

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة عمار ثلجي - الأغواط
كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة
تخصص: محاسبة وجباية معمة



مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

أهمية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في تحسين نوعية
المعلومات المفصح عنها
دراسة حالة في شركة توزيع الكهرباء و الغاز - بالأغواط

الأستاذ المشرف:

رينوبة الأخضر

من إعداد الطالبين:

- ميلودي مصطفى

- قرية محمد عبد الرحمان

لجنة المناقشة

- | | | |
|--------|-----------------|------------------------|
| رئيسا | أستاذ (محاضر) | - د. عامري محمد الطاهر |
| مقررا | أستاذ (محاضر) | - د. رينوبة الأخضر |
| ممتحنا | أستاذ (محاضر) | - أ. عامر إبراهيم |

محضر رقم: 09/م.ج.م/2023 بتاريخ 2023/07/02

السنة الجامعية 2023/2022

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة عمار طنجي - الأغواط
كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة
تخصص: محاسبة وجباية معمة



مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

أهمية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في تحسين نوعية
المعلومات المفصح عنها
دراسة حالة في شركة توزيع الكهرباء و الغاز - بالأغواط

الأستاذ المشرف:

رينوبة الأخضر

من إعداد الطالبين:

- ميلودي مصطفى

- قرية محمد عبد الرحمان

لجنة المناقشة

- | | | |
|--------|-----------------|------------------------|
| رئيسا | أستاذ (محاضر) | - د. عامري محمد الطاهر |
| مقررا | أستاذ (محاضر) | - د. رينوبة الأخضر |
| ممتحنا | أستاذ (محاضر) | - أ. عامر إبراهيم |

السنة الجامعية 2022/2023

إهداء

أهدي هذا العمل المتواضع إلى عائلتنا الذين لم يتوانوا في الدعاء لنا في كافة أطوار حياتنا،

إلى الأستاذ المشرف الذي ساهم في إرشادنا خلال مسارنا في إعداد هذا العمل، وإلى كل أساتذة كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير بجامعة الأغواط الذين كان لهم الفضل في وصولنا لهذه المرحلة من مشوارنا الدراسي، وإلى كل طلبة الكلية

إهداء

إلى من أفضّلها على نفسي، ولمّ لا؛ فلقد ضحّت من أجلي

ولم تدّخر جهدًا في سبيل إسعادي على الدوام

(أمّي الحبيبة).

نسير في دروب الحياة، ويبقى من يُسيطر على أذهاننا في كل مسلك نسلكه

صاحب الوجه الطيب، والأفعال الحسنة.

فلم ييخل عليّ طيلة حياته

(والدي العزيز).

إلى أصدقائي، وجميع من وقفوا بجواري وساعدوني بكل ما يملكون، وفي أصعدة كثيرة

أقدّم لكم هذا البحث، وأتمنى أن يجوز على رضاكم.

شكر و عرفان

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

أحمد الله تعالى وأشكره على نعمه وحسن عونه وأصلي وأسلم على خاتم الأنبياء والمرسلين،
صلوات ربي وسلامه عليه.

وأقدم بالشكر الجزيل إلى الأستاذ الفاضل الدكتور رينوبة لخضر، على حسن قبوله الإشراف
على هذا العمل، وتقديمه لنا النصح والتوجيه طيلة فترة البحث. فبارك الله فيه.

كما لا يفوتني أن أتوجه بالتحية والشكر إلى أعضاء اللجنة الكرام على قبولهم إثراء هذا العمل

الملخص

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على أثر القياس والافصاح المحاسبي في محاسبة الموارد البشرية وتأثيرها على مصادر البيانات المالية، يعتمد نجاح المشاريع الاقتصادية في تحقيق أهدافها بشكل كبير على كفاءة وفعالية الموارد البشرية التي تعمل فيها وذلك من خلال قياس وافصاح تكاليف الاختيار والتعيين والتدريب وتطوير الأصول البشرية وتعديل القيمة الاقتصادية لها لذا، تسعى العديد من المؤسسات إلى تطبيق هذا المفهوم في إطار محاسبة الموارد البشرية بشكل منظم، وقد ساهم التقدم العلمي في توجيه الفكر المحاسبي نحو إعادة النظر في معالجة الموارد البشرية، يشعر الباحثون بأهمية توفير معلومات عن هذه الموارد، وبالتالي، يتم بذل جهود لوضع أسس لمحاسبة الموارد البشرية وإثبات أهمية العامل البشري كمورد اقتصادي وتأثيره على البيانات المالية وتحقيق الأهداف الاستراتيجية، بالإضافة إلى ذلك يتطلب تطبيق محاسبة الموارد البشرية اتخاذ إجراءات وسياسات رسمية بما في ذلك تبني نموذج التكلفة التاريخية وتهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على التحديات التي تواجه تطبيق المحاسبة للموارد البشرية وكيفية معالجتها وتسجيلها وفقاً للنظام المحاسبي في شركة شركة توزيع الكهرباء و الغاز بالاغواط للسنتين 2020 و 2021، أحد أبرز نتائج هذه الدراسة هو أن عملية قياس الأفراد وفقاً لمحاسبة الموارد البشرية تفترض استمرارية بقاء الأفراد في المؤسسة ووضع مسار محدد لتطورهم المهني ومع ذلك يُعتبر تطبيق ذلك في الواقع العملي أمراً صعباً ويُعد النموذج القائم على التكلفة التاريخية هو النموذج الأنسب في الوقت الحالي مع الأنظمة المحاسبية الحالية وطرق عرض القوائم المالية ومع ذلك لم يتم الاتفاق حتى الآن على نموذج محدد يتم اعتماده لقياس الموارد البشرية نظراً لتعقيدات هذا العنصر وتعدد المتغيرات المرتبطة به ولذا تستمر البحوث لايجاد أسلوب متكامل للقياس المحاسبي لهذا العنصر الهام.

الكلمات المفتاحية: محاسبة، الموارد البشرية، محاسبة الموارد البشرية، الأداء

Summary:

The aim of this study was to highlight the impact of measurement and accounting disclosure on human resource accounting and its effect on financial data sources. The success of economic projects in achieving their goals largely depends on the efficiency and effectiveness of their human resources, including measuring and disclosing the costs of selection, recruitment, training, and development of human assets and adjusting their economic value. Many institutions have sought to apply this concept within an organized framework of human resource accounting, guided by scientific advancements that have prompted a reconsideration of how human resources are addressed. Recognizing the importance of information availability regarding these resources, efforts have been made to establish the foundations of human resource accounting, substantiating the economic value of the human resource and its impact on financial statements and strategic goals. Additionally, the need for official policies and measures to implement human resource accounting, particularly the historical cost model, has been emphasized. This study aims to highlight the challenges faced in applying accounting for human resources, as well as their recording and presentation in accordance with the accounting system of **SONELGAZ** in **Laghout** for the years 2020-2021. One of the key findings of this study is that measuring individuals based on human resource accounting assumes their continued presence within the organization and the establishment of a defined career path for their professional development. However, implementing this in practical reality is challenging. Currently, the historical cost model is considered the most suitable model in line with current accounting systems and financial statement presentation methods. Nevertheless, an agreed-upon specific model for measuring human resources has not yet been established due to the complexity and multiple variables associated with this element. Therefore, research efforts continue with the aim of developing an integrated accounting measurement approach for this important.

Keywords: accounting, human resources, human resources accountant, performance

الفهرس :

الصفحة	العنوان
	الإهداء
	شكر و عرفان
I-II	فهرس المحتويات
III-IV	فهرس الجداول
IV	فهرس الأشكال
أ-هـ	مقدمة
الفصل الأول : الإطار النظري للمحاسبة الموارد البشرية	
07	تمهيد
08	المبحث الاول : الإطار المفاهيمي لمحاسبة الموارد البشرية
08	المطلب الأول: مفهوم محاسبة الموارد البشرية و تطورها التاريخي
11	المطلب الثاني: خصائص محاسبة الموارد البشرية وأهميها
14	المطلب الثالث: عوامل محاسبة الموارد البشرية و اهدافها
16	المبحث الثاني: تطبيق لمحاسبة الموارد البشرية
16	المطلب الأول: مبادئ و فروض تطبيق محاسبة الموارد البشرية
17	المطلب الثاني: نماذج و أساليب تطبيق محاسبة الموارد البشرية
22	المطلب الثالث: صعوبات تطبيق محاسبة الموارد البشرية
25	المبحث الثالث: انعكاسات تطبيق محاسبة الموارد البشرية على تحسين نوعية المعلومات المفصح عنها
33	المطلب الأول: أهمية القياس و الإفصاح عن الموارد البشرية و أثاره على القوائم المالية
33	المطلب الثاني : أساليب القياس و طرق الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية
36	المطلب الثالث : تحديات القياس و الإفصاح عن محاسبة الموارد البشرية

37	خلاصة الفصل
	الفصل الثاني: أهمية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في شركة توزيع الكهرباء و الغاز بالاغواط
39	تمهيد
40	المبحث الأول: التعريف بشركة توزيع الكهرباء و الغاز بالاغواط
40	المطلب الأول: تقديم شركة توزيع الكهرباء و الغاز
43	المطلب الثاني: هيكل وأهداف قسم الموارد البشرية
41	المبحث الثاني: الإطار المنهجي لدراسة التطبيقية
41	المطلب الأول : منهجية الدراسة
43	المطلب الثاني : عرض محتوى المقابلة و تحليلها
44	المطلب الثالث : تحليل نتائج المقابلة
68	خلاصة الفصل
70	خاتمة
74	قائمة المراجع
77	الملاحق

قائمة الجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
01	مراحل تطور المحاسبة تاريخيا .	10
02	تطور عدد العمال بشركة توزيع الكهرباء و الغاز بالاغواط خلال فترة 2022-2021	46
03	قائمة المركز المالي قبل و بعد إستخدام نموذج التكلفة التاريخية لمحاسبة الموارد البشرية لسنة 2021	55
04	التغيير في عناصر قائمة المركز المالي بعد تطبيق نموذج التكلفة التاريخية لمحاسبة الموارد البشرية لسنة 2021	57
05	قائمة الدخل قبل و بعد إستخدام نموذج التكلفة التاريخية لسنة 2021	59
06	الفارق في قائمة الدخل بعد إستخدام نموذج التكلفة التاريخية لسنة 2021	61
07	قائمة المركز المالي قبل و بعد إستخدام نموذج التكلفة التاريخية لمحاسبة الموارد البشرية لسنة 2022	63
8	التغيير في عناصر قائمة المركز المالي بعد تطبيق نموذج التكلفة التاريخية لمحاسبة الموارد البشرية لسنة 2022	64
9	قائمة الدخل قبل و بعد إستخدام نموذج التكلفة التاريخية لسنة 2022	67
10	الفارق في قائمة الدخل بعد إستخدام نموذج التكلفة التاريخية لسنة 2022	69
11	حالة تطبيقية لحساب قسط الإطفاء و العمر الإنتاجي لسنة 2021	71
12	حالة تطبيقية لحساب قسط الإطفاء و العمر الإنتاجي لسنة 2022	72

قائمة الأشكال:

رقم	عنوان الشكل	الصفحة
-----	-------------	--------

الفهرس

11	محاسبة الموارد البشرية	1
39	الهيكل التنظيمي للمديرية العامة لمؤسسة سونلغاز	2
43	الهيكل التنظيمي لقسم الموارد البشرية	3
46	تطور عدد العمال بشركة توزيع الكهرباء والغاز بالأغواط خلال فترة 2021-2022	4
48	خطوات وضع نموذج التكلفة التاريخية حيز التطبيق	5
49	معالجة تكاليف الموارد البشرية	6
58	التغيير في الأصول بعد إستخدام نموذج التكلفة التاريخية لسنة 2021	7
61	الفارق في الخصوم بعد إستخدام نموذج التكلفة التاريخية لسنة 2021	8
65	التغيير في الاصول بعد استخدام نموذج التكلفة التاريخية لسنة 2022	9
66	الفارق في الخصوم بعد استخدام نموذج التكلفة التاريخية لسنة 2022	10
69	التغيير في قائمة الدخل بعد استخدام نموذج التكلفة التاريخية لسنة 2022	11

المقدمة العامة

تهدف محاسبة الموارد البشرية إلى توفير معلومات مالية وإدارية دقيقة حول تكاليف وفوائد العنصر البشري في المؤسسة وتعتبر هذه المحاسبة أداة هامة لإدارة المؤسسات، حيث تساعد في اتخاذ القرارات الاستراتيجية المتعلقة بالموارد البشرية وتحسين أداء المؤسسة و تشمل محاسبة الموارد البشرية مجموعة من العمليات والإجراءات التي تهدف إلى تحديد وقياس تكاليف الموظفين والموارد البشرية الأخرى، وتشمل هذه العمليات تحليل التكاليف والفوائد، وتحديد التكاليف المباشرة وغير المباشرة المرتبطة بالموظفين، وتقدير تكلفة التدريب والتطوير والتعويضات والمزايا الأخرى المقدمة للموظفين. كما تساعد في تقدير قيمة رأس المال البشري وتأثيره على أداء المؤسسة وقدرتها على تحقيق المزيد من العائدات، بفضل محاسبة الموارد البشرية، يمكن للمؤسسات تحقيق عدة فوائد، فعلى سبيل المثال يمكن تحسين إدارة تكاليف الموظفين من خلال تحليل النفقات وتحديد الأنشطة التي تسبب فيها التكاليف العالية، كما يمكن تحسين خطط التوظيف والتدريب وتقديم المزايا للموظفين بناءً على التحليلات المحاسبية وتعتبر المحاسبة البشرية أيضًا أداة للإبلاغ المالي، حيث يتم تضمين المعلومات المحاسبية المتعلقة بالموارد البشرية في القوائم المالية للمؤسسة، وهذا يساعد المستثمرين والمساهمين في تقييم أداء المؤسسة وقدرتها على تحقيق العائد المستدام على الرغم من أهمية محاسبة الموارد البشرية، إلا أنها تواجه تحديات عديدة، فمن بين هذه التحديات قياس قيمة رأس المال البشري بطريقة دقيقة وموثوقة، وتحديد كيفية توثيق المعلومات ذات الصلة بالموارد البشرية، كما أن هناك صعوبة في تحويل المعلومات غير المالية المتعلقة بالموظفين إلى معلومات مالية قابلة للمقارنة، لذا، يجب على المؤسسات والمحاسبين الاهتمام بتطوير وتحسين محاسبة الموارد البشرية والعمل على تطوير معايير وأدوات محاسبية ملائمة تلبى احتياجات المؤسسات الحديثة وتساهم في تحقيق أهدافها الاستراتيجية.

❖ إشكاليات الدراسة:

وعلى ضوء كل هذا يمكننا طرح إشكالية البحث الرئيسية كما يلي:

كيف يساهم تطبيق محاسبة الموارد البشرية في تحسين نوعية المعلومات المفصح عنها في شركة توزيع الكهرباء و الغاز - فرع الاغواط. ؟

بهدف الإجابة على الإشكالية الرئيسية، سنحاول طرح التساؤلات الفرعية التالية:

- ✓ ماذا يقصد بمحاسبة الموارد البشرية ؟
- ✓ كيف تتم محاسبة الموارد البشرية ؟
- ✓ ما إنعكاسات تطبيق محاسبة موارد البشرية على تحسين نوعية المعلومات المفصح عنها بشركة توزيع الكهرباء والغاز بالأغواط ؟

❖ الفرضيات :

قمنا بصياغة بعض الفرضيات حسب النظريات والدراسات التي تناولت موضوع أهمية تطبيق محاسبة الموارد البشرية عن المعلومات المفصّل عنها ، ثم يتم إختبارها من خلال الدراسة.

وقد تم بناء الدراسة الحالية على الفرضية الأساسية التالية:

- محاسبة الموارد البشرية هي عملية قياس وإفصاح تساهم في اتخاذ القرارات بشأن المورد البشري في الشركة.

تفرعت هذه الفرضية إلى الفرضيات الفرعية الآتية:

- القياس و إفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية له تأثير هام في مصادر البيانات المالية.
- يؤثر تطبيق محاسبة الموارد البشرية بشكل إيجابي على القوائم المالية (الميزانية المالية وجدول النتائج).

❖ أسباب إختيار الموضوع:

- من بين الأسباب التي أدت إلى إختيارنا لهذا الموضوع من بين المواضيع الأخرى:
- أن موضوع محاسبة الموارد البشرية حديث في ميدان المحاسبة و شركات الجزائرية بشكل عام
 - الميل الشخصي لموضوع محاسبة الموارد البشرية لتعلقه بمجال المحاسبة بشكل حديث .
 - أهمية محاسبة الموارد البشرية في تسيير الشركات .

❖ أهداف الدراسة:

- تمثلت أهدافنا من تبني هذه الدراسة في:
- تسليط الضوء على مفهوم محاسبة الموارد البشرية ومراحل تطورها التاريخي.
 - إبراز دور أثر القياس و الإفصاح في عرض القوائم المالية.
 - تبيان نماذج وطرق القياس و الإفصاح المحاسبي للموارد البشرية، سواء ما كان يعتمد على التكلفة أو القيمة حسب المفهوم الاقتصادي.

❖ أهمية الدراسة:

تحقيق المحاسبة للموارد البشرية كموضوع مهم وجديد:

حيث يعد موضوع محاسبة الموارد البشرية موضوعًا مهمًا وجديدًا يستحق النقاش والدراسة حيث تعكس هذه المحاسبة مرحلة من مراحل التطور والاهتمام المتزايد بدور الموارد البشرية في المؤسسات، وتساهم هذه الدراسة في استكمال البحوث السابقة وتوفير رؤية أوسع حول هذا المجال المتنامي.

❖ الجانب التطبيقي:

يعتبر شركة توزيع الكهرباء و الغاز من أهم الشركات ، حيث محاسبة الموارد البشرية من أهم العوامل المساهمة في تحسين أداء الشركة ، وتبرز أهمية هذه الدراسة في تحديد جوانب تأثير المحاسبة ال موارد البشرية على الأداء.

❖ حدود الدراسة:

حيث تتمثل في:

- الحدود المكانية:

اقتصرت الدراسة التطبيقية على تطبيق القياس و الافصاح المحاسبي للموارد البشرية وتمت الدراسة في شركة توزيع الكهرباء و الغاز فرع لأغواط .

- الحدود الزمنية:

- يرتبط مضمون الدراسة التطبيقية بزمان الذي اجريت فيه ، وذلك من خلال الفصل الثاني من السنة الجامعية و تمت الدراسة بين الفترة الممتدة من 06 فيفري 2023 إلى 15 مارس 2023 .

❖ مرجعية الدراسة :

تم الاعتماد في موضوع دراستنا على المراجع العربية و الاجنبية و التي تناولت موضوع البحث .

❖ صعوبات الدراسة

أثناء إنجازنا لدراستنا واجهتنا مجموعة من الصعوبات تمثلت أهمها

- قلة المراجع حيث واجهنا صعوبة في العثور على عدد كافٍ من المراجع البحثية والدراسات السابقة التي تتناول محاسبة الموارد البشرية، و قد يكون هذا بسبب حداثة الموضوع أو ندرة البحوث المنشورة في هذا المجال.

2- صعوبة الحصول على وثائق من الشركة المحللة للدراسة الصعوبة في الحصول على الوثائق والمعلومات المهمة من الشركة التي تم تحليلها في الدراسة بسبب ان هناك قيود على الوصول إلى بعض المعلومات المتعلقة بالشركة نظرًا لسرية البيانات أو قيود قانونية أخرى و يتطلب ذلك التفاوض والتواصل مع الشركة للحصول على الموافقة والوثائق اللازمة للدراسات السابقة

❖ الدراسات السابقة:

❖ ط.دعبير لخشين،د. نور الدين مزياني اثر تطبيق محاسبة الموارد البشرية على القوائم المالية

- دراسة حالة شركة سونلغاز - وحدة سكيكدة، 2018/09/05

تهدف هذه الدراسة إلى تحديد أثر تطبيق محاسبة الموارد البشرية على القوائم المالية؛ وتم تطبيق محاسبة الموارد البشرية باستخدام أسلوب التكلفة التاريخية من خلال دراسة حالة وحدة سونلغاز بسكيكدة سنة 2016. توصلت الدراسة إلى أن تطبيق محاسبة الموارد البشرية حقق مبدأ الإفصاح المحاسبي من خلال توفير معلومات عن الموارد البشرية، كما أن إطفاء قسط اهتلاك الأصول البشرية يضمن تحقيق مبدأ استقلالية الدورات المحاسبية.

❖ د بودرجة رمزي. ،ط.د عبير لخشين ، أثر تطبيق محاسبة الموارد البشرية على مؤشرات الأداء

المالي

دراسة حالة شركة سونلغاز وحدة سكيكدة 15/01/2020

تهدف هذه الدراسة إلى قياس أثر تطبيق محاسبة الموارد البشرية على مؤشرات الأداء المالي، من خلال عرض نموذج القياس المحاسبي للموارد البشرية وفق منهج التكلفة التاريخية، ليتم في الأخير محاولة للإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية في القوائم المالية لوحدة سونلغاز بولاية سكيكدة للسنة 2017، ومن ثم دراسة أثر ذلك على مؤشرات الأداء المالي للوحدة. وقد توصلت الدراسة إلى أن تطبيق محاسبة الموارد البشرية يؤثر ايجابيا على كل من مؤشرات التوازن المالي و مردودية المؤسسة

❖ هجيرة بوزوينة ، مسعود دراوسي،القياس والافصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره

على اتخاذ القرارات بالمؤسسات الجزائرية 'دراسة حالة مؤسسة Argo sim 2020/05/28 .

تهدف هذه الدراسة إلى محاولة إبراز أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثر ذلك على اتخاذ القرارات بالمؤسسات الاقتصادية في الجزائر، لكون أن الموارد البشرية داخل المؤسسة تلعب دورا يفوق الدور الذي تلعبه الأصول المادية في تحقيق أهداف المؤسسة ورفع كفاءتها وتقديمها ونجاحها، ولتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي والتحليلي الذي يساعد على تحليل البيانات والمعلومات المتحصل عليها وذلك من خلال دراسة تطبيقية في مؤسسة AGRO SIM لمعرفة واقع تطبيق محاسبة الموارد البشرية بها، كما تم الاعتماد أيضا على دراسة استطلاعية بتوزيع استمارات على عينة من مديرية الإدارة والمالية بالمؤسسة ومن ثمة تفرغها وتحليلها باستخدام برنامج SPSS. وقد تم التوصل إلى أن: القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية يساعد على تحسين القرارات الإدارية، وذلك ما يشير إلى حاجة إدارة المؤسسة إلى معلومات عن محاسبة الموارد البشرية تساعدهم في اتخاذ العديد من القرارات كقرارات التوظيف والتدريب وتقييم الموظفين وتوزيعهم على الوظائف المختلفة وإنهاء الخدمات... الخ. الكلمات المفتاحية القياس المحاسبي ؛ الإفصاح المحاسبي ؛ تكلفة الموارد البشرية ؛ اتخاذ القرار

الفصل الأول

الإطار النظري لمحاسبة الموارد البشرية

تمهيد :

تعتبر المحاسبة عن الموارد البشرية أحد الاتجاهات الحديثة لقياس تكلفة تلك الموارد لغرض الوصول إلى مجموعة من الحقائق حول ما تتحمله المنشأة من تكاليف، ولقد زاد الاهتمام بالموارد البشري في السنوات الأخيرة أدى إلى التطور التكنولوجي وما رفقه من حاجة إلى مورد بشري ذا مستوى عال من التعليم والتدريب وقادر على إدارة التكنولوجيا وتوظيفها وبناء أنشطة إدارية مختلفة من تخطيط ورقابة واتخاذ القرارات لتحقيق أهداف المؤسسة بشكل أمثل، يعد المورد البشري الكف عنصراً فعالاً وهاماً داخل المؤسسة وتزداد أهميته بزيادة إيداع المنتجات وخلق منافسة شديدة، لكن قد تواجه المحاسبة عن الموارد البشرية مشاكل في تقييم وقياس البيانات للموارد البشرية واعتباره كأصل من أصول المؤسسة. وهذا يعني أن الموارد البشرية يمكن أن تحتل مكاناً بارزاً وأهمية كبيرة عند اتخاذ القرارات المختلفة والمتعلقة بنشاط الوحدات الاقتصادية التي تعمل فيها، وبالتالي يصبح من الضروري الاهتمام بكافة البيانات التي تتعلق بالموارد البشرية لكي يكون بالإمكان الاستفادة منها في كافة المجالات التي تحتاج إلى اتخاذ قرارات مباشرة بشأنها.

انطلاقاً مما سبق ذكره سنقوم من خلال هذا الفصل بدراسة الإطار النظري للمحاسبة عن الموارد البشرية وذلك بتقسيمه إلى ثلاث مباحث

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لمحاسبة الموارد البشرية .

المبحث الثاني: تطبيق محاسبة الموارد البشرية

المبحث الثالث: انعكاسات تطبيق المحاسبة عن الموارد البشرية على تحسين نوعية المعلومات المفصح عنها

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لمحاسبة الموارد البشرية

سننتظر في مبحثنا هذا إلى تعريف محاسبة الموارد البشرية ومفهومها التاريخي مع ذكر خصائصها وكل مايشمل من أهميته ، كما ذكرنا عواملها وأهدافه

المطلب الأول: مفهوم محاسبة الموارد البشرية و تطورها التاريخي

أولاً: المفاهيم الأساسية :

1- تعريف الموارد لغة :

هي المصادر أو الوسائل أو الثروة، ومفرده مورد و هو المكان الذي يأتي الناس إليه للحصول على شيء يحقق نفعاً لهم ، ولقد تعود استخدام مصطلح الموارد للإشارة الأصول المادية التي تحقق ثروة أو إيرادات ، إلا أن المصطلح حدث به إتساع ليشمل أيضا الموارد البشرية و التي يمكن أن تحقق ثروة أو إيرادات في حالة توافر المعارف و الإتجاهات و المهارات المطلوبة في هذه الموارد ، بمعنى أن المورد قد يكون مصدراً او معنوياً وإذا تم استخدامه بطريقة فعالة فإنه يحقق منفعة ما.¹

ويعرف "ماكس سيبورن" المورد بأنه : "أي شيء له قيمة و يمكن استخدامه ، و هو إما يكون متاحاً أو غير متاح، و يتطلب بعض الجهد لجعلها متاحاً ، و يستطيع الإنسان أن يستفيد منه و يجهله أداة و يمكن استخدامها لتأدية وظيفة أو إشباع حاجة أو لحل مشكلة" كذلك يعرف " روبرت باركر" الموارد بأنها أي خدمات قائمة في المجتمع متاح للذين هم بحاجة إليها ، وفي موقع آخر عرف "باركر" الموارد بأنها المصادر البيئية و الاقتصادية و الاجتماعية و المادية المتاحة و الممكنة في المجتمع و التي تساهم في إشباع حاجة الناس وحل مشاكلهم²

ثانياً : الإطار المفاهيمي لمحاسبة الموارد البشرية:

- تعريف محاسبة الموارد البشرية :

عرفت محاسبة الموارد البشرية بأنها عملية تحديد قيمة الموارد البشرية ومعرفة كيفية معالجتها ومن ثم التعرف على التغيرات التي تطرأ عليها لإظهار القيمة الحقيقية للأصول إنسانية و إمداد الأطراف المعنية بهذه المعلومات.

¹ محمد أبو نصر مدحت، إدارة و تنمية الموارد البشرية، (القاهرة : مجموعة النيل العربية، 2007)، صفحة 26

² مفهوم الموارد البشرية نقلاً عن : <https://hrddiscussion.com/hr42219.html> تاريخ الزيارة 2023/03/09

عرفت كذلك بأنها عملية قياس إعداد التقارير عن الآليات البشرية المؤسسة، وهي عملية تقييم حالة الموارد البشرية وقياس التغير خلال الفترة الزمنية كما أنها عملية توفير معلومات عن الأفراد داخل المؤسسة لمتخذي القرار .فيمايلي ندرج تعاريف لبعض البيئات المتخصصة بمحاسبة الموارد البشرية:

-**تعريف جمعية المحاسبين الامريكين AAA:**¹

محاسبة الموارد البشرية هي عملية تعريف و قياس البيانات المتعلقة بموارد البشرية وتوصيل هذه المعلومات الى الجهات ذات المصلحة.

-**تعريف ايريك فلامهولترز:**²

ان المحاسبة الموارد البشرية هي المحاسبة عن الافراد كموارد تنظيمية وهي تتضمن التكاليف المتحققة من قبل المنظمة في استقطاب و اختيار و استخدام و تدريب و تزوير الأصول البشرية و تشمل كذلك قياس القيمة الاقتصادية للأفراد بالنسبة الى المنظمة .

-**تعريف برومات :**

محاسبة الموارد البشرية عملية قياس دينامية للعنصر البشري في المنظمة و اعداد التقارير اللازمة عن ذلك .

-**تعريف ماتزي و أوزري:**³

محاسبة الموارد البشرية هي عملية تطوير تقييمات مالية للأفراد و الجماعات في المنظمة و المجتمع و مراقبة هذه التقييمات عبر الزمن .

ثانيا مفهوم التاريخي لمحاسبة الموارد البشرية :

يتفق الكثير من المهتمين بموضوع محاسبة الموارد البشرية على أن البشر هم أهم الموارد في المؤسسة، وأن المحاسبة الموارد البشرية تتناول قياس و تقييم أفراد هذه المؤسسة و ايصال هذه المعلومات للجهات المهتمة , كما يتضمن مراعاة الإستثمار في الأفراد و كيفية تغيير قيمة الأفراد

¹ Porwal L.S., 1993, Accounting Theory, Tata Mc Graw Hill publishing co., N. Delhi, PP. 342-361

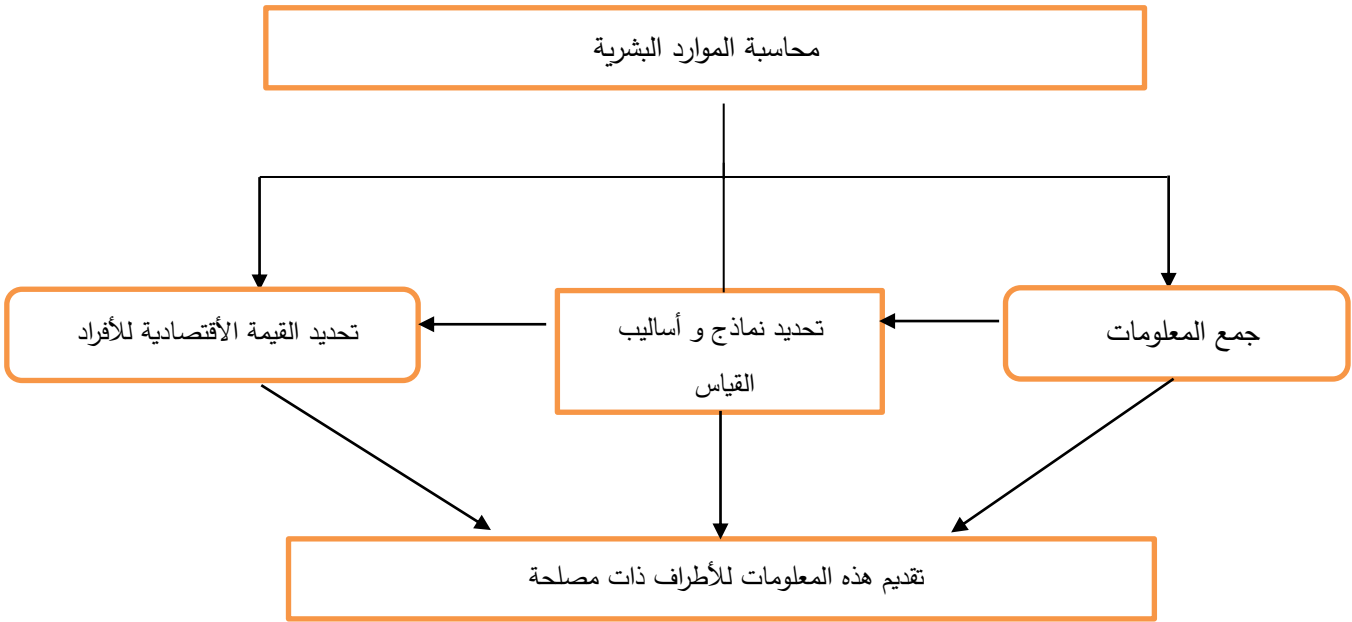
² Kumar, Depak, 2002, Human Resource planning, Excel Book, N.Delhi, PP. 326-346.

جدول رقم (1): مراحل تطور المحاسبة تاريخياً.

تطور المحاسبة البشرية	الفترات الزمنية
تتميز بأنها فترة وضع المفاهيم الأساسية للمحاسبة عن الموارد البشرية باستخدام النظريات والمبادئ المتعلقة بهذا الموضوع في العلوم الاجتماعية الأخرى	منذ بداية الستينات حتى عام 1966
تتميز بأنها فترة بدأت بتقييم فعالية و نماذج قياس تكلفة و قيمة الموارد البشرية في قطاع الاعمال، وكذلك تعتبر فترة إيجاد مجالات حالية ومستقبلية لأستخدام المحاسبة عن الموارد البشرية في بعض المنشآت.	من 1966- الى 1971
تم تطبيق العديد من هذه الدراسات في مجال تقييم أثر المعلومات التي تقدمها المحاسبة عن الموارد البشرية في اتخاذ القرارات الادارية، وكذلك في قرارات المستثمرين في حملة لأسهم في شركات المساهمة.	من 1971- الى 1976
حيث شهدت تراجعاً في الاهتمام بهذا الفرع سواء من جانب الأكاديميين أو من جانب المهنيين (التطبيقيين) ويرجع سبب ذلك إلى أن الجزء الأكبر من البحوث الأولية في هذا الميدان التي تعد أقل صعوبة تمت في المراحل السابقة.	من 1976- الى 1980
فقد شهدت بداية حيث جدي للهتمام بكل من النظرية والتطبيق للمحاسبة عن الموارد البشرية وذلك نتيجة لتزايد اهتمام دول العالم عامة والولايات المتحدة الامريكية خاصة بموضوع زيادة الإنتاجية ورأس المال الفكري.	من 1980- الى مشارف القرن 20

المصدر: رشا حمادة ، القياس و الإفصاح المحاسبين الموارد البشرية واثره عن القوائم المالية ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية و القانونية ، المجلد الثامن عشر ، العدد الأول، سوريا: دمشق، 2002، ص147.

شكل رقم (1): محاسبة الموارد البشرية



المصدر : محاضرة مفهوم محاسبة الموارد البشرية و فروضها د.برحال عبد الوهاب مقياس محاسبة الموارد البشرية ، تخصص إدارة الموارد البشرية . ص3.

المطلب الثاني: خصائص محاسبة الموارد البشرية و أهميتها :

أولاً: خصائص محاسبة الموارد البشرية

بالنسبة للمؤسسة :

1. نوع من انواع المحاسبة يهتم بالجانب البشري فقط .
2. لها جانبين , جانب مادي و جانب معنوي.
3. لها القدرة على التحديد الدقيق بالنسبة للاستثمارات البشرية.
4. لها القدرة على تحديد تكلفة العنصر البشري و قياس عائد كل عنصر مقارنة بتكلفته¹ .
5. أن المحاسبة عن الموارد البشرية أداة قياس و ليست فرعاً مستقلاً , بحد ذاتها بل تعتبر تحسين للنظم الموجودة.
6. ان المحاسبة من الموارد البشرية في قيامها للموارد البشرية ، تعترف بأساليب القياس التي يمكن تطبيقها عملياً، ولا تعترف بتلك المقاييس التي تخرج عن النطاق التطبيق

¹محاسبة الموارد البشرية نقلا عن. : https://acc-jordan.blogspot.com/2019/10/blog-post_59.html تاريخ الزيارة

7. ان قياس الموارد البشرية ليست هدفا بحد ذاتها بل وسيلة للمساعدة في اتخاذ القرارات الادارية الداخلية و الخارجية¹ .

تمثل دائرة الموارد البشرية إحدى أبرز جوانب العمل الكلي في المنظمة، وتعنى 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 حملة من الأساليب المتمثلة في الاستقطاب، والمقابلة، والاختيار، والتعيين، والتدريب والتمكين، والتطوير، والترقية، علماً أن هذا الجانب يتصف بالعديد من الخصائص التي تميزه عن غيره².

لا شك أن الموارد البشرية والتي حظيت باهتمام كثير من الباحثين والإداريين ورجال الأعمال وغيرهم، لها خصائص ومميزات تميزت بما عن غيرها من الموارد حتى يكون لها التفوق والنجاح في المنظمة، وتتمثل هذه الخصائص فيما يلي³:

- القدرة على التعامل في سوق مفتوح يتصف بالتقلب والفجائية ؛
- المرونة والقدرة على التخلص من أساليب العمل النمطية إلى أساليب متغيرة وغير جامدة لمواكبة حركة المتغيرات داخل وخارج المنظمة؛
- التحرر من أسر الخبرات الماضية وحدود التخصص المهني والعملي الدقيق، والقدرة على الانطلاق نحو مجالات عمل وتخصصات وأسواق وشرائح متعاملين متغيرة باستمرار؛
- الاهتمام باكتساب المعرفة الجديدة وتجديد الرصيد المعرفي ومواصلة التنمية الذاتية في فروع المعرفة والخبرة الأكثر توافقاً مع متطلبات العمل ، مع إتاحة مساحة مرنة من الخبرات المعارف 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 و إرشاد طول الوقت و في كل الظروف؛
- قبول التنوع وتحمل أعباءه سواء كان التنوع في أعضاء فرق العمل التي يتعاون معها أو في العملاء أو في مجالات العمل والمسئوليات؛

¹ جمال أحمد الدوري، إسماعيل يحي التكريتي ، نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية (دراسة مقدمة لتصميم نظام محاسبة الموارد البشرية في المنظمة)، جامعة عمان الأهلية ، كلية العلوم الإدارية و المالية ، 2010، صفحة 8.

² خصائص الموارد البشرية ، نقلا عن: <http://mawdoo3.com> تاريخ الزيارة 16/04/2023.

³ خصائص الموارد البشرية المتوافقة مع المنافسة، نقلا عن :

<http://www.abahe.co.uk/human-resources-managment-enc/60646-human-resource-properties-compatible-with-comretition.html> تاريخ الزيارة 18/04/2023 .

- 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 أسهم الموارد البشرية في نجاح وتفوق منظمة ما يجب أن تتوفر فيها الصفات التالية:

1. أن تكون نادرة بمعنى انها غير متاحة للمنافسين؛
2. أن تكون الموارد البشرية قادرة على إنتاج القيم؛
3. أن يصعب على المنافسين تقليد الموارد البشرية المتميزة سواء بالتدريب والتأهيل أو السحب من المنظمة.

ثانياً : أهمية محاسبة الموارد البشرية

نتيجة للتطورات التي حدثت ظهرت عدة مفاهيم من بينها الرفاهية الاجتماعية، فقد ظهر من خلالها إتجاه ينادي إلى ضرورة أن يتجه الفكر المحاسبي إلى دراسة وتحليل الأصول الإنسانية وإظهارها في الحسابات الختامية، ويمكن ملاحظة تأثير الموارد البشرية، حيث تجد 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، وأن أول من طبق محاسبة الموارد البشرية تطبيقاً علمياً هي " شركة باري " بولاية أوهايو الأمريكية، وذلك في سنة 1966، وتقوم فلسفة هذه الشركة على أن القوة الحقيقية المتنافس والنجاح هي الموارد البشرية

¹ De jean-louis Magakian , Chirstoph barmeyer,Xavier Bouziat,Alberic Hounounou 50,fiches pour comprendre la gestion strategique des ressources humaines , Editions breal.france ,2003,page 54.

للشركة، وما لهذه الموارد من قدرات وطموحات، وهكذا أدخلت في نظامها المحاسبي، محاسبة الموارد البشرية عن طريق رسمة تكاليف الموارد البشرية وحساب أقساط إطفائها¹.

إن تزايد أهمية الأصول البشرية في بيئة الإنتاج الحديثة، أدى بالمنظمات إلى السعي حول اعتماد استراتيجية إدارة الجودة الشاملة وما يتبعها من سياسات فرعية، مثل سياسة إنتاج خال من العيوب، وسياسة في الوقت المناسب، شراءً وتخزيناً وإنتاجاً وتسليماً، أي في كافة مراحل العملية الإنتاجية، إن نجاح استراتيجية إدارة الجودة الشاملة يعتمد بشكل واضح على تأهيل وتنظيم وتعاون الأصل البشري متعدد المهارات والتخصصات بما يتناسب والتكنولوجيا الحديثة، وهكذا فإن تجاهل تأصيل العنصر البشري يعد نقصاً وإهمالاً كبيراً، بحيث يجعل من قائمة المراكز المالي مجرد ميزان متوازن لا أكثر ولا أقل، بعيداً كل البعد عن الإفصاح عن أصول وقيمة المنظمة.

المطلب الثالث : عوامل محاسبة البشرية و اهدافها

اولاً: عوامل محاسبة البشرية:

فيما يتعلق بالاهتمام بمحاسبة الموارد البشرية يمكن الإشارة إلى مجموعة من العوامل التي ساعدت على الاهتمام بها وهي²:

- العنصر الإنساني هو من أهم أنواع الأصول في الوحدة الاقتصادية وله تأثير جوهري على الإنتاجية، ففي شركة نستله مثلاً أكثر من 650 خبير يعملون من أجل تحقيق أفضل نتائج .
- العنصر الإنساني له قيمة سوقية، وهذا ما حدث في الولايات المتحدة الأمريكية عام 1968م، يؤكد هذا فعندما استقال ثمانية من كبار المدراء في شركة موتورولا والتحاقهم بالعمل لدى شركة منافسة وهي شركة فيتشر، فقد انخفضت القيمة السوقية لأسهم الشركة الأولى بحوالي 41 مليون دولار وارتفعت القيمة السوقية بمبلغ 41 مليون دولار خلال 24 ساعة من تاريخ إعلان خبر الاستقالة.
- تعطى محاسبة الأصول البشرية دلالات هامة لبعض النسب المحاسبية، فقد أوضحت شركة فولفو السويدية الصناعة السيارات أن كل نقص في معدل دوران العمالة بنسبة 1% يعادل توفير مبلغ خمسة آلاف جنيه إسترليني على الشركة، بأن الشركة المذكورة قد تمكنت من حساب هذه الأرقام باستخدام نظام المحاسبة عن الموارد البشرية.

¹ لعبيبي البوعلي، وليد ناجي الحياي، محاسبة الموارد البشرية ط1، (عمان: مركز الكتاب الأكاديمي، 2015)، صفحة 43
² فضل كمال سالم (2008) رسالة ماجستير، الموسومة تحت عنوان: مدى أهمية القياس و الإفصاح المحاسبي عن التكلفة الموارد البشرية و أثره على إتخاذ القرارات المالية – دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة في قطاع غزة -، رسالة ماجستير في محاسبة و التمويل، الجامعة الإسلامية بغزة، صفحة 34-35-36.

- التطورات والمتغيرات التكنولوجية والتقنية وانعكاساتها على الوحدات الاقتصادية، إن المتغيرات التكنولوجية والسياسية والاقتصادية لها آثار كبيرة على الوحدات الاقتصادية، حيث أفرزت تلك المتغيرات قفزة واسعة لنظم الإنتاج والإدارة في الشركات في الدول المتقدمة.
- ضغوط المؤثرات البيئية الخارجية، ويشمل ذلك:
 - أ- المؤثرات القانونية: وتتمثل في القوانين والتشريعات التي تصدرها الدولة بهدف حماية وتأمين العاملين.
 - ب - تأثير النقابات العمالية: من حيث تحديد حقوق العاملين من أجور مميزات إضافية وإجازات وخدمات وغيرها.
 - ج- تأثير سوق العمل: تتأثر ظروف هذه السوق بظروف العرض والطلب على عنصر العمل، وهي ظروف متغيرة بطبيعتها، حيث يصعب التحكم والتأثير من قبل المنظمة وحدها.
- يقول Harbison " أن الإنسان هو المحدد الرئيسي للأعمال ومقدار كفايتها ونجاحها، فهي التي يخطط لقيام المنظمة ، ويعين سبل الوصول إلى هذه الأهداف، ويختار الآلات والمعدات والخدمات التي سيشغلها لبلوغ هذه الأهداف ثم هو المنفذ الفعلي، وهو الذي يقيم نتائج هذا العمل ويحدد درجة نجاحه أو فشله.
- وهذا قد أشار " Flamholtz " أيضا إلى مجموعة من العوامل التي يرجع إليها الاهتمام بمحاسبة الموارد البشرية وهي :
- اهتمام الأدب المحاسبي بمفاهيم وطرق المحاسبة عن الموارد البشرية التي تمثل الأصول الأساسية لمعظم المنشآت وخاصة المنشآت الخدمية¹؛
- مع زيادة التقدم الفني زادت حاجة الأفراد للتعليم والتدريب واكتساب المهارات والخبرات التي تزيد من قيمة رأس المال البشري، بالإضافة إلى قيام بعض المنظمات بالإنفاق على تشغيل وتنمية الأساليب الفنية والإدارية ومهارات بعض العاملين إيمانا منها بأن العائد من هذه الاستثمارات يتمثل في منافع مستقبلية يحصل عليها الأفراد،
- مما تقدم يمكن القول أن تجاهل أهمية العنصر البشري وعدم قيام المنشآت بالمحاسبة عن الموارد البشرية التي تعطي الإدارة أساسا أفضل للاختيار من بين البدائل واتخاذ قراراتها بطريقة رشيدة تحقق الاستخدام الأمثل للموارد البشرية.
- وقد انعكس هذا الاهتمام في صورة آراء تطالب باعتبار العنصر البشري أصلا من أصول المنشأة يجب إدراجه في الميزانية وتطبيق الاستفاد منه².

¹ فضل كمال سالم، نفس مرجع سابق، صفحة 35.

² فضل كمال سالم، نفس مرجع سبق، صفحة 36.

المبحث الثاني : تطبيق المحاسبة عن الموارد البشرية:

نتناولنا في هذا المبحث تطبيق محاسبة الموارد البشرية ويشمل مبادئها وفروضها في تسجيل وتقييم المعلومات المالية للموارد البشرية. كما يستعرض النماذج والأساليب المستخدمة في هذا المجال ويسلط الضوء على التحديات والصعوبات المحتملة في تطبيقها وكيفية التغلب عليها.

المطلب الاول : مبادئ وفروض تطبيق محاسبة الموارد البشرية :

اولا: المبادئ تطبيق محاسبة الموارد البشرية:

تتمثل في الآتي¹ :

1- مبدأ الإستمرارية والدورية : تمثل الموارد البشرية عنصر الاستمرار للمنظمة فلا تستطيع بدونها أن تؤدي دورها، على العكس من الموارد المادية فخدماتها مؤقتة، لذا يجب على المنظمة العمل على المحافظة على مواردها البشرية وزيادة إنتاجيتها عن طريق التدريب و التشجيع ، ولعظمة التكاليف المنفقة على تلك الموارد والحصول على منافعها لعدة فترات محاسبية فإنه ينبغي توزيعها على تلك الفترات

2- مبدأ مقابلة الإيرادات بالتكاليف² :

تعتبر تكلفة العنصر البشري المنفقة على اجتذابه وتعيينه وتدريبه وتنميته، تعتبر مصروفاً رأسمالياً وإصلاً من أصول المؤسسة يتم استنفاده ومن ثم تحمل الفترة المحاسبية بما يخصها فقط من التكلفة ويقابلها في الجانب الدائن الإيرادات الانتاجية للموارد البشرية والمتمثلة فيما اضافته تلك النفقات الى معدل الانتاج.

3- مبدأ الإفصاح والعلانية:

في المحاسبة التقليدية لا يتم الإشارة الى العنصر البشري الا في قائمة نتائج الاعمال (اجور ورواتب) وفي قائمة المركز المالي (المقدمات والمستحقات من تلك المصروفات) وهذا يعد قصوراً في الإفصاح حيث يجب عرض الاستثمار في الموارد البشرية ضمن أصول قائمة المركز المالي ليعطى مؤشراً للجهات المهتمة بالمنظمة كما يعطى مؤشرات ذات دلالة تعكس كفاءة الادارة وتوضح التغيير في القوى العاملة.

¹ نادية عبد الحليم ، إطار مقترح لنظام المعلومات محاسبية للموارد البشرية كمدخل للتنمية ، المؤتمر العلمي السنوي 15، للتنمية البشرية في الوطن العربي ،كلية التجارة ،جامعة المنصورة ،1999، صفحة 15-16
² نادية عبد الحليم، مرجع سبق ذكره،ص16.

4- مبدأ الموضوعية :

هناك مقاييس على درجة كبيرة من الموضوعية تستخدم لقياس رأس المال البشري وتعتمد الموضوعية على بيانات إحصائية رسمية، ويرى الباحثون أن إضافة بيانات أقل موضوعية ولكن أكثر فائدة المتخذى القرارات يؤدي الى تطور علم المحاسبة.

5- مبدأ الأهمية النسبية:

إن التكاليف المنفقة لاكتساب العنصر البشري هي تكاليف كبيرة بحيث تأخذ أهمية تؤدي الى وجوب رسمتها وإظهارها في قائمة المركز المالي .

ثانيا : فروض تطبيق محاسبة الموارد البشرية¹ :

تقوم محاسبة الموارد البشرية على خمسة فروض أساسية على النحو التالي:

- 1- يعتبر العنصر البشري عنصراً مهماً من موارد المنظم.
- 2- يمكن تطبيق مفهوم " الأصول " على العنصر البشري .
- 3- إن استخدام الأصول الانسانية يتضمن تكلفة اقتصادية تتحملها المنظمة .
- 4- إن قيمة الأصول الإنسانية تتأثر بالنمط القيادي للادارة .
- 5- هناك حاجة ماسة لمحاسبة الموارد البشرية.

المطلب الثاني : نماذج وأساليب تطبيق محاسبة الموارد البشرية

من أجل فهم وتطوير وتوقع الاحتياجات المختلفة لرأس المال البشري ثم تطوير العديد من المناهج والأساليب التي تتماشى مع استراتيجيات المؤسسة ومحيطها ومن أجل التحكم في المورد البشري² وقيادته بشكل مناسب تم وضع لوحات قيادة تحوي معلومات كمية حول أنشطة العنصر البشري وتساهم في تحليل وتحديد الكفاءات اللازمة والتي تساهم في تطوير المؤسسة كما تعتبر لوحات القيادة مفتاحاً أساسياً ومهما يساعد إدارة المؤسسة في صياغة استراتيجياتها واتخاذ القرارات المناسبة بخصوص الموارد البشرية وقد دعا العديد من الباحثين للإهتمام بمحاسبة الموارد البشرية ومن أهمهم³herman(2008)

Flamholtz،PekinOgan(198، Flamholtz et al.(2003)&Mitchell Hendricks(1976) ،Lev & Schwaretz (1971) Elias (1972)، (2004) ،Bullen&Eyler(2010)

¹ إيمان عبد الله محمد أبو بكر ،مدى لإهتمام الإدارة بالمحاسبة عن تكلفة الموارد البشرية بالمصارف ، جامعة أبوظبي العين – الإمارات العربية المتحدة.ص113

² سعيداني نبيلة ، الأساليب و النماذج المستخدمة في محاسبة الموارد البشرية، جامعة باتنة 1 حاج لخضر ،مجلة الإقتصاد الصناعي ، العدد12(2) جوان ، 2017 ، صفحة 136.

³ نفس مرجع السابق،، ص137

باعتبار محاسبة الموارد البشرية تهتم بتقديم معلومات كمية عن قيمة الأصول البشرية في المؤسسة مما يساعد المستثمرين والإدارة في اتخاذ القرارات المناسبة كما تتضمن 9 إجراءات لقياس لقياس التكاليف التي تتحملها المؤسسة لغرض اختيار وتعيين وتدريب وتطوير الموارد البشرية، وكذلك تتضمن قياس القيمة الاقتصادية لهذا المورد وقد تم اقتراح عدة نماذج لقياس تكلفة وقيمة الموارد البشرية وتقييم فعالية هذه النماذج .

من أهم التحديات التي تواجه تطبيق محاسبة الموارد البشرية هي كيفية قياس قيمة الموارد البشرية والتعبير عنها بصيغة مالية، وهناك منهجين لقياس الموارد البشرية، الأول يعتمد على التكلفة والثاني يعتمد على القيمة.

1. نموذج التكلفة: يعتمد هذا المنهج على التكاليف الخاصة بالموظفين والتي تتحملها الشركة والمتمثلة بتكاليف التوظيف وتكاليف التدريب والتطوير وتكاليف المحافظة على الموارد البشرية، وهناك عدة أساليب لقياس تكاليف الموارد البشرية مثل التكاليف التاريخية وتكاليف الفرصة البديلة وتكاليف الاستبدال حيث يمكن اعتماد أي من هذه الطرق في تقييم الموارد البشرية على أساس التكلفة. أما المعالجة المحاسبية للموارد البشرية فتختلف حسب الأهداف الأساسية التي تركز عليها الشركة بتطبيقها لمحاسبة الموارد البشرية وكذلك تعتمد على حجم الشركة ومدى تنوع الموارد البشرية الموجودة فيها " ومن أهم أساليب نموذج التكلفة لتقييم الموارد البشرية مايلي:

1.1 أسلوب التكلفة التاريخية: قد تم تطوير هذه الطريقة من قبل William C. Pyle واعتمد في عام 1969 من قبل Corporation Barry وهي شركة الأحذية بالولايات المتحدة الأمريكية. تعتمد التكلفة التاريخية على حساب التكلفة الفعلية في التوظيف والاختيار والتعيين والتدريب وتطوير الموارد البشرية والتي تساوي قيمة العمل. ترتفع القيمة الاقتصادية للموارد البشرية بزيادة ساعات العمل الإضافية واكتساب الخبرة. ومع ذلك، وفقا لهذا النموذج، يخضع الأصل البشري للإهلاك " وبناء هذا المنهج يمكن تحديد البنود التي تشكل التكلفة التاريخية للموارد البشري حسب Hekiman & Curtis فيما يلي:

(أ) **تكلفة الحصول على الموارد البشرية:** وهي التضحية التي يجب أن تتحملها المنشأة من أجل الحصول على من يشغل مركز معيناً أو يقوم بوظيفة معينة، مثل:

- تكلفة الاستقطاب، وتبدأ عندما يتم البحث عن الموارد البشرية وتنطوي هذه العملية على الإعلان والمراسلات وغيرها؛

- تكلفة الاختيار، وتبدأ عندما : يتم الرد على المتقدمين المختارين، وتتألف من مقابلة المرشح، السفر وماشبهها . و تكلفة تحديد المكان ، وتشمل مختلف التكاليف الإدارية التي يتطلبها تحديد مكان الموظف الجديد في وظيفته .

ب) **تكلفة تطوير الموارد البشرية** : مثل تكلفة التعلم للموارد البشرية، حيث تتحمل المنشأة في سبيل تدريب الفرد ووضعه في مستوى الأداء العادي المتوقع من الفرد عند قيامه بوظيفة معينة .

- تكلفة التدريب، وهي تكيف الموظف الجديد مع الخصوصيات التفصيلية للوظيفة وتنشأ معظم التكاليف من رواتب الموظفين الجدد.

-تكلفة التوجيه، وهي عملية من الصعب تقديرها وتتمثل في تعريف الموظف الجديد بسياسة شؤون الموظفين ومنتجات وخدمات الشركة والهيكل التنظيمي بشكل عام.¹

- تكلفة الترقية، وهي تنبثق في كل مرة يغير فيها الموظف وظيفته سواء بالدرجة نفسها أو غيرها، وتمثل هذه العملية عادة جزءا من التكاليف الإجمالية.

- تكلفة التحسين، وتتمثل في المحافظة على الإمكانيات وتحسينها لكل موظف، وتشكل هذه التكلفة بندا مهما من التكاليف التاريخية.

2.1 أسلوب تكلفة الاستبدال² : وفقا لهذا النموذج تقدر قيمة العامل بتكلفة استبداله بعامل جديد بنفس القدرة والكفاءة وهناك نوعان من تكلفة الاستبدال وهما: تكلفة استبدالية فردية تشمل تكاليف التوظيف الاختيار والتدريب والتطوير؛ وتكلفة وظيفية تشمل تكاليف تغيير الفرد لمنصبه في المنظمة (تغيير الوظيفة أو تركها).

1. 3 أسلوب التكلفة النموذجية: استخدمت العديد من الشركات التكلفة النموذجية بدلا استخدام التكلفة التاريخية أو الاستبدالية لتقييم الموارد البشرية و لاستخدام هذه التكلفة يصنف موظفو المؤسسة مجموعات مختلفة خطة هرمية. وتكون التكلفة النموذجية مدروسة لكل فئة الموظفين وتعتبر هذه التكلفة بسيطة ولا تأخذ بعين الاعتبار اختلاف الموظفين داخل نفس حسب من المجموعة بل تراه إيجابي وحيوي.

1. 4 أسلوب تكلفة الفرصة البديلة: تكلفة الفرصة البديلة هي الحد الأقصى للربح البديل إذا ما خضعت القدرة الإنتاجية لاستخدامات بديلة وفي ظل هذه الطريقة فإنه من الصعب قياس قيمة الموارد

¹ نفس مرجع السابق.ص137

² نفس مرجع السابق،، ص138.

البشرية لأن الاستخدام البديل للموارد البشرية داخل المؤسسة مقيد / محدد وفي نفس الوقت فإن استخدامه قد لا يعترف به داخل البيئة الصناعية الحقيقية وهو الأسلوب الذي دعا إليه الباحثان Jaggi & Lau سنة 1975، كبديل لأسلوب التكلفة الاستبدالية ويقوم على أساس أن تكلفة الفرصة البديلة للموظف هي قيمته من الاستخدام البديل المتاح له بدلا من استخدامه الحالي.

2. **نموذج القيمة:** يقوم هذا المنهج على مفهوم القيمة الاقتصادية للموارد البشرية حيث يعتبر أكثر التكلفة لأنه يأخذ بعين الاعتبار قيمة الخدمات المتوقعة من الموظف كأساس لتحديد واقعية من منهج قيمته الاقتصادية بالنسبة للمؤسسة وتعرف القيمة الاقتصادية للموظف وفق Flamholtz (1973) بأنها القيمة الحالية للإيرادات المستقبلية المتوقعة منه، كان (Likert 1971) من أول الداعين إلى تبني منهج القيمة في مجموعة من الدراسات التي استخدم فيها بعض المؤشرات الاجتماعية والسيكولوجية في تطوير نموذج رياضي لقياس القيمة الاقتصادية للموجودات البشرية يقوم على ثلاثة متغيرات صنفها في ثلاثة أنواع تتمثل في متغيرات سببية، وهي بمثابة المتغير المستقل وتشمل العوامل الواقعة تحت سيطرة الإدارة والتي تؤثر على إنتاجية الموظف. متغير وسيط، وتشمل العوامل ذات العلاقة بشخصية الموظف مثل التأهيل العلمي، والخبرة، والحالة الصحية، والعمر. ومتغيرات النتيجة، وهي بمثابة المتغير التابع الذي يعد محصلة للمتغيرين السابقين ويتمثل بإنتاجية الموظف ومن ثم الإيرادات المتوقعة منه والتي بناء عليها تتحدد قيمته الاقتصادية¹.

1.2 **أسلوب القيمة المتوقعة:** تناقش كل الطرق السابقة التكاليف لذلك تمكن من توفير العديد من المعلومات بغرض حفظها لكنها لا تعكس القيمة الحقيقية للموارد البشرية. وبالمقابل فإن القيمة المتوقعة تقوم على الافتراض، حيث أن تنفي وجود علاقة مباشرة بين التكاليف المترتبة على الفرد وبين قيمته داخل المنظمة في وقت معين. كما يمكن تعريف قيمة الفرد من خلال الخدمات المستقبلية التي من المتوقع أن يقدمها خلال فترة وجوده داخل المؤسسة من خلال نسبة الرضا الوظيفي والتحفيز والالتزام وعوامل أخرى.

2.2 **أسلوب القيمة الحالية للعوائد المستقبلية:** في هذه الطريقة يتم تقييم الأرباح المستقبلية المختلف مجموعات الموظفين حتى سن التقاعد وخصمها ضمن معدل مدروس مسبقا. هذه الطريقة مماثلة للقيمة الحالية للأرباح المستقبلية المعتمدة في الأصول / الموارد المالية ومع ذلك لا تعطي هذه الطريقة القيمة الحقيقية للموارد البشرية بما أنها لا تقيم مساهمتها في تحقيق الفعالية التنظيمية.

3.2 **نموذج المكافآت العشوائية:** وضع Eric G. Flamholtz هذا النموذج وقد حدد خلاله بعض المتغيرات الضرورية التي تساعد على تحديد قيمة الفرد في المؤسسة وقد وصف حركة الموظفين من

¹ نفس مرجع السابق، ص 139.

مؤسسة الأخرى بأنها عملية عشوائية. وقد اقترح Flamholtz عدة مناهج لتقييم قيمة الفرد والموظف في الشركة لغرض تحديد قيمة المورد البشري في فترة عمل الموظف في المؤسسة، يحدد دور الموظف في المنظمة وقيمه الحالية وتخفيض مكافأة نهاية الخدمة . وبأكثر دقة يرى أن قيمة الموظفين هي نتاج القيمة الشريطية الفرد والربح الذي يقدمه الفرد للمؤسسة في حياته المهنية، حيث تشمل القيمة الشريطية للفرد الإنتاجية القدرة والمهارات وتحفيز الفرد وهي أيضا محددات قيمة الفرد، يمكن تلخيص هذا النموذج في الصيغة التالية:

$$E(RV) = \sum_{i=1}^n y \left[\sum_{i=1}^n \left(R_t * \frac{p(R_t)}{(1+r)^t} \right) \right]$$

R_t = القيمة المستمدة من المنظمة. t = الوقت. $P(R_t)$ = احتمال تحقيق قيمة من طرف المنظمة (تحقيق R_t). r = معدل الخصم. $E(RV)$: القيمة الفعلية المتوقعة.

4.2 أسلوب التعويضات : ل Lev and Schwartz قام كل من Schwartzy Lev سنة

1971 بتطوير هذا النموذج وقد استخدم حساب قيمة الموارد البشرية في القطاع العمومي، مثل SAIL و BHEL يعتمد النموذج على العوائد المستقبلية للموظف إلى حين تقاعده. وفقا لنموذج القيمة للمورد البشري تقدر القيمة لشخص في سن معين والتي تمثل القيمة الحالية للعوائد المستقبلية المتبقية من عمله . يمكن تمثيلها في المعادلة التالية¹:

$$V_r \sum_{t=r}^T \left\{ \frac{I(t)}{(1+r)^{t-r}} \right\}$$

V_r = قيمة رأس المال البشري لشخص عمره r سنة . T : سن التقاعد . r : معدل الخصم الخاص بالشخص . $I(t)$: العوائد (المكتسبات) السنوية للشخص حتى سن التقاعد . t : سنوات العمل.

يصنف النموذج القوى العاملة إلى مجموعات متجانسة مثل: الشخص بدون مهارة وأشخاص شبه مهرة والعمال التقنيين والإداريين .. الخ، وفي فئات عمرية مختلفة باستخدام صيغة حساب متوسط العائد لمختلف المجموعات والفئات العمرية والقيمة الحالية للمورد البشري، استخدم Lev و Schwartz

¹ نفس مرجع السابق، ص 140.

تكلفة رأس المال المؤسسة بهدف خصم العوائد المستقبلية للموظفين للوصول إلى القيمة الحالية وقد أدركا القيمة الاقتصادية للموظف في المنظمة.¹

المطلب الثالث : صعوبات تطبيق محاسبة الموارد البشرية

إن اعتبار للموارد البشرية أصلا من الأصول هو عبارة عن مسألة تواجه بصعوبات كثيرة ويمكن تحديد أهم هذه الصعوبات فيما يلي² :

- إن تطبيق محاسبة الموارد البشرية يتضمن الإفصاح عن الموارد البشرية سيصطدم بالمحاسبة التقليدية المعتمدة والتي لديها قبول عام، حيث من الصعب القبول بمعالجة الأصول البشرية كما تعالج الأصول في النظام التقليدي؛

- إن تطبيق محاسبة الموارد البشرية يتطلب تطوير نسب لاستنفاد الأصول البشرية، حيث تخفض قيمة الاستنفاد السنوي للأصول البشرية من قيمة الأرباح كما هو الحال في الديار الأصول المادية، لكن استنفاد قيمة للموارد البشرية يواجه صعوبة با اختلاف نسبة استنفاد الأفراد، حيث إن بعضهم نقل قدراته مع مرور الزمن في حين أن البعض الآخر تزداد قدراتهم وبالتالي قيمتهم من خلال زيادة الخبرة المتراكمة لديهم، كما أنه من الصعب تقدير فترة استنفاد الموارد البشرية وأيضا الصعوبة في معالجة شعب الأصول البشرية لدى التهاء السنوات التقديرية الاستفاد منها

- ان العديد من إجراءات محاسبة الموارد البشرية لا تلاقي قبولا تاما، فمثلا أن لكل من منهج القيمة والتكلفة في تقييم الموارد البشرية لهما انتقادات بعدم الموضوعية، ورغم أن منهج القيمة لاقى قبولا واسعا خلال الفترة الماضية، إلا أن هذا المنهج يعتمد على قياس قيمة الأفراد بمقدار مساهمتهم في تحقيق الأرباح، ولذلك سينتج عن تطبيق هذا المنهج صعوبة في تقييم الأفراد وخاصة الأفراد العاملين في المجال الإداري، والأعمال المتداخلة التي يصعب التميز في مستوى مساهمة كل منها في التحقيق الأرباح ؛

- إن عملية قياس قيمة الأفراد وفقا لمحاسبة للموارد البشرية يفترض بلقاء الأفراد في الشركة ووضع مسار محدد للتطور الوظيفي الأفراد مع مراعاة سياسات التقاعد واحتمالية مغادرة العمل في أي وقت، وأن تطبيق ذلك في الواقع العملي يكون صعب؛

- إن الأصول المادية يمكن أن تمتلك وتستخدم من قبل المؤسسة بالطريقة التي ترغب بها، ولكن الأفراد لا يمكن امتلاكهم بل فقط استخدامهم والاستفاد منهم، كما أن الأصول المادية يمكن أن تقدر لها قيمة بيعيه في نهاية العمر الإنتاجي، في حين لا يمكن تحديد ذلك للموارد البشرية، وقد يتطلب الأمر إلى تصرف للأفراد تعويضات أو مكافأة نهاية الخدمة، كما أن الأصول المادية نقل

¹ نفس مرجع السابق، ص 140.

² زيوش الخير، قندوز محمد، دور محاسبة الموارد البشرية في رفع الأداء المالي، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، 2020-2021، ص22

قيمتها بمرور الزمن يفعل الاندثار، في حين أن الأفراد قد تزداد قيمتهم مرور الوقت تطوير خرقهم ومعرفتهم ؛

• قبل تطبيق محاسبة الموارد البشرية لا بد من دراسة الجدوى الاقتصادية من ذلك، حيث يجب مقابلة المنافع المتوقع الحصول عليها من التطبيق وتكاليف جمع البيانات ومعالجتها وإعداد القوائم الخاصة بذلك، إذ أن تحقيق الفاعلية من تطبيق محاسبة؛

الموارد البشرية يتطلب تطبيق نظام دقيق لقياس وتقييم أداء الأفراد يعتمد الموضوعية والشمول والعدالة، وذلك بصعب تحقيقه إضافة إلى تعرضه لعوامل التحيز والخطأ والنسيان

• إن تطبيق محاسبة الموارد البشرية قد ينفع الإدارة إلى المزيد من استغلال جهود الأفراد نحو الأهداف الاقتصادية، حيث أن النظرة الاقتصادية الأصل هو السعي لاستغلاله بأكفاً طريقة ممكنة ؛

• إن تطبيق محاسبة الموارد البشرية يتطلب تسجيل قيمة مالية عن الأفراد باعتبارهم أصول، وذلك بواحه جوانب أخلاقية قد تتسبب بردود فعل سلبية من قبل الأفراد لرفضهم أن يعتبروا كسلعة لها قيمة مالية رغم أن الاستجابة قد تكون إيجابية في الحالات، لذلك يجب أن تكون المؤسسة حذرة في تطبيقها محاسبة الموارد البشرية ومراعاة الجوانب الأخلاقية وتوضيح الأهداف والأعراض الأساسية وإبراز الإيجابيات المتوقعة لكل من المؤسسة والأفراد.

كما يواجه المحاسب خمس مشاكل رئيسية يجب العمل على حلها والمتمثلة في :

- رسملة الموارد البشرية؛
- استنفاد الموارد البشرية؛
- تسوية حسابات الأصول البشرية ؛
- عرض بيانات الموارد البشرية في القوائم المالية؛
- التلاعب في المكاسب.

و نعرض فيما يلي صعوبات تطبيق الموارد البشرية التي يتم اختبارها ميدانيا في هذه الدراسة ، والمتمثلة في النقاط التالية¹:

- رفض المؤسسة فكرة قياس العنصر البشري وإظهاره ضمن أصول الميزانية ؛
- صعوبة وجود معيار يحدد البية القياس و العرض و الإفصاح عن الموارد البشرية ؛
- صعوبة تقدير العوائد المستقبلية للموارد البشرية؛

¹ نفس مرجع السابق، ص23

- صعوبة تحديد الاهتلاك او العمر الإنتاجي لخصوصية طبيعية العنصر البشري¹ ؛
- صعوبة الإفصاح عن المعلومات الموارد البشرية حفاظا على سريتها ؛
- التمسك بنظام محاسبة تقليدي ومقاومة التغيير لصعوبة قياس المورد البشري ؛
- حق الملكية قانوني للموارد البشرية في المؤسسة بكون غير مبرر لمعاملته كأصل ؛
- صعوبة قياس تكلفة الموارد البشرية بموضوعية كونها تتم وفق أساليب معقدة ؛
- أظهر قيم نقدية للموظفين و الافصاح عنها تؤثر سلبا على أداء الموظفين ؛
- صعوبة قياس كفاءة الموظفين وتحويلها الى قيمة نظرا لتباينها من وقت لآخر ؛
- صعوبة قبول المدققين لتقارير معدة خارج النظام المحاسبي التقليدي.

¹ نفس مرجع السابق، ص24.

المبحث الثالث : انعكاسات تطبيق المحاسبة على الموارد البشرية على تحسين نوعية المعلومات المفصح عنها

تناولنا في هذا المبحث أهمية القياس والإفصاح عن التكلفة في الموارد البشرية كجزء من أصول الميزانية، ويتضمن مفهوم القياس المحاسبي والإفصاح وأهمية الإفصاح المحاسبي عن التكلفة في الموارد البشرية في القوائم المالية. يسلط المطلب الثاني الضوء على أساليب القياس والإفصاح المحاسبي المتاحة للموارد البشرية، ويستعرض المطلب الثالث التحديات التي قد تواجه عملية القياس والإفصاح المحاسبي في الموارد البشرية.

المطلب الأول : أهمية القياس و الإفصاح عن التكلفة الموارد البشرية ضمن اصول الميزانية :

اولا : القياس

إن القياس المحاسبي يُمكن المحاسب من اختبار صحة الفرضيات ونتائجها، كونه يفصح 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: تعددت المفاهيم التي قدمها 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 المحاسبة¹؛

كما أن كثيراً من الدراسات المحاسبية تعتبر القياس أحد الفروض العلمية الأساسية للمحاسبة، 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 المنظر 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 الجمعية المحاسبين الأمريكية " يتمثل القياس المحاسبي في قرن الأعداد بأحداث المنظمة الماضية والجارية والمستقبلية وذلك بناء الملاحظات ماضية أو جارية وبموجب قواعد محددة²؛

¹ علي عبد الله شاهين، النظرية المحاسبية إطار فكري تحليلي و تطبيقي، (غزة: مكتبة آفاق للطباعة و النشر، 2011)

² وليد ناجي الحياي، نظرية المحاسبة، (من منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدانمارك، 2007) ص 100

كما يعرف على أنه القياس الكمي بحيث يشمل هذا القياس عمليات التسجيل والتبويب والترحيل ثم تليخص تلك العمليات في صورتها النهائية، أي أن القياس بهذا يشمل جميع الخطوات المحاسبية من أول عمليات القيد في الدفاتر حتى إعداد الحسابات الختامية.¹

مما سبق يمكن أن تعرف 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 المنظمة.

أهمية القياس المحاسبي للموارد البشرية :

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 تقاس تكاليفها، والبحث عن الطريقة الملائمة لتحديد قيمة تلك الموارد بالشكل الذي يتناسب وخصائص المنظمة ومحيطها في تعبير عن الموارد البشرية بشكل نقدي عملية صعبة وهذا ما يجعل إمكانية قياسه بشكل دقيق يتطلب شروطاً ومعايير يجب أخذها في الحسبان، فقياس الموارد البشرية يعد عاملاً هاماً يساعد على تعزيز الدور الاستراتيجي للمنظمة، ويحوّل العاملين إلى سلاح تنافسي يصعب على المنافسين فهم آليته وأسراره.

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 بها فضلاً عن ترسيخ القيمة الصحيحة لنتائج الأعمال والقيمة الحقيقية للمنظمة، ولقد اهتم العالم Skyrme بدراسة الأسباب التي من أجلها نشأت حاجة المنظمات لقياس رأسمالها البشري، حيث توصل إلى الأسباب التالية:²

- 1- أن عملية القياس تعطي صورة شاملة المحركات الأداء
- 2- يُعد أكثر صدقاً أن تعكس قائمة المركز المالي الثروة الحقيقية للمنظمة.
- 3- الطلب المتنامي للإدارة الفعّالة لرأس المال البشري، و كل الأصول الغير ملموسة و تعد زيادة الإهتمام بالتقارير البيئية و الاجتماعية خير دليل على ذلك .
- 4- إن ما يمكن قياسه هو ما يمكن إدارته وهي المقولة التي تؤكد على أهمية مدخل للقياس والتقييم حتى يمكن إدارة الموارد البشرية وتمييزها.

¹ خلف الله بن يونس، أهمية الأوصاح و القياس المحاسبي في القوائم المالية في ظل النظام المالي المحاسبي (scf) و أثره على الممارسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية، مجلة الدراسات المالية المحاسبية والإدارية، جامعة أفلو، الجزائر، العدد 07، 2017، صفحة 36

² فضل كمال سالم ، المرجع سبق ذكره ، صفحة 99

5- إن عملية القياس تدعم هدف المنظمة الخاص بتعزيز قيمة أسهمه

نتيجة لزيادة المشاريع و التطور المعرفي في كل المجالات ، زادت الحاجة للإفصاح المحاسبي لمستخدمي القوائم المالية وأصبح المحاسبون يهتمون بهذا المبدأ ويطبقونه في تقاريرهم المالية ، ففي ظل إقتصاد المعرفة و الاعتماد على الرأسمالي الفكري أكثر من المادي ظهرت الحاجة للإفصاح عن الموارد البشرية كأحد عناصر أصول المنظمة ، و التي تساعد في إتخاذ القرارات وتعطي قيمة للمنظمة من خلال معلومات الموارد البشرية التي تفصح عنها

ثانيا : الإفصاح المحاسبي عن التكلفة الموارد البشرية :

ان الأساس في محاسبة الموارد البشرية هو الإفصاح عن تكاليف الموارد البشرية التي يمكن الاستفادة منها في فترات لاحقة في الميزانية بدلا مما يجري عليه الحال في المحاسبة التقليدية اذا يتم الإفصاح عن كافة التكاليف التي تخص المورد البشرية ضمن قائمة الدخل¹.

1- مفهوم الإفصاح المحاسبي :

يعتبر الإفصاح المحاسبي الخلاصة النهائية للعمل المحاسبي، إذا أن إعداد ونشر القوائم المالية ليس كافيا بحد ذاته إذا لم تتضمن هذه القوائم المالية الإفصاح المالي الكافي و الملائم لجميع فئات المستخدمين، وقد عرف بأنه عملية "إظهار المعلومات المالية سواء كانت كمية او وصفية في القوائم المالية أو في الهوامش و الملاحظات و الجداول المكملة في الوقت المناسب ، مما يجعل القوائم المالية غير مظلمة وملائمة لمستخدمي القوائم المالية من الأطراف الخارجية التي ليس لها سلطة الاطلاع على الدفاترو السجلات للمؤسسة"².

اهتم كثير من الجمعيات المهنية المحاسبية ، وإدرات البورصات العالمية ، وكذلك الباحثين خصوصا المهتمين منهم يبحث الجوانب المختلفة لفرضية السوق المالي الكفؤ، كلهم اهتمو بمفهوم الإفصاح المناسب و الذي يوفر المعلومات المحاسبية المالية للفئات التي تستخدم القوائم المالية، و التي على ضوئها يكون اتخاذ القرارات الاقتصادية بصورة رشيدة، وعلى ضوء هذه الأهمية حرصت المجمع المهنية على إصدار معايير خاصة بالإفصاح، وفي ظل الاقتصاد القائم على المعرفة تتبع أهمية كبيرة للإفصاح عن المعلومات الموارد البشرية لمختلف المنظمات في التقارير المالية كأحد عناصر الأصول فيها ويمكن استخلاص أهمية الإفصاح عن الموارد البشرية في النقاط التالية :

1- أهمية الإفصاح عن التكلفة الموارد البشرية في القوائم المالية:

تتبع أهمية الإفصاح عن تكلفة الموارد البشرية في أنه يتيح للمؤسسة تحقيق مايلي:

¹ هجيرة بوزونية، مسعود دراوسي، القياس و الإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد بشري و أثره على إتخاذ القرارات بالمؤسسات الجزائرية مجلة الأبحاث الاقتصادية -المجلد 15، العدد: 01، 2020، صفحة 120

² هجيرة بوزونية، مسعود دراوسي، نفس مرجع السابق ، ص 120.

- يساهم الإفصاح عن تكلفة الموارد البشرية في تحسين جودة القرارات المتخذة من قبل بعض الأطراف الداخلية و الخارجية؛
 - تجاوز الانتقادات الموجهة للنظام المحاسبي التقليدي الذي يهمل جانب الإفصاح عن تكاليف الموارد البشرية؛
 - تحقيق قيمة للمؤسسة من خلال توفير المعلومات حول استثمار المؤسسة و التي لا تفصح عنها المحاسبة التقليدية؛
 - الإفصاح عن تكلفة الموارد البشرية يعمل على سد الفجوات الاستراتيجية و يساهم في تحقيق مزايا تنافسية لمؤسسة و بالتالي تحقيقها للربحية؛
 - يساعد في تخطيط السليم و الرقابة للموارد البشرية ، ما يسمح بتفعيل وظائف ادارة الموارد البشرية؛
- ومن اهم المنافع التي يمكن أن تحقق من الإفصاح و التقرير عن الرأس المال البشري مايلي :
- العمل على توفير كل البيانات اللازمة الخاصة بالرقابة على مكونات المورد البشري ومن ثمة دعم المركز المالي لمؤسسة؛
 - توفير البيانات المتعلقة بالتخطيط و الرقابة الأصول غير الملموسة لأغراض التقارير الاجتماعية و البيئية؛
 - ان الإفصاح و القياس عن التكلفة المورد البشري سوف يزيد درجة الشفافية في القوائم المالية وهذا سوف يعمل على زيادة درجة الاعتماد عليها من مستخدميها الحاليين و المرتقبين و متخذي القرارات داخل و خارج المؤسسة.¹
- تكون أهمية الإفصاح عن استثمار الموارد البشرية في انجاز الأهداف و الحصول المنظمات على منافع من جانبيين:²

أ- الجانب الأول داخلي:

- يتمثل في ادارة الشركة عن طريق مساندها في اتمام وظائفها على اكمل وجه من تخطيط ، تنفيذ ، تقويم أداء ، واتخاذ القرارات المتعلقة في الموارد البشرية .

ب- الجانب الثاني خارجي :

- المتمثل في المستثمرين و المحليين ، الأسواق المالية المختلفة

¹ هجيرة بوزوينة، مسعود دراوسي، نفس مرجع السابق ، ص121.

² محمد علي داهم، امكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في مؤسسات الجزائري ، دراسة حالة مجمع صيدال، جامعة باتنة 1 ، سنة 2021-2022، ص127.

-يدخل الإفصاح عن الموارد البشرية ضمن الإفصاح الاختياري لذلك تزايدت الدراسات حول هذه الموضوع في الأونة الأخيرة بحيث يشجع 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 استقطابا للمستثمرين .

- يؤثر في مدى إفصاح المنظمات عن بياناتها المالية في المواقع الإلكترونية كل من حجم المنظمة وعمرها و إرتفاع السيولة ونوع القطاع و الربحية

- ترغب المنظمات التي وضعها المالي جيد في الإفصاح عن ذلك عن طريق النسب المالية وربط ايضا إرتفاع السيولة مع زيادة مستوى الإفصاح

3- أثر الإفصاح المحاسبي عن التكلفة الموارد البشرية:

عند تضاعف الاهتمام في التقارير المالية ، أصبحت المحاسبة جزءا أساسيا من نظام المعلومات في المنظمات ولذلك زادت المسؤولية على المحاسبين لجعل هذا النظام من أكفا ما يكون ، بحيث يتم تبويب وسائل الاتصال المحاسبية التي تتمثل في التقارير المقسمة الى مجموعتين رئيسيتين ، تقارير مالية خارجية متمثلة في اداء الوصل بين المنظمة و الاطراف الخارجية ، وتقارير داخلية بين الوحدات في المنظمة.

- آثار الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية في التقرير المالية الخارجية :

إن تقديم المنظمات لمعلومات طوعية بشأن الموارد البشرية يوحي بأنها تتوقع الاستفادة من هذا الإفصاح ، وقد اظهرت عدة أبحاث أن المؤسسات تستفيد من الإفصاح المحاسبي ، من خلال وصول أسهل الى سوق رأس المال ، وزيادة في سيولة أسهمها أو انخفاض في التكلفة في رأس المال ، في¹ حين وفيما يتعلق بالإفصاح عن الموارد البشرية ، فقد تأكد تأثير بعض من هذه المعلومات على القيمة السوقية للمنظمة ، وقد أشار العديد من الباحثين ألى إمكانية أن تحسن المنظمات سمعتها من خلال الإفصاح ن معلومات خاصة بالعاملين ، منهم craig & hussey (1982) حيث أكد أن الإفصاح عن العاملين يحفز التحسن العام في أداء كل فرد ويخلق انطبعا في تقدم الإدارة.

كذلك فإن Maunders يرى أن الإفصاح عن الموارد البشرية قد يؤثر على المستثمرين من خلال عكسه لقدرة الإدارة فيما يخص العلاقات الصناعية ، وكذلك فإن الإفصاح عن المعلومات للعاملين

¹ محمد علي داهم، نفس مرجع السابق ص 127.

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 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 الى عدم التحيز بين الجنسين في العمل من القوى العاملة .

كما وجد (skoog) (2003) ان هيكل الأنظمة الإدارية قد سهل إنشاء رأس مال بشري قي احد البنوك السويدية الكبيرة ، فممارسات إدارة الموارد البشرية يمكن أن تؤثر على الأداء الاجتماعي وتعززه (على سبيل مثال انخفاض معدل دوران الموظفين وتغييرهم ، ورضا العمل العالي) والأداء التنظيمي (مثل الإنتاجية و الجودة و الابتكار) للمنظمة، كما ان القيمة السوقية للمنظمة سترتفع .

هذا وقد كانت نتائج دراسة Fombrum&Shanley (1990) ، التي قاما بها على محددات السمعة في 292 شركة امريكية واسعة ، تحت على اهمية الأخذ بعين الاعتبار المعلومات حول الموظفين و التوظيف ، فالأفصاح عن الموارد البشرية يلفت الإنتباه الى 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 لمتغير الأفصاح عن الموارد البشرية على سمعة المنظمة و بالتالي صورتها ، وهذه النتائج ترتبط مع فكرة ان يتم تكييف صورة المنظمة من خلال تصورات مختلف أصحاب المصلحة ، فهذه الطريقة تفصح المنظمة عن التزامها تجاه موظفيها ، وعن نيتها لزيادة ثقة جماعات المصالح المختلفة ، وجهودها لتطوير الكفاءة من اجل الحصول على مزايا تنافسية تتعلق بسمعتها¹.

تتبعس اثار الافصاح على كل من قائمتي الدخل و المركز المالي ، ذلك لأن رسمة الاستثمار في الموارد البشرية يؤدي الي قياس أكثر موضوعية لكل من نتيجة الأعمال و المركز المالي ، هذا على عكس الحال عند تسييل هذا الاستثمار ، اذا أن ذلك يحمل الفترات المالية عبء تكاليف الموارد البشرية حسب واقعة حدوثها بعيدا عن مفهوم الاستحقاق مما يؤدي الى خلل في عملية مقابلة الايرادات بالنفقات ن تتعكس اثاره على قيمة النفقات في قائمة الدخل وقيمة الاصول في قائمة المركز المالي ، ومن جانب آخر توفر معاملة موارد البشرية محاسبيا كأصل مؤشرات كمية أكثر موضوعية لأغراض تقييم الأداء في المشروعات ذات الأقسام الانتاجية المتعددة ، كقيمة معدل العائد على الاستثمار .

¹ محمد علي دهام، نفس مرجع سابق، ص 128

(ROI) - وهو من أكثر الأدوات استخداماً في هذا المجال - تتأثر بالمعالجة المحاسبية للأموال المستثمرة في الموارد البشرية .

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 مدة الاستفادة منها سواء كانت طويلة الأجل أو متوسطة الأجل، وموزعة حسب مراكز الإنتاج مقسمة حسب 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 بها.

- 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 الإدارية 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 حافزهم، وإذا كان لذلك أثر فما نوع هذه الآثار وما هو اتجاهها؟¹
- 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؟

¹ محمد علي دهام، نفس مرجع سابق ، ص 129

بخصوص التساؤل الأول، دلت معظم الدراسات التي أجريت في هذا المجال بأن مسألة شعور الأفراد بالرضا تجاه تقويمهم الكمي، تتوقف بدرجة أولى على مدى قناعتهم بعدائه وموضوعية الأساليب والمعايير المتبعة في هذا التقويم، كما بينت بشكل عام، أن تمثيل الموظفين بقيم نقدية يولد لديهم شعوراً خفياً بالسعي نحو زيادة هذه القيم، مما يمكن من الاستفادة من هذا الشعور في تكوين حوافز لديهم في اتجاه رفع مستوى خبركم 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

أمثلاً يحقق التاجيتها 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 ملموسة 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 بالإدارة المعلومات المثلية التقويم البديل المتاحة في كثير من القرارات المتعلقة بالموارد البشرية مثل: قرارات التوظيف وقرارات الاستئجار، وقرارات الاستغناء عن¹ الموظفين، وفي رسم وتخطيط سياسات الأجور، كما توفر لها مثل هذه المعلومات البيانات المثالية لإعداد الموازنات التخطيطية الرأسمالية.

إن الإفصاح عن الموارد البشرية يساعد داخليا 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، والخفاض الروح المعنوية بين الموظفين، وما يلاحظ بأنه هناك

¹ محمد علي دهام، نفس مرجع سابق ، ص 129-130

علاقة إيجابية بين الموارد البشرية وممارسات الإفصاح وأداء الأعمال، كما أن استراتيجية العمل لها تأثير على الأداء التنظيمي .

المطلب الثاني: أساليب القياس و طرق الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية

اولا : أساليب القياس المحاسبي:

عند تنفيذ عملية القياس المحاسبي يمكن إتباع عدة أساليب يتوقف اختيار أي منها على أغراض عملية القياس، ويمكن بوجه عام حصر أنواع الأساليب المتبعة في عملية القياس المحاسبي في ثلاثة أساليب هي¹ :

1. أساليب القياس الأساسية أو المباشرة:

باستخدام هذا الأسلوب تحدد نتيجة عملية القياس المحاسبية محل القياس مباشرة وذلك دون الحاجة إلى ما يعرف بعملية الاحتساب والمبنية أصلا على ضرورة توفر علاقة رياضية بين الخواص محل القياس. كما تعتبر عملية التبويب المحاسبي من أوسع المحالات استخداما لأساليب القياس الأساسية أو المباشرة، إذ بدون الحاجة إلى استخدام الأرقام يمكن استخدام الخاصية المتخذة أساسا للتبويب كقياس بموجبه يبوب الحدث الاقتصادي محل التبويب في الفئة الثابتة أو في فئة المصروفات المتغيرة.

2. أساليب القياس المشتقة أو غير المباشرة :

عندما يتعذر على المحاسب قياس قيمة الحدث الاقتصادي محل القياس بطريقة مباشرة، حينئذ لا بد له من قياس قيمة هذا الحدث بطريقة غير مباشرة. ازداد اعتماد المحاسب على الأساليب غير المباشرة في القياس بعد تزايد أهمية عملية تشغيل البيانات المحاسبية بمدخلاتها ومخرجاتها، نتيجة اعتمادها إلى حد كبير على عملية التحليل التي لا يمكن إنجازها بدون عملية الاحتساب وفي مجالات القياس عامة والقياس المحاسبي خاصة، تعتبر القياسات الأولية أو المباشرة بمثابة المدخلات للأساليب القياس الغير مباشرة. بمعنى أنه لا يمكن لعملية قياس غير مباشرة أن تنفذ دون أن تكون مسبقة بعملية قياس مباشرة مثال على ذلك أراد المحاسب قياس القيمة الإجمالية لأصلين، أو قياس النسبة بين قيمتهما، فحينئذ لا يمكن تحديد هذه القيمة الإجمالية أو تحديد النسبة بين قيمتهما، إلا بإتباع أسلوب القياس غير المباشر، إذ بعد تحديد قيمة كل منها على انفراد بأسلوب القياس الأولي أو المباشر، تحدد بعد ذلك وبأسلوب غير مباشر قيمتها الإجمالية أو النسبة بين قيمتهما.

¹ سيد عطا الله السيد، لمفاهيم المحاسبية الحديثة ، دار الزاوية للنشر والتوزيع ، ط1، عمان، 2009، صفحة 182.

3. أساليب القياس التحكيمية :

تشبه هذه الأساليب في إجراءاتها أساليب القياس غير المباشرة، ويطلق عليها البعض مصطلح قياسات مجازية، ولكن الفرق الرئيسي بينهما ينحصر في وجود قواعد موضوعية تحكم أساليب القياس غير المباشرة، أما أساليب القياس التحكيمية فهي تفتقر إلى مثل هذه القواعد مما يجعلها عرضة لأثار التحيز الناتج عن التقديرات أو الأحكام الشخصية للقائمين بعملية القياس.

وفي هذا الصدد يتم اللجوء إلى هذا النوع من الأساليب في الظروف التالية¹ :

عندما لا توجد قواعد منطقية تتحكم في خطوات تنفيذ عملية القياس وبذلك لا تتوافر المبررات المنطقية التي يمكن الاعتماد عليها في إثبات أن الرقم محل القياس يمثل فعلا القيمة الفعلية للخاصية محل القياس. استنادا لما سبق تزداد الفرص لاحتمال ظهور خلاف حول نتائج عملية القياس بين الأشخاص القائمين بهذه العملية طالما لم تتوفر لهم المعايير الموضوعية للحكم على هذا الخلاف.

ثانيا : اساليب الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية :

تناولت أدبيات الفكر المحاسبي العديد من الطرائق القياس و الإفصاح و التقرير عن البيانات الخاصة بالموارد البشرية نذكر منها :

- الإفصاح في التقرير مجلس الإدارة :

يتم بموجب هذه الطريقة الإفصاح عن البيانات المالية المتعلقة بالاستثمار في الموارد البشرية في تقرير مجلس الإدارة ن بحيث يتم توضيح حجم الاستثمارات التي قامت المنشأة في توجيهها نحو تطوير الإمكانيات العملية لدى العاملين في المنشأة ، وهذه المعلومات ستفيد المستثمرين و المحليين الماليين في تحديد مدى اهتمام الإدارة بتنمية الموارد البشرية باعتباره عاملا مهما من عوامل تحقيق الربحية في الأجل الطويل ، ويمكن لهذه الطريقة خدمة المنشأة في جذب أنظار مستخدمي وقرء البيانات المالية والإدارية في التقارير السنوية .

-إعداد قائمة الاستثمارات المعنوية :

تقتضي هذه الطريقة اعداد قائمة الاستثمارات المعنوية للإفصاح عن الاستثمارات في الموارد البشرية حيث تناسب هذه الطريقة الشركات التي تتفق مبالغ ضخمة على شراء براءات الاختراع وشهرة المحل لمنشآت قائمة بالإضافة الى الاستثمارات في الاصول البشرية في المنشآت التي تستخدم أساليب التكنولوجيا المتقدمة و شركات الخدمات ، ويكون لهذه القائمة تبويب منفصل من قائمة الدخل و

¹ طلال الحجاوي و سالم الزوبعي، مرجع سبق ذكره ، صفحة 37-38

تتضمن بيانات مالية مقارنة بمثلتها في العام السابق . وهذه الطريقة لها مكانة و ميزة كبيرة من حيث تزويد المستثمرين بالمعلومات عن الاستثمارات في الموارد البشرية، كما أنها تتجنب مشاكل استفادة هذه الاستثمارات إذا اعتبرت أصولاً ثابتة ن ويعاب على هذه الطريقة أنها تؤدي الى إعداد قوائم مالية تتضمن بيانات مالية غير حقيقية ، و بالتحديد قائمة مركز مالي لا تتضمن كافة بنود الاصول ، وقائمة دخل أدرج فيها اصول على انها نفقات جارية تخص الفترة المالية الحالية أو الجارية فقط .

-قوائم مالية غير مدققة تلحق بالقوائم المالية الأساسية¹ :

يتم بموجب هذه الطريقة الإفصاح عن الاستثمارات في الموارد البشرية في قوائم مالية منفصلة لا تخضع لمراجعة مراقب الحسابات أو المرجع ، 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 (ايت) حيث ظهرت القوائم المالية عام 1971 مشتملة على الميزانية الاجتماعية التي تضم بند الاستثمارات في التدريب بعد استبعاد الاستنفاد .

الاستثمارات في الموارد البشرية ضمن 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 رسمة الاستثمارات في الاصول

البشرية ن ويتم إستنفادها على مدى العمر الإنتاجي المتوقع لهذه الاصول ، وتجدر الاشارة الى ان هذه الطريقة قد تم تطبيقها في عدد محدود من الشركات ، و السبب في ذلك كما ورد في الرأي الصادر عن لجنة المحاسبة عن الموارد البشرية المنبثقة عن جمعية المحاسبة الامريكية بأن المشكلة تتمثل حتى الآن في تطبيق ، 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 الاصول طويلة الاجل

¹ طلال الحجاوي و سالم الزوبعي، مرجع سبق ذكره ، صفحة 38

المطلب الثالث: صعوبات القياس و الإفصاح في الموارد البشرية

أولاً : صعوبات القياس المحاسبي في الموارد البشرية¹ :

يمثل القياس المحاسبي أحد أهم المشكلات المحاسبية التي واجهت، ولا تزال تواجه، مجتمع المعرفة المحاسبية. تتجم هذه المشكلات عن مجموعة من العوامل، أهمها:

1- عدم وضوح الإطار الفكري الناظم للقياس المحاسبي.

2- تعدد أغراض القياس المحاسبي وتبدل ظروفه.

3- تعدد بدائل القياس وصعوبة اختيار البديل المناسب.

4- صعوبة إجراء القياس لبعض الأحداث الاقتصادية.

5- اختلاف وتباين كفاءة القائمين بعمليات القياس.

6- عدم تحديد وحدة القياس المناسبة في المحاسبة المالية².

ثانياً : صعوبات الإفصاح المحاسبي في الموارد البشرية :

على شك القبول التعامل مع الموارد البشرية على انها بند من بنود الاصول لدى المنظمة ، يستلزم إدراجها في القوائم المالية والتي لها آثار على المركز المالي للمنظمة ، وقد يواجه الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية تحديات و صعوبات من خلال هذه المعالجة المحاسبية نورد اهمها فيما يلي :

- اتساع الأفكار بين المحاسبين التي تناد بعدم رسملة الموارد البشرية .
- شروط التعاقد و التعيين التي غالباً ما تكون في غير صالح العاملين ولا تتضمن مزايا اضافية (يمكن رسملتها) تتناسب مع مؤهلاته و القيمة التي يمكن ان يضيفها قياسا بغيره من العاملين
- ارتباط غالبية الإنفاق على الموارد البشرية بمنافع تحقق في نفس سنة الإنفاق مما يضيق رسملة الإنفاق الذي يدعم فكرة النظر للمورد البشرية كأصول صعوبة فصل الإنفاق على الموارد البشرية الى انفاق ايرادي يحمل على كشف الدخل و انفاق رأسملي 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 .
- رغبة الإدارة بعدم الإفصاح عن مظاهر الإنفاق على الموارد البشرية وخصوصيتها نتيجة المنافسة القاسية في ظل إقتصاد العولمة و الذي قد يستغل من المنافسين بشكل يظهر بالموقع التنافسي للشركة .

- ان الإفصاح عن الموارد البشرية قد يؤدي الى استغلاله في حالات لإدارة الأرباح³.

¹ صعوبات القياس المحاسبي: <http://www.aspu.edu.sy/laravel-filemanager/files> تاريخ الزيارة: 29/04/2023

² صعوبات القياس المحاسبي ، مرجع سبق ذكره

³ زيوش الخير ، قندوز محمد ، مرجع سبق ذكره ، سنة 2020-2021، ص22

الخلاصة :

توضح المعطيات السابقة أن الاهتمام بالموارد البشرية كصنف من اصناف رأس المال و يظهر أهميته في الاقتصاد و في سياق المؤسسات حيث تظهر أهمية العنصر البشري من خلال تشكيل إدارة مخصصة له، وذلك بناءً على فهم أن العنصر البشري له دور فاعل في تحقيق أهداف المؤسسة واستمراريتها لذا يعتبر العنصر البشري موردًا هامًا إذ يساهم في تقديم خدمات ذات قيمة وتحقيق الأهداف المؤسسة ومع ذلك تواجه المؤسسات صعوبات في تطبيق نظام المحاسبة عن الموارد البشرية بسبب التكاليف العالية المرتبطة بقياس وتقييم هذه الموارد و ذلك يُعتبر هذا الاهتمام بالمحاسبة عن الموارد البشرية من المواضيع الحديثة في المجال المحاسبي حيث سيتناول هذا الموضوع في الدراسة التطبيقية في الفصل الثاني، حيث سيتم التركيز على الجوانب العملية لمحاسبة الموارد البشرية.

الفصل الثاني:

أهمية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في شركة توزيع الكهرباء و
الغاز بالأغواط

تمهيد:

بعد التعرف على محاسبة الموارد البشرية من حيث المفاهيم والمبادئ والفروض ومجال التطبيق وصولاً إلى قياس وإفصاح 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 الاعتراف بالموارد البشري أصلاً من أصول المؤسسة، وقياس قيمتها بالطرائق التي حددها النظام المحاسبي المالي، وبيان أثر ذلك على القوائم المالية.

إن جوهر محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات هو قياس قيمة هذه الموارد بصورة تعكس الوضعية المالية للمنظمة بصدق و موثوقية، وتبويب هذه الأصول في القوائم المالية وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وهذا ما نحاول استخلاصه في هذا الفصل من خلال تطبيق هذا النوع من المحاسبة على الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز بولاية الأغواط وذلك وفقاً للمباحث التالية:

المبحث الأول : التعريف بالشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز بولاية الأغواط.

المبحث الثاني: الإطار المنهجي لدراسة التطبيقي

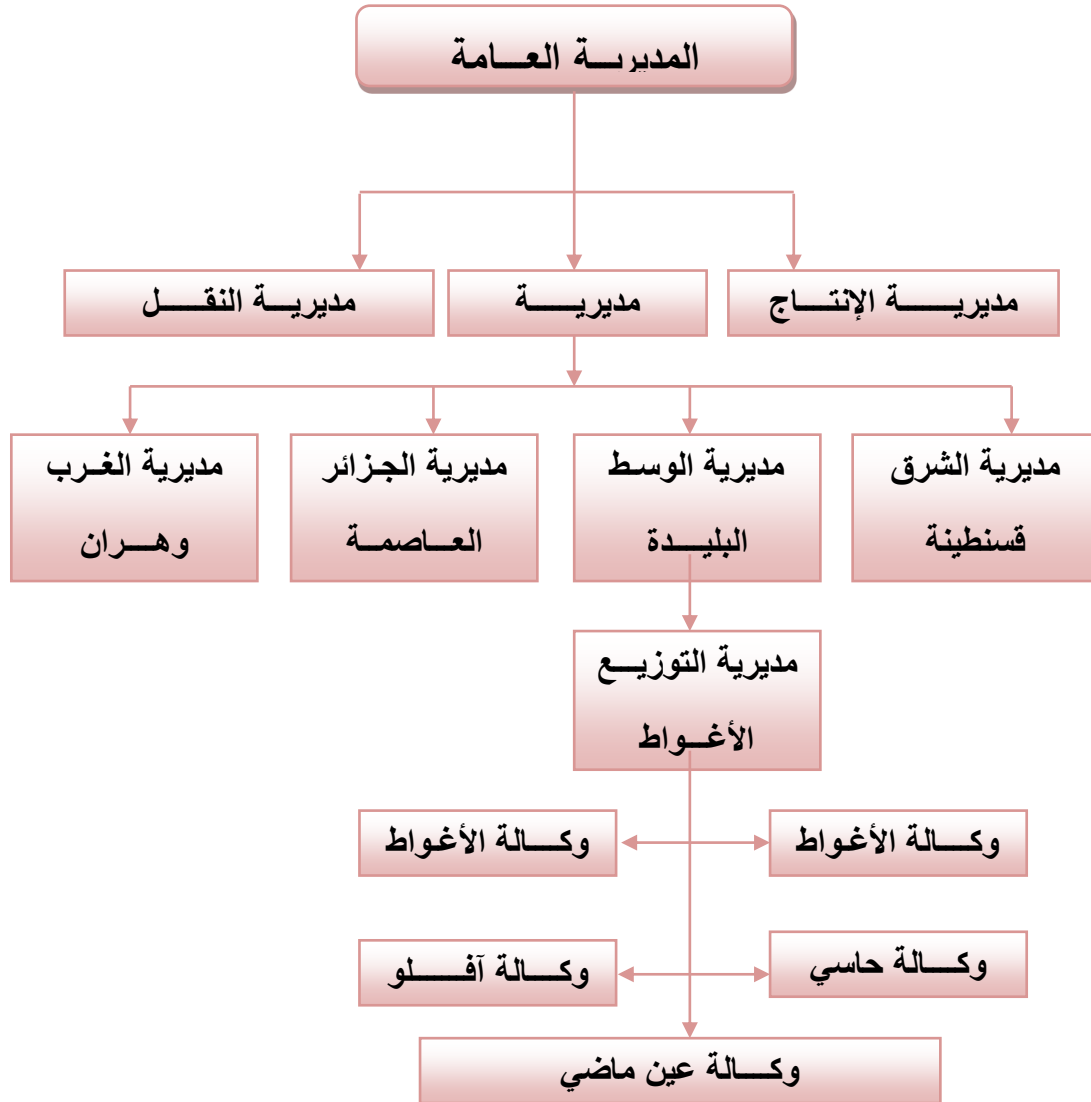
المبحث الأول: التعريف بشركة توزيع الكهرباء والغاز بالأغواط

المطلب الأول: تقديم شركة توزيع الكهرباء و الغاز:

تعتبر الشركة الوطنية للكهرباء والغاز "سونلغاز" من أهم الشركات الاقتصادية على المستوى الوطني حيث يمتد نشاطها على كامل التراب الوطني عن طريق مراكز ووكالات التوزيع المنتشرة عبر كل الولايات والبلديات والقرى، هذا ما يسمح لها أن تكون من الشركات الرائدة والتي تمثل البنية الأساسية للاقتصاد الوطني.

الهيكل التنظيمي للمديرية العامة لمؤسسة سونلغاز:

الشكل رقم (2) الهيكل التنظيمي للمديرية العامة لمؤسسة سونلغاز



تعتبر مديرية التوزيع بالأغواط صورة مصغرة لمديرية التوزيع المركزية لأنها تقوم ببعض مهام المديرية العامة في مجال اصغر وبصلاحيات اقل، والمتمثلة في أعمال التوزيع واستغلال الشبكات وتسييرها طبقا لبرامج وخطط مسطرة من قبل منطقة التوزيع التي تقع المديرية تحت مسؤوليتها.

تم إنشاء مركز جديد (للمديرية) سنة 1988 الكائن بشارع الدكتور سعدان، إذ يتربع على مساحة تقدر بـ 1200 متر وتتفرغ مديرية التوزيع بالأغواط إلى أربع وكالات وهي:

وكالة الأغواط "أ"، وكالة الأغواط "ب"، وكالة افلو، وكالة حاسي الرمل.

كما يضم المركز عدة مصالح وفروع تهتم كل منها بجانب معين كتسيير المشتركين و دراسة المشاريع.

أولا: مراحل نشأة مؤسسة سونلغاز:

1. مرحلة (1944-1947): لقد نشأت المؤسسة لأول مرة سنة 1944 من طرف الإدارة الفرنسية التي كانت تقوم بتسييرها. أين كان الجزائريون مجرد عمال بسطاء مقابل اجر زهيد وبقيت على هذا الحال إلى غاية سنة 1947 حيث أصبحت محتكرة من طرف المعمر الفرنسي LE BON سميت باسمه LE BON ولقد كان دوره يقتصر على إنتاج الكهرباء فقط دون الغاز واستعمال الفحم كمولد لإنتاج الكهرباء.

2. مرحلة (1947-1969): في هذه المرحلة ظهرت أول نواة لمؤسسة سونلغاز تحت اسم *كهرباء وغاز الجزائر* EGA والتي تجمع بين إنتاج وتوزيع الكهرباء والغاز الطبيعي وكان تحديدا في 05 جويلية 1947.

3. مرحلة (1969-1991): وتبدأ تحديدا بتاريخ 28 جويلية 1969 أي بتاريخ تأميم مؤسسة سونلغاز وهذا بموجب الأمر 69/54 المؤرخ في 29 جويلية 1969 والذي نشر في الجريدة الرسمية بتاريخ 01 أوت 1969 الذي نص على حل مؤسسة EGA وتأسيس رسميا الشركة الوطنية للكهرباء والغاز.

4. مرحلة ما بعد سنة 1991: في شهر ديسمبر 1991 غيرت سونلغاز من طابعها القانوني لتصبح *المؤسسة العمومية* ذات الطابع الصناعي والتجاري سونلغاز EPIC وبدأت المؤسسة تمارس أعمالها بصفة عادية وترجع هذه التغيرات للأسباب الآتية:

- تسهيل تقديم الخدمات للزبون والاعتماد على التمويل الذاتي.

- إدارة المؤسسة في التحكم في مبيعاتها (تغيير السياسة التجارية).

بذلك أصبحت تقوم بموجب ما خوله لها القانون بإنتاج الطاقة الكهربائية ونقلها وتوزيعها عبر شبكات كهربائية إلى مختلف المستهلكين عاديين أو صناعيين بالإضافة إلى توزيع الغاز الطبيعي عبر القنوات إلى جميع المشتركين.

5. مرحلة 2004: تميزت بنشاط كثيف على جميع الأصعدة فشهدت تحويل الشركة طبقا للقرارات الرسمية التي اتخذت و طبقت لتسيير الشركة.

و لقد انطلقت إعادة الهيكلة التوزيع في جويلية 2004 و تم فيها ميلاد أربع مديريات عامة تقوم على شؤون التوزيع وتعمل بتوفير أحسن الظروف لتتحول إلى فروع ابتداء من 2006، و تتمتع هذه المديريات باستقلالية واسعة في المهام والقرارات ومهام التوجيه والمراقبة التي يحظى بها مجلس الإدارة فهم يساعدها في مهامها و التنسيق بين أقسامها.

6. مرحلة 2005 وما بعدها: برزت الشركة في هذه السنة من خلال نشاطها الكثيف مما يستدعي رفع التحديات كي تعزز إنجازات المجمع و ذلك بإعادة هيكلة التوزيع الذي يمثل الرهان الأكبر لهذه السنة، لذلك يجب تحقيقه إلى مهمة الخدمة العمومية التي يضمنها الموزعون والفوز بهذه المهمة والتطبيق الجيد لبرنامج التنمية وأن استثمارية 2005 فريدة من نوعها لذا تكتسب أهمية قصوى بالنظر إلى نوعية الخدمات و التسيير بصورة عامة.

ثانيا: التعريف بالمصلحة:

قسم الموارد البشرية هو قسم يهتم بمصالح العمال و شؤونهم يتكون من مساعد إداري (عون تسيير رئيسي).

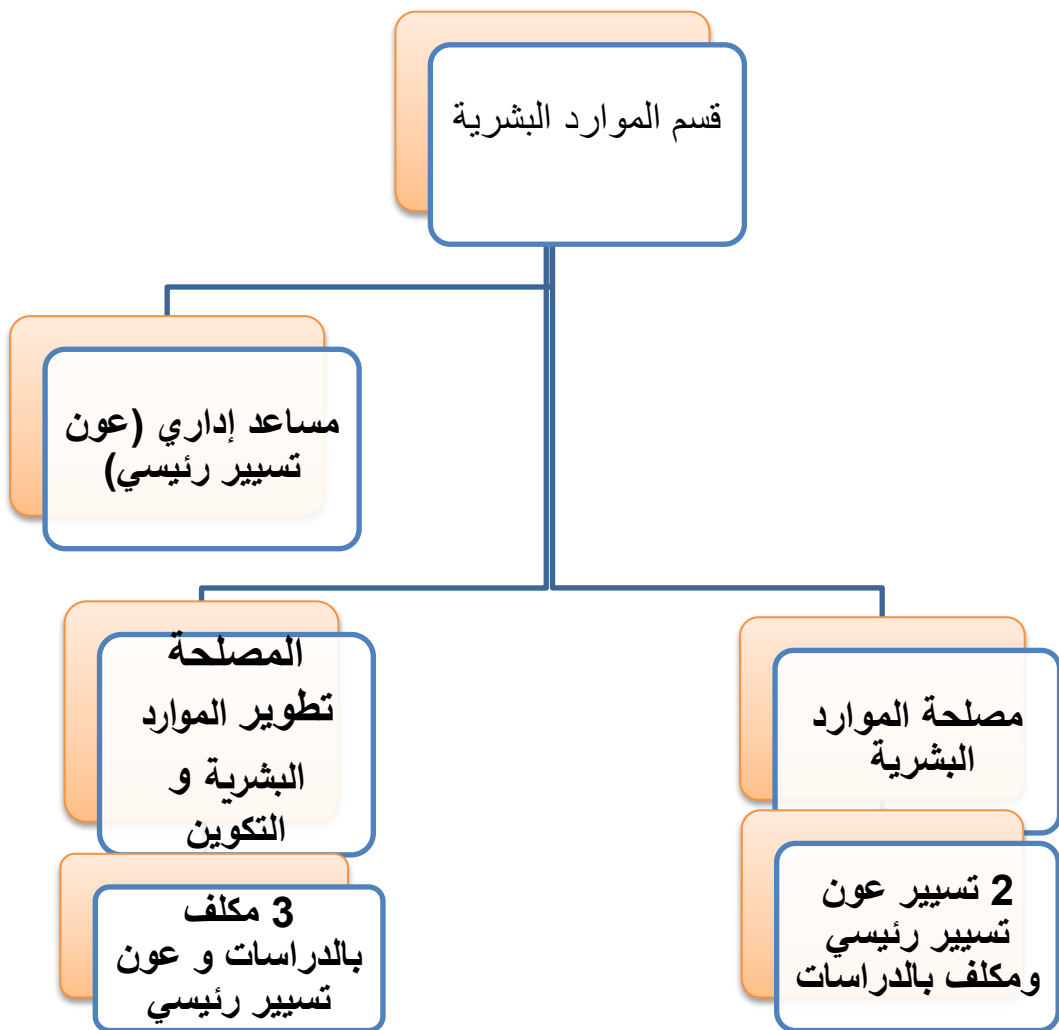
وينقسم إلى المصلحة تطوير الموارد البشرية و التكوين و تتكون من 3 مكلف بالدراسات و عون تسيير رئيسي أما مصلحة الموارد البشرية تتكون من 2 تسيير عون تسيير رئيسي ومكلف بالدراسات

المطلب الثاني: الهيكل و اهداف قسم الموارد البشرية بالأغواط

اولا : الهيكل التنظيمي لقسم الموارد البشرية :

بعد زيارتنا لشركة محل الدراسة تم إستقبالنا من طرف إطارات الشركة ورؤساء المصالح تم تقديم لنا الشكل الآتي :

شكل رقم (3):الهيكل التنظيمي لقسم الموارد البشرية



مصدر: عن رئيس قسم الصفقات -الهيكل التنظيمي قسم الموارد البشرية

ثانيا : أهداف و مهام مصلحة

الاهداف:

قسم الموارد البشرية مسؤول عن التطبيق والامتثال للقواعد والإجراءات في هذا المجال ولديه المهام التالية:

- 1- تعزيز المهارات الموجودة لتطوير أنشطة جديدة،
- 2- التأكد من كفاية الموارد البشرية الحالية (المهارات والإمكانات) وتطوير الأنشطة،
- 3- تطوير المعلومات والاستماع والتشاور حول العلاقات الاجتماعية والمهنية وظروف العمل،
- 4- تنفيذ نظام الإدارة المعتمد من قبل الشركة في خطة تشغيلية، وضمان تنسيق أنشطة الموظفين المختلفة داخل إدارة التوزيع، ولاسيما التوظيف، والاستقبال / التكامل، والتعيين، والترقية، والنقل، وما إلى ذلك
- 5- وضع خطط التوظيف والتدريب السنوية،
- 6- تطبيق سياسات إدارة الموارد البشرية التي بدأتها الإدارة العامة.

مهام:

- 1- التأكد من إعداد وتشغيل كشوف المرتبات من حيث العناصر المتغيرة لإرجاع مستندات الرواتب، وتجهيز المطالبات.
- 2- التأكد من إنشاء كشوف مرتبات الموظفين،
- 3- ضمان التنظيم الإداري للموظفين،
- 4- التأكد من التنظيم الإداري للمديرين التنفيذيين وكبار المديرين التنفيذيين بين إدارة التوزيع
- 5- مراقبة وتحديث ملفات لموظفين المحوسب،
- 6- التأكد من مسك ملفات الموظفين الإداريين.
- 7- إعداد وتنفيذ العناصر المتعلقة بالأعمال المهنية وفق الأنظمة المعمول بها،
- 8- ضمان ومراقبة شروط تطبيق قواعد إدارة شؤون الموظفين،

- 9-التأكد من التطبيق الموحد للأنظمة ومراقبة تنفيذها،
- 10 إخضاع التسلسل الهرمي للتشوهات التي لوحظت في تطبيق اللوائح،
- 11-تأمين العلاقات مع مركز الطلبات لمهنيون والمنظمات الخارجية،
- 12إنشاء الميزانية وعقد الإدارة ولوحة معلومات إدارة الموارد البشرية،
- 13-التأكد من إعداد الإحصائيات الخاصة بموظفي إدارة التوزيع والتحقق من موثوقيتها.

المبحث الثاني : الإطار المنهجي للدراسة التطبيقية

المطلب الاول : منهجية الدراسة

أولاً: نطاق تطبيق نموذج التكلفة التاريخية

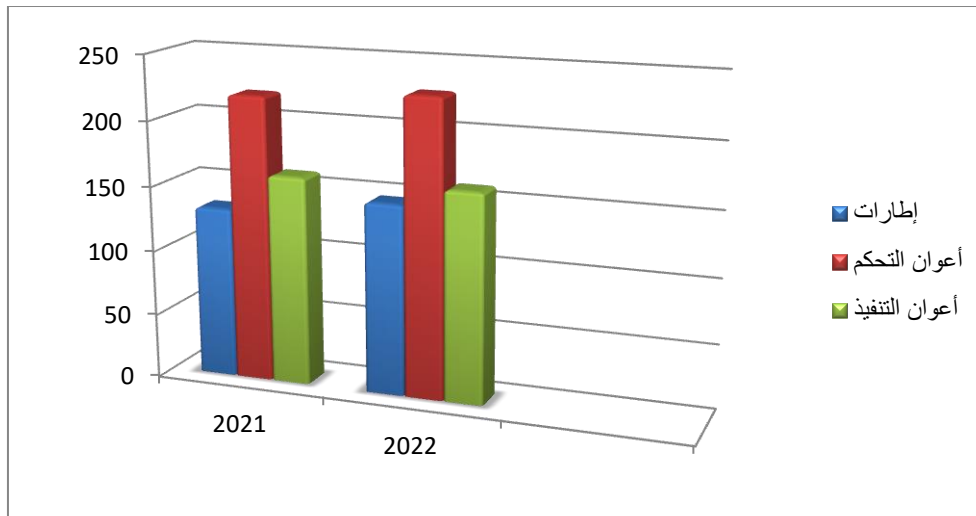
يتم تطبيق طريقة رسملة التكاليف الخاصة بالموارد البشرية وإطفائها على مدى المدة المستفادة منها ،
وستتم دراسة على سنتين 2021-2022، حسب عدد العمال الموظفين الجدد كالتالي :

الجدول رقم (2) تطور عدد العمال بشركة توزيع الكهرباء و الغاز بالأغواط خلال فترة 2021-2022

-	إطارات	أعوان تحكم	اعوان تنفيذ	المجموع
2021	132	220	161	513
2022	147	228	161	563

المصدر : مقابلة مع رئيس مصلحة الموارد البشرية

الشكل رقم (04): تطور عدد العمال بشركة الاغواط خلال الفترة 2021-2022



المصدر من اعداد الطلبة بناء على المعطيات من الجدول الرقم (2) .

من الشكل والجدول المذكورين، يتضح أن عدد العمال في شركة سونلغاز الاغواط قد تطور خلال الفترة من عام 2021 إلى عام 2022. يمكننا أيضاً ملاحظة أن العدد الأكبر من العمال يتبع صنف "أعوان التحكم"، وبعدهم يأتي صنف "أعوان التنفيذ". وفقاً للمعلومات المقدمة، يمكننا استنتاج أن أعوان التحكم وأعوان التنفيذ يعتبرون الأكثر أهمية في نشاط الشركة. يبدو أن الشركة تحتاج إلى هؤلاء العمال بشكل كبير في أعمالها التي تتضمن تركيب الشبكات الكهربائية والغاز. وبالتالي، فإن سياسة

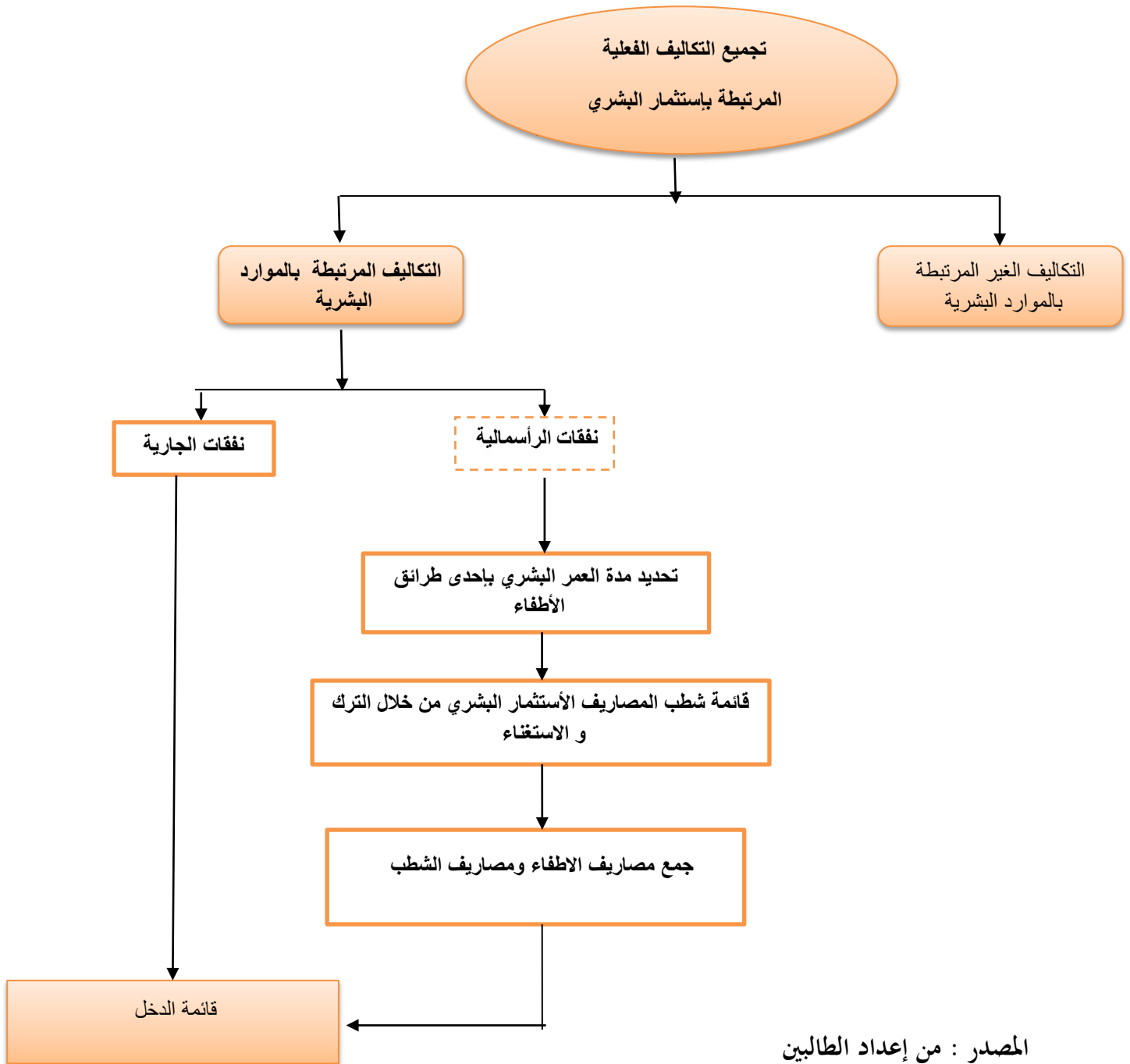
التوظيف في الشركة تعكس هذه الأولوية، حيث يتم التركيز على توظيف وتعيين مزيد من أعوان التحكم وأعوان التنفيذ. على الجانب الآخر، يمكننا أن نلاحظ أن الإطارات (وظائف الإدارة) تعتبر أقل أهمية بالمقارنة مع الأعوان التحكم وأعوان التنفيذ. يبدو أن العمل الذي يقومون به يقتصر بشكل أساسي على المسائل الإدارية والإشرافية. بشكل عام، يمكن استنتاج أن سياسة التوظيف في شركة سونلغاز الاغواط تهدف إلى تعزيز وتوظيف العمال الذين يشغلون مناصب مهمة وحيوية في نشاط الشركة مثل أعوان التحكم وأعوان التنفيذ، بينما تركز الإطارات الإدارية على المسائل الإدارية

المطلب الثاني : عرض محتوى المقابلة وتحليلها

بعد زيارتنا لشركة محل الدراسة تم إستقبالنا من طرف إطارات الشركة ورؤساء المصالح تم فتح مجال لطرح التساؤلات وإجابات تم تلخيصها فيما يلي:

خطوات وضع نموذج التكلفة التاريخية حيز التطبيق

الشكل رقم(05) : خطوات وضع نموذج التكلفة التاريخية حيز التطبيق



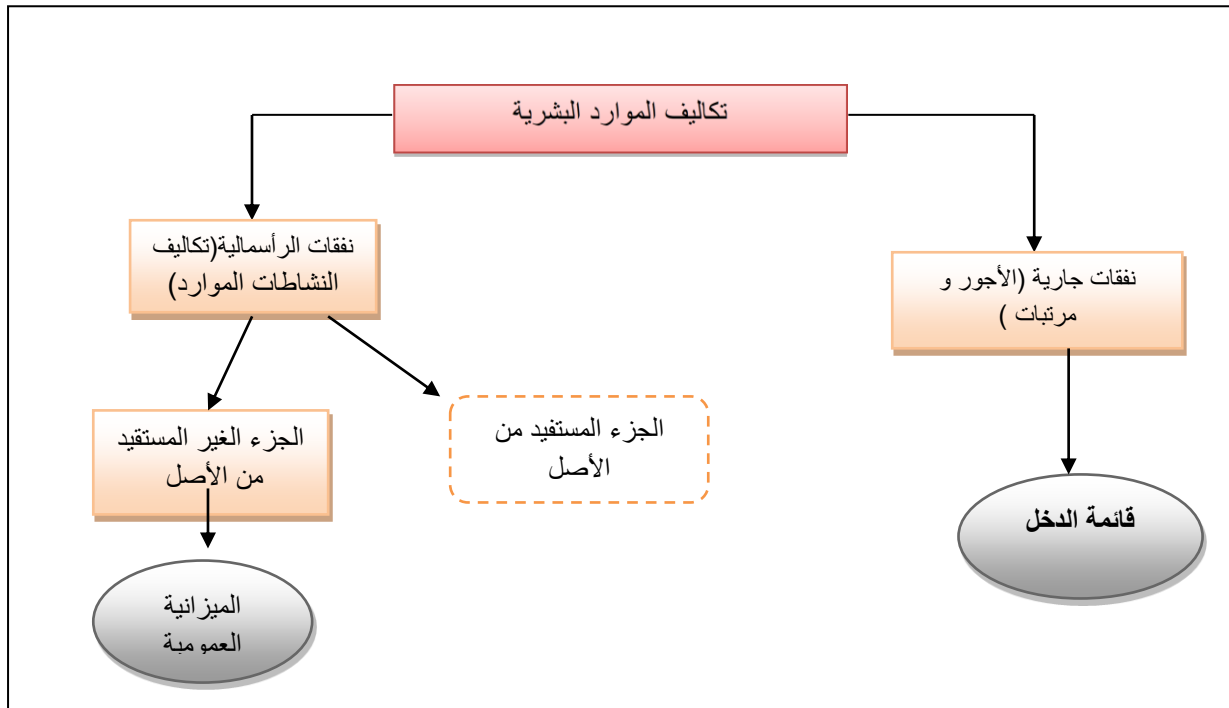
المصدر : من إعداد الطالبين

المطلب الثالث : تحليل نتائج المقابلة

القياس المحاسبي للموارد البشرية بالشركة

إن الطرائق المعالجة المحاسبية المتعلقة بالموارد البشرية , و تتم بعد رسملة كل المصاريف اللازمة للحصول على مورد بشري و التي تعتبر جزء من تكلفة المورد البشري , يمكن ان توضح هذه التكاليف في الشكل الآتي:

الشكل رقم (6) : معالجة تكاليف الموارد البشرية



المصدر: عبد الحليم سعيدي، مريم المارة إمكانية رسملة واستنفاد المورد البشرية من خلال منهج مقترح لآليات الاعتراف به محاسبيا، مجلة الاقتصاديات المالية البنكية وإدارة الأعمال، جامعة بسكرة، الجزائر 2018، العدد 49 من 60

المصاريف المتعلقة بالموارد البشرية لسنة 2021:

سيتم تناول هذه المصاريف من خلال المعالجة المحاسبية لها والتسجيل المحاسبي لإطفاؤها قبل وبعد استخدام

نموذج التكلفة التاريخية.

1- المعالجة المحاسبية لتكاليف الموارد البشرية لسنة 2021 :

تتم معالجة التكاليف المرتبطة بالموارد البشرية من قبل شركة توزيع كهرباء وغاز بالأغواط أعلى أنها تكاليف إيرادية تحمل في نفس السنة المالية التي أنفقت فيها هذا المصاريف حسب نوعها كالتالي:

حساب مدين	حساب دائن	البيــــــــــــــــان	المبلغ مدين	المبلغ دائن
خلال 2021				
6118228		تكاليف التأهيل و التدريب	7.296.448.14	
	40828228	ديون استغلال		7.296.448.14

تسجيل تكاليف الموارد البشرية ضمن

المصاريف الجارية

اما المعالجة المحاسبية وفق نموذج التكلفة التاريخية فيتم فيها رسملة تكاليف الموارد البشرية على اعتبار هذه تكاليف رأسمالية، وبما أن المهارات والكفاءات والقدرات البشرية تصنف ضمن التثبيات المعنوية، يتم إدراجها في قائمة المركز المالي ضمن الصنف 2 تحت حساب 208 أصول بشرية ويكون القيد المحاسبي كالتالي:

تكاليف إيرادية تحمل في نفس السنة المالية التي أنفقت فيها هذا المصاريف حسب نوعها كالتالي:

حساب مدين	حساب دائن	البيــــــــــــــــان	المبلغ مدين	المبلغ دائن
2021/12/ 31				
208		أصول بشرية	7.296.448.14	
	6118228	تكاليف التأهيل و التدريب		7.296.448.14

رسملة تكاليف الموارد البشرية لسنة 2021

2-تسجيل مصاريف إطفاء التكاليف المرسملة لسنة 2021:

بهدف حساب القسط السنوي لإطفاء تكاليف الموارد البشرية يجب معرفة العنصر المجهول في قاعدة حسابها حسب الطريقة القسط الثابت حسب ما نص عليه النظام المالي المحاسبي وهي :

. قسط الإطفاء تكلفة الأصل البشري / العمر الإنتاجي للأصل.

فتكلفة الأصل البشري معلومة بقي معرفة العمر الإنتاجي لهذا الأصل الذي يعبر عن المدة المتوقعة للاحتفاظ بالموارد البشري وذلك من تاريخ التوظيف إلى غاية سن التقاعد، مع الأخذ بعين الاعتبار

مجموعة من الظروف التي تؤثر في عمر المورد البشري كالظروف الصحية العائلية، والرضا الوظيفي وغيرها

إلا أنه لعدم الحصول على المعلومات الخاصة بالمورد البشري نظراً للسرية التي أخبرنا بها رئيس مصلحة الموارد البشرية

بسبب خصوصية هذه المعلومات، فسيتم اعتماد مدة الاحتفاظ بالمورد البشري من تاريخ توظيفه إلى سن التقاعد كما ذكرنا سابقاً وذلك للتعبير عن عمره الإنتاجي، وذلك بموجب القانون رقم 16/15 المؤرخ في 31 ديسمبر 2016 الذي ينص على أن السن القانونية للتقاعد هي 55 سنة للمرأة و 60 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 2021 يكون العمر الإنتاجي للمورد البشري كالتالي :

-الرجل : = 60-(2021-1976) =15سنة

-وهكذا لبقية الموارد البشرية لسنة 2021

وبالنسبة لتكلفة الأصل البشري لكل مورد بشري فإنها تحدد بقسمة القيمة الإجمالية للتكاليف المرسلة على عدد الموارد البشرية و التي تساوي 19 بالنسبة لسنة 2021 كالتالي :

قيمة الاصل البشري الواحد = 7.296.448.14 / 19 = 384.023,58 دج

الفصل الثاني : أهمية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في شركة توزيع الكهرباء و الغاز بالأغواط

ويجمع القساط السنوية للموارد البشرية يكون التسجيل لقسط الإطفاء كالتالي :

حساب مدين	حساب دائن	البيــــــــــــــــان	المبلغ مدين	المبلغ دائن
2021/12/ 31				
681		مخصصات الاهتلاكات و المؤونات وخسائر القيم	351.862.35	
	2808	إهلاك الأصول البشرية		351.862.35
تسجيل قسط الإطفاء لسنة 2021				

ثانيا : المصاريف المتعلقة بالموارد البشرية لسنة 2022:

سيتم تناول هذه المصاؤف من خلال المعالجة المحاسبية لها و التسجيل المحاسبي لإطفائها قبل وبعد استخدام نموذج التكلفة التاريخية.

1- المعالجة المحاسبية لتكاليف الموارد البشرية لسنة 2022:

تتم معالجة التكاليف المرتبطة بالموارد البشرية من قبل شركة توزيع الكهرباء و الغاز بالأغواط على انها تكاليف إيرادية تحمل في نفس السنة المالية التي انفقت فيها المصاريف حسب نوعها كالتالي :

حساب مدين	حساب دائن	البيــــــــــــــــان	المبلغ مدين	المبلغ دائن
خلال 2022				
6118228		تكاليف التأهيل و التدريب	5.573.615.00	
	40828228	ديون استغلال		5.573.615.00

تسجيل تكاليف الموارد البشرية

ضمن المصاريف الجارية

أما المعالجة المحاسبية وفق نموذج التكلفة التاريخية فيتم فيها رسمة تكاليف الموارد البشرية على إعتبار هذه التكاليف الرأسمالية ، و يكون القيد المحاسبي كالتالي :

حساب مدين	حساب دائن	البيــــــــــــــــان	المبلغ مدين	المبلغ دائن
2022/12/ 31				
208		أصول بشرية	5.573.615.00	
	6118228	تكاليف التأهيل و التدريب		5.573.615.00

رسمة تكاليف الموارد البشرية لسنة 2022

تسجيل مصاريف الإطفاء التكاليف المرسمة لسنة 2022:

بهدف حساب القسط السنوي للإطفاء تكاليف الموارد البشرية ، يجب معرفة العنصر المجهول في القاعدة حسابها حسب الطريقة القسط الثابت حسب ما نص عليه النظام المالي المحاسبي وهي:

قسط الإطفاء = تكلفة الأصل البشري / العمر الإنتاجي للأصل .

يتحدد العمر الإنتاجي المتوقع للمورد البشري كما تم حسابه في سنة 2021 بالعلاقة التالية :

العمر الإنتاجي = سن التقاعد - (سنة التوظيف - سن الميلاد)

الرجل = 60 - (سن التوظيف - سنة الميلاد)

المرأة = 55 - (سنة التوظيف - سنة الميلاد)

هكذا يتم تحديد العمر الإنتاجي للموارد البشرية لسنة 2022

بالنسبة لتكلفة الأصل البشري لكل مورد بشري فإنها تحدد بقسمة القيمة الإجمالية للتكاليف المرسمة على عدد الموارد البشرية و التي تساوي 15 بالنسبة لسنة 2022 كالتالي:

قيمة الاصل البشري الواحد = $5.573.615.00 / 15 = 371.574.33$ دج

وبجمع الأقساط السنوية للموارد البشرية يكون التسجيل المحاسبي لقسط الإطفاء .

يجدر الذكر بأنه قمنا برسملة تكاليف الموارد البشرية لسنة 2021 وسجلنا قسط الإطفاء الأول لسنة 2021 وعليه نسجل الأقساط الباقية حسب المدة المتبقية فيكون القسط الاجمالي لإطفاء الموارد البشرية لسنة 2022 يساوي الى مجموع قسط 2021 + قسط 2022:

$371.574.33 + 384.023,58 = 755.597.91$ دج

بجمع الأقساط السنوية للموارد البشرية يكون التسجيل المحاسبي للإطفاء ويكون القيد المحاسبي كمايلي :

الفصل الثاني : أهمية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في شركة توزيع الكهرباء و الغاز بالأغواط

حساب مدين	حساب دائن	البيــــــــان	المبلغ مدين	المبلغ دائن
2018/12/ 31				
681		مخصصات الاهتلاكات و المؤونات وخسائر القيم	755.597.91	
	2808	إهلاك الأصول البشرية		755.597.91

تسجيل قسط الإطفاء لسنة 2021 و 2022

جدول رقم (3) قائمة المركز المالي قبل و بعد إستخدام نموذج التكلفة التاريخية لمحاسبة الموارد البشرية
لسنة 2021

نسبة التغيير %	الفارق المسجلة	المبالغ الصافية بعد	المبالغ الصافية قبل	
		تطبيق النموذج	تطبيق النموذج	
		115.414.200.00	115.414.200.00	فارق بين الاقناء والمنتوج الإيجابي والسلبي
+100	+7.296.448.14	7.296.448.14	--	اصول بشرية
عدم وجود أثر		2.391.687.791.42	2.391.687.791.42	ارضي
		2.312.989.288.09	2.312.989.288.09	مباني
		9.976.090.139.77	9.976.090.139.77	تثبيات غينية اخرى
		10.7953890.495.72	10.795.389.495.72	تثبيات يجرى امتيازها
		0.00	0.00	تثبيات مالية
+0.05	+7.296.448.14	25.476.156.715.07	25.476.156.715. 07	مجموع الأصول غير الجارية
عدم وجود أثر		3.681.013.225.61	3.681.013.225.6 1	الزبائن
		6.288.271.950.21	6.288.271.950.2 1	مخزونات جارية
		1.391.490.814.49	1.391.490.814.4 9	المدينون الآخرون
		228.705.651.05	228.705.651.05	الضرائب و ماشبهها
		18.559.989.19	18.559.989.19	الأموال الموظفة والأصول المالية الآخري
		3.135.689.758.29	3.135.689.758.2 9	الخزينة

الفصل الثاني : أهمية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في شركة توزيع الكهرباء و الغاز بالأغواط

		14.743.731.388.84	14.743.731.388.84	مجموع الأصول الجارية
+0.06	+7.296.448.14	39.581.797.121.23	39.574.343.961.92	المجموع العام للأصول
				الخصوم
				رؤوس أموال الخاصة
عدم وجود		1.61.622.411.46	1.61.622.411.46	فوارق إعادة التقييم
اثر		0.00	0.00	نتيجة صافية
		-33.884.806.93	-33.884.806.93	رؤوس أموال أخرى /ترحيل من جديد
+0.07	+7.296.448.14	15.266.789.105.34	15.256.780.756.17	حساب الوحدات
+0.06	+7.296.448.14	17.394.526.709.87	17.384.518.360.70	مجموع الأموال الخاصة
عدم وجود		39.365.905.53	39.365.905.53	قروض وديون مالية
أثر		3.913.069.167.39	3.913.069.167.39	مؤونات ومنتجالت ثابتة مسيقا
عدم وجود		3.952.435.072.92	3.952.435.072.92	مجموع الخصوم غير الجارية
		792.453.345.20	792.453.345.20	موردون وحسابات ملحقة
		9.576.250.46	9.576.250.46	ضرائب
		215.123.720.80	215.123.720.80	ديون أخرى
		1.017.153.316.46	1.017.153.316.46	مجموع الخصوم الجارية

الفصل الثاني : أهمية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في شركة توزيع الكهرباء و الغاز بالأغواط

+0.05	+7.296.448.14	20.364.115.099.25	20.354.106.750.	مجموع عام الخصوم
			08	

من اعداد الطالبين حسب ميزانية الشركة لسنة 2021

جدول التالي يوضح الفروقات في قائمة المركز المالي:

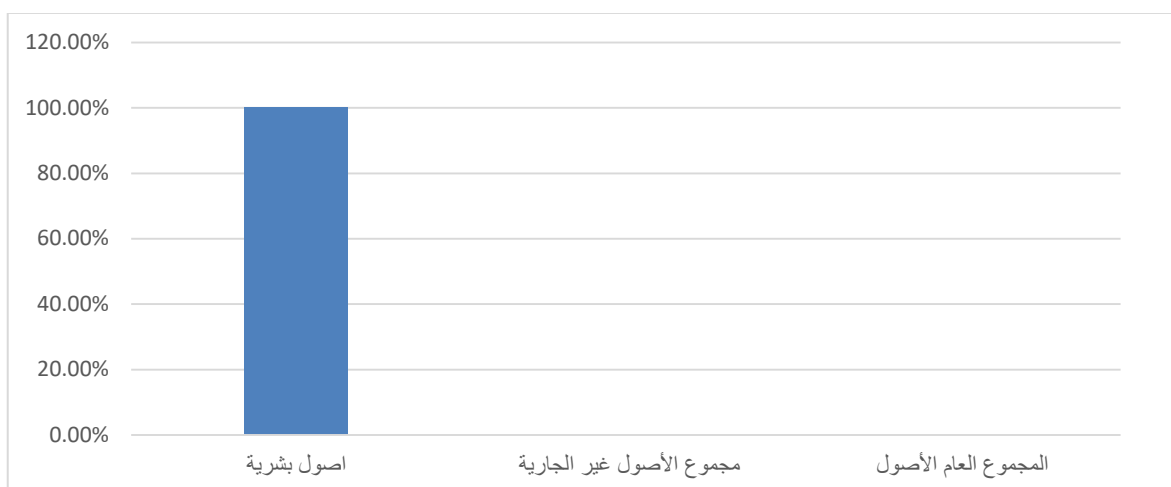
جدول رقم(4) : التغيير في عناصر قائمة المركز المالي بعد تطبيق نموذج التكلفة التاريخية لمحاسبة الموارد البشرية لسنة 2021

نسبة التغيير %	المبالغ الصافية بعد	المبالغ الصافية قبل	الأصول
	تطبيق النموذج	تطبيق النموذج	
+100	+7.296.448.14	--	اصول بشرية
+0.05	25.483.453.163.21	25.476.156.715.07	مجموع الأصول غير الجارية
+0.06	39.581.797.121.23	39.574.343.961.92	المجموع العام الأصول
الخصوم			
+0.07	15.266.789.105.34	15.256.780.756.17	حساب الوحدات
+0.06	17.394.526.709.87	17.384.518.360.70	مجموع الأموال الخاصة
+0.05	20.364.115.099.25	20.354.106.750.08	مجموع عام الخصوم

- من اعداد الطالبين حسب ميزانية الشركة لسنة 2021

من الشكل البياني، يتضح أن الأصول البشرية زادت بمقدار 100% نظراً لعدم تطبيق محاسبة الموارد البشرية، بينما نرى أن نسبة زيادة إجمالي الأصول غير الجارية وإجمالي الأصول العاملة تكاد تقترب من الصفر، وذلك بسبب ارتفاع قيمة الأصول المادية مثل الأراضي والمباني وغيرها من الحقوق، مما يجعل الأثر التأثير ضئيلاً

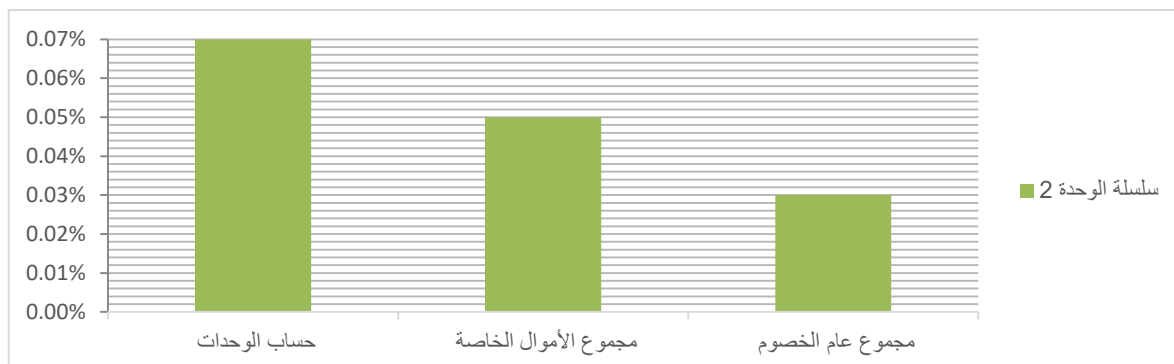
شكل رقم (7) التغيير في الأصول بعد إستخدام نموذج التكلفة التاريخية لسنة 2021



ب- التغيير في الخصوم :

من الشكل البياني، يتبين أن قيم الخصوم قد تغيرت بنسب متفاوتة. وقد بلغت نسبة التغيير في النتيجة الصافية 0.07% ونسبة ضئيلة تصل إلى 0.03% في المجموع الأموال الخاصة، وذلك بسبب قيمة كبيرة لعناصر رأس المال والمساهمات والملحقات الأخرى. بالإضافة إلى ذلك، ونسبة المجموع العام للخصوم 0.17%، وهي نسب ضئيلة نظراً للقيم العالية لعناصر الخصوم الأخرى.

شكل رقم (8): الفارق في الخصوم بعد إستخدام نموذج التكلفة التاريخية لسنة 2021



2-التغيير في قائمة الدخل:

من جدول رقم (4)، يمكننا ملاحظة التغيير الواضح في هذه القائمة بإضافة بند جديد يتعلق بالأصول البشرية. تم تقليل التكاليف المتعلقة بالموارد البشرية بمبلغ 7.296.448.14 دج، والذي يتم تحميله على المستخدمين، مما أدى إلى زيادة الفائض الإجمالي للاستغلال بنفس القيمة. كما زادت قيمة مخصصات الاهتلاك بمبلغ 384.023,58 دج، وهو القسط السنوي لتكاليف الأصول البشرية، مما أدى إلى زيادة النتيجة العملياتية بقيمة بنفس القيمة ، والتي تمثل قيمة الأصول البشرية بعد خصم القسط السنوي لها. وهذا بدوره يؤدي إلى ارتفاع النتيجة العادية قبل الضرائب بمقدار: 7.296.448.14+ و هو القيمة الصافية للمورد البشري بعد إستبعاد قسط الإطفاء السنوي و هي نفس الزيادة في النتيجة الصافية للأشطة العادية ذلك لأن الضرائب لا تعالج على مستوى وحدة الأغواط بل في الوحدة المركزية في البلدية.

جدول رقم (5) : قائمة الدخل قبل و بعد إستخدام نموذج التكلفة التاريخية لسنة 2021

البيان	المبالغ قبل	المبالغ بعد	الفروق	نسبة التغيير %
	تطبيق النموذج	تطبيق النموذج	المسجلة	
رقم الأعمال				عدم وجود أثر
تغيير المخزونات المنتجات المصنعة قيد صنع				
الأنتاج المثبت	5.643.298.236.56	5.643.298.236.56		
إعانات الاستغلال				
إنتاج السنة المالية	1.889.452.754.89	1.889.452.754.89		
المشتريات المستهلكة	28.077.314.52	28.077.314.52		
الخدمات الخارجية والإستهلاكات الأخرى	239.037.073.52	228.658.394.37	7.296.448.14	-0.0400
استهلاك السنة المالية	1.391.726.114.85	1.381.347.435.70	7.296.448.14	-0.0070
القيمة المضافة للاستغلال	497.726.640.04	508.105.319.19	7.296.448.14	+0.0200

الفصل الثاني : أهمية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في شركة توزيع الكهرباء و الغاز بالأغواط

أعباء المستخدمين		573.196.491.86	573.196.491.86	عدم وجود أثر
الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة		105.130.930.11	105.130.930.11	
الفائض الإجمالي عن الاستغلال	7.296.448.14	190.979.461.08	180.600.781.93	+0.0020
المنتجات العملية الأخرى		318.710.110.29	318.710.110.29	عدم وجود أثر
الأعباء العملية الأخرى		3.601.782.60	3.601.782.60	
مخصصات لإهلاك و المؤونات	+384.023,58	747.317.930.26	746.947.600.48	+0.0005
استرجاع خسائر القيم و المؤونات		20.568.190.00	20.568.190.00	عدم وجود أثر
النتيجة العملية	+384.023,58	746.563.438.73	747.947.600.48	+0.1340
المنتجات المالية				عدم وجود أثر
الأعباء المالية		66.695.210.87	66.695.210.87	
النتيجة المالية		66.695.210.87	66.695.210.87	
النتيجة العادية قبل الضرائب	+7.296.448.14	823.896.669.19	813.888.319.82	+0.0123
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية		5.643.298.236.56	5.643.298.236.56	عدم وجود أثر
الضرائب المؤجلة حول النتائج العادية				
النتيجة الصافية للأنشطة العادية	+7.296.448.14	823.896.669.19	813.888.319.82	+0.0123

من اعداد الطالبين حسب ميزانية الشركة لسنة 2021

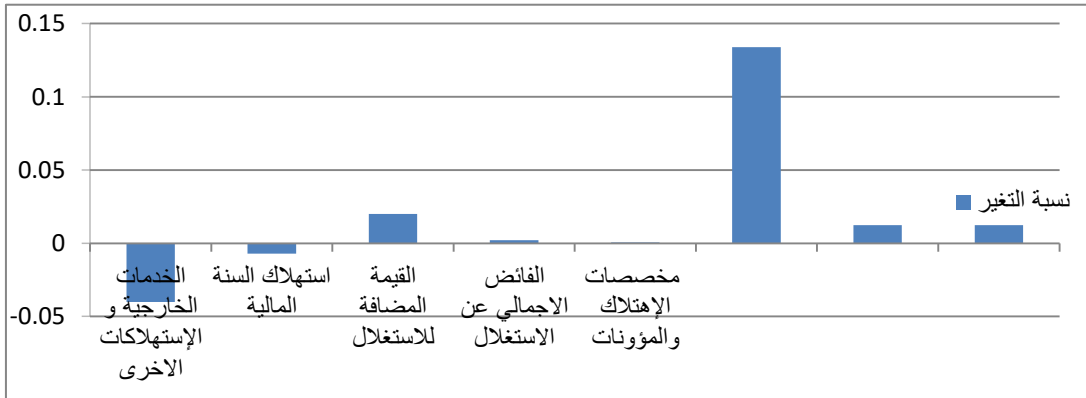
الجدول التالي يوضح التغيير الحاصل في قائمة الدخل بعد تطبيق نموذج التكلفة التاريخية :

جدول رقم(6) الفارق في قائمة الدخل بعد استخدام نموذج التكلفة التاريخية لسنة 2021

البيان	المبالغ الصافية قبل	المبالغ الصافية بعد	نسبة %
	تطبيق محاسبة الموارد البشرية	تطبيق محاسبة الموارد البشرية	
الخدمات الخارجية و الإستهلاكات الأخرى	228.658.394.37	7.296.448.14	-0.0400
استهلاك السنة المالية	1.391.726.114.85	1.381.347.435.70	-0.0070
القيمة المضافة للاستغلال	497.726.640.04	508.105.319.19	+0.0200
الفائض الاجمالي عن الاستغلال	180.600.781.93	190.979.461.08	+0.0020
مخصصات الإهلاك والمؤونات	746.947.600.48	747.317.930.26	+0.0005
النتيجة العملياتية	747.947.600.48	746.563.438.73	+0.1340
النتيجة العادية قبل الضرائب	813.888.319.82	823.896.669.19	+0.0123
النتيجة الصافية للأنشطة العادية	813.888.319.82	823.896.669.19	+0.0123

- من إعداد طالين بناء على ميزانية الشركة لسنة 2021

الشكل رقم(9) : التغيير في قائمة الدخل بعد استخدام نموذج التكلفة التاريخية لسنة 2021



من الواضح من الشكل البياني أدناه أن هناك تغييرات في قائمة الدخل بعد تطبيق محاسبة الموارد البشرية. يتضح أن البند الخاص بالخدمات الخارجية والاستهلاكات قد تناقص نظرًا لاعتبار المصروفات المنفقة على الموارد البشرية كأصول رأسمالية وليست نفقات عملية بنسبة تقترب من الصفر، يعود ذلك إلى صغر تلك التكاليف بالمقارنة مع التكاليف العامة، مما يؤدي أيضًا إلى انخفاض في استهلاك السنة المالية بنسبة تقارب النسبة الأولية، هذا بالطبع يؤدي إلى زيادة في القيمة المضافة للاستغلال والفائض الإجمالي عن الاستغلال بنسب متفاوتة ولكن تعتبر ضئيلة، تتراوح ما بين زيادة النتيجة العملياتية والنتيجة قبل الضرائب بنسبة ضئيلة جدًا، حيث بلغت 0.002 و 0.02% على التوالي. وقد زادت مخصصات الاهتلاك أيضًا بنسبة ضئيلة جدًا. وبما أنه لا توجد ضرائب، فقد زادت النتيجة الصافية بنفس النسبة، وهي 0.01%.

تغيير في عناصر القوائم المالية لسنة 2022: تعرض الجداول المالية لشركة سونلغاز الاغواط وتشمل قائمة المركز المالي (الأصول والخصوم) وقائمة الدخل. تم إعداد هذه الجداول باستخدام المحاسبة التقليدية، وتم استخدام نموذج التكلفة التاريخية لمحاسبة الموارد البشرية.

تغيير في قائمة بمركز المالي:

من خلال الجدول رقم (6) الموضح أدناه، يُلاحظ وجود زيادة في الأصول البشرية بمبلغ قدره 5.573.615.00 دج. وتم تسجيل تغيير في النتيجة الصافية بزيادة تبلغ 0.01%، حيث ارتفعت إلى 7.296.448.14 دج. تم تحديد هذا المبلغ ليمثل تكاليف الموارد البشرية للعامين 2020 و 2021، والتي تمت إدراجها لأول مرة في العام 2020. يُعبر هذا المبلغ عن القيمة الصافية لتكاليف الموارد البشرية المُسجلة بعد استبعاد القسط السنوي، والذي يُقدر بمبلغ 384.023,58 دج لعام 2020 و 371.574.33 دج لعام 2021. وقد أدى هذا إلى زيادة قيمة الأصول لعام 2021 إلى 23.205.673.464.97 دج. ويُلاحظ أيضًا زيادة في قيمة الخصوم بنفس المبلغ المُقدر بـ 1.722.833.14 دج. وتتجلى هذه الزيادة في حقوق الملكية في الحساب بين الوحدات، والتي تُعبر عنها بالفائض بين قيمة الأصول البشرية والقسط السنوي المطلوب لسدادها

جدول رقم (7) قائمة المركز المالي قبل و بعد إستخدام نموذج التكلفة التاريخية لسنة 2022

نسبة التغيير %	الفوراق المسجلة	المبالغ الصافية بعد	المبالغ الصافية قبل	
		تطبيق النموذج	تطبيق النموذج	
عدم وجود اثر				فارق بين الاقضاء والمنتوج الايجابي والسليبي
+70.38	+1.722.833.14	7.296.448.14	5.573.615.00	اصول بشرية
عدم وجود اثر		4.348.776.33	4.348.776.33	ارضي
		14.315.385.191.59	14.315.385.191.59	مباني
		1.434.120.718.86	1.434.120.718.86	تثبيات عينية اخرى
		3.963.275.550.60	3.963.275.550.60	تثبيات يجرى امتيازها
		0.00	0.00	تثبيات مالية
+0.02	+1.722.833.14	19.727.138.586.55	19.727.138.586.55	مجموع الأصول غير الجارية
عدم وجود اثر		1.582.868.065.91	1.582.868.065.91	الزبائن
		654.570.00	654.570.00	مخزونات جارية
		1.073.209.784.45	1.073.209.784.45	المدينون الآخرون
		161.046.167.64	161.046.167.64	الضرائب و ماشبهها
				الأموال الموظفة والأصول المالية الأخرى
		660.750.00	660.750.00	الخزينة
		3.478.534.878.42	3.478.534.878.42	مجموع الأصول الجارية
+0.03	+1.722.833.14	23.205.673.464.97	23.205.673.464.97	المجموع العام للأصول
				الخصوم
				رؤوس أموال الخاصة
عدم وجود اثر		161.622.411.46	161.622.411.46	فوراق إعادة التقييم
		0.00	0.00	نتيجة صافية
		33.884.806.93	33.884.806.93	رؤوس أموال أخرى /ترحيل من جديد
+0.04	+1.722.833.14	16.637.035.120.76	16.637.035.120.76	حساب الوحدات
+0.04	+1.722.833.14	16.771.817.179.96	16.764.772.725.29	مجموع الأموال الخاصة

الفصل الثاني : أهمية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في شركة توزيع الكهرباء و الغاز بالأغواط

عدم وجود أثر		46.099.792.17	46.099.792.17	قروض وديون مالية
		4.326.228.735.01	4.326.228.735.01	مؤونات ومنتجات ثابتة مسبقا
		4.372.328.527.18	4.372.328.527.18	مجموع الخصوم غير الجارية
		1.870.058.148.03	1.870.058.148.03	موردون وحسابات ملحقة
		9.789.737.55	9.789.737.55	ضرائب
		188.724.326.92	188.724.326.92	ديون أخرى
		2.068.572.212.50	2.068.572.212.50	مجموع الخصوم الجارية
+0.03	1.722.833.14	23.212.717.919.64	23.205.673.464.97	مجموع عام الخصوم

- من اعداد الطالبين حسب ميزانية الشركة لسنة 2022

الجدول التالي يوضح الفارق في قائمة المركز المالي بعد تطبيق نموذج التكلفة التاريخية لسنة 2022:

جدول رقم(8) : التغيير في عناصر قائمة المركز المالي بعد تطبيق نموذج التكلفة التاريخية لمحاسبة الموارد البشرية لسنة 2022

-بناء على ميزانية الشركة لسنة 2022

نسبة التغيير %	المبالغ الصافية بعد	7المبالغ الصافية قبل	الأصول
	تطبيق النموذج	تطبيق النموذج	
+70.38	5.573.615.00	-	اصول بشرية
+0.02	19.727.138.586.55	19.727.138.586.55	مجموع الأصول غير الجارية
+0.03	23.205.673.464.97	23.205.673.464.97	المجموع العام الأصول
			الخصوم
+0.04	16.637.035.120.76	16.637.035.120.76	حساب الوحدات
+0.04	16.771.817.179.96	16.764.772.725.29	مجموع الأموال الخاصة
+0.03	23.212.717.919.64	23.205.673.464.97	مجموع عام الخصوم

تغيير الأصول :

نلاحظ من البيان الذي قدمته، يبدو أن الأصول البشرية في شركة سونلغاز الاغواط قد زادت بنسبة 100+ بسبب عدم تطبيق محاسبة الموارد البشرية. يعني ذلك أنه لم يتم احتساب تكاليف الموارد البشرية بشكل صحيح في القوائم المالية الخاصة بالشركة. من ناحية أخرى، يبدو أن نسبة الزيادة في مجموع الأصول الغير جارية ومجموع الأصول العاملة تكاد تقترب من الصفر. يمكن أن يكون السبب وراء ذلك هو ارتفاع قيمة الأصول المادية مثل الأراضي والمباني وحقوق الملكية الأخرى التي تمتلكها الشركة. وبالتالي، يعني ذلك أن تأثير زيادة قيمة هذه الأصول على القوائم المالية يكون ضئيلاً. من المهم أن نلاحظ أنه من الأفضل تطبيق محاسبة الموارد البشرية بشكل صحيح للحصول على تقدير دقيق لتكاليف وقيمة الأصول البشرية في الشركة. يساعد ذلك في فهم الأثر الحقيقي للموارد البشرية على القوائم المالية واتخاذ القرارات المناسبة بشأن إدارة واستثمار هذه الموارد.

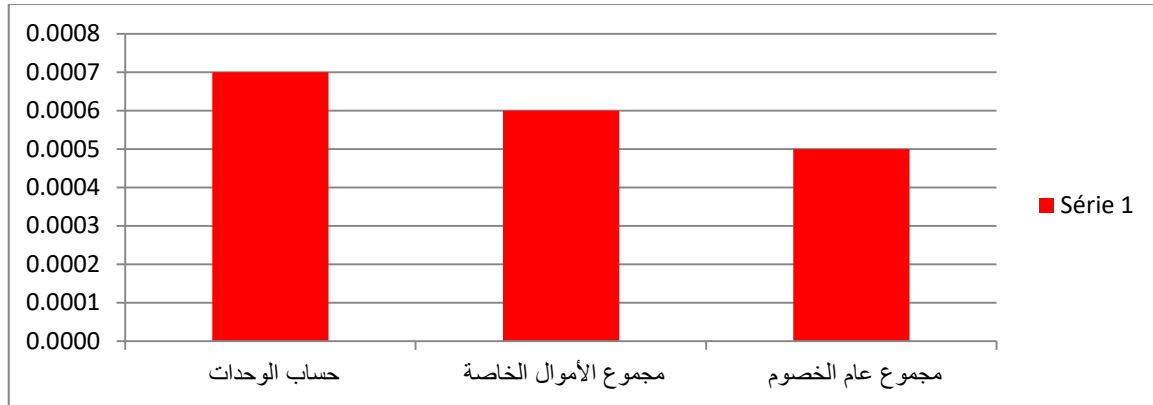
الشكل رقم (9) التغيير في الاصول بعد استخدام نموذج التكلفة التاريخية لسنة 2022



تغيير خصوم:

من البيان ، يبدو أن قيمة الخصوم في شركة سونلغاز الوادي تكاد تكون متقاربة وتتراوح بين 0.05% و 0.07%. يعني ذلك أن الزيادة في القيمة تمت بنفس النسبة، وهي النسبة التي تمت إضافتها إلى الحساب بين الوحدات. ويبدو أن هذه الزيادة تعكس الفائض في النتيجة الصافية للموارد البشرية بعد استهلاك التكاليف الخاصة بها. يعني ذلك أن قيمة الأصول البشرية بعد استهلاك التكاليف الخاصة بها قد تجاوزت قيمة الخصوم بالنسبة المذكورة. من المهم أن نلاحظ أن هذه المعلومات ليست كافية لتحليل الوضع المالي للشركة بشكل كامل. قد تكون هناك عوامل أخرى تؤثر في قيمة الخصوم والأصول الأخرى في القوائم المالية. لذلك، يُنصح بالاطلاع على المعلومات المالية الأخرى والتقارير المالية الكاملة لفهم الصورة الكاملة للتغيرات في الخصوم والأصول في الشركة.

الشكل رقم (10) الفارق في الخصوم بعد استخدام نموذج التكلفة التاريخية لسنة 2022



تغيير في قائمة الدخل:

في الجدول رقم(8) أدناه نلاحظ حصول تغيير الواضح أعلاه عن طريق إدراج بند جديد يهتم بأصول البشرية ، و ذلك من ناحية نقصان تكاليف متعلقة بموارد البشرية و المقدرة ب: 5.573.615.00 من إستهلاكات الأخرى ،لزيادة القيمة المضافة للإستغلال بنفس القيمة ، كما زادت قيمة مخصصات الأهلاك بقيمة : 371.574.33 دج الذي يمثل القسط السنوي لإطفاء تكاليف الأصول البشرية ، ما يزيد من قيمة النتيجة العمالتية بنفس القيمة ،وهذا بدوره يؤدي الى إرتفاع النتيجة العادية قبل الضرائب بمقدار : 10.008.349.37 دج هو القيمة الصافية للموارد البشرية بعد إستبعاد قسط الإطفاء السنوي، وهي نفس الزيادة في النتيجة الصافية للأنشطة العادية ذلك أن الضرائب لا تعالج علي مستوى وحدة الأغواط بل على مستوى الوحدة المركزية بالبلدية

بناءً على المعلومات التي قدمتها، يمكننا تلخيص النص على النحو التالي:

تم إدراج بند جديد في النص يتعلق بتكاليف الموارد البشرية وتأثيرها على النتائج المالية. تم تقدير تقليل تكاليف الموارد البشرية بمبلغ قدره 10.378.679.15 دج من تكاليف أخرى. يهدف هذا التخفيض إلى زيادة القيمة المضافة للاستغلال بنفس القيمة.

بالإضافة إلى ذلك، زادت قيمة مخصصات الأهلاك بمبلغ 370.329.78 دج والتي تمثل القسط السنوي لتكاليف الموارد البشرية. هذا يؤدي إلى زيادة قيمة النتيجة العمالتية بنفس القيمة. وبالتالي، يحدث زيادة في النتيجة العادية قبل الضرائب بمقدار 10.008.349.37 دج. هذا المبلغ هو القيمة الصافية للموارد البشرية بعد استبعاد القسط السنوي للتكاليف البشرية. يتم معاملة الضرائب على مستوى الوحدة المركزية بالبلدية وليس على مستوى وحدة الأغواط.

جدول رقم(9) قائمة الدخل قبل و بعد إستخدام نموذج التكلفة التاريخية لسنة 2022

نسبة التغيير %	الفوراق المسجلة	المبالغ بعد	المبالغ قبل	البيان
		تطبيق النموذج	تطبيق النموذج	
عدم وجود أثر				رقم الأعمال
				تغيير المخزونات المنتجات المصنعة قيد صنع
		5.643.298.236.56	6.095.719.933.63	الإنتاج المثبت
				إعانات الاستغلال
		1.889.452.754.89	1.659.946.565.70	إنتاج السنة المالية
		28.077.314.52	24.783.234.99	المشتريات المستهلكة
0.030	1.722.833.14	235.954.842.51	242.783.234.99	الخدمات الخارجية و الإستهلاكات الأخرى
0.030	1.722.833.14	1.398.643.883.84	1.453.362.377.55	استهلاك السنة المالية
+0.0353	+1.722.833.14	213.880.636.29	206.584.188.15	القيمة المضافة للاستغلال
عدم وجود أثر		573.196.491.86	700.717.291.06	أعباء المستخدمين
		105.130.930.11	120.090.010.88	الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة
+0.0120	+1.722.833.14	606.926.665.65	614.223.113.79	الفائض الإجمالي عن الاستغلال
عدم وجود أثر		318.710.110.29	201.420.410.97	المنتجات العملية الأخرى

الفصل الثاني : أهمية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في شركة توزيع الكهرباء و الغاز بالأغواط

		3.601.782.60	20.376.997.94	الأعباء العملية الأخرى
+0.0003	+755.597.91	767.550.485.72	766.928.162.47	مخصصات لإهلاك و المؤونات
عدم وجود أثر		20.568.190.00	179.946.064.33	استرجاع خسائر القيم و المؤونات
+0.0002	+755.597.91	1.184.237.806.59	1.183.615.483.34	النتيجة العملية
عدم وجود أثر				المنتجات المالية
		66.695.210.87	34.816.306.31	الأعباء المالية
		66.695.210.87	34.816.306.31	النتيجة المالية
+0.0058	+755.597.91	1.220.054.112.90	1.219.431.789.65	النتيجة العادية قبل الضرائب
عدم وجود أثر				الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية
				الضرائب المؤجلة حول النتائج العادية
			390.880.00	أعباء العناصر الغير العادية
+0.0058	+755.597.91	1.220.054.112.90	1.219.431.789.65	النتيجة الصافية للأنشطة العادية

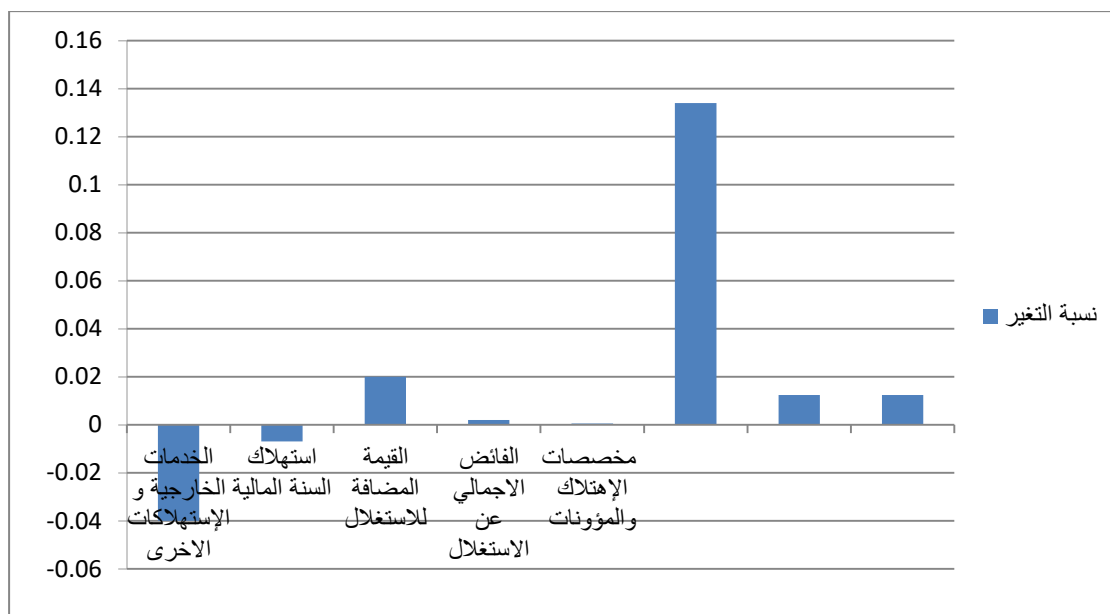
الجدول التالي يوضح التغيير الحاصل في قائمة الدخل بعد تطبيق نموذج التكلفة التاريخية :

جدول رقم(10) الفارق في قائمة الدخل بعد استخدام نموذج التكلفة التاريخية لسنة 2022

نسبة %	المبالغ الصافية بعد	المبالغ الصافية قبل	البيان
	تطبيق محاسبة الموارد البشرية	تطبيق محاسبة الموارد البشرية	
-0.0300	235.954.842.51	242.783.234.99	الخدمات الخارجية و الإستهلاكات الأخرى
-0.030	1.398.643.883.84	1.453.362.377.55	استهلاك السنة المالية
+0.0353	213.880.636.29	206.584.188.15	القيمة المضافة للاستغلال
+0.0120	606.926.665.65	614.223.113.79	الفائض الإجمالي عن الاستغلال
+0.0003	767.550.485.72	766.928.162.47	مخصصات الإهلاك والمؤونات
+0.0002	1.184.237.806.59	1.183.615.483.34	النتيجة العملياتية
+0.0058	1.220.054.112.90	1.219.431.789.65	النتيجة العادية قبل الضرائب
+0.0058	1.220.054.112.90	1.219.431.789.65	النتيجة الصافية للأنشطة العادية

-بناء على مقابلة مع رئيس مصلحة 2022

الشكل رقم(11) : التغيير في قائمة الدخل بعد استخدام نموذج التكلفة التاريخية لسنة 2022



الواضح من الشكل البياني أدناه رقم (11) التغييرات التي مست قائمة الدخل بعد تطبيق محاسبة الموارد البشرية حيث مست كل من بند الخدمات الخارجية والإستهلاكات 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 ، الأمر الذي يؤدي بالطبع إلى ارتفاع في القيمة المضافة للاستغلال وكذا الفائض الإجمالي عن الاستغلال بنسب متفاوتة ولكن ضئيلة تتراوح ما بين دراسة حالة للقياس المحاسبي للموارد البشرية في الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز بولاية الأغواط % 0.002 و 0.02 % ، في حين زادت مخصصات الإهلاك بنسبة ضئيلة جدا للقسط السنوي لسنة 2022، الأمر الذي زاد من النتيجة العملياتية ومن ثم النتيجة ما قبل الضرائب ، وبما أنه لا توجد ضرائب فبنفس النسبة تغيرت وزادت النتيجة الصافية %0.01

حالة حساب القيمة الاقتصادية للمورد البشري-صنف الإطارات :-

حساب القيمة الاقتصادية للمورد البشري-صنف الإطارات :-

$$\begin{aligned} \text{معدل العمر} &= \text{أعلى عمر} + \text{أدنى عمر} / 2 \\ &= \frac{60+28}{2} = 44 \end{aligned}$$

$$\text{معدل الأجر} = \text{أعلى أجر} + \text{أدنى أجر} / 2$$

$$273.500.00 = \frac{428.000.00+110.000.00}{2}$$

الفارق بين معدل الأعمار و سن التقاعد=60-44=16

$$(v) = \sum_{44}^{60} \frac{273.500.00 * 12 \text{ mois} * 16 \text{ ans}}{(1+0.02)^{60-44}}$$

$$(v) = \frac{52512.000.00}{(1+0.02)^{60-44}} + \frac{52512.000.00}{(1+0.02)^{60-45}} + \dots + \frac{52512.000.00}{(1+0.02)^{60-60}}$$

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 = 213 X 765.504.671.51 دج .

جدول رقم (11) حالة تطبيقية لحساب قسط الإطفاء و العمر الإنتاجي لسنة 2021

من إعداد الطلبة حسب الملاحق المقدمة

الرقم	سن التقاعد	سنة التوظيف	سنة الميلاد	العمر الانتاجي للمورد البشري	قاعدة الإطفاء	قسط الاطفاء
1	60	2021	1976	15	384.023,58	25601,57
2	60	2021	1984	23	384.023,58	16696,68
3	60	2021	1984	23	384.023,58	16696,68
4	60	2021	1979	18	384.023,58	21334,64
5	55	2021	1986	20	384.023,58	19201,18
6	60	2021	1978	17	384.023,58	22589,62
7	60	2021	1990	29	384.023,58	13242,19
8	60	2021	1985	24	384.023,58	16000,98
9	55	2021	1987	21	384.023,58	18286,84
10	60	2021	1993	32	384.023,58	12000,74
11	60	2021	1983	22	384.023,58	17455,62
12	55	2021	1983	17	384.023,58	22589,62
13	60	2021	1984	23	384.023,58	16696,68
14	60	2021	1982	21	384.023,58	18286,84
15	60	2021	1979	18	384.023,58	21334,64
16	60	2021	1988	27	384.023,58	14223,09
17	55	2021	1985	19	384.023,58	20211,78
18	60	2021	1980	19	384.023,58	20211,78
19	60	2021	1981	20	384.023,58	19201,18

جدول رقم (12) حالة تطبيقية لحساب قسط الإطفاء و العمر الإنتاجي لسنة 2022

الرقم	سن التقاعد	سنة التوظيف	سنة الميلاد	العمر الإنتاجي للمورد البشري	قاعدة الإطفاء	قسط الاطفاء
1	60	2022	1983	21	371 574,33	17694,01
2	60	2022	1983	21	371 574,33	17694,01
3	55	2022	1993	26	371 574,33	14291,32
4	55	2022	1993	26	371 574,33	14291,32
5	60	2022	1983	21	371 574,33	17694,017
6	60	2022	1983	21	371 574,33	17694,01
7	55	2022	1992	25	371 574,33	14862,97
8	60	2022	1993	31	371 574,33	11986,27
9	55	2022	1994	27	371 574,33	13762,01
10	60	2022	1986	24	371 574,33	15482,26
11	60	2022	1985	23	371 574,33	16155,4
12	60	2022	1991	29	371 574,33	12812,9
13	55	2022	1986	19	371 574,33	19556,54
14	60	2022	1984	22	371 574,33	16889,74
15	60	2022	1988	26	371 574,33	14291,32

خلاصة الفصل:

حاولنا في هذا الفصل إجراء الدراسة التطبيقية على شركة توزيع الكهرباء والغاز بولاية الأغواط بهدف معرفة إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية على الشركة من خلال استخدام طريقة التكلفة التاريخية في تقييم الموارد البشرية التي تعتمد على التكلفة، 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 الشركة تحت بند التثبيات المعنوية، في حساب خاص بالأصول البشرية، قد مكن الشركة 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 و موثوقية ومعبرة بصدق عن الوضعية المالية للشركة.

استناداً إلى النتائج التي توصلنا إليها من الدراسة، يمكن الاستدلال بأن طريقة التكلفة التاريخية هي الأكثر توافقاً مع الحقائق عندما يتعلق الأمر بتقييم الموارد البشرية وتحسين جودة التقارير المالية و بالتالي، فإن استخدام هذه الطريقة مفيد ومناسب للشركات التي ترغب في تحسين إدارة الموارد البشرية وتقييمها بشكل أكثر دقة.

الختامة

الخاتمة :

جاءت محاسبة الموارد البشرية لتغيير المفاهيم التي تعرف الموارد البشرية فيما مضى والنظرة المحدودة التي كان ينظر إليها المحاسبين والاقتصاديين، فأهمية الموارد البشرية لم يعد موضوع شك أو نقاش يتمحور موضوع دراستنا حول أثر القياس المحاسبي على محاسبة الموارد البشرية وأثرها على مصادر البيانات المالية وعلى هذا الأساس فقد جاءت دراستنا للبحث في الإشكالية التالية:

كيف يساهم تطبيق محاسبة الموارد البشرية في تحسين نوعية المعلومات المفصح عنها في مؤسسة توزيع الكهرباء و الغاز- فرع الاغواط- وذلك انطلاقاً من فرضيات الدراسة الثلاث التي قمنا بوضعها، ليكون أهم ما توصلنا إليه من خلال دراستنا ما يلي:

أولاً: نتائج اختبار الفرضيات.

محاسبة الموارد البشرية هي عملية قياس وإفصاح تساهم في اتخاذ القرارات بشأن المورد البشري في المؤسسة.

من خلال النتائج المتوصل إليها. حتى تقوم المحاسبة عن الموارد البشرية بدورها على أكمل وجه لا بد أن يقدم المختصون وسائل جديدة مبتكرة تتناسب مع المتغيرات والاحتياجات الجديدة والمتزايدة والتي ترسخ الحاجة إلى نظام محاسبي شامل يضمن تدفق معلومات عن الموارد المالية والبشرية للمؤسسة ضمن قوائم مالية أقرب للموضوعية وأكثر انسجاماً مع القياس المحاسبي والتي تؤثر في أعمالها بشكل كبير. يؤدي تطبيق محاسبة الموارد البشرية إلى إحداث تغيرات جوهرية إيجابية هيكلية ورقمية في القوائم المالية (الميزانية) بشركة توزيع الكهرباء و الغاز فرع -الاعواط-، حيث يسمح تطبيق محاسبة الموارد البشرية بتحسين درجة القياس المحاسبي و الإفصاح المحاسبي عن حقيقة قيمة الموارد المستخدمة من طرف المؤسسة بما في ذلك الموارد البشرية، وكذا النتيجة الحقيقية للدورة المالية وهو ما يؤكد صحة فرضية الدراسة.

ثانياً: عرض نتائج الدراسة :

تتضمن خاتمة النتائج المتوصل إليها بشقها النظري والتطبيقي تختلف النظرة المحاسبية عن الموارد البشرية في المؤسسات والشركات بدرجات متفاوتة تبعاً لمدى اعتماد المؤسسة على العنصر البشري، لذا يعتبر تطبيق المحاسبة عن الموارد البشرية أمراً نسبياً متعلق بمدى أهمية العنصر البشري في المؤسسة.

- إن عملية قياس الأفراد وفقا لمحاسبة الموارد البشرية تقتض بقاء الأفراد بالمؤسسة ووضع مسار محدد للتطور الوظيفي للأفراد مع مراعاة سياسات التقاعد واحتمالية مغادرة العمل في أي وقت، وتطبيق ذلك في الواقع العلمي يعتبر أمرا صعبا .

- بصفة عامة فإن النموذج القائم على التكلفة التاريخية يعد في الوقت الراهن النموذج الأنسب مع المحاسبية الحالية وطرق عرض القوائم المالية.

- يمكن تطبيق محاسبة الموارد البشرية في ظل المعيار المحاسبي الدولي رقم 38 الخاص بالأصول الغير ملموسة، فإلى جانب العلامات التجارية والممتلكات وغيرها يمكن اعتبار المورد البشري كأصل غير الأنظمة الواقع العلمي يعتبر أمرا صعبا .ملموس.

- من الرغم من أن لكل نموذج من نماذج قياس الموارد البشرية مزاياه وعيوبه الخاصة، وأن العديد من النماذج قد جاءت بهدف تجنب النقائص التي كانت في النماذج التي سبقها إلا أنه ولغاية الوقت الراهن لم يتم الاتفاق على نموذج محدد يتم اعتماده لقياس او الافصاح عن الموارد البشرية نظرا لكثرة المتغيرات المتعلقة بهذا العنصرين، والتي تساهم في تحديد قيمته، بالإضافة إلى أن منها ما يصعب تقديره أو التنبؤ به والتحكم فيه، مما جعل البحوث لا تزال مستمرة بهدف إيجاد أسلوب متكامل للقياس والافصاح المحاسبي لهذا العنصرين الهامين.

ثالثا التوصيات :

في ضوء النتائج السابقة يمكن الأخذ بالتوصيات التالية :

- نصح بتبني طريقة التكلفة التاريخية كوسيلة لقياس الموارد البشرية، فهي تتمتع بالموضوعية والسهولة في التطبيق، وتتوافق مع المبادئ المحاسبية
- ضرورة إصدار معيار يهتم بمحاسبة الموارد البشرية.
- إعطاء فرصة للمحاسبين بأن يمارسوا دورهم في توفير معلومات لمعالجة محاسبة الموارد البشرية، حيث ينبغي الاهتمام بالدرجة الأولى على المعلومات المالية المرتبطة بمحاسبة الموارد البشرية

- ينبغي على المؤسسات والشركات تحسين مستوى الإفصاح المحاسبي المتعلق بالموارد البشرية، يجب أن تكون التقارير المالية شاملة وشفافة بشأن التكاليف والقيمة المضافة للموارد البشرية، وكذلك تفاصيل المعلومات الأخرى ذات الصلة
- يجب أن يتم الإفصاح بما يتوافق مع المعايير المحاسبية المعترف بها دولياً. يجب على المؤسسات والشركات اتباع المعايير المحاسبية المناسبة لقياس وتقييم الموارد البشرية
- إنشاء إدارة متخصصة في المحاسبة عن الموارد البشرية لتسهيل عملية توفير المعلومات بخصوص المورد البشري وتحسين اتخاذ القرارات بشأنه
- ضرورة إصدار قوانين اقتصادية ومالية تحث على اعتبار الموارد البشرية أصل من أصول المنشأة الزامية ظهوره في القوائم المالية.

ربعا : افاق الدراسة :

في الأخير لا يجدر القول بأننا أحطنا بكل جوانب الموضوع وهذا راجع لعجزنا أو لضعفنا الذي لا يخلو منه أي جهد بشري أو بسبب عدم توفر المعلومات اللازم لتدعيم بحثنا، ورغم ذلك فإننا نعتبر هذا البحث محاولة لإعطاء قيمة مضافة ولو بسيطة للطلبة والباحثين من خلال الاستفادة منه في دراستهم المستقبلية، وننهي بحثنا هذا بطرح بعض المواضيع التي قد تكون مفيدة وقابلة للدراسة مستقبلا

- تطبيق نموذج للمحاسبة عن الموارد البشرية في ظل استخدام التكنولوجيا.
- أثر القياس المحاسبي على إضفاء المصداقية والشفافية على القوائم المالية.
- تقييم جودة وشمولية الإفصاح المحاسبي للموارد البشرية .

مدى فعالية القياس المحاسبي باستخدام التكلفة التاريخية

المصادر و المراجع

قائمة المصادر والمراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية :

1- الكتب :

- 1) محمد أبو نصر مدحت، إدارة و تنمية الموارد البشرية،(القاهرة : مجموعة النيل العربية،2007)
- 2) لعبيي البوعلي، وليد ناجي الحياي، محاسبة الموارد البشرية ط1،(عمان: مركز الكتاب الأكاديمي،2015)
- 3) علي عبد الله شاهين، النظرية المحاسبية إطار فكري تحليلي و تطبيقي،(غزة: مكتبة افاق للطباعة و النشر،2011)
- 4) وليد ناجي الحياي ، نظرية المحاسبة،(من منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدانمارك،2007)
- 5) سيد عطا الله السيد، لمفاهيم المحاسبية الحديثة ، دار الراجحة للنشر والتوزيع ،ط1، عمان،2009،صفحة 182.
- 6) طلال الحجاوي و سالم الزوبعي، القياس المحاسبي و محدداته و إنعكاسها على الرأي مراقب الحسابات، دار اليازوري للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن،2014.

2- الأطروحات و الرسائل الجامعية

- 1) محاضرة مفهوم محاسبة الموارد البشرية و فروضها د.برحال عبد الوهاب مقياس محاسبة الموارد البشرية ، تخصص إدارة الموارد البشرية .
- 2) جمال أحمد الدوري ،إسماعيل يحي التكريتي ، نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية (دراسة مقدمة لتصميم نظام محاسبة الموارد البشرية في المنظمة)، جامعة عمان الأهلية ، كلية العلوم الإدارية و المالية ،2010،
- 3) زيوش الخير، قندوز محمد، دور محاسبة الموارد البشرية في رفع الأداء المالي ، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة ،2020-2021،
- 4) أيمن عبد الله محمد أبوبكر ،مدى لإهتمام الإدارة بالمحاسبة عن تكلفة الموارد البشرية بالمصارف ، جامعة أبوظبي العين – الإمارات العربية المتحدة.

- (5) فضل كمال سالم (2008) رسالة ماجستير، و الموسومة تحت عنوان: مدى أهمية القياس و الأفضاح المحاسبي عن التكلفة الموارد البشرية و أثره على إتخاذ القرارات المالية – دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة في قطاع غزة -، رسالة ماجستير في محاسبة و التمويل، الجامعة الإسلامية بغزة،

3- المجالات

- (1) رشا حمادة ، القياس و الإفصاح المحاسبيين الموارد البشرية و أثره عن القوائم المالية ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية و القانونية ، المجلد الثامن عشر ، العدد الأول، سوريا: دمشق، 2002.
- (2) د.سعيداني نبيلة ، الأساليب و النماذج المستخدمة في محاسبة الموارد البشرية، جامعة باتنة 1 حاج لخضر ،مجلة الإقتصاد الصناعي ، العدد12(2) جوان ، 2017 .
- (3) هجيرة بوزوينة، مسعود دراوسي ،القياس و الإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشري و أثره على إتخاذ القرارات ب المؤسسات الجزائرية مجلة الأبحاث الاقتصادية -المجلد 15، العدد: 01، 2020 .
- (4) خلف الله بن يونس، أهمية الأفضاح و القياس المحاسبي في القوائم المالية في ظل النظام المالي المحاسبي (scf) و أثره على الممارسات المحاسبية في المؤسسات الإقتصادية، مجلة الدراسات المالية المحاسبية و الإدارية، جامعة أفلو، الجزائر، العدد07، 2017

4- الملتقيات

- (1) نادية عبد الحليم ، إطار مقترح لنظام المعلومات محاسبية للموارد البشرية كمدخل للتنمية ، المؤتمر العلمي السنوي 15، التنمية البشرية في الوطن العربي ،كلية التجارة ،جامعة المنصورة ،1999.

5- المواقع

- (1) خصائص الموارد البشرية ، نقلا عن: <http://mawdoo3.com> .
- (2) خصائص الموارد البشرية المتوافقة مع المنافسة، نقلا عن: <http://www.abahe.co.uk/human-resources-managment-enc/60646-human-resource-properties-compatible-with-comretition.html>
- (3) محاسبة الموارد البشرية نقلا عن . : https://acc-jordan.blogspot.com/2019/10/blog-post_59.html
- (4) مفهوم الموارد البشرية نقلا عن : <https://hrddiscussion.com/hr42219.html>
- (5) صعوبات القياس المحاسبي: <http://www.aspu.edu.sy/laravel-filemanager/files>

ثانيا : المراجع باللغة الأجنبية :

- 1) Porwal L.S., 1993, Accounting Theory, Tata Mc Graw Hill publishing co., N. Delhi,
- 2) Kumar, Depak, 2002, Human Resource planning, Excel Book, N.Delhi,
- 3) De jean-louis Magakian , Chirstoph barmeyer,Xavier Bouziat,Alberic Hounounou 50,fiches pour comprendre la gestion strategique des ressources humaines , Editions breal.france ,2003,

الملاحق

الملاحق :

العمر الإنتاجي و قسط الإطفاء لسنة 2022 :

الرقم	سن التقاعد	سنة التوظيف	سنة الميلاد	العمر الإنتاجي للمورد البشري	قاعدة الإطفاء	قسط الاطفاء
1	60	2022	1983	21	371 574,33	17694,01
2	60	2022	1983	21	371 574,33	17694,01
3	55	2022	1993	26	371 574,33	14291,32
4	55	2022	1993	26	371 574,33	14291,32
5	60	2022	1983	21	371 574,33	17694,017
6	60	2022	1983	21	371 574,33	17694,01
7	55	2022	1992	25	371 574,33	14862,97
8	60	2022	1993	31	371 574,33	11986,27
9	55	2022	1994	27	371 574,33	13762,01
10	60	2022	1986	24	371 574,33	15482,26
11	60	2022	1985	23	371 574,33	16155,4
12	60	2022	1991	29	371 574,33	12812,9
13	55	2022	1986	19	371 574,33	19556,54
14	60	2022	1984	22	371 574,33	16889,74
15	60	2022	1988	26	371 574,33	14291,32

GSP	Tranches Ages	Tranches anciennetés									
		202 2	2018- 2020	2013- 2017	2008- 2012	2003- 2007	1998- 2002	1993- 1997	1991- 1992	199 0	TOT AL
Cadre	1998	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
	1993- 1997	0	1	0	0	0	0	0	0	0	1
	1988- 1992	1	0	15	1	0	0	0	0	0	17
	1987- 1983	0	0	14	6	3	0	0	0	0	23
	1982- 1978	0	0	5	9	38	1	0	0	0	53
	1972- 1986	0	0	1	5	27	1	1	0	0	35
	1972- 1968	0	0	3	3	9	8	2	1	0	26
	1967- 1963	0	0	0	0	3	1	1	0	3	8
	1962	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1
Total Cadre		1	1	38	24	80	11	4	1	4	164
Maîtrise	1998	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
	1993- 1997	0	1	1	0	0	0	0	0	0	2
	1988- 1992	0	1	31	0	0	0	0	0	0	32
	1987- 1983	0	1	39	9	1	0	0	0	0	50
	1982- 1978	1	0	15	29	16	0	0	0	0	61
	1972- 1986	0	0	3	13	15	0	5	2	0	38
	1972- 1968	0	0	0	14	12	0	4	1	1	32
	1967- 1963	0	0	0	0	0	2	0	3	8	13
	1962	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1
Total Maitrise		1	3	89	65	44	2	9	6	10	229

Exécution	1998	1	0	0	0	0	0	0	0	0	1
	1993-1997	14	3	10	0	0	0	0	0	0	27
	1988-1992	9	11	22	3	0	0	0	0	0	45
	1987-1983	2	13	29	9	1	0	0	0	0	54
	1982-1978	1	6	25	10	1	1	0	0	0	44
	1972-1986	2	8	8	11	5	5	1	0	0	40
	1972-1968	2	0	2	5	1	4	3	1	1	19
	1967-1963	0	0	0	0	1	4	2	0	2	9
	1962	0	0	0	0	0	1	0	0	0	1
Total Exécution		31	41	96	38	9	15	6	1	3	240
Total général		33	45	223	127	133	28	19	8	17	633

العمر الإنتاجي و قسط الإطفاء لسنة 2021 :

الرقم	سن التقاعد	سنة التوظيف	سنة الميلاد	العمر الإنتاجي للمورد البشري	قاعدة الإطفاء	قسط الإطفاء
1	60	2021	1976	15	384.023,58	25601,57
2	60	2021	1984	23	384.023,58	16696,68
3	60	2021	1984	23	384.023,58	16696,68
4	60	2021	1979	18	384.023,58	21334,64
5	55	2021	1986	20	384.023,58	19201,18
6	60	2021	1978	17	384.023,58	22589,62
7	60	2021	1990	29	384.023,58	13242,19
8	60	2021	1985	24	384.023,58	16000,98
9	55	2021	1987	21	384.023,58	18286,84
10	60	2021	1993	32	384.023,58	12000,74
11	60	2021	1983	22	384.023,58	17455,62
12	55	2021	1983	17	384.023,58	22589,62
13	60	2021	1984	23	384.023,58	16696,68
14	60	2021	1982	21	384.023,58	18286,84
15	60	2021	1979	18	384.023,58	21334,64
16	60	2021	1988	27	384.023,58	14223,09
17	55	2021	1985	19	384.023,58	20211,78
18	60	2021	1980	19	384.023,58	20211,78
19	60	2021	1981	20	384.023,58	19201,18