Schwartz، وذلك لاختلاف عدد العمال في كلتا الطريقتين فالطريقة الأولى تعتمد على الموظفين الجدد، أما الثانية فتعتمد على العدد المحدد للإطارات الذين يعتبرهم المجمع لهم الميزة التنافسية والندرة البشرية، ما أدى إلى ارتفاع قيمتها بالنسبة للمجمع بحيث تؤثر تأثيراً بالغاً في ميزانية المجمع وقائمة الدخل، بينما نسبة معدل العائد على المبيعات تقارب 100% بإشارة سالب وذلك للنتيجة التي أحدثتها نموذج Lev & Schwartz في تسجيل الانخفاض الكبير في قيمة الموارد البشرية الذي أثر على النتيجة بالسالب، فيما نرى الاختلاف أيضاً في نسبة المديونية في نموذج التكلفة التاريخية فقد بلغت 57.23% وذلك لعدم وجود تغيير كبير إلا فيما يخص مخصصات الإهلاك لـ 25 عمال في سنة 2019 المدرجة في النتيجة الصافية، عكس نموذج Lev & Schwartz في ارتفاع حقوق الملكية من خلال إعطاء قيمة للموارد البشرية كأصول وذلك ضمن الأموال الخاصة ما أنقص من هذه النسبة حتى وصل إلى 7.43% بإشارة سالبة.

المبحث الخامس: مطابقة الخصائص النوعية للمعلومات المالية مع تطبيق محاسبة الموارد البشرية

من أجل إعطاء الصورة الصادقة للقوائم المالية المعدّة وفقاً للمبادئ التي تقوم عليها محاسبة الموارد البشرية، سنقوم فيما يأتي بتوضيح مدى مطابقة خصائص المعلومة المالية مع محاسبة الموارد.

المطلب الأول: ماهية الخصائص النوعية للمعلومة المالية

إن الهدف الأساسي من تسجيل وتبويب الأحداث الاقتصادية وترجمتها في قوائم مالية وفقاً للمبادئ والمعايير المحاسبية المتفق عليها، هو إعطاء الصورة الصادقة عن الوضعية المالية للشركة، ومن أجل الوصول إلى المعلومة المحاسبية الدقيقة التي تعطيها الثقة في هذه القوائم المالية، يجب أن تحقق الخصائص النوعية التي وردت في المعايير المحاسبية الدولية والتي جاء بها النظام المحاسبي المالي أيضاً، وحسب هذا الأخير فإن القوائم المالية يجب أن تتوفر فيها أربعة مواصفات هي: الملاءمة، الموثوقية، قابلية المقارنة، والوضوح¹.

1- الملاءمة: يقصد بها أن المعلومات المحاسبية والمالية يجب أن تكون ملاءمة لاحتياجات مستعملها عن طريق تأثيرها على القرارات الاقتصادية التي يتخذونها وذلك من خلال مساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية والحالية والمستقبلية أو تعزيز أو تعديل ما سبق التوصل إليه من قرارات.

ولأجل تحقيق صفة الملاءمة يجب على نظام المحاسبة المالية أن يوفر الصفات النوعية الفرعية التالية:²

- **القيمة التنبؤية:** تساعد المعلومات الملائمة المستخدمين في عمل التنبؤات عن الماضي والحاضر والمستقبل، فالمعلومات المحاسبية يمكن أن تؤثر في القرار من خلال تحسين قدرة متخذ القرار في التنبؤ.
- **القيمة الاستراتيجية:** تؤثر في القرار من خلال تأكيد أو تصحيح توقعات أولية لمتخذ القرار، ومن أمثلة المعلومات المحاسبية التي تساعد على التنبؤ بالأحداث الماضية والأحداث المستقبلية إعداد تقارير الحسابات الختامية الخاصة بنتائج الفترة عن طريق الأقسام، وكذلك إعداد التقارير الربع سنوية التي تساعد على التنبؤ بالأرباح السنوية قبل نهاية العام بالنسبة لأي شخص فهي مثال واقعي على التغذية الاستراتيجية؛ كما تسمح خاصية القيمة الرقابية بالتعلم من القرارات المتخذة سابقاً، وذلك بتراكم خبرات إعادة تقييم ومتابعة تلك القرارات للتأكد من صحتها، أو ضرورة تعديلها. وتقوم التغذية الراجعة على فكرة المقارنة بين الخطة والتنبؤ وبين المنفذ وما جرى فعلاً، أي تستند إلى فكرة تحديد الانحراف بين ما تم التنبؤ به وبين ما حدث فعلاً، وهذا المدخل يعني التقييم المستمر بهدف التحسين المستمر، وعليه فالملاءمة تعني وجود علاقة وثيقة بين المعلومات المستمدة من المحاسبة المالية والأغراض التي تعد من أجلها، ولكي تكون هذه المعلومات مفيدة يجب أن تساعد متخذ القرار على تقييم محصلة إحدى البدائل، وأن تحدث تغيير في اتجاه قرار مستخدم معين من خلال تغيير درجة التأكد المحيطة بالقرار محل الدراسة.

¹ النظام المحاسبي المالي والقوائم المالية، نقلاً عن: https://cfepdz.blogspot.com/2016/11/blog-post_11.html consulté le 06/10/2020.

² حنان قسوم، إسهامات النظام المحاسبي المالي في تحقيق الخصائص النوعية للمعلومات المالية-دراسة تطبيقية-، مجلة مجاميع المعرفة، العدد 5، المركز الجامعي تندوف، 2017، ص 66.

- التوقيت المناسب: من الضروري أن تتوفر لمختلف المستخدمين ما يلزمهم من المعلومات الملائمة للقيام بتنبؤاتهم واتخاذ قراراتهم، بالإضافة إلى ذلك يجب أن تكون هذه المعلومات حديثة في طبيعتها أكثر من ارتباطها بالفترات السابقة فقط، وفي الواقع فإن مفهوم الملاءمة ينطوي ضمناً على عامل التوقيت ومع ذلك يجب التركيز على التوقيت الذي يمثل قيدها على نشر القوائم المالية، ويجب أن يكون تجميع وتلخيص المعلومات المالية ونشرها سريعاً بقدر الإمكان لضمان إتاحة معلومات حديثة لمستخدمي المعلومات المالية تصلح لإعداد التنبؤات واتخاذ القرارات، وكتعريف أدق يمكن القول أن التوقيت المناسب هو: " توفير المعلومات في حينها قبل أن تفقد منفعتها أو قدرتها على التأثير في عملية اتخاذ القرارات، فمن البديهي أنه إذا لم تتوفر المعلومات عند الحاجة إليها، فلن يكون لها تأثير على القرار، إذ أن عملية اتخاذ تكون دائماً محددة بفترة زمنية معينة، ويختلف التوقيت الملائم مع اختلاف طبيعة القرار، فبعض القرارات تستلزم سرعة أكثر من غيرها في توفير المعلومات الملائمة".

2- الموثوقية: تكون المعلومة موثوقة إذا كانت خالية من الأخطاء المادية والتحيز ويمكن الاعتماد عليها من طرف المستخدمين في التمثيل بصدق عما تمثله أو ما يتوقع أن تمثله بدرجة معقولة، ولكي تكون المعلومة موثوقة يجب أن تتوفر فيها الشروط التالية:

- التمثيل الصادق: لكي تكون المعلومات موثوق فيها يجب أن تمثل بصدق العمليات التي يفترض أن تمثلها بدرجة معقولة، لذلك يجب أن تمثل الميزانية بصدق العمليات والأحداث التي ينتج عنها أصول وخصوم المؤسسة عند تاريخ إعدادها.

- تغليب الجوهر على الشكل: يقصد بذلك أن تعتمد المؤسسة في المعالجة المحاسبية لمختلف العمليات والأحداث على جوهرها وليس على شكلها القانوني، لأنه ليس في جميع الأحوال العمليات يكون شكلها القانوني يتطابق مع جوهرها، فعلى سبيل المثال قد تقوم مؤسسة بنقل ملكية أصل معين إلى مؤسسة أخرى لكن ومع ذلك نجد أن هناك اتفاقاً بين الطرفين يضمن بقاء استفادة المؤسسة الأولى بالمنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بالأصل، وبالتالي يجب أن تتم المعالجة المحاسبية لهذه العملية على أساس جوهرها وليس على أساس شكلها القانوني.

- الحيادية: لكي تكون المعلومات المحاسبية ذات موثوقية يجب أن تكون محايدة وخالية من التحيز ونقول أن المعلومة متحيزة إذا كان عرضها أو اختيارها يؤدي بنا إلى اتخاذ قرارات أو أحكام توصلنا إلى نتائج موضوعية مسبقاً.

- التحفظ: التحفظ هو عبارة عن مراعاة لدرجة معقولة من التحفظ عند ممارسة السلطة التقديرية اللازمة للوصول إلى التقديرات في ظل ظروف عدم التأكد بحيث لا يكون هناك مبالغة في تقدير قيم الموجودات أو الإيرادات ولا يكون هناك تقدير بقيم الخصوم والمصاريف بأقل مما يجب، ومع ذلك فإنه يجب أن لا يؤدي تطبيق مبدأ التحفظ على سبيل المثال إلى تشكيل احتياطات سرية أو التفريط في التخفيض من قيمة الأصول أو احتساب التكاليف.

- الشمولية: لكي تكون القوائم المالية موثوقة يجب أن تكون شاملة في حدود ما تسمح به اعتبارات الأهمية النسبية والتكلفة، بحيث أن حذف أي عنصر من عناصرها يجعل القوائم المالية مزيفة ومضللة، ومن ثم تفقده مصداقيتها ولا تكون ملائمة.

3- قابلية المقارنة: يقصد بذلك أن يكون لمستخدمين القوائم المالية إمكانية المقارنة بينها عبر الزمن أي من فترة لأخرى، وذلك لتحديد اتجاه التغيير في المركز المالي للمؤسسة وأدائها. كذلك يجب أن يكون بإمكان مستخدمي القوائم المالية المقارنة بين القوائم المالية لمختلف المؤسسات من أجل تقييم المركز المالي والتغيرات فيه وكذلك الأداء النسبي لتلك المؤسسات.

4- القابلية للفهم " الوضوح ": هذا يعني أنه يجب أن تكون المعلومات الواردة في القوائم المالية قابلة للفهم من طرف مستخدميها الذين يفترض أن يكونوا ذوي علم ومعرفة كافية بالأنشطة التجارية والاقتصادية والمحاسبة أيضا ولديهم الرغبة في دراستها، ومع ذلك فإنه لا يجوز حذف واستبعاد معلومة معينة بحجة صعوبة فهمها وتعقيدها إذا كان ذلك يؤدي إلى اتخاذ قرارات خاطئة على أساسها.

بالإضافة إلى هذه المواصفات فإنه يجب أن يراعى قيودان أساسيان لكي تتصف المعلومة بالموثوقية والتمثيل الصادق، الأول أن تكون المعلومة ذات توقيت ملائم بحيث أنها تفقد موثوقيتها إذا حدث تأخير غير ضروري في زمن الإفصاح عنها والثاني هو يجب أن تكون المنفعة المحصل عليها من المعلومة تفوق بكثير تكلفة إعدادها.

المطلب الثاني: مطابقة الخصائص النوعية للمعلومة المالية مع نموذج التكلفة التاريخية

إن أساس طريقة التكلفة التاريخية في تقييم الموارد البشرية في المجمع تقوم على رسملة التكاليف المرتبطة بالموارد البشرية من تاريخ الإعلان على الوظيفة إلى مباشرة العمل وعليه يمكن إسقاط المعلومات المحاسبية المتحصل عليها الخصائص النوعية لهذه المعلومات كالتالي:

- **خاصية الملاءمة:** تعتبر هذه الخاصية ملائمة لاحتياجات مستعمليها إلى حد ما عن طريق إعطاء صورة عن تكاليف الحصول على الموارد البشرية الخاصة بالمجمع بإدراج قيمتها في الأصول وإطفاؤها على المدة المتوقع الاستفادة منها، وهو ما يمكن مستخدمي القوائم المالية من معرفة التكاليف المرسملة الخاصة بالحصول على الموارد البشرية عن طريق:

● إظهار التكاليف المرتبطة بالحصول على الموارد البشرية ضمن قائمة الأصول الأمر الذي يساعد المجمع في اتخاذ القرار المناسب في التنبؤ فيما يخص سياسة التوظيف والتكوين والتدريب.

● إن إعداد التقرير السنوي للمجمع، والذي يوضح كل ما هو مفيد لمستخدمي القوائم المالية والأطراف المعنية بهدف تصحيح الانحرافات بين ما هو تقديري وما هو واقعي لدليل على وجود خاصية التغذية العكسية والذي يعني التقييم المتواصل بهدف التحسين المستمر، وعليه فالملاءمة موجودة بين المعلومات المستمدة من المحاسبة المالية والأغراض التي تعد من أجلها والتي تحدث تغيير في اتجاه قرار مستخدم معين من قبل المجمع.

● إن الهدف من المعلومات المحاسبية هو اتخاذ القرار المناسب بالطريقة المناسبة في الوقت المناسب، ما يعني أن المعلومة إن لم تُصَرَّح في وقتها المناسب فلا فائدة منها، والمجمّع مندرج ببورصة الجزائر التي تلزم نشر القوائم المالية في الوقت المناسب وبالطريقة التي يستفيد منها الأطراف المعنية ما يعني تحقق هذه الخاصية.

- **خاصية الموثوقية:** إن المعلومات المتحصل عليها موثوقة بدرجة كبيرة جداً لأنها خالية من الأخطاء المادية بحساب تكاليف الاختيار المثبتة مادياً بالفواتير المحددة من قبل المجمّع، وكذا تكاليف التدريب والتكوين المفوترة أيضاً من المعاهد والمدارس المتخصصة بالتكوين والتأهيل المحلية والأجنبية، كما أن شروط هذه الخاصية محققة كالتالي:

● فالتمثيل صادق لهذه المعلومات، بحيث يُعبّر بصدق عن العمليات والأحداث التي ينتج عنها أصول وخصوم المجمّع عند تاريخ إعدادها.

● إن ضمان بقاء استفادة المجمّع بالمنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بالأصل دليل على تحقق تغليب الجوهر على الشكل القانوني.

● يمتاز نموذج التكلفة التاريخية بالحيادية كون عرضه ليس فيه فائدة لصالح طرف دون آخر.

● تُمَيِّز أيضاً بأن شرط التحفظ محقق أيضاً فالتكاليف التي رُسِمت كلّها واقعية وليس فيها تضخيم أو تشكيل احتياطات سرية أو التفريط في التخفيض من قيمة الأصول.

● كما أن خاصية الشمولية محققة هي أيضاً بأن شملت التكاليف المرسلة كلّ ما تمّ إنفاقه للحصول على المورد البشري تطبيقاً لمبدأ الأهمية النسبية في اعتبار المبالغ الإيرادية من الرأسمالية.

- **خاصية القابلية للمقارنة:** يمكن القول بأن هناك إمكانية للمقارنة بين القوائم المالية للمجمّع من فترة لأخرى وذلك لتحديد اتجاه التغيير في المركز المالي للمجمّع وأدائه، بينما لا تكون كذلك في المقارنة بينه وبين المؤسسات من نفس القطاع وذلك لعدم إلزامية تطبيق هذا النوع من المحاسبة في البيئة الجزائرية، لكن يمكن القول - حسب رأي الباحث - بأنها لا تُقلّل من مصداقية المعلومات وذلك حسب الشكل القانوني للمجمّع محل الدراسة فـ 80% من رأسمالها تابع للدولة وغير مهتمة بهذه الخاصية لاحتكار نشاط إنتاج وتوزيع الأدوية.

- **خاصية القابلية للفهم:** الواضح من هذه الخاصية بأنها محققة في نموذج التكلفة التاريخية وذلك أن التكاليف المعالجة وفق لمبادئ محاسبة الموارد البشرية سهلة ومفهومة، وهي التي تُعبّر عن كل ما تمّ إنفاقه على المورد البشري قبل مباشرة وظيفته، كما أن مستخدمي القوائم المالية على معرفة وإطلاع بالأصول المعنوية ومفهومها، وأن كافة إطارات المجمّع ذوو كفاءة ومهنية في إعداد القوائم المالية نظراً للاهتمام الكبير بهم من قبل المجمّع عن طريق تكوينهم وتدريبهم المتواصل.

المطلب الثالث: مطابقة الخصائص النوعية للمعلومة المالية مع نموذج Lev & Schwartz

إن طريقة القيمة الاقتصادية حديثة في تقييم الموارد البشرية، مقارنة بطريقة التكلفة التاريخية وذلك لعدم إلزامية تطبيقها من قبل المنظمات والهيئات المهنية التي تُشترع وتؤسس لهذا النوع من المحاسبة، وكذا التشريعات والقوانين الملزمة من الدول المعنية، وعليه فالمعلومة المالية وفق نموذج Lev & Schwartz قد لا تكون ذات أهمية لغالب الشركات لعدم انتشار هذا النهج الجديد، فالخصائص النوعية للمعلومة المالية بهذا النوع من التقييم للموارد البشرية قد لا تكون محققة بدرجة يمكن الوثوق بها إلاّ فيما يخص المعلومات التي يحتاجها مستخدميها ونوضّح في هذا الصدد ما يأتي:

- **خاصية الملاءمة:** إن المعلومات المحاسبية وفق نموذج Lev & Schwartz ملائمة إلى حدّ ما لاحتياجات مستخدميها بإعطاء قيمة لهذه الموارد ضمن أصول المجمع وفق تصور المنافع الاقتصادية من توظيفها، وكذلك بدرجة الإفصاح عنها في القوائم المالية، فإن الملائمة تختلف باختلاف المستخدمين للمعلومات المحاسبية وترتبط أيضاً بسبب عدم وجود مقياس يُقاس به مقدار المعلومات الكافية المطلوبة، والذي لا زال موضوع الإفصاح عنها مختلف فيه، فالمكونات الثلاث لخاصية الملائمة: القيمة التنبؤية والقيمة الاستراتيجية والتوقيت المناسب تعد على أنها خواص نظرية أكثر منها عملية في الواقع، ومن المعلوم أن المعلومات المالية يجب أن تكون متاحةً للمستخدمين في الوقت المناسب قبل أن تفقد قدرتها على التأثير بالقرار المتخذ، إلا أن هذا التوقيت قد يكون مناسباً لمستخدم ما دون آخر، كذلك فإن المعلومات المالية يمكنها تأكيد أو تصحيح توقعات سابقة لمتخذي القرارات إذا تم إعدادها على أساس موضوعي، إلا أن الموضوعية هي صفة مرنة تخضع للحكم الشخصي، وهو ما يجعلها محل التشكيك وعدم التأكد، وبالتالي فإن قدرة المعلومات المالية على عمل تنبؤات بالأهداف والأحداث المستقبلية، تعتمد على معلومات إضافية كثيرة وتفصيلات كمية ووصفية عن الأحداث يصبح معها التنبؤ بالمستقبل عملية صعبة التطبيق.

- **خاصية الموثوقية:** يعتمد نموذج Lev & Schwartz على تقييمه للموارد البشرية أساساً على الأجور السنوية التي يتقاضاها الموظفين طيلة المدة المتوقعة للعمل بها، أي أن المعلومة المالية المتحصل عنها صحيحة بنسبة كبيرة لإثبات الأجور في سجلات المجمع والمنضبطة بضوابط السلم الإداري في التصنيف، غير أن النموذج يُدخل معدل خصم زيادة الأجر المتوقع، وهو الذي قد يقود مستخدمي المعلومة المالية إلى عدم الوثوق به بدرجة كبيرة لعدم تحقق معدل الخصم في الواقع، فبالرغم من التمثيل الصادق لهذه المعلومات التي تُعبّر عن الأجور الحقيقية للموظفين، وكذا نسبة ضمان بقاء الموظفين في المجمع طيلة المدة المتوقعة للعمل بها وذلك للاستقرار الوظيفي وضمان حقوق العمال، مع شموليتها لكل ما يخص العامل من أجر وعمر ومعدل خصم، إلا أنها تفتقر للموضوعية والحياد إذ لا توجد معلومات مالية خالية من الخطأ والتحيز بشكل تام إلا درجة الخطأ أو التحيز المقبولة عملياً في الأدبيات والبحوث النظرية فقط، إن المعلومات المالية غير قابلة للتحقق في الواقع العملي بشكل دقيق حيث يفترض أن يجري القياس العادل بشكل مستقل عن الشخص الذي يقوم به، أما في النظام المحاسبي فالشخص الذي يقوم بالقياس هو المحاسب وبالتالي من الصعب أن يكون القياس موضوعياً عن التفسير والتأويل الذي يؤدي إلى فقدان القدرة على التحقق.

- خاصية القابلية للمقارنة: أمام عدم انتشار طريق القيمة الاقتصادية وفق نموذج Lev & Schwartz بشكل واسع إضافة إلى عدم وجود نصوص تشريعية تلزم الشركات بتطبيق هذا النهج، فإن قابلية المقارنة مع الشركات من نفس القطاع غير محقق، إلاّ فيما يخص إمكانية المقارنة بين القوائم المالية للشركة نفسها من فترة لأخرى وذلك لتحديد اتجاه التغير في المركز المالي للشركة ومعرفة دوران العمل وبعض التحليلات المالية التي تخص الأصول البشرية.

خاصية القابلية للفهم: لا نجزم بتحقيق هذه الخاصية وفق النموذج الاقتصادي وذلك لتعقيد الطريقة التي تُحسب بها قيمة المورد البشري فخاصية الفهم هي خاصية ذاتية، حيث أن القدرات العلمية لمستخدمي المعلومات المالية تختلف باختلاف مستوياتهم العلمية لفهم تلك المعلومات المالية الواردة بالقوائم لأغراض اتخاذ القرارات، وبالتالي فما يتمتع به مستخدم تلك المعلومات من قدر كافٍ من الدراية المحاسبية هي صفة تتعلق بقدرات الأشخاص ولا يوجد لها حد فاصل ودقيق، لأن الأشخاص متفاوتون في قابلياتهم على فهم المعلومات المالية، لذا فإنها ليست خاصة عملية

خلاصة الفصل الرابع

تناول هذا الفصل نتائج الدراسة التطبيقية التي تمت على مجمع صيدال، بهدف معرفة إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية من خلال استخدام طريقتين مختلفتين في تقييم الموارد البشرية، إحداهما تعتمد على مدخل التكلفة والأخرى على مدخل القيمة الاقتصادية.

إن تطبيق أسلوب التكلفة التاريخية الذي يعتمد على تحديد التكاليف المرتبطة بالحصول على الموارد البشرية من مصاريف الاختيار ومصاريف التدريب والتكوين إلى مصاريف التعيين والتي كانت تعالج سابقاً ضمن التكاليف الجارية، وبعد استخدام هذا المبدأ تم رسملة هذه التكاليف ضمن أصول المجمع تحت بند التثبيتات المعنوية في حساب خاص بالأصول البشرية، قد مكن المجمع من معرفة مصاريفها بدقة أكبر وكذا توزيعها على سنوات العمل والتي نتج عنها تغيرات جوهرية في كل من قائمة المركز المالي وقائمة الدخل ما جعل القوائم المالية أكثر واقعية وموثوقية ومعبرة بصدق عن الوضعية المالية للمجمع.

كما أن محاولة تطبيق نموذج **Lev & Schwartz** المقترح كمدخل للقيمة الاقتصادية في إعطاء قيمة للموارد البشرية ضمن القوائم المالية للشركة عن طريق معرفة القيمة المستقبلية لهذه الموارد من خلال الأجر السنوية ومعدل الخصم، أدى إلى تغييرات جذراً جوهرية في قائمتي المركز المالي والدخل من خلال التوصل إلى قيمة كبيرة جداً للأصول البشرية فاقت مجموع قيمة الأصول المادية الأخرى للمجمع بنسبة كبيرة، الأمر الذي يعبر على أن قيمة المورد البشري في المجمع ذو قيمة أكثر من الموارد الأخرى وهذا واضح من خلال العدد الكبير للعمال وكذا النوعية التي تعتمد عليها الشركة في نشاطها، من خلال التكوين والتأهيل المتواصل والدائم خلال المسار المهني. إن اعتماد المجمع على بعض النسب المالية كنسبة التركيز على العمالة ونسبة العائد على الأصول البشرية والأصول بشكل عام، إضافة لنسبة المديونية يساعدها في التنبؤ ببعض الأحداث التي من شأنها أن تعرقل سير المجمع نحو تحقيق أهدافها فتخطط بشكل سليم في الوقت المناسب.

من خلال النتائج المتوصل إليها يمكن القول بأن طريقة التكلفة التاريخية هي الأقرب للواقع من خلال تحقيقها للخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية، مقارنة بطريقة القيمة الاقتصادية التي مازالت بعيدة عن الواقع حالياً، وذلك لعدم انتشارها في البيئة الجزائرية وعدم وجود ميزات خاصة تدفع بمتخذي القرار لانتهاج هذا المدخل الجديد في تقييم الموارد البشرية في الشركة.

الخاتمة

إن التطورات الحديثة في علم الاقتصاد بيّنت نقطة تحوّل جديدة من الاعتماد على الإمكانيات المادية التي تُؤدّ المشاريع الضخمة إلى الاعتماد على الإمكانيات البشرية التي تتميز بالمعرفة والمهارة والتي تنافس فيها أقوى المنظمات حدود السيطرة والبقاء في السوق، إن هذا المدخل الجديد في توازن القوى العالمية وضّح وبشدّة قدرة العقل البشري في خلق ثروة حقيقية وقدرة عالية على التحكم في شتى المجالات.

إن أهم فكرة تقوم عليها المحاسبة عن الموارد البشرية هي اعتبار الأفراد العاملين بالمنظمة أصولاً ستتدفق منها القيمة الاقتصادية المستقبلية إليها، بحكم بقائهم في العمل لمدة تفوق السنة المالية، علاوة على تكوينهم وتدريبهم الدائم والذي تخصص له المنظمات ميزانية معتبرة تُعالج معظمها في حساب الربح والخسارة لفترة واحدة، وهو ما يتعارض مع مبدأ الاعتراف بالمصروفات في المحاسبة، الأمر الذي يعطي صورة غير موضوعية عن القوائم المالية وبالتالي عدم مصداقيتها لدى الأطراف المعنية.

وقد تناولت الدراسة موضوع مدى إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في مجّع صيدال في ظل النظام المحاسبي المالي انطلاقا من معرفة أهمية ودور المورد البشري في المنظمة، ومقومات وفروض تطبيق النهج الجديد في علم المحاسبة الذي يهتم بالمحاسبة عن هذا المورد، والتحديات التي تعيق تطبيقه، إضافة إلى التطرق إلى المعايير المحاسبية الدولية ذات الصلة بالموارد البشرية ومدى التوافق والاختلاف مع محاسبة المورد البشرية، والبحث في القياس المحاسبي للموارد البشرية بمختلفة طرائقه وآثار الإفصاح عنها داخلياً وخارجياً. هذا؛ فضلا عن محاولة تطبيق محاسبة الموارد البشرية في مجّع صيدال من خلال تطبيق نموذجين مختلفين في القياس المحاسبي للموارد البشرية، يقوم الأول على التكلفة والثاني على القيمة الاقتصادية.

وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها:

أولاً: نتائج الجانب النظري

- إن المورد البشري هو ذلك الإنسان الذي خلقه الله سبحانه وتعالى وكرّمه وسخّر له كافة المخلوقات لتكون في خدمته ويقوم بواجبه كخليفة لله في الأرض.
- يعتبر أهل الاقتصاد أن الموارد البشرية هي العنصر الإنساني الذي يعمل داخل المنظمة، ويتمتع بمجموعة من المهارات والخبرات التي تُساعده في أداء مهامه، كما أنّها تُعتبر من الأصول المهمّة في المنظمة التي تحقق الميزة التنافسية.
- تظهر أهمية إدارة الموارد البشرية بشكل واضح من خلال التحوّل في عملية تنفيذ البرامج المتعلّقة بالأفراد من الروتين إلى الديناميكية والتغيّر تبعاً لمتطلّبات المنظمة.
- تهتمّ محاسبة الموارد البشرية بالأصول البشرية داخل المنظمة، من خلال قياس قيمتها الاقتصادية وتحليلها وتبويبها في القوائم المالية. كما تقوم محاسبة الموارد البشرية بتسجيل كافة التغيّرات التي تطرأ على الموارد البشرية وإعداد التقارير حول عمليّاتها السنوية وإيصالها للأطراف المعنية.

- هناك عدة عوامل ساعدت على الاهتمام بحاسبة الموارد البشرية منها:
 - اهتمام الفكر المحاسبي بمفاهيم وطرائق المحاسبة عن الموارد البشرية التي تعتبرها أصولاً أساسيةً لمعظم المنظّمات وخاصّة المنظّمات الخدميّة.
 - تزايد التقدم المعرفي والفنيّ الذي زاد من حاجة الأفراد للتعليم والتدريب واكتساب المهارات والخبرات التي تزيد من قيمتها في المنظّمات، بالإضافة إلى إدراك بعض المنظّمات بأن الإنفاق على تنمية مهارات وأساليب الأفراد لديها سيولّد منافع مستقبلية متزايدة.
- تقوم محاسبة الموارد البشرية على فروض ومعايير تتمثل في امتلاك الأفراد، وقدرتهم على الإنتاج، وتوفيرهم على الخدمات المستقبلية، مع قابلية تحديد أو قياس قيمتها.
- هنالك عدة مناهج لقياس الموارد البشرية، منها ما يعتمد على القيمة ومنها ما يعتمد على التكلفة ومنها ما يعتمد كذلك على المتغيرات السلوكية والنفسية.
- توقّر محاسبة الموارد البشرية مجموعة من النسب المالية لا توجد في القوائم المالية التقليدية منها نسبة قيمة الأصول البشرية إلى القيمة الإجمالية للأصول، وكذلك قيمة الأصول البشرية المؤهلة تأهيلاً عالياً إلى القيمة الإجمالية للأصول.
- لقياس الموارد البشرية في المنظّمة يجب توفر متطلبات أساسية تتمثل في الدليل الذي يُبين بأن هذه الموارد جديرة بالقياس، وكذا تقديم المبررات المنطقية لأسباب وطرائق تأثير المورد البشري في المنظّمات، كما يجب الأخذ بعين الاعتبار تأثيرات المقاييس المستخدمة في أصحاب المصالح الأساسيين من داخل المنظّمة وخارجها، وإيجاد الطريقة أو النموذج لدعم تطوير مقاييس أفضل للمورد البشري.
- في ظل غياب معيار دولي يحدد وينظم ويهيكل محاسبة الموارد البشرية، فإنه يمكن معالجة الموارد البشرية على أنّها أصول في المنظّمة طبقاً لما يتطلبه المعيار 38 الأصول غير الملموسة، عند الاعتراف بالموجود غير الملموس (بمقدار تكلفته) إذا كان من المحتمل أن تتدفق للمنظمة المنافع الاقتصادية المستقبلية ومن الممكن قياس تكلفته بشكل موثوق، وهذان الشرطان متوفران في الموارد البشرية لاعتبارها كموجود غير ملموس.
- في ظل عدم وجود تشريع يُلزم المنظّمات بطريقة معينة في قياس قيم الموارد البشرية حسب المبادئ المتعارف عليها، فإن للمنظّمات الخيار في تطبيق النماذج التي تساعد وتحقق أهدافها بما لا يسمح بتضليل المستفيدين عند عرض القوائم المالية.
- توجد عدة معوقات لتطبيق محاسبة الموارد البشرية منها عدم التأكد فيما يتعلق بمستقبل المنظّمة قد يُصبح من الصعب قياس المنافع أو الخدمات المستقبلية لمواردها البشرية، كما أن الحرية الطبيعية للموارد البشرية في النقل أو ترك العمل لأي سبب من الأسباب يحد من الانتفاع المطلق بخدماتها.
- هناك عدة مشاكل تواجه قياس الموارد البشرية من بينها إيجاد المقاييس التي بموجبها يمكن قياس قيمة الموارد البشرية وبالتالي رسملة تلك القيمة، وكذا قياس النسبة من قيمة الأصل التي سوف تستهلك خلال الفترة المحاسبية، إضافة إلى

حدوث أي تغيير مادي قد يؤثر على العمر الإنتاجي المتوقع للأصل مما يوجب تسوية قيمته فيؤدي إلى التغير في تقديرات العمل الإنتاجي للأصل البشري.

- للإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية آثار في التقارير المالية الخارجية من خلال التأثير على المستثمرين الذي يعكس قدرة الإدارة فيما يخص العلاقات الصناعية، وكذلك المسؤولية الاجتماعية، كذلك فإن الإفصاح عن المعلومات للعاملين يمكن اعتباره كجزء من الاستراتيجية الاجتماعية للمنظمة، وللإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية آثار كذلك على التقارير المالية الداخلية يتمثل في مساعدة الإدارة العليا في اتخاذ القرارات فيما يتعلق بكفاية الموارد البشرية، والاطلاع على السبلات التي تعيق أهدافها، من بينها تحسين الأرباح على المدى القصير، ومعرفة مستوى الروح المعنوية بين الموظفين.
- إن نظام معلومات إدارة الموارد البشرية إذا ما تم التكامل بينه وبين نظام المعلومات المحاسبة للموارد البشرية فإنه سيكون نظاماً فاعلاً بصورة أكبر بما يؤدي إلى تحقيق الهدف الشامل للمنظمة بما يتعلق بالموارد البشرية.
- يواجه الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية تحديات وصعوبات من بينها عدم قبول الفكرة التي تنص برسملة الموارد البشرية، لارتباط غالبية الإنفاق على الموارد البشرية بمنافع تتحقق في نفس سنة الإنفاق مما يضيق نطاق رسملة الإنفاق الذي يدعم فكرة النظر للموارد البشرية كأصول، كما أن رغبة الإدارة بعدم الإفصاح عن الإنفاق على الموارد البشرية وخصوصيتها نتيجة المنافسة الشديدة في ظل اقتصاد العولمة والذي قد يُستغل من المنافسين بشكل يظهر بالموقع التنافسي للشركة، وهناك من يستغل الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية في تطبيقات المحاسبية الإبداعية ومن ثم تحريف البيانات المالية.

ثانياً: نتائج الجانب التطبيقي

- يُولي مجمع صيدال أهمية كبيرة للموارد البشرية، وهذا يظهر من خلال الاهتمام بتأهيل وتدريب الموظفين عبر مساهمهم المهني من أجل زيادة قدراتهم وكفاءتهم، من خلال العديد من الدورات التدريبية المتنوعة داخلياً وخارجياً محلياً وأجانبياً.
- ينفق مجمع صيدال مبالغ معتبرة في سبيل الحصول على موارده البشرية تتمثل في تكاليف الاختبار والتدريب والتكوين والتعيين.
- يُعامل مجمع صيدال نفقات الاختبار والتدريب والتكوين وتعيين الموارد البشرية على أنها مصاريف جارية تُحْمَل في نفس السنة المالية.
- لا يهتم مجمع صيدال بمعالجة الموارد البشرية على أنها أصول ضمن قوائمه المالية، كما أن الإفصاح عنها لا يتخطى المعلومات الإحصائية من دخول أو خروج الموارد البشرية بالمجمع، ومدى استفادة البعض منهم من دورات تكوينية أو تأهيل أو تدريب، مما يعني رفض الفرضية الأولى (H1) وقبول الفرضية العدمية (H10) التي تنص على أن مجمع صيدال لا يهتم بالقياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية.
- إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية باستخدام نموذج التكلفة التاريخية في قياس قيمة الموارد البشرية، حيث يتم رسملة التكاليف الخاصة بالحصول على هذه الموارد، والتي تتمثل في نفقات الاختبار والتكوين والتعيين المحددة والمبينة بالوثائق

الثبوتية، كما أنه يمكن تطبيقها أيضاً باستخدام نموذج Lev & Schwartz في قياس قيمة الموارد البشرية الذي يقوم على المفهوم الاقتصادي لرأس المال البشري، من خلال توفر المعطيات الكافية والمعلومات اللازمة لاستخدام هذا النموذج في مجتمع صيدال، والذي يمثل قيمة الفرد بالنسبة إلى المنظمة باعتبار أن المرتبات والأجور هي تكلفة العمل وليس قيمته. ذلك ما يؤكد صحة الفرضية الثانية (H2) التي تنص بأنه يمكن تطبيق نماذج محاسبة الموارد البشرية في مجتمع صيدال.

- إن تطبيق محاسبة الموارد البشرية في مجتمع صيدال من خلال القياس المحاسبي لهذه الموارد بطريقة التكلفة التاريخية قد أحدث تغييرات جوهرية في القوائم المالية إذ أدى إلى زيادة أصول المجتمع، كما أن رسملة التكاليف المرتبطة بالموارد البشرية أدت إلى تخفيض التكاليف المحملة في سنوات الدراسة، وهو ما أدى بدوره إلى الزيادة في الأرباح.

- بعد استخدام مدخل القيمة الاقتصادية وفق نموذج Lev & Schwartz في قياس الموارد البشرية لمجتمع صيدال تبين أن هناك تغيير جوهرية في قائمة المركز المالي وقائمة الدخل للمجتمع، إذ أحدث ذلك زيادة أصول المجتمع بشكل كبير، كما أن انخفاض قيمة الموارد البشرية في المجتمع أدى إلى نقصان في الأرباح بشكل كبير.

- إن التغيرات في قيم عناصر القوائم المالية التي تم رصدها بعد استخدام النموذجين تؤكد صحة الفرضية الثالثة (H3) التي تنص على أن تطبيق نماذج محاسبة الموارد البشرية يؤثر على القوائم المالية لمجتمع صيدال.

- هناك اختلاف في أثر تطبيق محاسبة الموارد البشرية على القوائم المالية للمجتمع بحسب النموذج المستخدم، وذلك لكون قيم الأصول البشرية وفق نموذج التكلفة التاريخية منخفضة وهي ثابتة وغير متغيرة، في حين أنها ذات قيمة عالية ودائمة التغير وفق نموذج القيمة الاقتصادية لأنها ناتجة عن عوامل لا تمتاز بالثبات كمدخل الخصم والأجر، الأمر الذي يؤكد صحة الفرضية الرابعة (H4) التي تنص على أن أثر تطبيق محاسبة الموارد البشرية على القوائم المالية لمجتمع صيدال يختلف باختلاف النموذج المستخدم.

- هناك معوقات تحد من إمكانية تطبيق طريقة القيمة العادلة أو النموذج الاقتصادي في البيئة الجزائرية ترجع لعدة عوامل منها عدم تفعيل البورصة كأحد الأدوات التي تضيف المزيد من الشفافية، وعدم تهيئة البيئة المناسبة التي تسمح بالوصول إلى نتائج إيجابية من حيث المعلومة المحاسبية وموثوقيتها، كذلك عدم طلب القوائم المالية من قبل المستفيدين منها ما عدا إدارة الضرائب والبنوك، ما يجعل معالجة القوائم المالية تتجه باتجاه جبائي وبنكي فقط وعليه؛ فإن طريقة التكلفة التاريخية في الوقت الراهن تفي بالغرض من حيث إظهار قيمة للموارد البشرية كأصل من أصول الشركة وهي ممكنة التطبيق ولا تحتاج لتكوين إطارات في هذا المجال.

ثالثاً: التوصيات

على ضوء النتائج المتوصل إليها يمكن تقديم مجموعة من التوصيات والاقتراحات التي يمكن الاستفادة منها مستقبلاً

في تطوير مفهوم محاسبة الموارد البشرية وترسيخ مبادئها:

- تفعيل دور إدارة الموارد البشرية في مواكبة التغيرات في مجال الإدارة والتسيير لرفع المستوى العملي والعلمي للأفراد وتجسيد الإدارة الفعّالة التي تقوم على مفهوم المشاركة وروح الفريق.
- نشر ثقافة القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية في التقارير المالية للمؤسسات الجزائرية، لتحسيس بضرورة تطبيق هذا النهج الجديد من المحاسبة.
- أن تعمل الجهات المختصة والمنظمات المهنية على إعداد ونشر معايير إرشادية تعالج القياس المحاسبي للموارد البشرية من خلال الدورات التكوينية والأيام الدراسية للوصول إلى هدف تقديم القوائم المالية بصورة أكثر مصداقية وموثوقية.
- محاولة المشرع الجبائي تقديم حوافز جبائية لتشجيع تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الجزائرية كالإعفاءات من الضرائب والرسوم وغيرها.
- ضرورة البحث والعمل بجدية في دمج القضايا المحاسبية المعاصرة من بينها محاسبة الموارد البشرية في النظام المحاسبي المالي، ومحاولة إيجاد الحلول الكافية التي تعود بالنفع على كل الأطراف.
- ضرورة ربط الجانب الأكاديمي بالجانب المهني من خلال إعداد البحوث والدراسات الجامعية وتطبيقها على المؤسسات الجزائرية في مجال محاسبة الموارد البشرية بهدف الخروج بنتائج تنير الجهات المعنية في إمكانية انتهاج هذا النوع من المحاسبة.

ثالثاً: آفاق الدراسة

- بناءً على تم التطرق إليه في هذه الدراسة، وما تم التوصل إليه من نتائج يمكن طرح مواضيع قابلة لمزيد من الاهتمام والبحث مستقبلاً:
- مشكلات التطبيق العملي للقياس المحاسبي والإفصاح عن الموارد البشرية ومراجعته.
- تصميم نموذج للقياس المحاسبي للموارد البشرية في المؤسسات الجزائرية وفق مدخل القيمة الاقتصادية يطبق في إطار النظام المحاسبي المالي.
- الآثار الجبائية والمحاسبية لتبني المدخل السلوكي لقياس الموارد البشرية على القوائم المالية.

قائمة المراجع

المراجع بالعربية

أولاً- الكتب

1. أحمد بن عبد الرحمان الشميمري، وآخرون، مبادئ إدارة الاعمال الأساسية والاتجاهات الحديثة، ط12، (الرياض: العبيكان للنشر، 2016).
2. أحمد ماهر، إدارة الموارد البشرية، ط2، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2012/2011).
3. رشا الغول، المحاسبة عن رأس المال الفكري قضايا محاسبية معاصرة، ط1، (الاسكندرية: مكتبة الوفاء القانونية، 2014).
4. رشيد مازن فارس، إدارة الموارد البشرية الأسس النظرية والتطبيقات العملية في المملكة العربية السعودية، ط3، (الرياض: العبيكان للنشر، 2009).
5. رضوان حلوة حنان، بدائل القياس المحاسبي المعاصر، ط1، (عمّان: دار وائل للنشر، 2003).
6. سليمة طبائية، النظرية المحاسبية، ط1، (عمان: مركز البحث وتطوير الموارد البشرية، 2016).
7. عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبية، ط1، (الكويت: ذات السلاسل للنشر، 1990).
8. عبد الفتّاح بوخمخ، تسيير الموارد البشرية مفاهيم أساسية وحالات تطبيقية، (الجزائر: دار الهدى، 2011).
9. عصام الديم محمد متولي، نظم المعلومات المحاسبية، ط2، (صنعا: منشورات جامعة العلوم والتكنولوجيا، قسم المحاسبة والتمويل، 2015).
10. علي عبد الله شاهين، النظرية المحاسبية إطار فكري تحليلي وتطبيقي، (غزة: مكتبة آفاق للطباعة والنشر، 2011).
11. علي محمد عبد الوهاب، سعيد يسن عامر، محاسبة الموارد البشرية، (الرياض: دار المريخ للنشر، 1984).
12. عمر وصفي عقيلي، إدارة الموارد البشرية المعاصرة، ط1، (عمان: دار وائل للنشر والتوزيع، 2005).
13. غني دحام الزبيدي وآخرون، إدارة الموارد البشرية مفاهيم وتوجهات معاصرة، ط1، (القاهرة: دار الحامد للنشر، 2016).
14. لعبيي البوعلي، وليد ناجي الحياي، محاسبة الموارد البشرية، ط1، (عمّان: مركز الكتاب الاكاديمي، 2015).
15. محمد أبو النصر مدحت، إدارة وتنمية الموارد البشرية، (القاهرة: مجموعة النيل العربية، 2007).
16. محمد الفيومي محمد، قراءات في المشاكل المحاسبية المعاصرة، (الاسكندرية: دار الجامعة الجديدة، 2000).

17. محمد جاسم الشعبان، محمد صالح الأبعج، إدارة الموارد البشرية في ظل استخدام الأساليب العلمية الحديثة الجودة الشاملة-الهندرة، ط1، (عمّان: الرضوان للنشر، 2014).
18. محمد مطر، التأسيس النظري للممارسات المهنية المحاسبية، ط1، (عمان: دار وائل للنشر، 2004).
19. مصعب الدويك، عمر محمد النبتيتي، أثر القياس المحاسبي للموارد البشرية على مستوى الإفصاح في القوائم المالية للشركات الصناعية المدرجة في سوق عمان المالي، عمان، 2014.
20. نادية راضي عبد الحليم، "إطار مقترح لنظام معلومات محاسبية للموارد البشرية كمدخل للتنمية"، المؤتمر العلمي السنوي 15، التنمية البشرية في الوطن العربي، كلية التجارة، جامعة المنصورة، 1999.
21. وائل محمد جبريل، إدارة الموارد البشرية: النشأة والتطور والمفهوم والوظائف، طرابلس، جامعة عمر المختار، 2009.
- ثانياً- المجالات والملتقيات:**
22. الأمين محمد عثمان آدم، "القياس والإفصاح عن تكلفة الموارد البشرية وأثرها على بيانات القوائم المالية"، مجلة جامعة كسلا، جامعة كسلا السودان، المجلد 4، الإصدار 5، 2014.
23. انتصار أحمد عبيد، "محاسبة الموارد البشرية وانعكاساتها على كلف النوعية"، مجلة دراسات محاسبية ومالية، بغداد، العدد 21، 2012.
24. انتصار أحمد عبيد، "تأثير محاسبة الموارد البشرية في تخفيض التكاليف"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، العراق، العدد 103، المجلد 24، 2018.
25. أيمن عبد الله محمد أبو بكر، المحاسبة عن تكلفة الموارد البشرية وأثرها على رفع كفاءة الأداء بمؤسسات التعليم العالي بالسودان"، مجلة جامعة دنقلا، السودان، العدد 2، 2012.
26. أيمن عبد هلال محمد أبوبكر، "مدى إهتمام الإدارة بالمحاسبة عن تكلفة الموارد البشرية بالمصارف (دراسة ميدانية على عينة من المصارف بالخرطوم)"، المجلة العالمية للاقتصاد والأعمال، أبو ضبي، المجلد 3، العدد 1، 2017.
27. بوحنانة عبلة، غربي ياسين سي لخضر، "مشاكل القياس في محاسبة الموارد البشرية وسبل التغلب عليها وفق المعايير المحاسبية الدولية"، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، جامعة الجلفة، الجزائر المجلد 2، العدد 25
28. ثامر الصقر، "محاسبة الموارد البشرية المفهوم والأهمية دراسة على عينة من الشركات العراقية في البصرة"، مجلة دراسات البصرة، السنة الثامنة العدد 16، جامعة البصرة، 2013.
29. ثائر صبري محمود كاظم الغبان، "المناهج العلمية لقياس رأس المال البشري في ظل محاسبة رأس المال الفكري والإجراءات المقترحة للتطبيق في الوحدات العراقية"، مجلة دراسات محاسبية ومالية، جامعة بغداد، المجلد 2، العدد 8، 2009.

30. جمال احمد الدوري، "إسماعيل يحيى التكريتي، نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية (دراسة مقدمة لتصميم نظام محاسبة الموارد البشرية في المنظمة)"، *مجلة العلوم الإدارية والمالية*، العدد 15، جامعة عمان الأهلية، 2013.
31. حنان قسوم، "إسهامات النظام المحاسبي المالي في تحقيق الخصائص النوعية للمعلومات المالية-دراسة تطبيقية-"، *مجلة مجاميع المعرفة*، العدد 5، المركز الجامعي تندوف، 2017.
32. خالد الخطيب، "أثر الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية للشركات المساهمة العامة الأردنية في ظل معيار المحاسبة الدولي رقم (1)"، *مجلة جامعة دمشق*، دمشق، المجلد 18، العدد 2، 2002.
33. خضير مجيد علاوي، "أثر تطبيق القياس والإفصاح عن تكلفة الموارد البشرية على القوائم المالية، (دراسة تطبيقية في الشركة العامة لتجارة المواد الإنشائية)"، *مجلة المثني للعلوم الإدارية والإقتصادية*، العراق، المجلد 2، العدد 3، 2012.
34. خلف الله بن يونس، "أهمية الإفصاح والقياس المحاسبي في القوائم المالية في ظل النظام المالي المحاسبي (SCF) وأثره على الممارسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية"، *مجلة الدراسات المالية المحاسبية والإدارية*، جامعة آفلو، الجزائر، العدد 7، 2017.
35. رائد عبد القادر حامد، إنعام عبد الجبار سلطان، "توظيف تقانة المعلومات في تصميم نظام معلومات الموارد البشرية المستند على الشبكة - دراسة حالة في المعهد التقني / نينوى"، *مجلة الرافدين لعلوم الحاسوب والرياضيات*، المجلد 9، العدد 1، 2012.
36. رزكار علي أحمد وآخرون، "المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية ودورها في تحسين نوعية الخدمات المصرفية - دراسة ميدانية في عينة من المصارف التجارية في محافظة السلیمانية وإدارة كرميان"، *المجلة العلمية لجامعة السلیمانية*، العدد 2، 2018.
37. رشا حمادة، "القياس والإفصاح عن الموارد البشرية وأثره في القوائم المالية"، *مجلة جامعة دمشق*، دمشق، المجلد 18، العدد 1، 2002.
38. رضوان عباس أحمد، "القياس المحاسبي لقيمة الموارد البشرية مدخل كمي"، *المجلة المصرية للدراسات المصرية*، جامعة المنصورة، المجلد 10، العدد 4، 1986.
39. رفيف سلاوي، "الإفصاح عن الإستثمار في رأس المال البشري وأثره على القوائم المالية"، *مجلة دراسات*، جامعة عمار تليجي الأغواط، العدد 59، 2017.
40. زرزار العياشي، "طرق ومناهج قياس ومحاسبة الموارد البشرية"، *مجلة المحاسبة والتدقيق والحوكمة*، جامعة جرش، المجلد 02، الإصدار 01، 2017.
41. صباحي نوال، "أهمية القياس والإفصاح المحاسبي لتكلفة الموارد البشرية في القوائم المالية"، *مجلة معارف دولية محكمة*، جامعة البويرة، الجزائر، العدد 23، 2017.

42. صورية زاوي، ميلود تومي، " دور نظام معلومات الموارد البشرية في تقييم أداء الموارد البشرية في المؤسسة"، مجلة كلية الآداب والعلوم الإنسانية والاجتماعية، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، العدد 7، 2010.
43. عبد الرحيم محمد، عبد الرحيم قديمي " الإفصاح عن الموارد البشرية ضمن التقارير المالية في شركات المساهمة" مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة المسيلة، الجزائر، العدد 9، 2013.
44. عقيل قاسم شنداخ، "دور نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية في تكامل نظم المعلومات المحاسبية والإدارية"، مجلة كلية الرافدين، العراق، العدد 26، 2010.
45. علي حسين الدوغجي، " المحاسبة في المسؤولية الاجتماعية مع إشارة لما مطبق في العراق"، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 58، 2006.
46. علي محمد ثجيل المعموري، "تحديات الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية، (دراسة انتقادية لدعم توجهات الإدارة في ظل عصر العولمة)"، ورقة علمية مقدمة في المؤتمر الدولي عولمة الإدارة في عصر العولمة 15-17 ديسمبر 2012، جامعة الجنان، لبنان.
47. العنزي سعد علي حمود، العابدي علي رزاق جياد، "كلفة المورد البشرية بمنظور سلوكي"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة بغداد، المجلد 17، الإصدار 62، 2011.
48. الغبان نائر صبري، " المناهج العلمية لقياس رأس المال البشري في ظل محاسبة رأس المال الفكري والإجراءات المقترحة للتطبيق في الوحدة المعرفية"، مجلة دراسات محاسبية ومالية، جامعة بغداد، العراق، المجلد 2، العدد 8، 2009.
49. فتوح إبراهيم حسين، "مشكلات الاعتراف والقياس في المحاسبة الموارد البشرية اقتراح التطبيق في جامعة تشرين"، مجلة جامعة كسلا، جامعة أريد الأهلية، المجلد 2، العدد 2، 2000.
50. فريد لطرش، راضية عطوي، "محاسبة الموارد البشرية: بين ضرورة الاعتراف بالمورد البشري في القوائم المالية وإشكالية القياس المحاسبي"، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، الجزائر، العدد 1، 2020.
51. قويدر قورين حاج، "التأصيل والقياس المحاسبي لرأس المال البشري في منظمات الأعمال الحديثة"، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد 15، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2014.
52. محمد إبراهيم المدهون، أمل إبراهيم أبو رحمة، " مدى كفاءة نظم معلومات الموارد البشرية في وزارات السلطة الوطنية الفلسطينية في قطاع غزة"، مجلة الجامعة الإسلامية، المجلد 16، العدد 2، 2008.
53. موزارين عبد المجيد، بربري محمد أمين، " القياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي في ظل التضخم الإقتصادي"، مجلة الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، قسم العلوم الاقتصادية والقانونية، جامعة الشلف، الجزائر، العدد 19، 2018.
54. موسى أحمد محمد، "المحاسبة عن الموارد البشرية مشكلة تقويمية"، مجلة المدير العربي، جامعة الإدارة العليا، الإصدار 51، 1975.

55. نعيمة يحيوي، نجوى حرنان، "طرق ومؤشرات قياس رأس المال الفكري في منظمات الأعمال - دراسة تحليلية-"، *مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية*، الجزائر، العدد 13، 2015.
56. نوال حربي راضي، "مدى إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الجامعات (دراسة تطبيقية)"، *مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية*، المجلد 16، العدد 1، جامعة القادسية، 2013.
57. نور الهدى حداد، "محاسبة الموارد البشرية كمدخل لتوسيع مجال الإفصاح المحاسبي"، *مجلة رماح للبحوث والدراسات*، مركز رماح، الأردن، العدد 19، 2016.
- ثالثاً- الرسائل الجامعية**
58. أحمد يعقوب مصطفى الرابي، *أتمودج مقترح لتطبيق محاسبة الموارد البشرية في الأندية الرياضية الأردنية (دراسة حالة نادي الوحدات الأردني)*، رسالة ماجستير، جامعة الزرقاء، الأردن، 2017.
59. فضل كمال سالم، *مدى أهمية القياس والإفصاح عن تكلفة الموارد البشرية وأثره على إتخاذ القرارات المالية*، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2008.
60. أدهم أنور أبو العطا، *أثر إدارة تنمية الموارد البشرية على التميز في تقديم الخدمات*، دراسة حالة جمعية الهلال الأحمر الفلسطيني، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2018.
61. آلاء زهدي محمد الرازم، *الخصائص المحددة لدرجة الإفصاح عن الموارد البشرية في التقارير المالية للشركات الصناعية المساهمة الأردنية*، رسالة ماجستير، جامعة الزرقاء، الاردن، 2016.
62. حسن عبد الماجد عبد الله، *الاتجاهات الحديثة في المحاسبة عن الموارد البشرية دراسة تحليلية ميدانية*، رسالة ماجستير، جامعة أم درمان الإسلامية، السودان، 2007.
63. ديمة رفيق محمد ماصمة، *مدى توفر مقومات محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الحكومية العاملة في قطاع غزة*، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين، 2015.
64. رحاب محمد أنيس شبير، *واقع إدارة الموارد البشرية في المؤسسات غير الحكومية في قطاع غزة وسبل تطويره*، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية غزة، 2004.
65. زطيمة أحمد محمد، *التحديات التي تواجه القياس والإفصاح عن محاسبة الموارد البشرية في الشركات الدوائية في الأردن*، رسالة ماجستير، جامعة آل البيت، الأردن، 2015.
66. شكيب بلعيد، *بناء نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الاقتصادية - دراسة حالة مؤسسة اتصالات الجزائر-*، رسالة ماجستير، جامعة عبد الحميد بن باديس - مستغانم-، 2010.
67. علي مصعب عبد الله حامد، *الاتجاهات الحديثة في المحاسبة عن الموارد البشرية-دراسة تحليلية ميدانية-*، رسالة ماجستير، جامعة أم درمان، السودان، 2007.

68. عماد صفوك جلود الرويلي، دور نظم معلومات الموارد البشرية في زيادة فعالية أداء إدارة الموارد البشرية (دراسة ميدانية في وزارة الداخلية بمملكة البحرين)، رسالة ماجستير، جامعة العلوم التطبيقية، مملكة البحرين، 2014.
69. ماصة ديمة رفيق محمد، مدى توفر مقومات محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الحكومية العاملة في قطاع غزة، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2015.
70. محمد الطيب زبير هجانة، محاسبة الموارد البشرية على مستوى المشروع بالتطبيق على شركة جيااد لصناعة السيارات والشاحنات المحدودة 2009/2006، أطروحة دكتوراه، جامعة أم درمان الإسلامية، السودان، 2013.
71. محمد سالم اللولو، مدى إمكانية تطبيق المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية من قبل الشركات المساهمة العامة (دراسة تطبيقية على شركات المساهمة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية)، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2009.
72. محمد منصور التتر، دور نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة على جودة النظام المحاسبي لشركات التأمين التعاوني، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين، 2015.
73. معاذ محمد الأعرج، استخدام نموذج Lev & Schwartz لقياس رأس المال البشري ومساهمته في صافي الدخل دراسة تطبيقية على بنك لبنان والمهجر في الأردن، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2016.
74. النوافلة ماجد حمود عيسى، محاسبة الموارد البشرية وأثرها في إتخاذ القرارات في البنوك التجارية الأردنية، رسالة ماجستير، الجامعة عمان العربية، الأردن، 2005.
75. نور الهدى حداد، محاسبة الموارد البشرية من منظور القياس والإفصاح وتطبيقها في المؤسسات الجزائرية-دراسة نظرية وتطبيقية-، أطروحة دكتوراه، جامعة سطيف 1، 2016.
76. نوفان حامد محمد العليمات، القياس المحاسبي لتكاليف أنشطة المسؤولية الاجتماعية والإفصاح عنها في القوائم المالية الختامية، (حالة تطبيقية على شركة مصفاة البترول الأردنية المساهم العامة المحدودة)، رسالة دكتوراه، جامعة دمشق، سوريا، 2010.
77. هاني ربحي أحمد عبد العال، أساليب تنمية إدارة تنمية الموارد البشرية في البنوك الإسلامية بمحافظة غزة وأثرها في تحقيق الجودة الشاملة، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، 2018.
78. وسام رمضان الشنطي، دور محاسبة الموارد البشرية في رفع كفاءة الأداء المالي، رسالة ماجستير، جامعة الأزهر، غزة، فلسطين، 2016.

رابعاً- النصوص القانونية:

79. القانون 11-07 المؤرخ في 25/11/2007 والمتعلق بالإطار التصوري للنظام المالي المحاسبي، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74، 2007، المادة 7، ص 4.
80. القرار الوزاري رقم 156/08 المؤرخ في 26/07/2008، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، 2009، ص 87.

❖ المراجع باللغة الأجنبية

أولاً- الكتب

81. CASTA, Jean-François; STOLOWY, Hervé. **De la qualité comptable: mesure et enjeux**. 2012.
82. Christian Hoarau, **La gestion des résultats comptables : IFRS vs US GAAP. Revue Française de Comptabilité**, Ed. comptables-Malesherbes, 2008.
83. De Jean-Louis Magakian, Christoph Barmeyer, Xavier Bouziat, Albéric Hounounou, **50 fiches pour comprendre la gestion stratégique des ressources humaines**, france Editions Bréal, 2003.
84. DIETRICH, Anne, et al. **La gestion des ressources humaines**, (Paris: La découverte, Edi, 2011
85. G. Flamholtz, Maria L. Bullen, Wei Hua, **Human resource accounting: a historical perspective and future implications**, **Management decision**, ENG, 2002.
86. **Gérer les ressources humaines: des théories aux outils, un concept intégré**, Yves Emery, François Gonin, PPUR presses polytechniques, Italie 2007.
87. H. DEVASSE, **Manuel de COMPATABILITE. BERTI EDITIONS**, Alger, 2010.

ثانياً- المجلات والمقالات:

88. Abhayawansa, S. and Abeysekera, I. , forthcoming 'An explanation of human capital disclosure from the resource based perspective', **Journal of Human Resource Costing and Accounting** ,Vol. 12, No, 1. 2008.
89. Flamholtz, E. G, Das, T. K, & Tsui, A. S, "Toward an integrative framework of organizational control", **Accounting, organizations and society**, 10(1), 1985.
90. Gable, G, Sedera, D, & Chan, T, **Enterprise systems success: a measurement model**, ICIS, 2003, Proceedings.
91. Lokanath Mishra & Richa, "Human Resource Disclosure and its Association with Corporate Attributes", Mishra, **Global Journal of Management and Business Research G Interdisciplinary**, Volume 17, Issue 5, Version 1.0 , 2017.

92. Maria L. Bullenk, Kel-Ann Eyler, Human resource accounting and international developments: implications for measurement of human capital, **Journal of International Business and Cultural Studies**, USA, VOL3.

93. Roslender, R, "The prospects for satisfactorily measuring and reporting intangibles: time to embrace a new model of (ac) counting?" , **Journal of Human Resource Costing & Accounting**, 13(4), 2009.

94. Sliwka, D, "On the use of nonfinancial performance measures in management compensation", **Journal of Economics & Management Strategy**, 11(3), 2002.

❖ المراجع الالكتروني:

- حسين عبد الجليل آل غزوي، المشاكل المحاسبية المعاصرة، (بحث مقدم لمادة المشاكل المحاسبية المعاصرة، الأكاديمية العربية في الدانمرك، 2010).

- أهداف نظم المعلومات المحاسبية، نقلاً عن: <https://mawdoo3.com/> تاريخ الزيارة: 2019/03/01.

- أهمية الموارد البشرية، نقلاً عن: <http://weziwezi.com> تاريخ الزيارة 2018/10/16.

- تعريف المحاسبة الاجتماعية، نقلاً عن: <http://www.aazs.net/t4847-topic> تاريخ الزيارة: 2019/01/31.

- تعريف المحاسبة الاجتماعية، نقلاً عن: <http://www.aazs.net/t4847-topic> تاريخ الزيارة: 2019/01/31.

- التوجهات الاستراتيجية للمحاسبة عن الموارد البشرية، نقلاً عن:

<https://hrdiscussion.com/hr6138.html> تاريخ الزيارة 2018/11/04.

- التوجهات الاستراتيجية للمحاسبة عن الموارد البشرية، نقلاً عن:

<https://hrdiscussion.com/hr6138.html> تاريخ الزيارة 2018/11/04.

- حساب النسب الرئيسية للتحليل المالي، نقلاً عن: [https://www.l-expert-](https://www.l-expert-comptable.com/a/532473-le-calcul-des-principaux-ratios-de-l-analyse-financiere.html)

[comptable.com/a/532473-le-calcul-des-principaux-ratios-de-l-analyse-financiere.html](https://www.l-expert-comptable.com/a/532473-le-calcul-des-principaux-ratios-de-l-analyse-financiere.html) تاريخ الزيارة 2019/04/04.

- خصائص الموارد البشرية المتوافقة مع المنافسة، نقلاً عن: [http://www.abahe.co.uk/human-](http://www.abahe.co.uk/human-resources-management-enc/60646-human-resource-properties-compatible-with-competition.html)

[resources-management-enc/60646-human-resource-properties-compatible-with-competition.html](http://www.abahe.co.uk/human-resources-management-enc/60646-human-resource-properties-compatible-with-competition.html) تاريخ الزيارة 2018/06/26.

- خصائص الموارد البشرية، نقلاً عن: <http://mawdoo3.com> تاريخ الزيارة 2018/06/26 .
- الطاقة الإنتاجية- التعريف - نقلاً عن: <https://www.rachatducredit.com/capacite-de-production-definition> تاريخ الزيارة 2019/03/29.
- محاضرة (نظام معلومات الموارد البشرية)، نقلاً عن: http://business.uobabylon.edu.iq/lecture_file.aspx?fid=9&lcid=69751 تاريخ الزيارة 2019/09/12.
- معايير المحاسبة الدولية، متوفر على الموقع <https://weziwezi.com/> تاريخ الزيارة 2019/09/10.
- مفاهيم القياس المحاسبي، منتدى المحاسب العربي، نقلاً عن: <https://accdiscussion.com/acc16213.html> تاريخ الزيارة: 2019/08/22.
- مفهوم الموارد البشرية في الإقتصاد، نقلاً عن: <http://www.alghad.com/articles/2181052> تاريخ الزيارة 2018/06/26.
- مفهوم الموارد البشرية، نقلاً عن: <https://hrdiscussion.com/hr42219.html> تاريخ الزيارة 2018/10/04.
- مفهوم محاسبة الموارد البشرية، نقلاً عن: <http://www.whatishumanresource.com> تاريخ الزيارة 2018/10/30.
- مفهوم محاسبة الموارد البشرية، نقلاً عن: موقع مدونة د. أيمن عبدالله محمد أبوبكر، <https://ay83m.wordpress.com> تاريخ الزيارة: 2018/7/08.
- مفهوم محاسبة الموارد البشرية، نقلاً عن: <http://www.whatishumanresource.com> تاريخ الزيارة 2018/10/30.
- مفهوم محاسبة الموارد البشرية، نقلاً عن: موقع مدونة د. أيمن عبدالله محمد أبوبكر، <https://ay83m.wordpress.com> تاريخ الزيارة: 2018/7/08.
- مفهوم نظم المعلومات المحاسبية، نقلاً عن: <https://mawdoo3.com/> تاريخ الزيارة 2019/09/14.
- (نظام معلومات الموارد البشرية)، نقلاً عن: <https://hrdiscussion.com/hr122826.html> تاريخ الزيارة 2019/09/12.

- نشأة وتطور إدارة الموارد البشرية، نقلاً عن:
<http://kenanaonline.com/users/ahmedkordy/posts/157962> تاريخ الزيارة
 2018/10/15.
- وظائف إدارة الموارد البشرية، نقلاً عن: <https://www.almaal.org/human-resource-management-jobs> تاريخ الزيارة 2020/07/22.
- وظائف إدارة الموارد البشرية، نقلاً عن: <https://www.rowadalaamal.com/> تاريخ الزيارة
 2020/07/22.
- وليد ناجي الحيمالي، نظرية المحاسبة، (من منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدانمارك، 2007).
 - نشأة وتطور إدارة الموارد البشرية، نقلاً عن:
<http://kenanaonline.com/users/ahmedkordy/posts/157962> تاريخ الزيارة
 2018/10/15.
- نظم المعلومات عن الموارد البشرية، نقلاً عن: <https://hrdiscussion.com/hr66212.html>
 تاريخ الزيارة 2019/03/17.
- نموذج Lev & Schwartz تم التطرق إليه في الفصل السابق من الدراسة من شرح للعلاقة الرياضية
 وكيفية احتساب قيمة المورد البشري.
- النظام المحاسبي المالي والقوائم المالية، نقلاً عن :
https://cfepdz.blogspot.com/2016/11/blog-post_11.html تاريخ الزيارة
 2020/10/06.
- الأدوات المالية، نقلاً عن: <https://www.bdc.ca/fr/articles-outils/boite-outils-entrepreneur/calculateurs-ratios/pages/default.aspx>
 تاريخ الزيارة 2019/04/04.
- إريك فلامهولز، تعريب محمد عصام الدين زايد، المحاسبة عن الموارد البشرية، (الرياض: دار المريخ، 1992).
 - الأصول، نقلاً عن: https://en.wikipedia.org/wiki/Asset#cite_note-IFRS_for_SMEs-5 تاريخ الزيارة 2019/03/29.
- التعريف بالمجمع، نقلاً عن: <https://www.saidalgroup.dz/ar/notre-groupe/historique>, consulté 24/07/2021

- تنظيم مجمع صيدال، نقلاً عن: <https://www.saidalgroup.dz/ar/notre-groupe/historique>, consulté 24/07/2021
- الإطار العام لنظام المعلومات المحاسبية، نظم المعلومات المحاسبية (1) - المستوى الثاني -، نقلاً عن: <https://drnabil4362.files.wordpress.com/2014/11/d8aed8b5d8a7d8a6d8b>
-
- **The Business Owner's Guide to Accounting Information Systems**, the balance smalle business, <https://www.thebalancesmb.com/accounting-information-systems-392953>, Retrieved 28/02/2019 Edited
- English oxford living
ctionqires. https://en.oxforddictionaries.com/definition/human_resources
15/10/2018
- Chukzunonso Franklyn, The Development of human resource management from a hustrorical perspective and its implications for the human resource manager, Department of Information Systems, Universiti Teknologi Malaysia.
- <https://www.researchgate.net/publication/234017585> date de visite 17/10/2018.
- Smriti Chand, Article shared 'Human Resource Accounting Meaning, Definition, Objectives and Limitations' avable at: <http://www.yourarticlelibrary.com>.2018/10/30
- ssays, UK. (November 2013). Human Resource Accounting and Indian Practice. Retrieved from <https://www.ukessays.com/dissertation/examples/project-management/human-resource-accounting-and-indian-practice>,
Published: Tue, 27 Feb 2018.
- Article shared by vignesh rjshkq, Top 8 Advantages of Human Resource Accounting – Explained <http://www.shareyouressays.com/knowledge/top-8-advantages-of-human-resource-accounting-explained/94575> date visted 05/11/2018.
- Essays, UK. (November 2013). Capitalizing Human Resources In Company Management Essay. Retrieved from <https://www.ukessays.com/essays/management/capitalizing-human-resources-in-company-management-essay.php?vref=1>
- <http://www.revue-banque.fr/management-fonctions-supports/article/comptabilisation-capital-humain-dans-entreprise>

- The Business Owner's Guide to Accounting Information Systems,the balance smalle business, <https://www.thebalancesmb.com/accounting-information-systems-392953>, Retrieved 28/02/2019 Edited.
- Accounting Information System (AIS)", Business Dictionary, <http://www.businessdictionary.com/definition/financial.html>، Retrieved 28/02/2019. Edited.

الملاحق



التميز	التفويض	التكاليف
<p>يتم رحلة التكاليف التالية:</p> <ul style="list-style-type: none"> - نفقات التعيين والاستقطاب. - المقابلات واختيار المورد البشري والكافآت التي تُمنح في التوظيف. - الإجازات وبرامج التدريب والتأهيل. 	<p>تتسم تكلفة الموارد البشرية إلى نسبين: قسم يعمل كمصروفات جارية كالأجور والأجور والقسم الآخر يعمل كمصروفات رأسمالية وتشتمل على تلك المصاريف التي تؤدي إلى زيادة النفقات المستقبلية كتنفقات التدريب والاختيار والتعيين والتسمية والتي يتم إطفائها على مدى العمر الإنتاجي للمورد البشري.</p>	<p>التكلفة التاريخية</p>
<p>تتميز بين نوعين من التكاليف:</p> <ul style="list-style-type: none"> - تكاليف الإحلال الوظيفي وخاصة بالحصول على العمل وتكلفة التعلم وترك العمل. - تكاليف الإحلال الشخصي باستبدال شخص مكان آخر بشرط تقديم نفس الخدمة. 	<p>تكاليف التضحية التي ستتحملها المنظمة اليوم لإحلال موارد بشرية بدلاً من الموجودين عندها في الوقت الحالي، بحيث يكون البديل قادر على تقديم نفس الخدمات التي يقوم بها المورد البشري من قبله في نفس الوظيفة.</p>	<p>التكلفة الاستبدالية</p>
<p>يتم تحديد قيمة المورد البشري على أساس ما تصل إليه قيمة في المزد العائلي الذي يُجرى بين مُدراء الأقسام في المنظمات مقابل الحصول على موظف معين يعمل في قسم آخر من المنظمة.</p>	<p>التكلفة التي تتحملها المنظمة لتغيير الاستخدام الحالي للموارد البشرية إلى استخدام آخر بديل.</p>	<p>تكلفة الفرصة البديلة</p>
<p>تعتبر قيمة رأس المال البشري لمورد بشري بعمر (أ) هو القيمة الحالية لعائداته المتبقية من خدمته.</p>	<p>الأخذ بعين الاعتبار المنهج الاقتصادي لرأس المال البشري في البيانات المالية، حيث أنه يتضمن استخدام المرتبات والأجور المستقبلية المستخدمة للفرد كمدخل لتحديد قيمته.</p>	<p>نموذج التعمضي (Lev and Schwartz)</p>
<p>يتم تخصيص شهرة المحلل للمورد البشرية في ضوء نسبة الموارد البشرية إلى إجمالي الأصول.</p>	<p>تُترجم أرباح المنظمة التي تزيد عن متوسط الأرباح السائدة في الصناعة إلى شهرة عمل، كما أن قيمة الموارد البشرية لمنظمة ما يمكن تحمُّلها بحملة الإيرادات التي تزيد على الإيرادات العادية للصناعة أو مجموعة الشركات التي تشكل الوحدة جزء منها.</p>	<p>نموذج الشهرة غير المشتركة</p>
<p>زيادة بين مدير مراكز الربح على خدمات الأفراد ذوي الكفاءة المتميزة في أقسامهم المختلفة.</p>	<p>سعر الزيادة الأعلى يحدد كقيمة للفرد نظراً لأنه سيحتل المعدل التقديري الحالي للاستخدام الأمثل لخدمات الأفراد بين مراكز الربح.</p>	<p>نموذج الزيادة التنافسية فيكيان وجوتز</p>

<p>تحدد قيمة رأس المال الإنساني المقدرة لشخص عمره Y سنة بالتموج:</p> $(V_Y^*) = \sum_{t=1}^T P_{y(t+1)} \sum_{i=y}^t \frac{I_i}{(1+y)^{t-y}}$	<p>رأس المال هو مصدر لتدفق الدخل وقيمه (ثروته) هي القيمة الحالية للمداخيل المستقبلية المحسومة بمعدل حسم معين لذلك هذا المورد .</p>	<p>نموذج القيمة الحالية للإيرادات المستقبلية</p>
<p>القيمة الحالية الصافية الكلية المعدلة للموارد البشرية تحدد بالتموج:</p> $K_{kj} = \sum_{t=1}^n \sum_{k=1}^{l-t} \frac{1}{(1+r)^k} \bar{v} a_i$	<p>يقترح "أريشان" نموذج مراعاة لوجي الكلفة والمنفعة لقيمة الموارد البشرية في منظمة ماء، الحالية من أي خطر والتشغل في عدم الحفاظ على منصب العمل.</p>	<p>نموذج ظروف التأكيد المحسومة لأريشان</p>
<p>النموذج المحدد الجهد المبذول من الموارد البشرية يُعبر عنه بالمعادلات التالية:</p> <p>- الجهد المستهلك = معامل المستوى الوظيفي \times معامل تقييم الأداء \times معامل سنوات الخبرة.</p> <p>- مقياس الجهد = معامل الدرجة الوظيفية \times معامل درجة الفعالية والكفاءة \times معامل سنوات الخبرة.</p> <p>- العائد على الجهد المبذول = إجمالي الربح المتحقق / إجمالي انصبود للأصل البشري</p>	<p>يقاس الجهد المؤدى من قبل الموارد البشرية في الوظائف المختلفة ضمن الهيكل التنظيمي للمنظمة، عن طريق تحديد الدرجات الوظيفية التي تشغلها الموارد البشرية بجانب تحديد المعاملات لكل درجة من الدرجات حتى الوصول في النهاية إلى وجود معامل لكل درجة يتم وضعها في الهيكل التنظيمي.</p>	<p>نموذج العائد على الجهد المبذول</p>
<p>إذا كانت المعادلة خطية النموذج حيث صورة معادلة الانحدار والارتباط المتعدد المستقيم وصورتها العامة كالتالي:</p> $Y = B_0 + X_1 B_1 + X_2 B_2 + \dots + E$ <p>إذا كانت المعادلة غير خطية فنأخذ هذا النموذج صورة معادلة الارتباط والانحدار المتعدد غير المستقيم وصورتها العامة:</p> $Y = B_0 + X_1 B_1 + X_2 B_2 + X_1 B_2 B_3 + X_1 X_2 B_4 + \dots + E$	<p>حدد Likert ثلاث محددات رئيسية لتقييم الموارد البشرية تحتل في المتغيرات السلبية وهي العوامل التي تسيطر عليها الإدارة والمؤثرة في تحفيز الموظفين، والمتغيرات المتداخلة والتي تشمل ظروف الأفراد في التنظيم بشكل عام ، ومتغيرات النتيجة النهائية وهي المحصلة لأتجار المتغيرين السابقين .</p>	<p>نموذج Likert (المتغيرات السلوكية)</p>
<p>يفترض بأن هناك أربعة محددات تؤثر في بعضها للوصول إلى قيمة الفرد في المنظمة هي: صفات الفرد والمنظمة، ومحددات القيمة الشرطية، وعناصر القيمة الشرطية، والقيمة الشرطية واحتمال بقاء الفرد في المنظمة والنموذج هو:</p> $E(s) = Z \quad S_i \quad P(S_i)$	<p>قام Flamholtz بإدخال متغير جديد لم يدخله (Likert) وهو احتمال إشغال الفرد لوظائف متاحة في التنظيم للتربية، ومن خلال تحركاته هذه يقدم خدمات المنظمة التي يعمل بها، لذا تبيان قيمته تحدد بعدد وتوسع مراحل الخدمات التي يشغلها.</p>	<p>نموذج Flamholtz (محددات قيمة الفرد)</p>

<p>- الوضع الجسماني القياسي = علامة الوضع الجسماني الموزونة / الوزن الجسماني</p> <p>- الوضع الجسماني = الوضع الجسماني القياسي x المدفوعات السنوية</p> <p>- الربح = الوضع الجسماني - المدفوعات السنوية</p> <p>- الربح في الشخص الواحد = الربح / عدد الأشخاص</p>	<p>تتضمن أبعاد الأصول الإنسانية المعرفة والمهارات والصحة والوقرة و الوضع الجسماني، واستخدام تلميحات السوائح المدققة والتقييم الشخصي وأن تستخدم تقارير الملاحظة العامة لتقدير الوضع الجسماني، وتعد الأبعاد الخمسة عملية أكثر منها نظرية. بحيث يكون للوضع الجسماني الأفضلية إذ يشكل " الوضع الجسماني " متضامناً كلاً من الوضع الجسماني للشخص والوظيفة، استعداداً للاستجابة للأوضاع الحياة المختلفة.</p>	<p>نموذج الأبعاد الخمسة Mayers and Flowers</p>
<p>التبؤ بالإيرادات المستقبلية، وتخص تلك الإيرادات و توزيع هذا المبلغ نسبياً على جميع الأصول ومنها الموارد البشرية.</p>	<p>وضع مقياس القياس والإبلاغ عن الأصول غير الملموسة، وتحديد رأس المال الفكري اتراح برويت وزملائه مقياس متعددة الموارد البشرية متضمنة مفهوم القيمة الاقتصادية.</p>	<p>نموذج القيمة الاقتصادية Pyle, and Flamholtz</p>
<p>يعبر عن القيمة الحالية للتوقع والتحقق للشخص بالنموذج التالي:</p> $E(RV) = \sum_{i=1}^n \left[\sum_{k=1}^m \frac{Ri - P(Ri)}{(1+R)^k} \right]$	<p>استناداً لهذا النموذج يمكن قياس القيمة المتوقعة لأي فرد بالنسبة إلى المنظمة بالقيمة المستقبلية التي يتوقع أن يشغلها، آخذين بنظر الاعتبار احتمال بقاءه في المنظمة.</p>	<p>نموذج تقييم مكافآت Flamholtz</p>
<p>لا يتقاضى الشريك بالعمل أي أجر أو مرتب مقابل عمله، بل يتقاسم الربح الناتج من مزاوله الشركة لأصلاً طبقاً لطريقة توزيع الأرباح والخسائر التي يتفق عليها الشركاء عند العقد.</p>	<p>تحدد قيمة الإنسان في العمل وفق الشريعة الإسلامية على أساس إعتباره شريكاً في العمل وليس أجيراً، بحيث يُمدّم عمله كحصة في رأبها والتي ينص عليها في عقد تكوين الشركة</p>	<p>تقييم الموارد البشرية في العقد الاسلامي</p>
<p>المعادلات التي تعبر عن تلك المقاييس وتوضيح العوامل السلوكية المؤثرة في الكفاءة الإنتاجية للعاملين كالتالي:</p> <p>- مقياس القدرة على العمل = المعرفة x المهارة</p> <p>- مقياس الرغبة أو الدافعية = الاتجاه x الموقف</p> <p>- مستوى الأداء = القدرة على العمل x الدافعية</p> <p>- الكفاءة الإنتاجية = القدرة x الرغبة</p>	<p>التبؤ وقياس التطورات التي تطرأ في السلوك الإنساني وتحديد مدى تأثيرها في فعالية التنظيم الإنساني بالمنظمة.</p>	<p>نماذج غير نقدية</p>

تكاليف الإختبار والتأهيل والتدريب والتعيين للسنوات 2018-2019

التعيين	2018	2019
تكلفة الاختيار	342,000.00	150,000.00
تكاليف التأهيل والتدريب	5,261,748.00	3,894,874.00
تكاليف التعيين	2,158,174.00	1,528,741.00
المجموع	7,761,922.00	5,573,615.00

حساب العمر الإنتاجي وقسط الإطفاء السنوي للمورد البشري - فئة الإطارات - لسنة 2018

الرقم	سن التقاعد	سنة التوظيف	سنة الميلاد	العمر الإنتاجي للمورد البشري	قاعدة الإطفاء	قسط الإطفاء
1	60	2018	1976	18	136,174.07	7,565.23
2	60	2018	1984	26	136,174.07	5,237.46
3	60	2018	1984	26	136,174.07	5,237.46
4	60	2018	1979	21	136,174.07	6,484.48
5	60	2018	1986	28	136,174.07	4,863.36
6	60	2018	1978	20	136,174.07	6,808.70
7	60	2018	1990	32	136,174.07	4,255.44
8	60	2018	1985	27	136,174.07	5,043.48
9	60	2018	1986	28	136,174.07	4,863.36
10	60	2018	1987	29	136,174.07	4,695.66
11	60	2018	1993	35	136,174.07	3,890.69
12	60	2018	1994	36	136,174.07	3,782.61
13	60	2018	1983	25	136,174.07	5,446.96
14	60	2018	1983	25	136,174.07	5,446.96
15	60	2018	1983	25	136,174.07	5,446.96
16	60	2018	1984	26	136,174.07	5,237.46
17	55	2018	1980	17	136,174.07	8,010.24
18	60	2018	1980	22	136,174.07	6,189.73
19	60	2018	1982	24	136,174.07	5,673.92
20	55	2018	1979	16	136,174.07	8,510.88
21	60	2018	1988	30	136,174.07	4,539.14
22	60	2018	1985	27	136,174.07	5,043.48
23	60	2018	1991	33	136,174.07	4,126.49
24	55	2018	1985	22	136,174.07	6,189.73
25	60	2018	1985	27	136,174.07	5,043.48
26	60	2018	1986	28	136,174.07	4,863.36
27	60	2018	1991	33	136,174.07	4,126.49
28	55	2018	1987	24	136,174.07	5,673.92
29	60	2018	1986	28	136,174.07	4,863.36
30	60	2018	1983	25	136,174.07	5,446.96
31	55	2018	1985	22	136,174.07	6,189.73
32	60	2018	1987	29	136,174.07	4,695.66
33	60	2018	1993	35	136,174.07	3,890.69
34	60	2018	1983	25	136,174.07	5,446.96

6,189.73	136,174.07	22	1985	2018	55	35
5,237.46	136,174.07	26	1984	2018	60	36
5,043.48	136,174.07	27	1985	2018	60	37
6,189.73	136,174.07	22	1985	2018	55	38
5,920.61	136,174.07	23	1981	2018	60	39
6,808.70	136,174.07	20	1978	2018	60	40
6,484.48	136,174.07	21	1984	2018	55	41
6,189.73	136,174.07	22	1980	2018	60	42
5,043.48	136,174.07	27	1985	2018	60	43
6,189.73	136,174.07	22	1980	2018	60	44
4,392.71	136,174.07	31	1989	2018	60	45
6,189.73	136,174.07	22	1985	2018	55	46
3,890.69	136,174.07	35	1993	2018	60	47
4,126.49	136,174.07	33	1991	2018	60	48
5,237.46	136,174.07	26	1989	2018	55	49
4,863.36	136,174.07	28	1986	2018	60	50
4,863.36	136,174.07	28	1986	2018	60	51
5,920.61	136,174.07	23	1981	2018	60	52
6,808.70	136,174.07	20	1983	2018	55	53
4,695.66	136,174.07	29	1987	2018	60	54
5,673.92	136,174.07	24	1982	2018	60	55
3,782.61	136,174.07	36	1994	2018	60	56
6,189.73	136,174.07	22	1980	2018	60	57
308,762.69	الاجمعي					

حساب العمر الإنتاجي وقسط الإطفاء السنوي للمورد البشري - فئة الإطارات - لسنة 2019

الرقم	السن القانوني	سنة التوظيف	سنة الميلاد	العمر الإنتاجي للمورد البشري	قاعدة الإطفاء	قسط الإطفاء
1	55	2019	1993	29	222,944.60	7,687.74
2	55	2019	1993	29	222,944.60	7,687.74
3	60	2019	1983	24	222,944.60	9,289.36
4	60	2019	1983	24	222,944.60	9,289.36
5	55	2019	1992	28	222,944.60	7,962.31
6	60	2019	1993	34	222,944.60	6,557.19
7	60	2019	1986	27	222,944.60	8,257.21
8	55	2019	1994	30	222,944.60	7,431.49
9	60	2019	1985	26	222,944.60	8,574.79

6,967.02	222,944.60	32	1991	2019	60	10
6,967.02	222,944.60	32	1991	2019	60	11
6,755.90	222,944.60	33	1992	2019	60	12
8,917.78	222,944.60	25	1984	2019	60	13
7,431.49	222,944.60	30	1989	2019	60	14
10,133.85	222,944.60	22	1986	2019	55	15
9,693.24	222,944.60	23	1987	2019	55	16
8,917.78	222,944.60	25	1984	2019	60	17
6,192.91	222,944.60	36	1995	2019	60	18
8,257.21	222,944.60	27	1991	2019	55	19
7,687.74	222,944.60	29	1988	2019	60	20
7,687.74	222,944.60	29	1988	2019	60	21
7,191.76	222,944.60	31	1995	2019	55	22
9,693.24	222,944.60	23	1982	2019	60	23
7,687.74	222,944.60	29	1988	2019	60	24
10,133.85	222,944.60	22	1986	2019	55	25
203,053.47	الجماليات					

- قائمة المركز المالية وقائمة الدخل لمجمع صيدال للفترة 2018-2019



Etats financiers consolidés

Exercice 2018

2.1. Actif du Bilan (Consolidé Groupe)

UM : DA

ACTIF	31/12/2018			31/12/2017
	MONTANTS BRUTS	AMORTS OU PROVISIONS	MONTANTS NETS	
ACTIF NON COURANT				
Écart d'acquisition (ou goodwill)	115 414 200,00	0,00	115 414 200,00	115 414 200,00
Immobilisations incorporelles	378 857 436,59	239 123 450,08	139 733 986,51	13 643 850,95
Immobilisations corporelles	0,00	0,00	0,00	0,00
Terrains	2 391 687 791,42	0,00	2 391 687 791,42	10 383 338 837,77
Bâtiments	7 584 297 976,37	5 271 308 688,28	2 312 989 288,09	1 766 306 904,14
Autres immobilisations corporelles	18 277 440 502,83	14 301 350 363,06	3 976 090 139,77	1 351 564 152,29
Immobilisations en concession	0,00	0,00	0,00	276 361 487,38
Immobilisations en cours	10 759 890 495,72	0,00	10 759 890 495,72	13 501 512 857,53
Immobilisations financières	0,00	0,00	0,00	0,00
Titres mis en équivalences - entreprises associées	1 433 217 458,23	0,00	1 433 217 458,23	1 466 608 492,92
Autres participations et créances rattachées	685 893 175,00	462 033 246,90	223 859 928,10	630 537 294,94
Autres titres immobilisés	3 000 000 000,00	0,00	3 000 000 000,00	4 000 000 000,00
Prêts et autres actifs financiers non courants	152 869 240,73	0,00	152 869 240,73	157 814 646,73
Impôts différés actif	324 860 044,51	0,00	324 860 044,51	296 251 741,16
TOTAL ACTIF NON COURANT	45 104 428 321,40	20 273 815 748,32	24 830 612 573,08	33 959 354 465,81
ACTIF COURANT				
Stocks et encours	6 956 065 304,74	667 793 354,53	6 288 271 950,21	4 883 145 010,78
Créances et emplois assimilés	0,00	0,00	0,00	0,00
Clients	5 578 018 586,28	1 897 005 360,67	3 681 013 225,61	3 192 081 776,57
Autres débiteurs	1 391 498 314,49	7 500,00	1 391 490 814,49	1 357 618 287,35
Impôts	240 704 481,51	11 998 830,46	228 705 651,05	169 292 263,58
Autres actif courant	0,00	0,00	0,00	0,00
Disponibilités et assimilés	0,00	0,00	0,00	0,00
Placements et autres actifs financiers courants	18 559 989,19	0,00	18 559 989,19	18 559 989,19
Trésorerie	3 218 125 424,65	82 435 666,36	3 135 689 758,29	4 738 892 796,95
TOTAL ACTIF COURANT	17 402 972 100,86	2 659 240 712,02	14 743 731 388,84	14 359 590 124,42
TOTAL GENERAL ACTIF	62 507 400 422,26	22 933 056 460,34	39 574 343 961,92	48 318 944 590,23

2.2. Passif du Bilan (Consolidé Groupe)

CMA | D4

PASSIF	31/12/2018	31/12/2017
CAPITAUX PROPRES		
Capital émis	2 500 000 000,00	2 500 000 000,00
Dotation de l'état	0,00	0,00
Autres fonds propres	411 677 000,00	8 721 856 492,20
Primes et réserves -(réserves consolidées)	13 461 406 696,77	12 991 033 164,36
Ecart de réévaluation	1 272 192 408,65	1 585 712 860,28
Écart d'équivalence	1 016 986 928,55	955 727 524,41
Résultat Net	1 174 214 390,98	1 376 295 647,88
Autres capitaux propres -report à nouveau	-866 679 031,92	-1 080 714 611,43
Intérêts minoritaires	826 612 003,56	881 619 980,04
TOTAL I	19 796 410 396,58	27 931 531 057,74
PASSIF NON COURANT		
Emprunts et dettes financières	10 923 905 958,66	10 894 562 658,08
Impôts (différés et provisionnés)	19 887 217,01	17 509 995,00
Autres dettes non courantes	593 645 268,24	1 059 992 788,80
Provisions et produits comptabilisés d'avance	1 433 885 167,65	1 346 632 170,47
TOTAL PASSIF NON COURANT II	12 971 323 611,56	13 318 697 612,35
PASSIF COURANT		
Fournisseurs et comptes rattachés	2 249 615 538,04	1 436 731 269,94
Impôts	201 334 246,61	726 697 526,43
Autres dettes	3 734 753 856,30	4 107 579 876,69
Trésorerie passif	620 906 312,83	797 707 247,08
TOTAL PASSIF COURANT III	6 806 609 953,78	7 068 715 920,14
TOTAL GENERAL PASSIF	39 574 343 961,92	48 318 944 590,23

2.3. Tableau de Compte de Résultats (Consolidé Groupe)

UM - DA

TABLEAU DES COMPTES DE RESULTAT	31/12/2018	31/12/2017	R/O	Evol. 2018/2017
Chiffre d'affaires	10 317 577 775,54	10 265 897 771,06	88,10%	0,50%
Variation stocks produits finis et en cours	272 122 098,95	-558 329 961,16	52,76%	148,74%
Production immobilisée	0,00	0,00	/	/
Subvention d'exploitation	0,00	0,00	/	/
I - PRODUCTION DE L'EXERCICE	10 589 699 874,49	9 707 567 809,90	86,61%	9,09%
Achats consommés	-4 624 142 242,57	-3 755 793 245,73	109,60%	23,12%
Services extérieurs et autres consommations	-1 067 499 186,54	-1 002 621 754,72	100,13%	6,47%
II - CONSOMMATIONS DE L'EXERCICE	-5 691 641 429,11	-4 758 415 000,45	107,69%	19,61%
III - VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I - II)	4 898 058 445,38	4 949 152 809,45	70,56%	-1,03%
Charges de personnel	-3 329 762 210,93	-2 866 108 087,05	104,82%	16,18%
Impôts, taxes et versements assimilés	-169 982 582,04	-167 524 872,66	94,54%	1,47%
IV - EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	1 398 313 652,41	1 915 519 849,74	39,00%	-27,00%
Autres produits opérationnels	1 159 167 515,64	120 876 666,93	7418,71%	858,97%
Autres charges opérationnelles	-188 852 963,84	-58 405 988,66	319,38%	223,35%
Dotations aux amortissements provisions et pertes de valeur	-1 454 793 798,08	-868 249 692,56	89,39%	67,55%
Reprises sur pertes de valeurs et provisions	380 039 983,32	370 500 844,60	559,38%	2,57%
V - RESULTAT OPERATIONNEL	1 293 874 389,45	1 480 241 680,05	65,27%	-12,59%
Produits financiers	200 013 164,65	163 571 611,87	199,85%	22,28%
Charges financières	-254 951 764,57	-164 840 374,12	194,88%	54,67%
VI - RESULTAT FINANCIER	-54 938 599,92	-1 268 762,25	178,72%	4230,09%
VII - RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOT (V + VI)	1 238 935 789,53	1 478 972 917,80	63,48%	-16,23%
Impôts exigibles sur résultats ordinaires	-127 206 062,00	-277 583 318,00	1180,37%	-54,17%
Impôts différés (variation) sur résultat ordinaires	-21 232 781,46	7 032 819,01	571,46%	-401,91%
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITÉS ORDINAIRES	12 328 920 538,10	10 362 516 933,30	99,34%	18,98%
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES	-11 195 958 029,11	-9 168 160 152,51	106,98%	22,12%
VIII - RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES	1 132 962 508,99	1 194 356 780,79	58,26%	-5,14%
Éléments extraordinaires (produits) { à préciser }	0,00	0,00	/	/
Éléments extraordinaires (charges) { à préciser }	0,00	0,00	/	/
IX - RESULTAT EXTRAORDINAIRE	0,00	0,00	/	/
X - RESULTAT NET DE L'EXERCICE	1 132 962 508,99	1 194 356 780,79	58,26%	-5,14%
Résultats minoritaires	44 778 352,30	85 189 898,58	/	-47,44%
Part dans le Résultat des Sociétés mises en équivalence	-3 526 470,31	96 748 968,51	/	-103,64%
RESULTAT NET DE L'EXERCICE	1 174 214 390,98	1 376 295 647,88	60,38%	-14,68%

2.1. Actif du Bilan (Consolidé Groupe)

U:DA

ACTIF	51/12/2019			51/12/2018
	MONTANTS BRUTS	AMORTS OU PROVISIONS	MONTANTS NETS	
ACTIF NON COURANT				
Écart d'acquisition (ou goodwill)	141 648 564,00	0,00	141 648 564,00	115 414 200,00
Immobilisations incorporelles	465 669 052,05	291 611 807,29	174 057 244,76	139 733 986,51
Immobilisations corporelles				
Terrains	3 805 721 423,42	0,00	3 805 721 423,42	2 391 687 791,42
Bâtimens	13 199 283 086,61	5 707 118 136,67	7 492 164 949,94	2 312 989 288,09
Autres immobilisations corporelles	20 621 201 809,67	14 989 073 641,21	5 632 128 168,46	3 976 090 139,77
Immobilisations en concession	0,00	0,00	0,00	0,00
Immobilisations en cours	3 580 260 802,98	0,00	3 580 260 802,98	10 759 890 495,72
Immobilisations financières				
Titres mis en équivalences - entreprises associées	2 960 993 718,84	0,00	2 960 993 718,84	1 433 217 458,23
Autres participations et créances rattachées	102 167 575,00	53 407 519,13	48 760 055,87	223 859 928,10
Autres titres immobilisés	2 500 000 000,00	0,00	2 500 000 000,00	3 000 000 000,00
Prêts et autres actifs financiers non courants	107 512 187,56	0,00	107 512 187,56	152 869 240,73
Impôts différés actif	329 960 563,53	0,00	329 960 563,53	324 860 044,51
TOTAL ACTIF NON COURANT	47 814 418 783,66	21 041 211 104,30	26 773 207 679,36	24 830 612 573,08
ACTIF COURANT				
Stocks et en cours	7 449 789 735,69	562 259 114,50	6 887 530 621,19	6 288 271 950,21
Créances et emplois assimilés				
Clients	5 073 699 027,73	1 096 165 287,33	3 177 533 740,40	3 681 013 225,61
Autres débiteurs	1 436 866 591,79	7 500,00	1 436 859 091,79	1 391 490 814,49
Impôts	222 336 344,63	0,00	222 336 344,63	228 705 651,05
Autres actifs courants	0,00	0,00	0,00	0,00
Disponibilités et assimilés				
Placements et autres actifs financiers courants	18 559 989,19	0,00	18 559 989,19	18 559 989,19
Trésorerie	2 000 587 077,07	82 435 666,36	1 918 151 410,71	3 135 689 758,29
TOTAL ACTIF COURANT	16 201 838 766,10	2 540 867 568,19	13 660 971 197,91	14 743 731 388,84
TOTAL GENERAL ACTIF	64 016 257 549,76	23 582 078 672,49	40 434 178 877,27	39 574 343 961,92

2.2. Passif du Bilan (Consolidé Groupe)

U : DA

PASSIF	31/12/2019	31/12/2018
CAPITAUX PROPRES		
Capital émis	2 500 000 000,00	2 500 000 000,00
Dotation de l'Etat	0,00	0,00
Autres fonds propres	411 677 000,00	411 677 000,00
Primes et réserves -(réserves consolidées)	14 047 153 641,65	13 461 406 696,77
Ecart de réévaluation	2 606 752 011,24	1 272 192 408,65
Écart d'équivalence	1 905 284 336,88	1 016 906 928,55
Résultat Net	793 514 004,08	1 174 214 390,98
Autres capitaux propres -report à nouveau	-1 178 074 235,34	-866 679 031,92
Intérêts minoritaires	609 971 657,90	826 612 003,56
TOTAL I	21 776 278 416,43	19 796 410 396,58
PASSIF NON COURANT		
Emprunts et dettes financières	10 403 266 267,81	10 923 905 958,66
Impôts (différés et provisionnés)	21 011 203,32	19 887 217,01
Autres dettes non courantes	593 645 268,24	593 645 268,24
Provisions et produits comptabilisés d'avance	1 446 788 017,73	1 433 885 167,65
TOTAL PASSIF NON COURANT II	12 464 710 757,10	12 971 323 611,56
PASSIF COURANT		
Fournisseurs et comptes rattachés	1 556 885 668,31	2 249 615 538,04
Impôts	116 625 268,50	201 334 246,61
Autres dettes	3 708 972 235,69	3 734 753 856,30
Trésorerie passif	810 706 531,25	620 906 312,83
TOTAL PASSIF COURANT III	6 193 189 703,75	6 806 609 953,78
TOTAL GENERAL PASSIF	40 434 178 877,27	39 574 343 961,92

2.5. Tableau de Compte de Résultats (Consolidé Groupe)

U: DA

TABEAU DES COMPTES DE RESULTAT	31/12/2019	31/12/2018	R/O	Evol. 2019/2018
Chiffre d'affaires	9 392 750 935,10	10 317 577 775,54	74,78%	-8,96%
Variation stocks produits finis et en cours	1 005 935 007,08	272 122 098,95	693,44%	299,06%
Production immobilisée	0,00	0,00	/	/
Subvention d'exploitation	0,00	0,00	/	/
I - PRODUCTION DE L'EXERCICE	10 478 685 942,18	10 589 699 874,49	84,40%	-1,05%
Achats consommés	-4 577 729 592,68	-4 624 142 242,57	100,13%	-1,00%
Services extérieurs et autres consommations	-1 113 922 400,89	-1 067 499 186,54	110,35%	4,35%
II - CONSOMMATIONS DE L'EXERCICE	-5 691 652 073,57	-5 691 641 429,11	101,98%	0,00%
III - VALEUR AJOUTÉE D'EXPLOITATION (I-II)	4 787 033 868,61	4 898 058 445,38	70,16%	-2,27%
Charges de personnel	-3 514 951 683,35	-3 329 762 210,93	103,29%	5,56%
Impôts, taxes et versements assimilés	-154 310 399,06	-169 982 582,04	91,12%	-9,22%
IV - EXCÉDENT BRUT D'EXPLOITATION	1 117 771 786,20	1 398 313 652,41	34,39%	-20,06%
Autres produits opérationnels	607 941 345,58	1 159 167 515,64	5069,92%	-40,65%
Autres charges opérationnelles	-75 628 723,04	-108 852 963,84	115,09%	-59,95%
Dotations aux amortissements provisions et pertes de valeur	-1 399 508 839,03	-1 454 793 798,08	140,64%	-3,80%
Reprises sur pertes de valeurs et provisions	664 533 494,03	300 039 983,32	1060,72%	74,86%
V - RESULTAT OPERATIONNEL	995 109 063,74	1 293 874 389,45	43,94%	-23,09%
Produits financiers	152 968 301,58	200 013 164,65	118,42%	-23,52%
Charges financières	-343 123 098,91	-254 951 764,57	67,94%	34,50%
VI - RESULTAT FINANCIER	-190 154 797,33	-54 938 599,92	50,59%	246,12%
VII - RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOT (V+VI)	804 954 266,41	1 238 935 789,53	42,62%	-35,03%
Impôts exigibles sur résultats ordinaires	-77 823 533,00	-127 206 062,00	27,22%	-38,82%
Impôts différés (variation) sur résultat ordinaires	5 579 922,73	-21 232 781,46	-46,46%	-126,20%
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES	11 904 129 003,37	12 328 920 538,10	95,06%	-2,80%
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES	-11 262 578 272,69	-11 195 958 029,11	102,46%	0,60%
VIII - RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES	721 550 810,68	1 132 962 508,99	44,60%	-36,31%
Éléments extraordinaires (produits) (à préciser)	0,00	0,00	/	/
Éléments extraordinaires (charges) (à préciser)	0,00	0,00	/	/
IX - RESULTAT EXTRAORDINAIRE	0,00	0,00	/	/
X - RESULTAT NET DE L'EXERCICE	721 550 810,68	1 132 962 508,99	44,60%	-36,31%
Résultats minoritaires	19 736 411,44	44 778 352,30	/	-55,92%
Part dans le résultat des Sociétés mises en équivalence	52 226 781,96	-3 526 470,31	/	1500,99%
RESULTAT NET DE L'EXERCICE	793 514 004,08	1 174 214 390,98	49,14%	-32,42%

معدل أعمار الموارد البشرية فئة الإطارات لسنة 2019

معدل العمر	العمر الأعلى	العمر الأدنى	عدد الاطارات المميزة	2019
44	59	28	213	إطارات

معدل أجور الموارد البشرية فئة الإطارات لسنة 2019

معدل الأجر	الأجر الأعلى	الأجر الأدنى	عدد الاطارات المميزة	2019
273,500.00	427,000.00	120,000.00	213	إطارات

حساب قيمة الموارد البشرية باستخدام نموذج Lev & Schwartz لسنة 2019 صنف الاطارات

I	i	الصنف
52,512,000.00	44	اطارات

V	I/power	power	l+r	t-i	I	r	t	i	EXERCICE
765,504,671.51	38,252,146.57	1.373	1.02	16	52,512,000.00	0.03	60	44	2019
	39,017,189.50	1.346	1.02	15	52,512,000.00	0.03	60	45	2019
	39,797,533.29	1.319	1.02	14	52,512,000.00	0.03	60	46	2019
	40,593,483.96	1.294	1.02	13	52,512,000.00	0.03	60	47	2019
	41,405,353.64	1.268	1.02	12	52,512,000.00	0.03	60	48	2019
	42,233,460.71	1.243	1.02	11	52,512,000.00	0.03	60	49	2019
	43,078,129.92	1.219	1.02	10	52,512,000.00	0.03	60	50	2019
	43,939,692.52	1.195	1.02	9	52,512,000.00	0.03	60	51	2019
	44,818,486.37	1.172	1.02	8	52,512,000.00	0.03	60	52	2019
	45,714,856.10	1.149	1.02	7	52,512,000.00	0.03	60	53	2019
	46,629,153.22	1.126	1.02	6	52,512,000.00	0.03	60	54	2019
	47,561,736.29	1.104	1.02	5	52,512,000.00	0.03	60	55	2019
	48,512,971.01	1.082	1.02	4	52,512,000.00	0.03	60	56	2019
	49,483,230.43	1.061	1.02	3	52,512,000.00	0.03	60	57	2019
	50,472,895.04	1.040	1.02	2	52,512,000.00	0.03	60	58	2019
	51,482,352.94	1.020	1.02	1	52,512,000.00	0.03	60	59	2019
	52,512,000.00	1.000	1.02	0	52,512,000.00	0.03	60	60	2019

ملخص الدراسة

ملخص:

تأتي هذه الدراسة بهدف إبراز مدى أهمية المورد البشري وإمكانية اعتباره أصلاً من أصول المنظمة ومورداً هاماً من مواردها الاقتصادية، حيث حاولنا الإجابة على إشكالية الدراسة من خلال التطرق لمفهوم ومبادئ ومقومات محاسبة الموارد البشرية، وكذا نماذج القياس المحاسبي للموارد البشرية والإفصاح عنها، وقد تم تطبيق محاسبة الموارد البشرية على مجمع صيدال، من خلال القياس المحاسبي وفق نموذجين مختلفين في المبدأ وبيان أثر ذلك على قيم عناصر القوائم المالية. النموذج الأول هو التكلفة التاريخية برسمة التكاليف الخاصة بالموارد البشرية بدل اعتبارها من أعباء تحمل في نتيجة الدورة، وقد أدى ذلك إلى تغيير في قائمة المركز المالي والدخل بإدراج بند "الأصول البشرية" ضمن القوائم المالية، وإطفاء نفقات الحصول عليها على مدى مدة الاستفادة منها. والنموذج الثاني Lev & Schwartz كمدخل للقيمة الاقتصادية لإعطاء قيمة للموارد البشرية ضمن القوائم المالية للمجمع عن طريق معرفة القيمة المستقبلية لهذه الموارد من خلال الأجر السنوية ومعدل الخصم، وأدى ذلك إلى تغييرات مهمة وجوهرية في قائمتي المركز المالي والدخل مقارنة بنموذج التكلفة التاريخية. إذ نتج عن تطبيق نموذج Lev & Schwartz التوصل إلى قيمة أصول بشرية كبيرة جداً فاقت مجموع قيمة الأصول المادية الأخرى للمجمع بنسبة كبيرة، الأمر الذي يبيّن أن المورد البشري في المجمع ذو قيمة أكثر من الموارد الأخرى وهذا واضح من خلال العدد الكبير للعمال وكذا النوعية التي يعتمد عليه المجمع في نشاطه، من خلال التكوين والتأهيل المتواصل والدائم خلال المسار المهني.

كلمات مفتاحية: قياس محاسبي، موارد بشرية، نموذج التكلفة التاريخية، نموذج Lev & Schwartz، مجمع صيدال.

رموز تصنيف Jel: M12؛ M41؛ L65.

Abstract :

The present study comes with the aim of highlighting the importance of the human resource and the possibility of considering it one of the organization assets and an important element of its economic resources, as we tried to answer the study problem by addressing the concept, principles and components of human resource accounting, as well as the human resources accounting measurement models and their disclosure. Accounting for human resources was applied on SAIDAL group through two different models and indicating the effect of this on the financial statements elements values. The first model is the historical cost by capitalizing the costs of human resources instead of considering them as expenditures loaded on the financial year result. This led to a change in the financial position and income statements by including the item "human assets" in the financial statements and amortizing the expenses of obtaining these assets over the period of benefiting from them. the second model is Lev & Schwartz as an economic value approach to give value to human resources within the financial statements of the group by defining the future value of these resources through annual wages and the discount rate. compared to the historical cost model, it resulted from the application of Lev & Schwartz model an important changes in the financial position and income statements by arriving at a very large value for human assets exceeded the total value of the other tangible assets by a large percentage, which indicates that the human resources in the group is more valuable than other resources and this is evident through the large number of workers and the quality that the company depends on its activities, through training and continuous qualification during the career path.

Keywords: accounting measurement; human resources; historical cost model; Lev & Schwartz model; SAIDAL group.

Jel classification codes: M12; M41; L 65.