جامعة يحيى فارس بالمدية
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة

العنوان

دراسة إمكانية تقييم المورد البشري والاعتراف به على مستوى المؤسسة

دراسة حالة مؤسسة سونلغاز لولاية - المدية -

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة
تخصص: محاسبة

من إعداد الطالبين:
- خزناجي زينب
- كوردالي معاذ

تحت إشراف:
- الأستاذ حناشي مصطفى

أعضاء لجنة المناقشة

الاسم واللقب	الصفة	الجامعة
د. بوعرار شمس الدين	رئيسا	يحيى فارس بالمدية
أ. حناشي مصطفى	مشرفا ومقررا	يحيى فارس بالمدية
د. باصور رضوان	مناقشا	يحيى فارس بالمدية

السنة الجامعية: 2019 - 2020

جامعة يحيى فارس بالمدية
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة

العنوان

دراسة إمكانية تقييم المورد البشري والاعتراف به على مستوى المؤسسة

دراسة حالة مؤسسة سونلغاز لولاية - المدية -

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة
تخصص: محاسبة

من إعداد الطالبين:
- خزناجي زينب
- كوردالي معاذ

تحت إشراف:
- الأستاذ حناشي مصطفى

أعضاء لجنة المناقشة

الاسم واللقب	الصفة	الجامعة
د. بوعرار شمس الدين	رئيسا	يحيى فارس بالمدية
أ. حناشي مصطفى	مشرفا ومقررا	يحيى فارس بالمدية
د. باصور رضوان	مناقشا	يحيى فارس بالمدية

السنة الجامعية: 2019 - 2020


بسم الله الرحمن الرحيم

كلمة شكر وامتنان

الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات والصلاة والسلام على رسوله الكريم ومن تبعه بإحسان إلى يوم الدين.

الشكر الجزيل والحمد الكثير لله العلي القدير الذي وفقنا وأعاننا على إتمام هذا العمل المتواضع.

يقول النبي صلى الله عليه سلم: " من لا يشكر الناس لا يشكر الله "

نتوجه بجزيل الشكر والامتنان إلى كل من ساعدنا من قريب أو من بعيد على انجاز هذا العمل وفي تذليل ما واجهناه من صعوبات، ونخص بالذكر الأستاذ المشرف مصطفى حناشي الذي لم يبخل علينا بتوجيهاته ونصائحه القيمة كما نشكر أيضا الأستاذ كمال مولوج على النصائح التي وجهها إلينا.

كما لا يفوتنا شكر كل موظفي مديرية توزيع الكهرباء والغاز لولاية المدية خاصة الأستاذ ساسان الذي ساعدنا على إتمام هذا العمل.

ولنا جزيل الشكر، الاحترام والتقدير للسادة الأفاضل أعضاء لجنة المناقشة على ما بذلوه من جهد في قراءة رسالتنا المتواضعة، وعلى ما أبدوه من مقترحات ونصائح قيمة بما يثري هذه الرسالة.

ولا يفوتنا أن نتوجه بالشكر والتقدير إلى كل من قدم لنا المساعدة أو ساهم في إبداء النصح والمشورة في مسيرتنا العلمية، فجزاكم الله كل خير.

إهداء

إلى التي جعل الله الجنة تحت قدميها ..... أمي الغالية

إلى من تعب في هذه الحياة من أجل راحتي ..... أبي العزيز

إلى سندي في هذه الحياة إخوتي الأعزاء ..... خولة وعلاء الدين

إلى زميلتي في هذا المشوار ..... زينب خزناجي

إلى كل الأصدقاء والزملاء وكل من ساعدني في إنجاز هذا العمل

إلى كل من نسيهم قلمي وتذكرهم قلبي اهدي هذا العمل المتواضع

معاذ كوردالي

إهداء

إلى من أفضلها على نفسي و لم لا، فلقد ضحت من أجلي

ولم تدَّخر جُهدًا في سبيل إسعادي على الدَّوام

أمي الحبيبة

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

صاحب الوجه الطيب، والأفعال الحسنة، فلم يبخل عليَّ طيلة حياته

والدي العزيز

إلى من بوجودها اكتسب قوة ومحبة لا حدود لها

أختي كريمة

إلى من يحملون في عيونهم ذكريات طفولتي

إخوتي عبد الرزاق وعبد المعين

إلى من عمل معي بكد بغية إتمام هذا العمل

زميلي معاذ

إلى أصدقائي، وجميع من وقفوا بجواري وساعدوني بكل ما يملكون

إلى أساتذتي الكرام وكل رفقاء الدراسة، أقدم لكم هذا البحث.

زينب خزناجي

الملخص

الملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى بيان طريقة للقيام بعملية القياس المحاسبي للمورد البشري من خلال تبيين أهمية العنصر البشري ومكانته في المؤسسة، كما هدفت أيضا إلى إبراز مختلف المفاهيم المتعلقة بمحاسبة الموارد البشرية، وكذا مدى إمكانية اعتبار المورد البشري أصلا من أصول المؤسسة.

ومن أجل تحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، حيث سنوضح من خلال هذا المنهج مختلف المفاهيم المتعلقة بمحاسبة الموارد البشرية، ومختلف طرق القياس المحاسبي للموارد البشرية، أما الجانب الميداني فقد اعتمدنا على منهج دراسة الحالة لإسقاط الجانب النظري على ميدان الدراسة المتمثل في "مديرية توزيع الكهرباء والغاز لولاية المدية".

وعليه من أجل جمع المعلومات والبيانات اعتمدنا على مجموعة من المراجع المتمثلة في: الكتب، المذكرات، المجلات، الملتقيات الدولية، بالإضافة إلى المقابلة الشخصية مع رئيس مصلحة المحاسبة والمالية لمديرية توزيع الكهرباء والغاز لولاية المدية.

ومن أبرز النتائج المتوصل إليها نذكر:

- محاسبة الموارد البشرية هي أداة لقياس البيانات المتعلقة بالموارد البشرية.
- يمكن إظهار عنصر الموارد البشرية في القوائم المالية لأنها استوفت شروط اعتبارها أصلا من أصول المؤسسة.
- هناك العديد من النماذج المتعلقة بعملية القياس المحاسبي للموارد البشرية إلا أنه وإلى حد الآن لم يتم الاتفاق على نموذج معين نظرا لكثرة المتغيرات المتعلقة بالمورد البشري وصعوبة قياسها.

الكلمات المفتاحية:

الموارد البشرية، محاسبة الموارد البشرية، القياس المحاسبي للموارد البشرية.

résumé

Cette étude visait à démontrer une façon de procéder à la mesure comptable de la ressource humaine en démontrant l'importance et la position de l'élément humain dans l'entreprise, ainsi qu'à mettre en évidence les différents concepts liés à la comptabilité des ressources humaines, ainsi que la mesure dans laquelle la ressource humaine peut être considérée comme un atout de l'entreprise.

Afin d'atteindre les objectifs de l'étude, l'approche analytique descriptive a été utilisée, où nous expliquerons à travers cette approche les différents concepts liés à la comptabilité des ressources humaines, et les différentes méthodes de mesure comptable des ressources humaines, tandis que le côté champ de terrain nous avons adopté la méthode d'étude de cas pour abandonner l'aspect théorique du domaine d'étude représenté par la Direction de la distribution de l'électricité et du gaz de l'État de Médéa

Afin de recueillir des informations et des données, nous nous sommes appuyés sur un ensemble de références: livres, notes, magazines, rencontres internationales, ainsi qu'un entretien avec le chef du département comptabilité et finances de la Direction de la distribution de l'électricité et du gaz de l'Etat de Médée.

Voici quelques-unes des conclusions les plus notables:

- La comptabilité des ressources humaines est un outil de mesure des données sur les ressources humaines.
- La composante ressources humaines peut être indiquée dans les états financiers parce qu'elle a satisfait aux

exigences de sa priseen compte initiale des actifs de l’entreprise.

- Il existe de nombreux modèles pour le processus de mesure de la comptabilité des ressources humaines, mais jusqu’à présent, aucun modèle particulier n’a été convenu en raison du grand nombre de variables liées aux ressources humaines et de la difficulté de les mesurer.

Mots-clés:

Ressources humaines, comptabilité des ressources humaines, mesure comptable des ressources humaines.

abstract:

This study aimed to show a method for carrying out the process of accounting measurement for the human resource by showing the importance of the human element and its position in the organization, and it also aimed to highlight the differents concepts related to human resources accounting, and if the human resource can be considered an enterprise asset

In order to achieve the objectives of the study, the descriptive and analytical approach was used. Through this approach, we will explain the differents concepts related to human resources accounting, and the various methods of accounting measurement for human resources. As for the field side, we have relied on the case study approach to project the theoretical aspect to the field of study represented by the “Directorate Distribution of electricity and gas for the state of Medea.

Therefore, in order to collect information and data, we relied on a set of references represented in: books, notes, magazines, international forums, in addition to a personal interview with the head of the Accounting and Finance Department of the Directorate of Electricity and Gas Distribution in the state of Medea.

Among the findings, we mention:

- Human resource accounting is a tool for measuring human resource related data.
- The human resources component can be shown in the financial statements because it fulfills the conditions to be considered an asset of the enterprise.

- There are many models related to the process of accounting measurement of human resources, but until now there has been no agreement on a specific model due to the large number of variables related to human resources and the difficulty of measuring them.

key words:

Human resources, human resource accounting, human resource accounting measurement.

قائمة المحتويات

العنوان	الصفحة
البسملة	
كلمة شكر وامتنان	
الإهداء	
الملخص	
قائمة المحتويات	
قائمة الأشكال	
قائمة الجداول	
مقدمة عامة	**أ-خ**
الفصل الأول: الإطار العام لمحاسبة الموارد البشرية	**8-36**
تمهيد	8
المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للموارد البشرية كأصل من الأصول	9
المطلب الأول: ماهية الموارد البشرية	9
الفرع الأول: تعريف الموارد البشرية	9
الفرع الثاني: أهمية الموارد البشرية	10
الفرع الثالث: خصائص الموارد البشرية	11
المطلب الثاني: المورد البشري كأصل غير ملموس	12
الفرع الأول: تعريف الأصول وأنواعها	12
الفرع الثاني: معايير الاعتراف المحاسبي بالأصول البشرية	15
الفرع الثالث: مدى انطباق مقومات الأصول على الموارد البشرية	17
المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي لمحاسبة الموارد البشرية	20
المطلب الأول: مفهوم محاسبة الموارد البشرية وتطورها التاريخي	20
الفرع الأول: مفهوم محاسبة الموارد البشرية	20
الفرع الثاني: تطور التاريخي لمحاسبة الموارد البشرية	22
المطلب الثاني: أهداف وأهمية محاسبة الموارد البشرية	23
الفرع الأول: أهداف محاسبة الموارد البشرية	23
الفرع الثاني: أهمية محاسبة الموارد البشرية	24
المطلب الثالث: فروض، مبادئ ووظائف محاسبة الموارد البشرية	26
الفرع الأول: فروض محاسبة الموارد البشرية	26

قائمة المحتويات

الفرع الثاني: مبادئ محاسبة الموارد البشرية	27
الفرع الثالث: وظائف محاسبة الموارد البشرية	28
المبحث الثالث: المعالجة المحاسبية، صعوبات تطبيق ووجهات النظر المتعلقة بمحاسبة الموارد البشرية	29
المطلب الأول: المعالجة المحاسبية للموارد البشرية	29
المطلب الثاني: صعوبة تطبيق محاسبة الموارد البشرية	33
المطلب الثالث: وجهات النظر المؤيدة والمعارضة لمحاسبة الموارد البشرية	34
الفرع الأول: وجهات نظر مؤيدة	34
الفرع الثاني: وجهات نظر معارضة	34
خلاصة الفصل	36
الفصل الثاني: القياس المحاسبي للموارد البشرية	**68-37**
تمهيد	37
المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للقياس المحاسبي للموارد البشرية	38
المطلب الأول: مفهوم القياس المحاسبي	38
الفرع الأول: تعريف القياس المحاسبي	38
الفرع الثاني: أهداف القياس المحاسبي	39
الفرع الثالث: أركان القياس المحاسبي	40
المطلب الثاني: ماهية القياس المحاسبي للموارد البشرية	41
الفرع الأول: التعريف المحاسبي للموارد البشرية	41
الفرع الثاني: متطلبات قياس الموارد البشرية	41
الفرع الثالث: مؤشرات قياس الموارد البشرية	42
المبحث الثاني: نماذج القياس المحاسبي للموارد البشرية	43
المطلب الأول: نماذج القياس المعتمدة على التكلفة	45
الفرع الأول: نموذج التكلفة التاريخية	45
الفرع الثاني: نموذج التكلفة الاستبدالية	48
الفرع الثالث: نموذج تكلفة الفرصة البديلة	51
الفرع الرابع: نموذج تكلفة الموارد البشرية التي تساهم بها الدولة	52
المطلب الثاني: نماذج القياس على أساس القيمة	52
الفرع الأول: نموذج القيمة الحالية للإيرادات المستقبلية ل Lev & Schwartz	52

الفرع الثاني: نموذج الشهرة غير المشترات ل Hermanson	54
الفرع الثالث: مدخل المكافآت المستقلة	57
الفرع الرابع: نموذج المنافع الاقتصادية المعادلة لظروف التأكد ل Ogan	58
الفرع الخامس: النموذج الاحتمالي لتقييم مكافئات الخدمة ل Flamholtz	59
الفرع السادس: مدخل العائد على الجهد المستخدم	60
المطلب الثالث: القياسات غير النقدية	62
الفرع الأول: **نموذج ليكرت للعلاقة بين السبب والتدخل والنتيجة النهائية**	63
الفرع الثاني: نموذج محددات قيمة الفرد ل Flamholtz	64
المطلب الرابع: صعوبات قياس الموارد البشرية محاسبيا	65
خلاصة الفصل	67
الفصل الثالث: دراسة حالة "القياس المحاسبي للموارد البشرية لمؤسسة سونلغاز"	**88-68**
تمهيد	68
المبحث الأول: تقديم مديرية توزيع الكهرباء والغاز لولاية المدية	69
المطلب الأول: لمحة عن سونلغاز المدية	69
الفرع الأول: تعريف مؤسسة سونلغاز	69
الفرع الثاني: أهداف المؤسسة	69
الفرع الثالث: مهام المؤسسة	70
المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمديرية سونلغاز	71
المبحث الثاني: قياس قيمة الرأس المال البشري لمؤسسة سونلغاز لسنة (2019)	72
المطلب الأول: عرض عينة الدراسة	72
المطلب الثاني: قياس قيمة الموارد البشرية	75
خلاصة الفصل	87
خاتمة عامة	88
قائمة المراجع	91
الملاحق	97

قائمة المحتويات

قائمة الأشكال

الرقم	الشكل	الصفحة
1	نماذج القياس المحاسبي للموارد البشرية	44
2	نموذج لقياس التكلفة التاريخية للمورد البشري	48
3	الهيكل التنظيمي للمديرية	71

قائمة الجداول

الرقم	الجدول	الصفحة
1	آراء المفكرين حول معيار ملكية المورد البشري	18
2	حساب القيمة الحالية لمدفوعات الأجور للموارد البشرية	56
3	معاملات قياس الجهد المستخدم	62
4	يوضح توزيع عينة الدراسة حسب الجنس	72
5	يوضح توزيع عينة الدراسة حسب السن	72
6	يوضح توزيع عينة الدراسة حسب المستوى التعليمي	73
7	يوضح توزيع عينة الدراسة حسب الفئات المهنية	73
8	يوضح توزيع عينة الدراسة حسب عدد سنوات العمل	74
9	احتساب نسبة الإحالة للتقاعد ومدة خدمة الموظف لسنة (2019)	76
10	احتساب مخصصات الشهادة المتراكمة لكل موظف حتى سن التقاعد	77
11	نسبة مخصصات الشهادة	78
12	احتساب مخصصات الخدمة الوظيفية والشهادة المتراكمة لكل موظف حتى سن التقاعد	79
13	احتساب نسبة الاستقطاعات الشهرية والسنوية لكل موظف حتى سن التقاعد	80
14	احتساب مقدار الاستقطاع من قيمة الموظف من تاريخ التعيين إلى تاريخ التقاعد	82
15	احتساب النسبة المعدلة للخصم من كل موظف من تاريخ التعيين وحتى التقاعد	83
16	احتساب قيمة كل موظف والقيمة الكلية لرأس المال البشري داخل المؤسسة	85

مقدمة

عامة

تمهيد:

إن التقدم التكنولوجي الذي يشهده العالم في السنوات الأخيرة راجع إلى الدور الكبير الذي يلعبه العنصر البشري المتمثل في قيامه بعمليات التطوير والبحث المستمر عن تكنولوجيات جديدة، الأمر الذي انعكس إيجابا على تطور الوحدات الاقتصادية من نواحي متعددة، مما دفع هذه الوحدات إلى الاعتماد على موارد بشرية ذات مؤهلات، كفاءات وخبرات عالية.

ومع زيادة وعي المؤسسات بأهمية المورد البشري الذي يلعب دورا هاما في تحقيق أهداف المؤسسة، حتم على المفكرين المحاسبيين إلى تنشيط البحوث والدراسات وتطوير المبادئ المتعلقة بالموارد البشرية باعتبارها أصلا من أصول المؤسسة، وهذا ما يعرف بمحاسبة الموارد البشرية التي أصبحت تحظى باهتمام المؤسسات الكبرى والتي يقوم تفوقها بالدرجة الأولى على مواردها البشرية، حيث تهدف محاسبة الموارد البشرية إلى تقديم المعلومات اللازمة عن القوى العاملة بالمؤسسة، كما تساهم في قياس تكلفة الموارد البشرية.

كما تعتبر ولحد الآن طرق القياس المحاسبي للموارد البشرية هي نقطة اختلاف المفكرين بسبب صعوبة الوصول إلى قيمة تعبر بصورة حقيقية عن قيمة المورد البشري، وعلية فإن هذا البحث يقدم عرضا مفصلا للإطار المفاهيمي لمحاسبة الموارد البشرية، بالإضافة إلى تطبيق نموذج حسابي لقياس القيمة المحاسبية للموارد البشرية.

المشكلة الرئيسية:

تعتبر محاسبة الموارد البشرية أداة لتزويد الإدارة بالمعلومات اللازمة لمساعدتها في اتخاذ القرارات الإدارية والمالية المتعلقة بالمورد البشري ومن أجل الوصول إلى تلك المعلومات يجب على المؤسسة إتباع طريقة أو أسلوب للقيام بعملية القياس المحاسبي للموارد البشرية، وعلية تتمحور مشكلة الدراسة في الإجابة عن السؤال التالي:

كيف تتم عملية القياس المحاسبي للمورد البشري ؟

الأسئلة الفرعية:

1- هل تعتبر الموارد البشرية أصلا من أصول المؤسسة ؟
2- كيف تتم المعالجة المحاسبية للموارد البشرية ؟
3- هل هناك نموذج معين لقياس قيمة الموارد البشرية ؟

فرضيات الدراسة:

الفرضية الأولى: لا تعد الموارد البشرية أصلا من أصول المؤسسة لأنها لا تتوفر على الخصائص المميز للأصل حسب المفهوم المحاسبي.

الفرضية الثانية: تتم المعالجة المحاسبية بعد رسملة كل المصاريف اللازمة للحصول على المورد البشري.

الفرضية الثالثة: لا يوجد نموذج معين لقياس قيمة الموارد البشرية.

مبررات اختيار الموضوع:

يرجع سبب اختيارنا لهذا الموضوع لعدة أسباب منها:

- حداثة الموضوع وقلة الدراسات فيه.
- معرفة واقع تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الجزائرية عامة وفي مؤسسة سونلغاز خاصة.
- الاهتمام المتزايد بالموارد البشرية في الوقت الحالي.
- ارتباط الموضوع مع مجال التخصص والميل الشخصي لدراسة الموضوع.

أهداف الدراسة:

- معرفة ماهية محاسبة الموارد البشرية وتبيين أهميتها.
- التعرف على المبادئ والقواعد التي تضبط محاسبة الموارد البشرية من أجل تطبيقها في المؤسسات الجزائرية.
- استكشاف الصعوبات التي تعيق تطبيق محاسبة الموارد البشرية.
- التطرق إلى قياس الموارد البشرية وواقع تطبيقها في المؤسسة محل الدراسة.

أهمية الدراسة:

- تعتبر هذه الدراسة "حسب علم الطالبين" من أوائل الدراسات التي حاولت تطبيق إحدى طرق قياس المحاسبي للموارد البشرية في المؤسسة الجزائرية.

- تبرز أهمية الموضوع من الاهتمام المتزايد بالموارد البشرية والزيادة الملحوظة في عدد الأنشطة المعتمدة على هذا العنصر.
- محاولة تسليط الضوء على الموارد البشرية باعتبارها أصول بدلا من اعتبارهم أعباء وهذا قد تكون حافز إضافي لتلك الموارد من أجل الزيادة في قدراتهم الإنتاجية.
- مناقشة طرق وأساليب قياس الموارد البشرية من أجل تحديد قيمتها.

الدراسات السابقة:

1- دراسة (فضل كمال سالم) بعنوان "مدى أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره على اتخاذ القرارات المالية" سنة 2008.

يهدف هذا البحث إلى دراسة وتحليل الأهمية التي يحظى بها القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية ومدى التأثير الذي تحدثه على اتخاذ القرارات المالية في كبرى الشركات العاملة في قطاع غزة وذلك من أجل توجيه المزيد من الاهتمام لهذا العنصر البشري الذي يعتبر من أهم الموارد الإنتاجية في الشركات الحديثة.

ومن أبرز النتائج المتوصل إليها من خلال هذه الدراسة وجود اهتمام مقبول بالبيانات الخاصة بالموارد البشرية إلا أن هناك إهمال المدخل الدفتري والسجلات المنظمة للقياس المحاسبي للموارد البشرية، وأن رسملة الأصول البشرية والإفصاح عنها يوفر المزيد من الموضوعية والمصداقية والثقة للبيانات المحتواة في التقارير، بالإضافة إلى أن توفير المعلومات عن القيمة الاقتصادية للأصول البشرية يزيد من كفاءة الإدارة في الرقابة عليها وفي استغلالها الاستغلال الأمثل الذي يحقق الإنتاجية القصوى.

2- دراسة (د.قورين حاج قويدر) بعنوان "التأصيل المحاسبي لرأس المال البشري في منظمات الأعمال الحديثة" سنة 2014.

حيث هدفت هذه الدراسة إلى إبراز مفهوم محاسبة الموارد البشرية ومدى إمكانية اعتبار المورد البشري أصل قابل للقياس مثل باقي الأصول الأخرى الموجودة في المؤسسة، مع إبراز بعض الطرق والأساليب المستعملة في منظمات الأعمال الحديثة لقياس قيمة المورد البشري، وكذا طرق إهتلاك هذا المورد باعتباره أصل قابل للقياس والتناقص عبر الزمن.

ومن أبرز نتائج الدراسة أنه من أجل اعتبار عنصر ما أصل من أصول المؤسسة يجب أن تتوفر في عدة معايير منها: الملكية، القدرة الإنتاجية، العوائد والخدمات المستقبلية والقابلية

للقياس، بالإضافة إلى اعتبار هدف محاسبة الموارد البشرية بشكل عام هو تقديم المعلومات الضرورية التي تساعد المؤسسة على استقطاب وتوظيف الموارد البشرية ذات الكفاءة العالية التي تحقق أهداف المنظمة.

3- دراسة (نور الهدى حداد) بعنوان " محاسبة الموارد البشرية من منظور القياس والإفصاح وتطبيقها في المؤسسات الجزائرية" سنة 2015/2014.

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد مفهوم محاسبة الموارد البشرية، ومدى إمكانية اعتباره أحد أصول المؤسسة، بالإضافة إلى تقديم مختلفة النماذج المقترحة من أجل قياس القيمة المحاسبية للعنصر البشري وطريقة الإفصاح عنه.

ومن أبرز النتائج المتوصل إليها أن الموارد البشرية أصبحت في ظل الاقتصاديات الحالية تمثل الأصول الأكثر قيمة لدى المؤسسات، فإن المعالجات المحاسبية التقليدية لها على أنها مجرد مصاريف إيرادية يجعل من التقارير المالية لا تقدم صورة وفية عن المؤسسة، خاصة تلك التي تعتمد على الموارد البشرية بشكل كبير، وأن الأصح معالجتها على أساس أنها مصاريف استثمارية، بالإضافة إلى أنه يمكن تطبيق محاسبة الموارد البشرية في ظل المعيار المحاسبي الدولي رقم 38 الخاص بالأصول غير الملموسة، فإلى جانب البنية التحتية، والاتصالات، وبراءات الاختراع، والعلامات التجارية، والممتلكات، والموارد الفكرية الأخرى، يمكن اعتبار المورد البشري كأصل غير ملموس.

4- دراسة (ديمة رفيق محمد ماصة) بعنوان " مدى توفر مقومات الموارد البشرية في المؤسسات الحكومية العاملة في قطاع غزة" سنة 2015.

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز المفاهيم والأهمية التي تنطوي عليها محاسبة الموارد البشرية وفوائدها ونماذج القياس الخاصة بها وطرق تقييمها والتعرف على مدى توافرها في تلك المؤسسات.

وكان من أهم نتائج الدراسة أن النظام المحاسبي المطبق في المؤسسات الحكومية في قطاع غزة لا يلبي جميع متطلبات محاسبة الموارد البشرية، كما لا يتم معالجة بياناتها بشكل دقيق، إلى جانب عدم قدرته على تحديد تكلفة تدريب وتطوير الموارد البشرية العاملة لديه بشكل علمي دقيق، وعدم القدرة على قياس وتقييم الأثر المالي المترتب عليه.

5- دراسة (مسحوب خديجة وعامر حنان) بعنوان "إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الجامعة دراسة تطبيقية في جامعة سعيدة" سنة 2017/2016.

هدفت هذه الدراسة إلى بيان مدى إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية والمنافع التي يمكن أن تتحقق من تطبيقها في الجامعة، وكذلك تحديد الصعوبات والمعوقات التي تواجه تطبيقها.

وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها وجود الوعي الكافي لدى إدارات الجامعة بضرورة تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الجامعة و خاصة أن النظام المحاسبي المطبق في الجامعة يلبي متطلبات تطبيق محاسبة الموارد البشرية بالإضافة إلى وجود العديد من الصعوبات و المعوقات التي تحول دون تطبيق محاسبة الموارد البشرية كان من أهمها رفض فكرة قياس و تقييم العنصر البشري و إظهاره ضمن أصول الميزانية.

6- دراسة (إسلام معمري وآخرون) بعنوان "نموذج مقترح لمحاسبة الموارد البشرية في المؤسسة الاقتصادية" سنة 2018/2017.

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز مدى أهمية العنصر البشري ومكانته في المؤسسة الاقتصادية، بالإضافة إلى كيفية القياس والإفصاح عن محاسبة الموارد البشرية في المؤسسة، وإظهار قيمة الموارد البشرية بصورة تعكس كفايتها وتعطي مستخدمي الكشوف المالية الصورة الواضحة التي تمكنهم من اتخاذ القرارات غير مضللة.

ومن أبرز ما توصلت إليه هذه الدراسة من نتائج أن الموارد البشرية قد استوفت شروط اعتبارها كأصل من أصول المؤسسة وهذا كافي لإظهار أرصدتها في القوائم المالية، أيضا توصل إلى أن سبب صعوبة قياس الموارد البشرية راجع إلى كثرة المتغيرات المتعلقة بالمورد البشري والتي تساهم في تحديده قيمته ولذلك لم يتم الاتفاق على نموذج محدد لقياس هذه الموارد.

ما يميز الدراسة عن الدراسات السابقة

ما يميز دراستنا عن الدراسات السابقة هو الجانب التطبيقي لها بحيث حاولنا القيام بتطبيق نموذج لقياس قيمة الموارد البشرية وهو نموذج "القيمة الحالية للإيرادات المستقبلية ل Lev & Schwartz" من أجل إظهار قيمة الموارد البشرية في المؤسسة، في حين أن باقي الدراسات السابقة كانت عبارة عن استبيان.

حدود الدراسة:

الحدود الموضوعية: تندرج هذه الدراسة ضمن محاولة تطبيق محاسبة الموارد البشرية في مؤسسة سونلغاز.

الحدود المكانية: أجريت هذه الدراسة في مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز "سونلغاز" لولاية المدية الجزائر.

الحدود الزمنية: انطلقت الدراسة من شهر جانفي 2020 إلى غاية شهر ماي من نفس السنة.

منهج الدراسة:

من أجل الإجابة على إشكالية الدراسة المطروحة اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي، باعتباره المنهج المناسب لطبيعة الدراسة، حيث سيتم التطرق لمختلف المفاهيم المتعلقة بمحاسبة الموارد البشرية، ومختلف طرق القياس المحاسبي للموارد البشرية.

أما الجانب الميداني فقد اعتمدنا على منهج دراسة الحالة لإسقاط الجانب النظري على ميدان الدراسة المتمثل في " مديرية توزيع الكهرباء والغاز لولاية المدية ".

وعليه من أجل جمع المعلومات والبيانات اعتمدنا على مجموعة من المراجع المتمثلة في: الكتب، المذكرات، المجلات، الملتقيات الدولية، بالإضافة إلى المقابلة الشخصية مع رئيس مصلحة المحاسبة والمالية لمؤسسة سونلغاز بولاية المدية.

صعوبات الدراسة:

- بما أن المؤسسة محل الدراسة لا تطبق محاسبة الموارد البشرية، كان من الصعب علينا الحصول على المعلومات المتعلقة بمتغيرات دراسة الحالة.
- عدم توفر مراجع متخصصة في الموضوع خاصة في جانب طرق القياس، وذلك أدى إلى نقص في المعلومات.

هيكلة الدراسة:

من أجل تحقيق الأهداف المسطرة من هذه الدراسة قمنا بتقسيمها إلى ثلاثة فصول:

الفصل الأول: بعنوان الإطار العام لمحاسبة الموارد البشرية.

الفصل الثاني: بعنوان القياس المحاسبي للموارد البشرية.

الفصل الثالث: وهو متعلق بالجانب التطبيقي للدراسة حيث قمنا بإسقاط الجانب النظري على ميدان الدراسة.

الفصل الأول:

الإطار العام

لمحاسبة الموارد

تمهيد:

إن الاقتصاد العالمي لم يعد اقتصادا مقتصرا على الصناعة فقط، بل صار قائما على المعرفة، وأدى هذا التحول الجوهري إلى نشوء الطلب على خدمات ذات التقنية العالية يقدمها أفراد يتمتعون بقدرات علمية ومهنية عالية، لذا أصبح هناك تركيز أكبر على الجانب البشري، إضافة إلى وجوب وجود الجانب المادي، من أجل تقديم خدمات ذات جودة عالية.

ويعد المورد البشري من أهم الموارد لدى المؤسسة فهو الوحيد القادر على تحويل المادة الأولية إلى منتج تام الصنع، وعليه فإن نجاح المشاريع الاقتصادية في تحقيق أهدافها يعتمد بدرجة كبيرة على كفاءة وفعالية الموارد البشرية العاملة بها، بالإضافة إلى الموارد المادية التي تعتبر عوامل مساعدة للوصول إلى أهداف المؤسسة.

بسبب هذا الدور الهام الذي يلعبه العنصر البشري داخل المؤسسة وخارجها، حتم على هذه الأخيرة تكوين قسم خاص بها، وهو قسم الموارد البشرية، من أجل استقطاب العاملين المؤهلين، وإقامة الدورات التدريبية لتحسين مهاراتهم، حيث تلعب كفاءة العنصر البشري لدى المؤسسات دورا هاما في حفاظها على مكانتها في السوق، ودفع هذا الاهتمام أيضا النظرية المحاسبية إلى ضرورة استحداث نظام جديد يطلق عليه محاسبة الموارد البشرية (Human Resource Accounting) يهتم هذا النظام بقياس القيمة الاقتصادية والتكاليف المتعلقة بالموارد البشرية، وتوصيل تلك المعلومات إلى المستخدمين ومتخذي القرارات.

ومن أجل إعطاء نظرة عامة حول محاسبة الموارد البشرية قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث:

- الإطار المفاهيمي للموارد البشرية كأصل من الأصول.
- الإطار المفاهيمي لمحاسبة الموارد البشرية.
- المعالجة المحاسبية، صعوبات تطبيق ووجهات النظر المتعلقة بمحاسبة الموارد البشرية.

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للموارد البشرية كأصل من الأصول

تعد الموارد البشرية المؤهلة تأهيلا علميا وعمليا الركن الأهم والأساسي من الأركان المحددة لمستوى الأداء في المؤسسة، إلا أن الإشارة الوحيدة للعنصر البشري في التقارير المالية يتمثل فقط في حساب الأجور والرواتب والمكافئات وما شابهها، حيث تظهر ضمن بنود المصروفات الجارية في قائمة الدخل، أما القيمة المتحققة من كفاءة ومهارة الموارد البشرية داخل المؤسسة فهي تعالج كجزء من شهرة المحل، وعليه فإن القوائم المالية لا تظهر ولا تعكس الصورة والقيمة الحقيقة للموارد البشرية.

حيث هدفت الدراسة من خلال هذا المبحث إلى إعطاء نظرة حول مفهوم الموارد البشرية ومفهوم الأصول وما يجب توفره في المورد البشري من أجل اعتباره أصلا من أصول المؤسسة.

المطلب الأول: ماهية الموارد البشرية

إن نجاح المؤسسات يعتمد بدرجة كبيرة على كفاءة وفعالية الموارد البشرية العاملة باعتبارها المصدر الأساسي لخلق القيمة المضافة في المؤسسة.

الفرع الأول: تعريف الموارد البشرية

يعد المورد البشري العنصر الأهم في حياة المؤسسات حيث لم يعد يستخدم مصطلح العاملين أو القوة العاملة أو العمال أو الأفراد بل أصبح يستخدم مصطلح المورد البشري وعليه هناك عدة تعريفات لهذا المصطلح نذكر منها:

- **التعريف الأول:** الموارد البشرية هي تلك الجماعات من الأفراد القادرين على أداء العمل و الراغبين في هذا الأداء بشكل جاد و ملتزم ، حيث يتعين أن تتكامل القدرة مع الرغبة في إطار منسجم، وتزيد فرصة الاستفادة الفاعلة لهذه الموارد عندما تتوفر نظم تحسين تصميمها وتطويرها بالتعليم والاختيار والتدريب والتقييم والتطوير والصيانة.[1]

[1] - وداد بورصاص، دروس في أسس إدارة الموارد البشرية، قسم علوم التسيير، تخصص موارد بشرية، جامعة 8 ماي 1945 – قالمة، سنة 2016-2017، ص 5.

- **التعريف الثاني:** هي تلك الموارد التي تقوم بعملية الابتكار والإبداع، وهي التي تصمم المنتج وتشرف على تصنيعه ورقابة جودته، وهي التي تسوقه، وتستثمر رأس المال، وهي المسؤولة عن وضع الأهداف والاستراتيجيات.[1]
- **التعريف الثالث:** هي مجموع الأفراد والجماعات التي تكون المؤسسة في وقت معين، ويختلف هؤلاء الأفراد فيما بينهم من حيث تكوينهم، خبرتم، سلوكهم، اتجاهاتهم، وطموحهم كما يختلفون في وظائفهم، مستوياتهم الإدارية وفي مساراتهم الوظيفية.

نلاحظ من خلال هذا التعريف أن الموارد البشرية تمثل مزيجا من المعارف، المهارات، الكفاءات، والاتجاهات، تستخدمها المؤسسة من أجل تحقيق أهدافها، كما أن هذه الموارد تختلف من مؤسسة إلى أخرى من حيث الخصائص بمقدار التباين في مستويات عناصر المزيج أعلاه.[2]

و عليه يمكن القول أن الموارد البشرية هي من أهم عناصر العمل والإنتاج، فهي تقدم للمؤسسة مساهمات على شكل مؤهلات علمية، خبرات، مهارات، جهد وتقوم بعملية الابتكار والإبداع وهي المسؤولة عن وضع الأهداف والإستراتيجيات من أجل تحقيق أهداف المنظمة وفي مقابل ذلك تحصل على تعويضات متنوعة في شكل رواتب وأجور ومزايا وظيفية.

الفرع الثاني: أهمية الموارد البشرية

يمكن تلخيص أهمية الموارد البشرية كما يلي:

- الموارد البشرية هي محور فعالية ونجاح كل نشاط.
- تكلفة الموارد البشرية من أغلى العناصر.
- كفاءة وجودة الموارد البشرية تعوض ندرة الموارد الأخرى.
- يعد العنصر البشري من أهم أنواع الأصول في أي مؤسسة.[3]
- إن العنصر البشري هو المحدد الرئيسي للأعمال ومقدار كفايتها ونجاحها، فهو الذي يخطط لقيام المؤسسة، يحدد أهدافها ويعين سبل الوصول إليها، حيث يعتبر المنفذ للعمل الفعلي الذي يقيم نتائج هذا العمل ويحدد درجة نجاحه أو فشله.
- تلعب الموارد البشرية أهمية كبيرة في بيئة الإنتاج الحديثة وبيئة تكنولوجيا المعلومات.

---

[1] - عمر وصفي عقيلي، إدارة الموارد البشرية المعاصرة (بعد استراتيجي)، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، سنة 2005، ص 11.

[2] - الداوي الشيخ، تحليل أثر التدريب والتحفيز على تنمية الموارد البشرية في البلدان الإسلامية، مجلة الباحث – عدد 06، سنة 2008، جامعة الجزائر، ص 10.

[3] - يزن تيم، إدارة الموارد البشرية (أساليب الإدارة الحديثة)، دار الفضاءات للنشر، سنة النشر 2018، ص 4.

- كفاءة العنصر البشري تؤدي إلى اتخاذ القرارات السليمة.
- الموارد البشرية تساهم في تحقيق الميزة التنافسية (القدرة على صياغة وتطبيق الاستراتيجيات التي تجعل المؤسسة في مركز أفضل) بين المؤسسات من خلال مجموعة من الأنشطة والبرامج المرتبطة بها.[1]

الفرع الثالث: خصائص الموارد البشرية

تختلف خصائص الموارد البشرية من مؤسسة إلى أخرى وذلك حسب تطور مستوى معارفهم وكفاءاتهم و قدراتهم و مقدار توافر هده العناصر لدى الأفراد، ومن هذه الخصائص نذكر:[2]

- **المعارف:** وهي مجموعة معلومات متحصل عليها و التي تساعد على فهم ما يحيط بالإنسان من أشياء و تنقسم إلى معارف نظرية و تطبيقية.
- **المعرفة النظرية:** هي المعرفة العلمية والتقنية التي تطبق على شكل إجراءات أو قرارات أو أوامر رسمية تصدر لتسيير المؤسسة.
- **المعرفة التطبيقية:** وهي الخبرة المتحصل عليها ولا يمكن الحصول عليها إلا من خلال التكوين المباشر في مكان العمل، فهي مرتبطة بشخصية العامل ومدى قدرته على الاستيعاب.
- **المهارات:** المهارة هي مقدرة ذهنية أو عقلية مكتسبة أو طبيعية في الفرد، فهي التمكن من إنجاز مهمة معينة بكيفية محددة.
- **الكفاءة:** تجمع الكفاءة بين المعارف النظرية والتطبيقية والمهارات والخبرات المتراكمة للأشخاص المحصلين عليها حيث تنمو تتطور أفكار الشخص مع الوقت.
- **التصرفات، القيم:** يمكن تعريف التصرفات على أنها مختلف الاعتقادات، الأحاسيس، والأفكار المسبقة المستمدة من التجارب السابقة فهي تمثل أحاسيس تعبر عن شخصية الفرد بحيث تؤثر على سلوكه وتصرفه، والقيم تتميز بالذاتية والموضوعية فهي تدخل في تكوين الثقافة التنظيمية للمؤسسة بحيث توجه نشاطه في العمل.

---

[1] - إسلام معمري وآخرون، نموذج مقترح لمحاسبة الموارد البشرية في المؤسسة الاقتصادية "دراسة شركة سوف للدقيق"، مذكرة تخرج مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، التخصص: محاسبة، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، سنة 2017- 2018، ص 10.

[2] - سليمان عائشة، دور تسيير الموارد في تحقيق الميزة التنافسية، رسالة ماجستير، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، تخصص تسيير الموارد البشرية، سنة 2010- 2011، ص 27.

المطلب الثاني: المورد البشري كأصل غير ملموس

تتكون القوائم المالية بشكل عام من الأصول، الالتزامات، حقوق الملكية، الإيرادات، المصروفات، المكاسب، والخسائر، ومن أجل إدراج أي عنصر يجب توفر فيه عدة خصائص ومقومات من أجل إدراجه ضمن القوائم المالية.

ومن المعروف أن المحاسبة بشكلها التقليدي لا تتعامل مع الموارد البشرية إلا من ناحية الرواتب والأجور ويتم تسجيلها كنفقات جارية، في حين أن أصحاب المشروع قد ينفقون أموال طائلة من أجل استقطاب واختيار وتدريب وتأهيل العاملين من أجل الوصول إلى أفضل النتائج.

وعليه سنتطرق في هذا المطلب إلى تعريف الأصول ومدى انطباق خصائص الأصول على الموارد البشرية ومعايير الاعتراف المحاسبي بالأصول البشرية.

الفرع الأول: تعريف الأصول وأنواعها

أولا: تعريف الأصول

تمثل الأصول الجانب الرئيسي في قائمة المركز المالي، فهي تمثل الموارد المملوكة من قبل المؤسسة والوسيلة التي تستخدمها لتحقيق أهدافها.

وعليه أعطيت للأصول عدة تعريفات من عدة وجهات نظر، وقد ارتبطت هذه الوجهات بنظريات الوحدة المحاسبية Theories Accounting Unit، وفي هذا الخصوص يمكن تقسيم تعريفات الأصول حسب:

1- وجهة نظر أصحاب المشروع، أي نظرية الملكية المشتركة.
2- وجهة نظر الإدارة، أي نظرية الشخصية المعنوية.
3- وجهة نظر المشروع، أي نظرية النشاط الاقتصادي.

1- وجهة نظر أصحاب المشروع - أي نظرية الملكية المشتركة -

تم تعريف الأصل من وجهة نظر أصحاب المشروع على أنه:

- كل شيء مملوك للمشروع وله قيمة.

ويظهر من خلال هذا التعريف أن جوهر أي أصل يكمن في قدرته على سداد ديون المؤسسة، وحتى تكون قادرا على ذلك فلابد من أن يكون مملوكا لها، إضافة إلى أن تكون له قيمة معينة.

- وعرفت أيضا: تلك الموارد التي تُستخدم في سداد الالتزامات والديون على المشروع.[1]

2- وجهة نظر أصحاب الإدارة - أي نظرية الشخصية المعنوية -

عرف أصحاب الإدارة الأصل على أنه:

- عامل من عوامل الإنتاج.[2]

ويرجع هذا التعريف إلى اعتبارهم أن جوهر أي أصل هو القدرة على الإنتاج، ويعود التحول من تعريف الأصل من قدرته على سداد الديون إلى قدرته الإنتاجية إلى:

- ظهور المشاريع الضخمة وشركات الأموال التي تتميز بالاستمرارية.
- اهتمام المقرضين بقدرة المشروع الإنتاجية كأساس للإقراض.

3- وجهة نظر المشروع - نظرية النشاط الاقتصادي -

يعرف الأَصل من وجهة نظر المشروع على أنه:

- عبارة عن خدمات مستقبلية.[3]

ويرجع اعتبار هذا التعريف إلى أن جوهر أي أصل هو الخدمات المستقبلية.

- **عرف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) سنة 1935، الأصول على أنها:**

كل ما يتمثل في رصيد المدين يتعين ترحيله للفترة القادمة بعد إقفال الحسابات طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وذلك باعتبار أن هذا الرصيد المرحل يتمثل في قيمة معينة من الممتلكات أو المصروفات المؤجلة التي تخص الفترات المقبلة.

حيث يؤكد هذا التعريف على الملكية القانونية كصفة من صفات الأصل كما أنه أدخل ضمن عناصر الأصول المصروفات المؤجلة التي لم يتمكن المحاسب من تحميلها على قائمة الدخل أي

---

[1] - نور الهدى حداد، محاسبة الموارد البشرية من منظور القياس والإفصاح وتطبيقهما في المؤسسة الجزائرية، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم الجارية، تخصص مالية، جامعة سطيف 1، سنة 2014- 2015، ص 65.

[2] - جمال أحمد الدوري، إسماعيل يحيى التكريتي، نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية (دراسة مقدمة لتصميم نظام محاسبة الموارد البشرية في المنظمة)، جامعة عمان الأهلية، كلية العلوم الإدارية والمالية، ص 15.

[3] - ديمة رفيق محمد ماصة، مدى توفر مقومات محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الحكومية العاملة في قطاع غزة، قدمت هذه الرسالة استكمالا للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية – غزة، قسم: محاسبة وتمويل، سنة 2015، ص 38.

أن هذا التعريف يعطي الأولوية لاعتبارات تحديد الدخل كما يدخل القواعد والمبادئ المحاسبية ضمن محددات هذا المفهوم.[1]

- **عرف مجلس المعايير المحاسبية المالية (FASB) سنة 1985، الأصول على أنها:**

منافع اقتصادية محتملة وملك لوحدة اقتصادية معينة نتيجة أحداث وعمليات سابقة، وهذه المنافع لها القدرة وحدها أو مع منافع أخرى على الإسهام بطريقة مباشرة أو غير مباشرة في زيادة التدفق النقدي للوحدة مستقبلا، وأن يكون الحصول على هذه المنافع محصورة لوحدة بذاتها وأن تكون هذا المنافع ناتجة عن عمليات محاسبية سابقة.[2]

وبالتالي يمكن اعتبار الأصول على أنها مجموعة من الوسائل أو الموارد الاقتصادية التي تملكها المؤسسة وتستخدمها في عملية الإنتاج من أجل الحصول على منافع اقتصادية مستقبلية.

ثانيا: أنواع الأصول

الأصول نوعان وهما:[3]

1- **أصول غير جارية:** وهي الأصول الموجهة لخدمة المؤسسة بصفة دائمة (أي لفترة طويلة أكثر من سنة) وتكون إما موجهة لتغطية احتياجات أنشطة المؤسسة ومنها معنوية مثل (برامج الإعلام الآلي...) أو عينية مثل (المباني والمعدات ...)، وإما أصول تتم حيازتها لغرض توظيفها على المدى الطويل وليس من أجل بيعها.
2- **أصول جارية:** وهي الأصول التي تتوقع المؤسسة بأن يتم بيعها أو استهلاكها خلال دورة الاستغلال العادية والتي تمتد بين تاريخ شراء المواد الأولية وتاريخ بيع المنتجات، كما تشمل الأصول الجارية على الأصول التي تم شراؤها بهدف بيعها خلال الإثني عشر شهرا وكذا على العملاء والنقديات.

[1] - سليمة طبايبية، النظرية المحاسبية، مركز البحث وتطوير الموارد البشرية، المملكة الأردنية الهاشمية - عمان، الطبعة الأولى 2016، ص 203.

[2] - عبد الرحمان بن إبراهيم الحميد، نظرية المحاسبة، مكتبة الملك فهد الوطنية للنشر، الطبع الأولى 2009، ص 362.

[3] - عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي (المخطط المحاسبي الجديد)، دار النشر جيطلي، سنة 2009، ص 11.

الفرع الثاني: معايير الاعتراف المحاسبي بالأصول البشرية

حدد البيان رقم 5 المتعلق بالإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية الصادر عن هيئة معايير المحاسبة المالية FASB سنة 1984، الشروط أو المعايير العامة للاعتراف المحاسبي بأي بند من بنود القوائم المالية، وهذه الشروط هي أربعة: التعريف، القياس، الملائمة، الموثوقية.

1- التعريف

يجب أن ينطبق على البند المراد الاعتراف به وإثباته محاسبيا أحد التعريفات العلمية لبنود القوائم المالية، فإن كان موردا انطبق عليه تعريف الأصل، وإن كان التزاما انطبق عليه تعريف الخصم، حيث حددت الهيئة عشرة عناصر وهي: الأصول، الالتزامات، حقوق الملكية، استثمارات الملاك، التوزيعات على الملاك، الدخل الشامل، الإيرادات، المصروفات، المكاسب، وأخيرا الخسائر.

ومن المعروف أن المحاسبة تعالج نفقات الموارد البشرية على أساس أنها مصروفات يتم تحميلها على الدورة المحاسبية، في حين أن نظام المحاسبة عن الموارد البشرية يطالب بمعالجة تلك النفقات على أنها أصل يجب أن يظهر في قائمة المركز المالي، ومن ثم توزيع على الدورات المستقبلية المستفيدة.[1]

2- القياس

يجب أن يتوافر للبند خاصية قابلية القياس، وتستلزم هذه الخاصية توافر ثلاثة شروط أساسية:

- أن يكون للبند خاصية ملائمة، مثل خاصية التكلفة أو القيمة أو عدد العاملين مصنفاً حسب المؤهلات العلمية.
- أن يتم اختيار الخاصية الأكثر ملائمة وأهمية بالنسبة للمستخدم، وعادة ما تكون خاصية التكلفة "المعالجة المحاسبية" في تاريخ العملية أو الحدث، كما قد تعتمد خاصية القيمة المحاسبية (تكلفة الاستبدال أو صافى القيمة البيعية)، أو القيمة الاقتصادية في صورة للقيمة الحالية للمنافع المستقبلية المتوقعة من الموارد البشرية المتاحة في المنظمة.

[1] - فضل كمال سالم، مدى أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره على اتخاذ القرارات المالية، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية - غزة، قسم المحاسبة والتمويل، سنة 2008، ص 60.

- إلى جانب ذلك القياس المالي يمكن أن يتم على الأساس الكمي مثل العدد والمؤهلات، وتجدر الملاحظة أنه ليس من الضروري أن يُقتصر الإفصاح عن الموارد البشرية على خاصية واحدة، بل يمكن أن يتعدد، ويكون بذلك أكثر ملائمة.[1]

3- الملائمة

تعرف المعلومات بأنها ملائمة عندما تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين من خلال مساعدتهم على تقييم الأحداث الماضية والحاضرة أو المستقبلية، وتأكيد أو تصحيح، تقييماتهم الماضية ، وللملائمة ثلاثة خصائص ثانوية هي:[2]

- الملائمة بالتوقيت أي أن يتم تقييمها في الوقت المناسب دون تأخير.
- التنبؤ أي أن تكون ذات قيمة وقدرة تنبؤية.
- المنفعة العكسية أي ذات قيمة ارتدادية عكسية قادرة على تقييم نتائج الاختبارات السابقة مما يوفر إمكانية تأكيد أو تصحيح التوقعات السابقة.

إن توافر المعلومات عن الموارد البشرية في المؤسسة مفيد وملائم لاتخاذ القرارات، لاسيما في المؤسسات التي تلعب الموارد البشرية فيها دورا هاما في تحقيق الأرباح وتحديد قيمة المؤسسة، فدونها ستكون قائمة المركز المالي ناقصة، بل مضللة في كثير من الأحيان.

4- الموثوقية

وتعني هذه الخاصية أن تكون المعلومات المالية المنشورة خالية من الأخطاء والتحيز بدرجة معقولة، كما تمثل بصدق ما تزعم تمثيله، أي أن المعلومات موضوعية وصادقة وغير متحيزة لصالح فئة معينة من المستخدمين، ويرتبط معيار الموثوقية بدرجة تأكد قياس الحدث فكلما زادت درجة التأكد كلما ارتفعت درجة الموثوقية.

ومن النادر جدا أن تتوافر المعايير السابقة بصورة متكاملة معا لذلك فإن الاعتراف بالبند المحاسبي في القوائم المالية يتطلب الموازنة بين اعتبارات كثيرة مثل درجة الأهمية النسبية والملائمة في التأثير على قرارات المستخدمين، ودرجة الموثوقية التي يتمتع بها القياس المحاسبي.[3]

---

[1] - أيمن عبد الله محمد أبو بكر، مدى اهتمام الإدارة بالمحاسبة عن تكلفة الموارد البشرية بالمصارف، المجلة العالمية الاقتصادية والتجارية، المجلد 03، العدد 01، سنة 2017، ص 114.

[2] - فضل كمال سالم، مرجع سبق ذكره، ص 61.

[3] - جمال أحمد الدوري، مرجع سبق ذكره، ص 18.

الفرع الثالث: مدى انطباق مقومات الأصول على الموارد البشرية

مما تم تقديمه في تعريف الأصول يتبين أنه يجب توفر بعض المقومات بالإضافة إلى تلك المعايير السابق ذكرها من أجل اعتبار الموارد البشرية أصلا من أصول المؤسسة، ومن هذه المقومات نذكر منها:[1]

أولا: الملكية

إن معيار الملكية بمفهومه القانوني والاقتصادي يمكن أن ينطبق على الموارد البشرية، نظرا لتوافر شواهد هذه الملكية والمتمثلة في:

1- حيازة الأصل:

لا شك أن الموارد البشرية تعد من ضمن الموارد التي في حوزة المشروع لفترة محددة أو غير محددة، كما أن هناك تكاليف على المؤسسة أن تتحملها لحيازة الأصل البشري، تتمثل في التكاليف المباشرة الخاصة بالاختيار والتسكين والتدريب.

بالإضافة إلى ذلك فإن التعاقد الذي يتم بين الفرد والمؤسسة، يعطي للمؤسسة الحق القانوني في حيازة واستخدام الفرد موضع التعاقد.

2- الرقابة الكاملة على الأصل:

من أهم شواهد الملكية خضوع المورد للرقابة الكاملة، هذه الرقابة تخول الوحدة الاقتصادية الحق في حرمان الآخرين من أي حقوق في الانتفاع بخدمات وفوائد الأصل.

وفي حالة الموارد البشرية يمكن للوحدة الاقتصادية أن تفرض رقابة تامة على الأفراد العاملين بها عن طريق ما يسمى "بالعقد المانع" إذ هو العقد الذي يحدد الفرد كليا أو جزئيا في مباشرة مهامه، ويمكن أن ينقسم إلى:

أ- عقود لحماية حقوق الملكية.

ب- عقود لمنع المنافسة.

وطالما أن المشروع بإمكانه فرض الرقابة الكاملة على لموارد البشرية، فله الحق في الحصول على الفوائد والخدمات المستقبلية من هذه الموارد.

[1] - سناء عبد الهادي الجعيدي، دور وأهمية القياس المحاسبي للموارد البشرية في الجامعات الفلسطينية، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية غزة، تخصص: المحاسبة والتمويل، سنة 2007، ص 22.

3- القدرة على التصرف في الأصل:

لمالك الأصل الحق فيه بالصورة التي يراها تحقق له أقصى منفعة، ويأخذ التصرف في الموارد البشرية شكل التسريح أو الاستغناء عن خدمات الأصل البشري مقابل تعويض ترك الخدمة.

كذلك تتوافر شواهد الملكية بمفهومها الاقتصادي والمتمثلة في الإدارة والمخاطرة والربح لمالك الأصل.[1]

لكن بالنسبة للمفكرين هناك من أيدَ فكرة أن الموارد البشرية تعتبر أصلا من أصول المشروع استنادا إلى معيار الملكية، ولهم مبرراتهم في ذلك، ومن جانب آخر هنالك من عارض هذه الفكرة مقدما مبررات هذا الرفض.

جدول رقم (1): آراء المفكرين حول معيار ملكية المورد البشري

مؤيدو فكرة ملكية المورد البشري	معارضو فكرة ملكية المورد البشري
هناك تعاقد بين المؤسسة والموارد البشرية يلزم المورد البشري بالعمل لدى المؤسسة طيلة فترة التعاقد.	يرون أن الموارد البشرية المتمثلة في الأشخاص لا تخضع للملكية وبالتالي لا يمكن تبادل هذه الأصول لعدم إمكانية شراء أو بيع هذا الأصل في السوق من قبل أصحاب المؤسسة.
إن عملية إحلال واستبدال الموارد البشرية تعطي الحق للمؤسسة بتغيير أي مورد بشري متى نشأت الحاجة إلى ذلك مع توفر الشروط الضرورية لهذا الاستبدال.	من جهة أخرى فإن القيم والأخلاق تحتم على عدم التسليم بفكرة امتلاك الأفراد، وخاصة في هذا الزمان.

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على: ديمة رفيق محمد ماصة، مدى توفر مقومات محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الحكومية العاملة في قطاع غزة، مرجع سابق، ص 40-41.

[1] - سناء عبد الهادي الجعيدي، مرجع سابق، ص23.

ثانيا: سداد الديون

من المفترض أن تكون المؤسسة الاقتصادية قادرة على سداد ديونها و التزاماتها ليتسنّى لها تحقيق هدف الاستمرارية و البقاء، و من المفترض أيضا أن تسدد هذه الديون من الأرباح التي تنجم عن تفاعل عناصر الإنتاج معا و تعتبر الموارد البشرية من ضمن العناصر المساعدة في عملة الإنتاج.

ثالثا: القدرة الإنتاجية

يعد عنصر العمل من أهم مدخلات العملية الإنتاجية وذلك لما يتمتع به المورد البشري من طاقة إنتاجية و قدرة على التأثير في عناصر الإنتاج الأخرى، فكلما زادت كفاءة المورد البشري قلّت كمية المواد الخام المستخدمة لانخفاض نسبة التالف مثلا، كما يقل الوقت المستغرق في إنجاز المهام.[1]

رابعا: الخدمات المستقبلية

تنطبق صفة الخدمات المستقبلية على الموارد البشرية إذا توفرت العناصر التالية:[2]

1- أن يكون هناك توقع لمنافع اقتصادية مستقبلية، والموارد البشرية تستطيع أن تحقق منافع اقتصادية من خلال قدرتها الإنتاجية، وقدرة التأثير على الموارد الأخرى.
2- إمكانية قياس هذه المنافع، حيث يمكن قياس المنافع المتأتية من عمل الموارد البشرية بطرق مختلفة.
3- أن يكون للمؤسسة الحق في استلام هذه المنافع، ولكون المؤسسة تملك الحق القانوني في استخدام الأفراد بموجب التعاقد، وبالتالي فإن للمؤسسة الحق في استلام هذه المنافع.

خامسا: القابلية للتحديد والقياس

يتطلب تعريف المورد على انه أصل وجوب أن يكون قابلا للتحديد أو القياس وذلك لتمييزه وفصله عن باقي الموارد الأخرى، وهذا التحديد أو القياس يعبر عنه غالبا بوحدات نقدية،

[1] - شذا موفق صوافطة وآخرون، أثر الاستثمار في الموارد البشرية على ربحية المنشآت الاقتصادية (دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة الفلسطينية)، قدم هذا البحث استكمالا لمساق حلقة بحث في المحاسبة، جامعة النجاح الوطنية، تخصص: محاسبة، سنة 2016، ص 11.

[2] - سعيدي عبد الحليم، عمارة مريم، إمكانية رسملة واستنفاذ المورد البشري من خلال منهج مقترح لآليات الاعتراف به محاسبيا، مجلة الاقتصادية المالية وإدارة الأعمال، جامعة بسكرة، العدد 06، مارس 2018، ص 58.

وتهدف عملية القياس إلى قياس الخدمات الاقتصادية المستقبلية المتدفقة من المورد، وسيتم التطرق لمختلف تلك الطرق في الفصل الثاني.[1]

ومما سبق يمكن القول أن المعايير الواجب توفرها في الموارد حتى يمكن اعتبارها من أصول المؤسسة تتوافر في الموارد البشرية، وهذا كفيل للاعتراف بالموارد البشرية كأحد أصول المؤسسة، وبالتالي إظهارها في القوائم المالية الخاصة بالمؤسسة.

المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي لمحاسبة الموارد البشرية

إن النظرة القديمة حول قيمة المؤسسة متمثلة في قيمة أصولها المختلفة من مباني وأراضي ومعدات وغيرها، لم تعد تعطى الصورة الصادقة لقيمة المؤسسة، وأصبح عرضة للعديد من التساؤلات، خاصة مع زيادة الاهتمام بالعنصر البشري، الذي أصبح يعتبر جزءا هاما من مجموع قيمة أصول المؤسسة.

ومن ذاك الاهتمام ظهرت محاسبة الموارد البشرية سنة 1965 نتيجة إدراك قيمة الأفراد بالنسبة للمؤسسة.

عليه سنستعرض في هذا المبحث مختلف المفاهيم المتعلقة بمحاسبة الموارد البشرية.

المطلب الأول: مفهوم محاسبة الموارد البشرية وتطورها التاريخي

أعطي لمحاسبة الموارد البشرية العديد من التعريفات وقد مرت بعدة مراحل وسنحاول في هذا المطلب التطرق إلى مختلف هذه التعريفات والمراحل.

الفرع الأول: مفهوم محاسبة الموارد البشرية

هناك عدة تعريفات لمحاسبة المورد البشرية لكن معظمها يركز على مسألة قياس البيانات المتعلقة بالموارد البشرية، أما بعضها الآخر فركز على موضوع الإفصاح عن الموارد البشرية كأصول في التقارير المالية الموجهة نحو الجهات ذات المصلحة.

ومن هذه التعريفات نذكر منها:

1) تعريف جمعية المحاسبين الأمريكيين AAA:

محاسبة الموارد البشرية، هي عملية تعريف وقياس البيانات المتعلقة بالموارد البشرية، وتوصيل هذه المعلومات، إلى الجهات ذات المصلحة.[1]

[1] - جهاد رحمون وآخرون، محاسبة الموارد البشرية في الشركات، مذكرة ضمن متطلبات شهادة ليسانس، تخصص: مالية ومحاسبة، جامعة يحي فارس بالمدية، سنة 2012 - 2013، ص 07.

2) تعريف Eric Flamholtz:

أن محاسبة الموارد البشرية هي المحاسبة عن الأفراد كموارد تنظيمية، و هي تتضمن التكاليف المتحققة من قبل المنظمة في استقطاب و اختيار و تعيين، و تدريب و تنمية الموارد البشرية للمنظمات، و تشمل كذلك قياس القيمة الاقتصادية للأفراد بالنسبة إلى المنظمة.[2]

3) تعريف Sidney davidson:

مصطلح يستخدم لوصف فروض متنوعة تبحث في التقرير عن الموارد البشرية وتؤكد أهميتها في تحقيق أرباح المشروع ومجموعة أصوله.[3]

4) تعريف Kenneth:

محاولة للتحديد والتقرير عن الاستثمار في الموارد الخاصة بالمشروع والتي لا يتم المحاسبة عنها حاليا بالإجراءات المحاسبية التقليدية ويرى أنها نظام للمعلومات يبين للإدارة التغيرات التي تطرأ على الموارد البشرية للمشروع بمرور الزمن.[4]

من التعريفات السابقة يمكن القول أن محاسبة الموارد البشرية هي المحاسبة التي تهتم بالقيمة الاقتصادية للمورد البشري من خلال مختلف العمليات الحسابية المتعلقة بتقييم تكلفة وأداء المورد البشري وأثرهما على الأداء الكلي للمؤسسة في وسط بيئة الأعمال التي تنشط فيها.

والجدير بالذكر أن المقصود بالقيمة الاقتصادية هو قيمة المورد البشرى بعد تطويره إضافة إلى تكاليف استقطابه وكل التكاليف التي تنصب تجاهه للمحافظة على قيمته المستقبلية.

---

[1] - حمد فهد دعسان المطيري، تطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية في الشركات المساهمة العامة بدولة الكويت، قدمت هذه الرسالة استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، سنة 2010، ص 16.

[2] - وسام رمضان الشنطي، دور محاسبة الموارد البشرية في رفع كفاءة الأداء المالي (دراسة ميدانية – تطبيقية على الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين)، قدمت هذه الرسالة استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة في كلية الاقتصاد و العلوم الإدارية، جامعة الأزهر – غزة، سنة 2015-2016، ص 20.

[3] - نوال حربي راضي، مدى إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الجامعات، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 16، العدد 01، سنة 2014، ص 152.

[4] - كمال سالم، مرجع سبق ذكره، ص 24.

الفرع الثاني: التطور التاريخي لمحاسبة الموارد البشرية

بالرغم من اعتبار موضوع محاسبة الموارد البشرية من المواضيع الحديثة نسبيا، حيث بدأ البحث عن محاسبة الموارد البشرية مطلع ستينيات القرن الماضي إلا أنها قد مرت بالعديد من المراحل نذكرها كتالي:

- **المرحلة الأولى (بداية الستينيات - 1966):**

تتميز بأنها فترة وضع المفاهيم الأساسية للمحاسبة عن الموارد البشرية باستخدام النظريات و المبادئ المتعلقة بهذا الموضوع في العلوم الاجتماعية الأخرى.

- **المرحلة الثانية (1966 – 1971):**

تتميز بأنها مرحلة وضع نماذج قياس تكلفة وقيمة الموارد البشرية وتقييم فعالية هذه النماذج، ومرحلة تحديد المجالات الحالية والمستقبلية لاستخدامات المحاسبة عن الموارد البشرية في بعض المؤسسات.[1]

- **المرحلة الثالثة (1971 - 1976):**

تميزت هذه المرحلة بنشر العديد من الدراسات الأكاديمية في أمريكا واستراليا واليابان، وقد تم تطبيق العديد من البحوث عن أثر هذه المعلومات التي تقدمها المحاسبة عن الموارد البشرية في اتخاذ القرارات الإدارية وكذلك قرارات المستثمرين من حملة الأسهم.

- **المرحلة الرابعة (1976 - 1980):**

شهدت هذه المرحلة تراجعا في الاهتمام بمحاسبة الموارد البشرية وذلك بسبب قلة المؤسسات التي تقبل أن تطبق فيها البحوث الخاصة بهذا المجال، وقلة عدد الباحثين في مجال محاسبة المورد البشري، بالإضافة إلى ارتفاع تكاليف تطبيق نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية، والعائد الغير المتأكد منها.[2]

[1] - مسحوب خديجة، عامر حنان، إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الجامعة (دراسة تطبيقية في جامعة سعيدة)، مذكر لنيل شهادة الماستير، جامعة د.الطاهر مولاي – سعيدة، تخصص محاسبة وجباية، سنة 2016-2017، ص 13.

[2] - لبوخ عماد، بن ناصر عبد الحكيم، أثر محاسبة الموارد البشرية على الأداء المالي للمؤسسات، مذكرة ماستير (أكاديمي)، جامعة محمد بوضياف – المسيلة، تخصص: محاسبة وتدقيق، سنة 2016-2017، ص 10.

- **المرحلة الخامسة (1980 – حتى الوقت الحالي):**

تطور في هذه المرحلة مفهوم المحاسبة عن الموارد البشرية وذلك من خلال بدأ الاهتمام في النظريات وتطبيق المحاسبة عن الموارد البشرية من جديد وبقوة، وذلك نتيجة لاهتمام الولايات المتحدة الأمريكية بموضوع رأس المال الفكري، ورأس المال البشري، ودوره في زيادة الإنتاجية، بالإضافة إلى المنافسات المتزايدة بين الدول الغربية في مجال الصناعة، وقد شهدت هذه المرحلة تطبيق الشركات الكبرى الضخمة للمحاسبة عن الموارد البشرية.[1]

المطلب الثاني: أهداف وأهمية محاسبة الموارد البشرية

في هذا المطلب سنتطرق إلى أهداف وأهمية ومزايا محاسبة الموارد البشرية.

الفرع الأول: أهداف محاسبة الموارد البشرية

إن هدف المحاسبة بشكل عام هو تقديم البيانات والمعلومات الصحيحة والموثوقة، في الوقت المناسب للمستفيدين، ولا يخرج هدف محاسبة الموارد البشرية عن هذا الإطار، فهي تهدف إلى توفير معلومات عن العنصر البشري للمؤسسة وكذلك إلى جذب انتباه الإدارة إلى أهمية الموارد البشرية ومساعدتها في قياس هذه الموارد وتقييمها، وتتمثل هذه الأهداف في الأتي:[2]

1- **هدف القياس:** يقصد به قياس نواحي معينة تتعلق بالموارد البشرية و تشتمل بصفة أساسية ما يلي:

- قياس قيمة الموارد البشرية العامة بالمشروع باستخدام طرق علمية مناسبة قابلة للتطبيق العلمي.
- قياس تكلفة إعداد وتجهيز الموارد البشرية مثل تكاليف التعيين و التدريب.
- قياس تكلفة استخدام الموارد البشرية من مرتبات وأجور وغير ذلك.
- قياس الكفاءة الإنتاجية للأصول البشرية.
- قياس ربحية استخدام الأصول البشرية.
- قياس معدل العائد على الاستثمار البشري.

[1] - آلاء زهدي محمد الرازم، الخصائص المحددة لدرجة الإفصاح عن الموارد البشرية في التقارير المالية لمشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، رسالة ماجستير، جامعة الزرقاء – الأردن، تخصص: محاسبة، سنة 2015- 2016، ص 23.

[2] - أم كلثوم معمر، القياس والإفصاح المحاسبي عن رأس المال البشري وأثره في القوائم المالية، مذكرة لنيل شهادة ماستير أكاديمي، جامعة عبد الحميد بن باديس، مسغانم، تخصص: التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير، سنة: 2014-2015، ص 36-37.

2- **هدف التقرير:** يقصد بذلك التقرير عن بيانات الموارد البشرية في القوائم و التقارير المحاسبية وإظهار البيانات التي تم التوصل إليها خلال تحقيق هدف القياس ويتشكل:

- تسجيل بيانات الموارد البشرية في مختلف البطاقات والسجلات والمحاسبة.
- تلخيص البيانات المتعلقة بالموارد البشرية باستخدام الأساليب المحاسبية المعروفة لتلخيص البيانات.
- عرض النتائج التي يتم التوصل إليها في القوائم المالية.
- إعداد قوائم خاصة لعرض بيانات الموارد البشرية إلى جوانب القوائم المالية التقليدية.
- إعداد أي تقرير إضافية تتعلق بالموارد البشرية بناء على رغبات إدارة المنظمة أو المستثمرين أو أي جهات أخرى خارجية.
- دراسة المشاكل الخاصة بالموارد البشرية مثل ارتفاع معدل أوراق العمل أو ظاهرة الغياب وإعداد تقارير كمية عنها.

3- **هدف ترشيد القرارات:** يقصد بها تقديم بيانات ذات فائدة لمساندة الإدارة في اتخاذ القرار المناسب حيث يهدف أسلوب المحاسبة عن الموارد البشرية إلى تقديم معلومات إلى إدارة المشروع (المنظمة) أو المستثمرين أو غير ذلك من الجهات المهتمة بالمشروع وذلك لترشيد القرارات التي يتعين على هذه الجهات اتخاذها وتتعلق هذه القرارات بالعنصر البشري.

الفرع الثاني: أهمية محاسبة الموارد البشرية

من بداية القرن العشرين شاع الاستخدام الفعال لمدخل الموارد البشرية بما يكفل زيادة فعالية المؤسسة وإشباع حاجات العاملين في ذات الوقت باعتبار أن لكلاهما حاجات مشتركة ومتسقة مع بعضها البعض.

و يمكن تحديد أهمية العنصر الإنساني للمؤسسة إذا تصورنا الوضع الذي يمكن أن يحدث للمؤسسة إذا اختفى العنصر الإنساني، لذلك هناك دلائل عديدة يمكن الإشارة إليها باعتبارها تؤيد وتؤكد على أهمية العنصر الإنساني للمؤسسة، نذكر منها:

1- العنصر الإنساني هو أهم أنواع الأصول في الوحدة الاقتصادية وله تأثير جوهري على الإنتاجية، ففي شركة Nestlé مثلا أكثر من 650 خبير يعملون من أجل تحقيق أفضل النتائج.[1]

[1] - عقيل قاسم شنداخ، دور نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية في تكامل نظم المعلومات المحاسبية والإدارية، سنة 2009، ص 06.

2- العنصر الإنساني له قيمة سوقية، وما حدث في الولايات المتحدة الأمريكية عام 1968 يؤكد هذا فعندما استقال ثمانية من كبار المديرين بشركة "Motorola" والتحقوا بالعمل لدى شركة منافسة فقد انخفضت القيمة السوقية لأسهم الشركة الأولى بحوالي 41 مليون دولار وارتفعت القيمة السوقية لأسهم الشركة الثانية بمبلغ 14 مليون دولار خلال 24 ساعة من تاريخ إعلان خبر الاستقالة.[1]

3- تعطي محاسبة الأصول البشرية دلالات هامة لبعض النسب المحاسبية، فقد أوضحت شركة "Volvo" السويدية لصناعة السيارات أن كل نقص في معدل دورن العمالة بنسبة 1 % يعادل توفير مبلغ (5 آلاف جنيه إسترليني) على الشركة، علما بأن الشركة المذكورة قد تمكنت من حساب هذه الأرقام باستخدام نظام للمحاسبة عن الموارد البشرية.[2]

4- التطورات التكنولوجية والتقنية وانعكاسها على الوحدات الاقتصادية:[3]

من المتغيرات التكنولوجية والسياسية والاقتصادية يتضح أنه لها آثار خطيرة على الوحدات الاقتصادية، فلقد أفرزت تلك المتغيرات قفزة واسعة لنظم الإنتاج والإدارة في شركات الدول المتقدمة مما خلق فجوة واسعة مقارنة مع شركاتنا.

وأهم التغيرات التكنولوجية في الوقت الحالي:

- **تغيرات في الأداء الإنتاجي:** حيث مست العديد من الأنشطة التي أدت إلى خفض التكلفة ووقت تحليل العمليات، وقد تطورت برامج التخطيط والصنع والتحكم التي شكلت الأساس لنظم المعلومات التي ستهدف لمد مديري العمليات بالمعلومات اللازمة لإدارة العمليات بفعالية أكبر.
- **التغير في الأداء التسويقي:** حيث اشتركت الآلات في الأنشطة التسويقية مما سيزيد من خدمة العملاء.
- **التغير في الإدارة:** حيث أثبتت التجارب وليس فقط نظريات الإدارة الحديثة، أن النجاح الإداري كان وليدا لمجموعة متكاملة من التوجيهات والتحولات التنظيمية الحديثة، فقد

[1] - مسحوب خديجة – عامر حنان، مرجع سبق ذكره، ص 18.

[2] - زهراء غريسي علوي وآخرون، المعالجة المحاسبية للموارد البشرية في ظل النظام المحاسبي المالي SCF، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي، تخصص: مالية وتدقيق، جامعة حمه لخضر بالوادي، سنة 2016-2017، ص 25.

[3] - علي فاضل جابر، تصميم نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية في الوحدات الاقتصادية، بحث مقدم إلى الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك وهو جزء من متطلبات الدراسة في برنامج الماجستير للعلوم المحاسبية، تخصص: محاسبة، سنة 2007، ص 7.

كان الانتقال من بيئة بطيئة التغيير ومن نموذج تنظيمي ميكانيكي جامد إلى بيئة ديناميكية سريعة التغير تتزايد فيها عوامل التأكد ودرجة المخاطرة وتتطلب نموذجا تنظيميا عضويا مرنا.

5- ضغوط المؤثرات البيئية الخارجية و يشمل ذلك[1]:

- **المؤثرات القانونية:** و تتمثل في القوانين والتشريعات التي تصدرها الدولة بهدف حماية وتأمين العاملين.
- **تأثير النقابات العمالية:** من حيث تحديد حقوق العاملين من أجور وميزات إضافية وإجازات وخدمات وغيرها.
- **تأثير سوق العمل:** تتأثر ظروف هذه السوق بظروف العرض والطلب على عنصر العمل، وحيث يصعب الحكم والتأثير من قبل الوحدة الاقتصادية وحدها.

المطلب الثالث: فروض، مبادئ ووظائف محاسبة الموارد البشرية

في هذا المطلب سنتطرق إلى فروض ومبادئ ووظائف محاسبة الموارد البشرية.

الفرع الأول: فروض محاسبة الموارد البشرية

ترتكز محاسبة الموارد البشرية كغيرها من أنواع المحاسبة على مجموعة من الفروض:

- **الفرض الأول:**

يعتبر المورد البشري موردا هاما من موارد المؤسسة، إذ له قيمة اقتصادية مباشرة تتمثل في المجهود والوقت الذي تبذله لإنجاز الأعمال الموكلة إليه مباشرة، وتقديم خدمات متنوعة حالية ومستقبلية، بينما تتمثل القيمة الاقتصادية الغير مباشرة بحسن إدارة هذا العنصر واستغلاله لتحقيق أهداف المؤسسة.[2]

[1] - وسام رمضان الشنطي، مرجع سبق ذكره، ص 27.

[2] - هيثم هاشم الخفاف، المشاكل المحاسبية في القياس والإفصاح عن الموارد البشرية في اقتصاد المعرفة، بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي الخامس تحت شعار "التوأمة المعرفية للتحديث الإداري والمالي والاقتصادي مع المجتمع، جامعة الموصل، العراق، سنة 2013، ص 9.

- **الفرض الثاني:**

ضرورة وجود معلومات عن محاسبة الموارد البشرية، حتى يتم من خلالها الوقوف على تكلفة وقيمة الموارد البشرية لقياس ما عليه وقياس كفاءة الإدارة، فهي مفيدة في عمليات التخطيط واختيار، توظيف، تنمية، تعويض وصيانة تلك الموارد.[1]

- **الفرض الثالث:**

تتأثر قيمة الموارد البشرية بأسلوب إدارتها حيث تتطور الموارد البشرية في المنظمات التي تعني بتدريبها، مما ينعكس على مستوى إنتاجية الموارد.

- **الفرض الرابع:**

يتضمن توظيف الموارد البشرية تكلفة اقتصادية تتحملها المؤسسة مقابل خدمات ومنافع تحصل عليها مستقبلا.

- **الفرض الخامس:**

يعتبر المورد البشري أصل من أصول المنظمة يمكن إخضاعه لحد كبير لعملية الرسملة والإطفاء حسب العمر الإنتاجي لذلك المورد.[2]

الفرع الثاني: مبادئ محاسبة الموارد البشرية

هناك مجموعة من المبادئ التي يقوم عليها نظام محاسبة الموارد البشرية وتتمثل في ما يلي:

أولا: مبدأ الاستمرارية والدورية

تمثل الموارد البشرية عنصر الاستمرار للمؤسسة فلا تستطيع بدونها أن تؤدي دورها، على العكس من الموارد المادية بخدماتها المؤقتة، لذا يجب على المؤسسة العمل على المحافظة على مواردها البشرية وزيادة إنتاجيتها عن طريق التدريب والتشجيع، ولعظمة التكاليف المنفقة على تلك الموارد والحصول على منافعها لعدة فترات محاسبية فإنه ينبغي توزيعها على تلك الفترات.

ثانيا: مبدأ مقابلة الإيرادات بالتكاليف

تعد تكلفة العنصر البشري المنفقة على استقطابه وتعيينه وتدريبه وتنميته كمصروف رأسمالي وأصلا من أصول المؤسسة يتم استنفاذها ومن ثم تحمل الفترة المحاسبية بما يخصها

[1] - ديمة رفيق محمد ماصة، مرجع سبق ذكره ، ص 23.

[2] - سناء عبد الهاذي الجعيدي، مرجع سبق ذكره، ص36.

فقط من التكلفة ويقابلها في الجانب الدائن الإيرادات الإنتاجية للموارد البشرية والمتمثلة فيما أضافته تلك النفقات إلى معدل الإنتاج.[1]

ثالثا: مبدأ الإفصاح والإعلان

في المحاسبة التقليدية لا يتم الإشارة إلى العنصر البشرى إلا في قائمة نتـــائج الأعمال (أجور ورواتب) وفى قائمة المركز المالي (المقدمات والمستحقات من تلك المصروفات) وهذا يعد قصوراً في الإفصاح حيث يجب عرض الاستثمار في الموارد البشرية ضمن أُصول قائمة المركز المالي ليعطى مؤشرا للجهات المهتمة بالمنظمة كما يعطى مؤشرات ذات دلالة تعكس كفاءة الإدارة وتوضح التغير في هيكل القوى العاملة.

رابعا: مبدأ الموضوعية

هناك مقاييس على درجة كبيرة من الموضوعية تستخدم لقياس رأس المال البشرى وتعتمد الموضوعية على بيانات إحصائية رسمية، ويرى الباحثون أن إضافة بيانات أقل موضوعية ولكن أكثر فائدة لمتخذي القرارات يؤدى إلى تطور المحاسبة.

خامسا: مبدأ الأهمية النسبية

إن التكاليف المنفقة لاكتساب العنصر البشرى هي تكاليف كبيرة بحيث تأخذ أهمية تؤدى إلى وجوب رسملتها وإظهارها في قائمة المركز المالي.[2]

الفرع الثالث: وظائف محاسبة الموارد البشرية

يمكن اختصار أهم الوظائف التي تؤديها محاسبة الموارد البشرية في ما يلي:[3]

- **التنبؤ:**

تعتبر محاسبة الموارد البشرية أداة مهمة في عملية التنبؤ المستقبلي للموارد البشرية سواء من خلال التحديد المسبق للموارد البشرية الضرورية في المستقبل أو المتطلبات المستقبلية للمورد البشرية الموجود حاليا.

---

[1] - لبوخ عماد – بن ناصر عبد الحكيم، مرجع سبق ذكره، ص 11.

[2] - أيمن عبد الله محمد أبو بكر، محاسبة الموارد البشرية، مدونة الدكتور أيمن عبد الله محمد أبو بكر، https://ay83m.wordpress.com، تاريخ 02-01-2020.

[3] - قورين حاج قويدر، التأصيل والقياس المحاسبي لرأس المال البشري في منظمات الأعمال الحديثة، أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد الخامس العشر، جوان 2014، ص 129- 130.

- **التخطيط:**

تلعب محاسبة الموارد البشرية دورا هاما كأداة تخطيطية من خلال استخدام كل الحسابات والقوائم التخطيطية التي تعد مثل الموازنات التخطيطية، تخطيط الإجراءات، تخطيط نفقات الاستقطاب والتدريب والتكوين،.... الخ

- **الرقابة:**

تقوم محاسبة الموارد البشرية بدور استبياني إعلامي من خلال مختلف المؤشرات والأدوات التي تستخدمها مثل الميزانية الاجتماعية ومؤشرات مردودية المورد البشري التي تبين مدى تحقيق الأهداف بالمقارنة مع ما كان مخططا، أي مقارنة النتائج المخططة مع النتائج المحققة فعلا ومقارنة القيم التقديرية مع القيم الحقيقية.

- **تقييم الأداء:**

تعتبر محاسبة الموارد البشرية أداة فعالة لتقييم الأداء ونشاط الموارد البشرية في المؤسسة وتبيان مدى تحقيقها لأهدافها المرجوة من هذه الموارد البشرية وكيف يمكن تفعليها واستغلال طاقاتها لتحقيق هذه الأهداف.

- **تقديم المعلومات المساعدة في اتخاذ القرارات:**

تساهم محاسبة الموارد البشرية من خلال المعلومات التي توفرها في اتخاذ القرارات عن طريق تزويد الإدارة بالمعلومات اللازمة حول الموارد البشرية المتاحة والمتوقعة، وهنا يتوجب على محاسبة الموارد البشرية تقديم معلومات من نوع خاص تكون متوافقة مع مداخل اتخاذ القرارات الإدارية و هي: (تحديد البدائل، تقديم البدائل الممكنة، تقديم صورة عن إمكانية تطبيق البدائل المختلف، تقديم معلومات حول مساهمة كل بديل من البدائل في تحقيق أهداف المؤسسة).

المبحث الثالث: المعالجة المحاسبية، صعوبات تطبيق ووجهات النظر المتعلقة بمحاسبة الموارد البشرية.

في هذا المبحث سنتطرق إلى ذكر طريقة القيام بالمعالجة المحاسبية للموارد البشرية، بالإضافة إلى صعوبات تطبيق محاسبة الموارد البشرية، والتطرق إلى وجهات النظر المؤيدة والمعارضة لمحاسبة الموارد البشرية.

المطلب الأول: المعالجة المحاسبية للموارد البشرية

تختلف المعالجة المحاسبة للموارد البشرية حسب الأهداف الأساسية التي تركز عليها المؤسسة بتطبيقها لمحاسبة الموارد البشرية وكذلك تعتمد على حجم المؤسسة ومدى تنوع الموارد البشرية الموجودة في الشركة، وعليه تم طرح ثلاثة أساليب للمعالجة المحاسبية للموارد البشرية.

الأسلوب الأول: يتم إنشاء ستة حسابات

- حساب الموجودات البشرية.
- حساب تكاليف الحصول على الموارد البشرية (تكاليف التعيين).
- حساب تكاليف تطوير الموارد البشرية.
- حساب الاستنفاذ المتراكم للموارد البشرية.
- حساب رأس المال البشري.
- حساب احتياطي خسائر الموارد البشرية.

حيث أن تكاليف التعيين وتكاليف التطوير ترحل إلى حسابات الموجودات البشرية في نهاية الفترة، وأن قيمة استنفاذ الموارد البشرية تعالج في نهاية الفترة في الجانب المدين لحساب الاستنفاذ المتراكم للموارد البشرية وتقيد قيمة استنفاذ الموارد البشرية ضمن حسابات التشغيل الخاص بالفترة المالية.[1]

الأسلوب الثاني: يتم إنشاء أربعة حسابات:

- حساب لتكاليف الحصول على الموارد البشرية.
- حساب لتكاليف تطوير الموارد البشرية.
- حساب الموجودات البشرية.
- حساب الاستنفاذ المتراكم للموارد البشرية.

وتكون المعالجة المحاسبية مشابهة للأسلوب الأول.

[1] - ثامر عامر صقر، محاسبة الموارد البشرية: المفهوم والأهمية (دراسة عينة من الشركات العراقية في البصرة)، مجلة دراسات البصرة، جامعة البصرة، العدد 16، سنة 2013، ص 53.

الأسلوب الثالث: يتم إنشاء حسابين:

- حساب الاستثمار في الموارد البشرية.
- حساب استنفاذ الاستثمارات في الموارد البشرية.

كما يتم إنشاء مستوى ثاني من الحسابات ترحل جميعها في حساب الاستثمار في الموارد البشرية، تتمثل في حسابات التكاليف المختلفة الخاصة بالموارد البشرية كتكاليف التعيين، وتكاليف التدريب والمحافظة على الموارد البشرية.[1]

إن المعالجة المحاسبية المتعلقة بالمورد البشري تتم من خلال رسملة كل المصاريف اللازمة للحصول عليه، والتي تمثل تكلفة المورد البشري وهي كالآتي:

- مصاريف الإعلان للحصول على المورد البشري.
- مصاريف الحصول على المورد البشري وتطوير كفاءته مثل التدريب والدورات والبعثات.

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

- مدة خدمة الأصل البشري وتعادل فترة بقاءه في الخدمة لدى المؤسسة.
- مدة خدمة الأصل البشري تعادل فترة بقاءه في وظيفة معينة في المؤسسة.
- مدة خدمة الأصل البشري تعادل مدة استمرار معارفه في التكنولوجيا المتطورة والجديدة، فإذا كانت معارفه غير قادرة على مجاراة التكنولوجيا الجديدة فان قيمته كأصل تستنفذ بالكامل.

ويمكن أن يتم إطفاء كلفة المورد البشري بتوزيعها على عمره الإنتاجي والذي قد يتمثل في مدة بقاءه في العمل لحين سن الإحالة على التقاعد أو يتمثل في مدة العقد المبرم بينه وبين المؤسسة إذا كان تعيينه بعقد.[2]

[1] - وسام رمضان الشنطي، مرجع سبق ذكره، ص 54.

[2] - نوال حربي راضي، مرجع سبق ذكره، ص 158.

وبالتالي فإن إطفاء أو استنفاذ المورد البشري = تكلفة الأصل البشري / العمر الإنتاجي للأصل البشري

والمعالجة المحاسبية المتعلقة بالعنصر البشري تتمثل في:[1]

1- تكلفة الحصول على المورد البشري:

Xx		ح/ الموارد البشرية	xxx		
	Xx	ح / النقدية		xxx	

2- إطفاء قيمة المورد البشري:

Xx		ح/ قسط إطفاء المورد البشري	xxx		
	Xx	ح / الموارد البشرية		xxx	

3- الاستغناء عن المورد البشري:

قد يتم الاستغناء عن المورد البشري لقاء مقابل مالي، فتكون المعالجة المحاسبية على النحو التالي:[2]

مكاسب الاستغناء = مبلغ الانتقال – القيمة الدفترية للأصل البشري

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

[1]- نوال حربي راضي، مرجع سبق ذكره، ص 159.

[2] - سعاد عبود، ربيحة قوادرية، محاسبة رأس المال البشري كاتجاه حديث لقياس القيمة الاقتصادية للموارد البشرية في المؤسسة، مجلة تنمية الموارد البشرية للدراسات والأبحاث، المركز الديمقراطي العربي - برلين، ألمانيا – العدد الثالث، سنة 2019، ص 310.

التسجيل المحاسبي:

- **في حالة تحقيق خسارة:**

Xx		ح/ النقدية	xxx		
Xx		ح/ خسائر الاستغناء عن الموارد البشرية	xxx		
	Xx	ح / الموارد البشرية		xxx	

- **في حالة تحقيق ربح:**

Xx		ح/ النقدية	xxx		
	Xx	ح/ الموارد البشرية		xxx	
	Xx	ح/ أرباح الاستغناء عن الموارد البشرية		xxx	

4- وفاة المورد البشري:

يتم تحديد قيمة خسائر الوفاة والمتمثلة بالقيمة الدفترية للأصل البشري على النحو التالي:

الخسائر = تكلفة الحصول على المورد البشري – مجموع الإطفاء السنوي

Xx		ح/ خسائر الاستغناء عن الموارد البشرية	xxx		
	Xx	ح / الموارد البشرية		xxx	

المطلب الثاني: صعوبة تطبيق محاسبة الموارد البشرية

إن معالجة الموارد البشرية باعتبارها أصلا من الأصول وإن كان يعد أمرا سهلا من الناحية النظرية، إلا أن تطبيقه من الناحية العملية يواجه صعوبات من أهمها:[1]

- تحديد قيمة الأصول، وبالتالي قيمة الاستهلاك الخاص بها.
- قياس الإنسان أمر ذاتي بحت، إذ توجد درجة عالية من الذاتية في عملية القياس.

[1] - خداوي صدام حسين – يعقوب داود، محاسبة الموارد البشرية وأثرها على اتخاذ القرارات في البنوك التجارية الجزائرية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، جامعة يحيى فارس المدية، سنة 2015-2016. ص 17.

- صعوبة تحديد فترة الاستفادة من الموارد البشرية، نظرا للحرية الطبيعية لهذه الأصول ولكي يؤخذ عامل التأكد في الاعتبار يجب أن تعتمد على طرق قياس رياضية معقدة.
- استهلاك الموارد البشرية على أساس موضوعي يبدو معقدا، وذلك لوجود فروض جوهرية بين طبيعة الأصول الملموسة والأصول الإنسانية.

المطلب الثالث: وجهات النظر المؤيدة والمعارضة لمحاسبة الموارد البشرية

مما سبق نجد أن محاسبة الموارد البشرية تهدف إلى توفير المعلومات والبيانات التي تساعد المنظمة على حساب تكاليف ومنافع مواردها البشرية، مما يساعدها على عمليات اتخاذ القرارات الخاصة بالعاملين، وفي إطار ذلك عرضت الكثير من وجهات النظر المؤيدة والمعارضة.

الفرع الأول: وجهات النظر المؤيدة[1]

- تقدم محاسبة الموارد البشرية معلومات هامة وموثوق بها للجهات ذات العلاقة داخل وخارج المؤسسة، وخاصة أجهزة الرقابة الحكومية.
- تساعد محاسبة الموارد البشرية المؤسسة على القيام بمسؤولياتها الاجتماعية، وذلك بالربط بين تحقيق الأهداف التنموية والأهداف الإنتاجية.
- تساعد الإدارة على توفير مناخ العمل الملائم لتنمية الموارد البشرية وتطوير قدراتها الإبتكارية، إذ يساعد قياس الأصول البشرية على التعرف على أحسن الطرق الدافعية وإقامة العلاقات السلمية بين الأفراد والجماعات.
- تحقق محاسبة الموارد البشرية مزايا تخطيطية ورقابية، مثل تقييم برامج التدريب والتنمية التي تقدمها الإدارة للأفراد.
- تساهم محاسبة الموارد البشرية في تحويل النظرة إلى العاملين، من أنهم تكاليف إلى أنهم أصول، ومن ثمة تعمل على النمط القيادي الإداري المهتم بتنمية وتطوير الموارد البشرية.

[1] - جمال أحمد الدوري، إسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص 22.

الفرع الثاني: وجهات النظر المعارضة[1]

- إن عملية جمع وعرض البيانات المتعلقة بالموارد البشرية، عملية صعبة نظرا لكثرة المتغيرات، حيث من الصعب قياس كل التغيرات التي تطرأ على العامل، وبالذات المتغيرات الإنسانية (السلوك، الدوافع، الرضا).
- كما يترتب على صعوبة القياس أن قيمة الأصل البشري المعروض في الميزانية تتغير ولا تفصح عن القيمة الحقيقية لهذا الأصل.
- عدم موازنة المنافع المحصلة من استخدام محاسبة الموارد البشرية مع تكاليف جمع البيانات وإعداد الجداول والميزانيات.
- تساعد الإدارة على مزيد من استغلال جهود الأفراد نحو الأهداف الاقتصادية، إذ أن الأصل شيء يهتلك وأن محاسبة الأصول تتضمن العمل على إهتلاك الأصل بأكفأ طريقة ممكنة.
- تتطلب فعالية نظام محاسبة الموارد البشرية وجود نظام دقيق لتقييم أداء العاملين، يرتكز على الموضوعية والعدالة والشمول وهذا ما لا يتوفر في كثير من الأحيان، وذلك لحدوث أخطاء في عمليات التقييم كالتحيز والنسيان والخوف.

[1] - نوال بن عمارة، صديقي مسعود، محاسبة الموارد البشرية، الملتقى الدولي حول التنمية البشرية وفرص الاندماج في اقتصاد المعرفة والكفاءات البشرية 09-10 مارس 2004، جامعة ورقلة، ص 134.

خلاصة الفصل

من خلال ما قمنا بالتطرق إليه في هذا الفصل تبين لنا أن أهمية المورد البشري في المؤسسة تجسدت من خلال إحداث إدارة خاصة به والتي تعمل بدورها على تنمية وتطوير الأداء البشري داخل هذه المؤسسة.

فمع تزايد أهمية هذا العنصر ومكانته في نجاح المؤسسات ومدى تأثيره في الاقتصاد راح الاهتمام به في الفكر المحاسبي إلى اعتباره أصلا من أصول المؤسسة نظرا لانطباق خصائص الأصول بشكل كبير على الموارد البشرية، الأمر الذي جعل منه موردا استراتيجيا، مما أدى إلى ظهور محاسبة الموارد البشرية، والتي بدورها تقوم بمساعدة الإدارة في ترشيد القرارات الخاصة بالموارد البشرية وكذا القرارات الخاصة بالمؤسسة، ورغم كثرة الانتقادات الموجهة لهذا المفهوم الجديد في المحاسبة نظرا لعدم اتفاق المفكرين عليه خاصة من جانب طرق القياس والتقييم، إلا أنه يفرض وجوده يوما بعد يوم خاصة مع التطورات الاقتصادية التي تعتمد بشكل كبير على الموارد البشرية ذات الكفاءة والمؤهلة وذات الخبرة، مما يستدعى وجوبا تغيير المعالجة المحاسبية لها وتضمينها ضمن أصول المؤسسة.

وفي الفصل الموالي من هذا العمل سنتعمق أكثر في تفاصيل محاسبة الموارد البشرية من خلال التطرق لنماذج القياس المحاسبي للموارد البشرية.

الفصل الثاني:

القياس المحاسبي للموارد البشرية

تمهيد:

توصف المحاسبة عادة بأنها نظام للقياس والإفصاح عن المعلومات المالية، حيث تعتبر نظاما يختص بمعالجة المدخلات المتمثلة في مختلف الأحداث الاقتصادية وفق أسس وقواعد متعارف عليها، ثم يقوم بتلخيصها في شكل تقارير مالية تمثل مخرجات النظام المحاسبي، تعرض لعامة المستخدمين بهدف استخدامها في عملية اتخاذ القرار، ولكي تكون هذه المخرجات ذات فائدة لمختلف المستخدمين لها فإنها يجب أن تكون ناتجة عن عملية قياس صحيحة، لذلك فإن المعلومات الناتجة عن عمليات القياس المحاسبي يجب أن تخضع للخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية.

وعليه فإن محاسبة الموارد البشرية قد شهدت في الآونة الأخيرة اهتماما ملحوظا بشكل عام خاصة في ظل الإنفاق الكبير على عمليات التدريب والتطوير والتأهيل، وبروز الحاجة إلى ضرورة تقييم وقياس هذا الإنفاق على المدى القصير والطويل وقياس العائد والقيمة الاقتصادية المترتبة عليه، وهذا يرجع إلى قناعة الإدارة بأن المؤسسة لا يمكن أن تحقق أهدافها بالاعتماد على الأصول المادية فقط دون الاهتمام بالأصول البشرية من خلال سياسات تتصف بالكفاءة والفاعلية وخاصة فيما يتعلق بالتدريب وتخطيط القوة العاملة، والاستقطاب، والاختيار، والتعيين، وتقييم الوظائف، وتحليل العمل، وتقييم الأداء ...الخ.

وفي هذا الفصل سنتطرق إلى إعطاء نظرة عامة حول مفهوم القياس ومتطلبات قياس الموارد البشرية في المبحث الأول، أما المبحث الثاني سندرس مختلف طرق ونماذج القياس المحاسبي للموارد البشرية، والصعوبات التي تعيق عملية القياس.

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للقياس المحاسبي للموارد البشرية

يعتبر القياس من أهم الوظائف الأساسية بالنسبة للمحاسبة، الذي من خلاله يتم توفير المعلومات المفيدة عن نتائج الأعمال للمشروع ومركزه المالي، وتدفقاته النقدية للمستخدمين بهدف مساعدتهم في ترشيد القرارات.

وبالنظر إلى الموارد البشرية على أنها بند من بنود الموجودات فقد ترتب على ذلك استخدام العديد من الطرق التي تستهدف قياس قيمة منافعها المستقبلية، ومن خلال هذا المبحث سنتطرق إلى مفهوم القياس والمتطلبات اللازمة من أجل القيام بعملية القياس المحاسبي للموارد البشرية.

المطلب الأول: مفهوم القياس المحاسبي

من خلال القياس يمكن وصف مختلف الأحداث الاقتصادية والمالية والتعبير عنها نقديا، مما يساهم في توفير المعلومات الموثوقة والملائمة لمتخذي القرارات، ومن خلال هذا المطلب سنوضح مفهوم القياس المحاسبي من خلال التعريف به، أهدافه ونظمه.

الفرع الأول: تعريف القياس المحاسبي

أولا: تعريف القياس

- القياس هو عملية ربط بين النظام الشكلي والنظام العددي مع مظاهر الأشياء والأحداث عبر قواعد معينة، هذه القواعد تجعل عمليات الربط ممكنة فالقياس يصبح ممكنا لأن العلاقات بين خصائص النظام العددي يعبر عنها على شكل نموذج رياضي وحتى العلاقات بين الأشياء والأحداث مع خصائص كل منها.[1]
- إن التعريف العام للقياس يعني مقابلة أو مطابقة أحد جوانب أو خصائص مجال معين بأحد جوانب أو خصائص مجال آخر وتتم هذه المقابلة أو المطابقة باستخدام الأرقام أو الرموز طبقا لقواعد معينة.[2]

[1] - جعفر فالح ناصر الغانمي، القياس والإفصاح عن رأس المال الفكري وأثرهما في قيمة الوحدة الاقتصادية، رسالة لنيل شهادة الماجستير، تخصص محاسبة، جامعة القادسية، سنة 2017، ص 52.

[2] - خضير مجيد علاوي، أثر تطبيق القياس والإفصاح عن تكلفة الموارد البشرية على القوائم المالية، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد2، العدد 3، السنة 2012، ص70.

ثانيا: تعريف القياس المحاسبي

- عرفت جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) القياس المحاسبي بأنه: قرن الأعداد بأحداث المؤسسة الماضية والجارية والمستقبلية وذلك بناءا على ملاحظات ماضية أو جارية وبموجب قواعد محددة.[1]
- عرفت لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC): القياس المحاسبي بأنه: عملية تحديد القيم النقدية للعناصر التي سوف يعترف بها في القوائم المالية وهذا يتطلب اختيار أساس معين للقياس ويتم استخدام أسس مختلفة للقياس مثل التكلفة التاريخية، التكلفة الجارية، القيمة القابلة للتحقق، القيمة الحالية.[2]

الفرع الثاني: أهداف القياس المحاسبي

يسعى القياس المحاسبي لتحقيق هدفين أساسين هما:[3]

- **قياس الموارد التي تحقق الدخل:** يهدف القياس المحاسبي بالدرجة الأولى إلى الوقوف على التغيرات التي تطرأ على الموارد التي تحقق الدخل من مصادر واستخدامات، للتأكد من سلامة تحقق الدخل، وذلك بمعدلات عائد إن لم تكن متزايدة، على الأقل لا تكون متناقصة.
- **تأمين الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة:** بعد قياس الموارد المتاحة للمؤسسة من طاقات إنتاجية وتسويقية متاحة وغيرها، فإنه لابد من توجيه تلك الموارد واستغلالها استغلالا عقلانيا، للعمل على زيادة عوائد الدخل المتحقق منها وتقليل فرص الضياع، إضافة إلى التقليص من أوجه الإنفاق قدر المستطاع.

ويتفرع من الهدفين السابقين مجموعة من الأهداف الفرعية لعملية القياس المحاسبي تتمثل في الآتي:

---

[1] - حسين عبد الجليل آل غزوي، المشاكل المحاسبية المعاصرة، الأكاديمية العربية في الدنمارك، تخصص محاسبة، سنة 2010، ص 17.

[2] - حمزة بوسعيد، محاسبة الموارد البشرية ومدى تأثيرها على أداء المؤسسة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، جامعة يحيى فارس – المدية، سنة 2018 - 2019، ص 19.

[3] - نور الهدى حداد، مرجع سبق ذكره، ص 101.

- **الحفاظ على الموارد المتاحة وصيانتها:** حيث لا تنتهي عملية القياس عند قياس الموارد المحققة للدخل فحسب، بل تمتد لتشمل صيانة تلك الموارد والمحافظة عليها من أجل استمرار تدفق الدخل.
- **الحفاظ على المنافع والخدمات التي تحققها تلك الموارد:** إن الحفاظ على الموارد المتاحة التي تساهم في خلق الدخل وصيانتها يعني كذلك أن المنافع والخدمات التي تنجر عنها قد تم المحافظة عليها، وبالتالي استمرارية تدفق الدخل.
- **التعرف على أسعار القياس:** إن استخدام القياس المحاسبي للطاقات المتاحة للأصول يواجه بعض الصعوبات بسبب عدم ثبات أسعار السوق، ويختلف الأمر بعض الشيء بالنسبة للأصول المتداولة بالمقارنة مع الأصول الثابتة، حيث أن إمكانية القياس بالنسبة للعنصر الأول هي أسهل مما هو عليه الحال بالنسبة للأصول الثابتة بسبب قصر المدى وخضوع عملية القياس لمبدأ التكلفة أو السوق أيهما أقل، على عكس الأصول الثابتة التي تتميز بعمرها الطويل نسبيا، ونظرا لتقلبات السوق في ظل التضخم فإنه يجب اللجوء إلى التكلفة الاستبدالية بالنسبة للأصول التي تشترى بهدف إعادة البيع.

الفرع الثالث: أركان القياس المحاسبي

تستند عملية القياس المحاسبي على ثلاثة أركان رئيسية وهي:[1]

أولا: الخاصية محل القياس

تنصب عملية القياس بشكل عام وأيا كان مجالها على خاصية معينة لشيء معين وفي مجالات القياس المحاسبي إذا ما اعتبرنا أن المشروع الاقتصادي هو مجال القياس فإن الخاصية التي تنصب عليها عملية القياس قد تكون التعدد النقدي كأن تكون الخاصية محل القياس هي الطاقة الإنتاجية للمشروع مثلا أو معدل دوران مخزونه السلعي، أما فيما يتعلق بالأصول فالخاصية التي يهتم المحاسب بقياسها هي ما تحتويه هذه الأصول من خدمات متوقعة.

ثانيا:المقياس المناسب للخاصية محل القياس

إن الشرط الأساسي والذي يجب مراعاته من وجهة نظر القياس هي أن تكون هذه الوحدة ثابتة ومتجانسة حتى تكون المقاييس الناتجة قابلة للمقارنة وللتجميع ومن المعروف أن وحدة القياس في المحاسبة هي وحدة النقد التي يجري بها التعامل، فإذا كانت مثلا وحدة القياس هي وحدة النقد فإن نوع هذه الوحدة مثلا الأورو أو الدولار أو الدينار... .

[1] - أم كلثوم معمر، مرجع سبق ذكره، ص 53.

ثالثا: الشخص القائم بعملية القياس

إن الشخص القائم بعملية القياس هو المحاسب وهو الذي له دور أساسي في تحديد مسار وأساليب ونتائج عملية القياس.

المطلب الثاني: ماهية القياس المحاسبي للموارد البشرية

تعد عملية القياس أفضل طريقة لفهم الشيء والحدث، ولهذا السبب فإن الاهتمام بموضوع القياس قد تزايد لدى متخذي القرارات والباحثين في مجال المحاسبة والإدارة، لأن قياس الأحداث الاقتصادية يعتبر أمرا ضروريا ومهما في تحديد المعلومات الملائمة لمتخذي القرارات، كونه يمكنهم من اختيار البديل الأنسب من بين البدائل المتاحة وفي الوقت الملائم، وهذا ما نجده جليا فيما يخص قياس الموارد البشرية الذي شدّ اهتمام العديد من الباحثين نظرا لما تتميز به معلوماته من ملائمة لاتخاذ القرارات.

الفرع الأول: تعريف القياس المحاسبي للموارد البشرية

يدور القياس المحاسبي لتكلفة الموارد البشرية حول القيمة الاقتصادية للأصول البشرية والتي ينبغي متابعتها وقياسها، وأن تكاليفها تعتبر استثمارا طويل الأجل يحتاج إلى رسملة وإطفاء حسب العمر الإنتاجي للموارد البشرية في المؤسسة.

وقد أشير إلى القياس المحاسبي لتكلفة الموارد البشرية على أنه: مجموعة إجراءات تتبع لتحديد مدى توافر خصائص معينة في الشخص، والحكم على إمكانية قيامه بمهمات وأنشطة وظيفية معينة.[1]

الفرع الثاني: متطلبات قياس الموارد البشرية[2]

- **الدليل (Evidence):** التأكد مما إذا كانت تأثيرات المورد البشري والدور الذي يلعبه كافيا فعلا وجديرا بالقياس.
- **التفسير (Explanation):** تقديم مبررات منطقية لأسباب وطرائق تأثير المورد البشري في المؤسسات.
- **الغرض (Purpose):** ينبغي أن تأخذ أهداف نظم القياس بعين الاعتبار تأثيرات المقاييس المستخدمة في أصحاب المصالح الأساسيين من داخل المؤسسة وخارجها.

[1] - نوال صبايحي، أهمية القياس والإفصاح المحاسبي لتكلفة الموارد البشرية في القوائم المالية، معارف(مجلة علمية دولية محكمة)، العدد 23، ديسمبر 2017، ص 399.

[2] - نور الهدى حداد، مرجع سبق ذكره، ص 104.

- **الطريقة (Method):** وهي نموذج أو إطار لدعم تطوير مقاييس أفضل للمورد البشري.

الفرع الثالث: مؤشرات قياس الموارد البشرية

إذا تحققت المتطلبات الأربع أعلاه فإنه يمكن إلى حدٍ كبير قياس الموارد البشرية للمؤسسة، وقد تم حصر مؤشرات قياس الموارد البشرية في عدة عوامل تعتبر أكثر موضوعية وتتمثل في:[1]

- **عامل الإيرادات:** هو مقياس أساسي لفعالية رأس المال البشري، وهو النتيجة الإجمالية التي يحققها المسؤولون عن الموارد البشرية الذين يؤثرون على سلوك الموظفين، وهو يحسب بقسمة الإيرادات الإجمالية المحققة على العدد الكلي للموظفين بالمؤسسة.
- **عامل النفقات:** هو كذلك عامل أساسي لفاعلية رأس المال البشري، وهو يبين النفقات التشغيلية لكل موظف في المؤسسة، هذا العامل يُحسب بأخذ جميع النفقات التشغيلية وقسمتها على العدد الكلي لموظفي المؤسسة.
- **عامل الدخل:** يقيس الدخل التشغيلي للمؤسسة بالنسبة لكل موظف، هذا الدخل التشغيلي هو عادة ربح المؤسسة قبل الضريبة، ويحسب هذا العامل بأخذ الربح قبل الضريبة وقسمته على العدد الإجمالي للموظفين بالمؤسسة.
- **عامل التعويضات:** يقيس التعويضات التي تم دفعها للأفراد في المؤسسة، و يُستخدم هذا العامل عادة من طرف مديري الموارد البشرية لتحديد المكانة النسبية لمستويات الرواتب داخل مجال العمل.
- **عامل تعويضات الإيرادات:** يقيس نسبة التعويضات المدفوعة للموظفين مقارنة بالدخل التي يحققونه عبر الزمن، يبين هذا المقياس ما إذا كانت المؤسسة تحقق عائدا أكبر أو أقل على كل مبلغ تستثمره في موظفيها.
- **عامل تعويضات النفقات:** هذا المقياس يبين المبلغ الذي تم دفعه للموظف كنسبة مئوية من إجمالي النفقات التشغيلية، هذا المقياس يبين كذلك بنية تكلفة التعويضات للمؤسسة.
- **معدل العائد على الاستثمار في الموارد البشرية :**يستخدم في حساب العائد على الاستثمار في موظفي المؤسسة وهو ما يعادل حساب القيمة المضافة للاستثمار في الموارد البشرية للمؤسسة.

[1] - نور الهدى حداد، مرجع سبق ذكره، ص 105- 106.

وبنا ء على العوامل والمؤشرات سالفة الذكر، فقد قام الباحثون في المحاسبة ببناء عدة نماذج لقياس الموارد البشرية منها ما يعتمد على المدخلات من التكاليف، ومنها ما يعتمد على المخرجات التي تمثل قيمة الموارد البشرية والتي ستتم مناقشتها في المبحث الموالي.

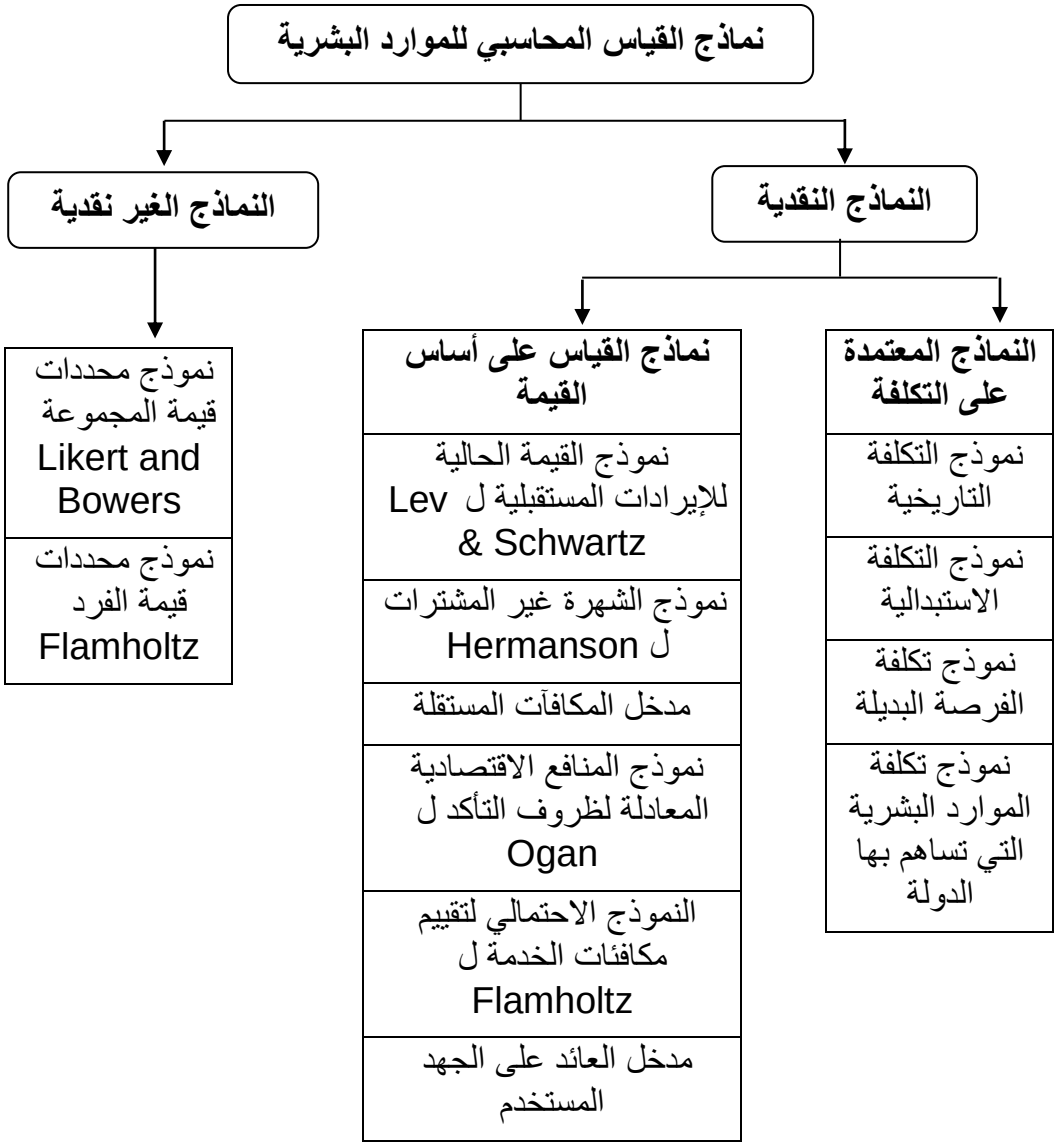
المبحث الثاني: نماذج القياس المحاسبي للموارد البشرية

هناك العديد من الدراسات والبحوث العلمية التي استهدفت قياس وتقييم الأصول البشرية، وعلى الرغم من أن هذه الدراسات المتنوعة تختلف في مناهجها إلا أنها تتفق في أهمية قياس هذه الأصول البشرية لما لذلك من آثار جوهرية على حسن الإدارة لواجباتها.

وبالنسبة لنماذج قياس الموارد البشرية يمكن أن نميز ثلاثة نماذج رئيسية وهي: نماذج القياس المعتمدة على التكلفة، نماذج القياس على أساس القيمة، نماذج قياس غير نقدية.

وسنحاول توضيحها في الشكل التالي:

شكل رقم(1): نماذج القياس المحاسبي للموارد البشرية



المصدر: من إعداد الطالبين

المطلب الأول: نماذج القياس المعتمدة على التكلفة

ويمكن أن نميز بين أربعة أنواع رئيسية للنماذج المعتمدة على التكلفة وهي:

الفرع الأول: نموذج التكلفة التاريخية

إن أنصار محاسبة الموارد البشرية يرون عند تقييم الأصول الإنسانية على أساس التكلفة التاريخية أنه لابد من رسملة النفقات المتعلقة ببعض التكاليف والمتمثلة في الآتي:[1]

أولا: تكلفة الحصول على البشر

تشير هذه التكلفة إلى التضحية التي يجب أن تتحملها المنشاة في سبيل الحصول على من يشغل مركزاً معيناً، وهى تشتمل على كل من التكلفة المباشرة للاستقطاب، الاختيار، التعيين، والتوظيف، وكذلك مجموعة معينة من التكاليف غير المباشرة مثل تكلفة الترقية والندب من داخل المؤسسة.

فيما يلي نتناول تلك التكاليف بالتفصيل:

1- تكلفة الاستقطاب:

هي تكلفة اجتذاب أعضاء جدد محتملين للمؤسسة، والمكون الرئيسي لتكلفة الاستقطاب هي الإعلانات وأتعاب هيئات التخديم والتوظيف وتكلفة السفر والانتقالات، وأيضا المصاريف الإدارية المتعلقة بهذه الأعمال، ويمكن أن تكون هناك عناصر تكاليف أُخرى ذات أهمية يجدر فصلها في بنود مستقلة بخلاف ما سبق ذكره، ويتوقف ذلك على حجم وطبيعة ونوعية المؤسسة والوظائف نفسها.

لعل من أهم المشاكل التي تواجه المحاسبة عن تكلفة الاستقطاب، هو كيف يمكن معالجة تكاليف متعلقة بالأفراد الذين لم يتم تعيينهم بالمؤسسة، ويمكن حل هذه المشكلة عن طريق اعتبار كل هذه التكاليف خاصة بالأفراد الذين تم تعيينهم فقط، بمعنى أنه يمكن إعادة تحميل هذه التكاليف كلها على الأشخاص اللذين تم تعيينهم.

2- تكلفة الاختيار:

تتحمل المؤسسة هذه التكلفة في سبيل تحديد من يجب أن يمنح الوظيفة، وهى تشتمل على كافة التكاليف التي تتحملها المؤسسة لإجراء عملية الاختيار، ولعل المكونات الرئيسية لهذه التكلفة

[1] - أيمن عبد الله أبو بكر، نحو إطار مقترح لتطبيق نظام محاسبة الموارد البشرية بالجامعات السودانية، مجلة العلوم الاقتصادية، العدد 16، جامعة أبو ظبي - الإمارات، سنة 2015، ص 41.

هي تكلفة "المقابلات" وتكلفة الاختبارات وحجم أو نصيب كل فرد من هذه التكلفة يتوقف على المستوى التنظيمي للوظيفة المطلوب شغلها.

3- تكلفة التوظيف والتسكين:

تتحمل المؤسسة تكلفة التوظيف أو "التعيين" في سبيل إدخال فرد جديد في التنظيم الإداري للمؤسسة ووضعه في الوظيفة الشاغرة وتشتمل هذه التكلفة على تكلفة النقل والانتقال إلى مقر العمل الجديد وما شابه ذلك من نفقات.

أما تكلفة التسكين فتشتمل على العديد من التكاليف ذات الطبيعة الإدارية والتي تتحملها المؤسسة في سبيل وضع الفرد الذي تم توظيفه في وظيفته، ومن الناحية العملية فإنه من الأفضل معاملة هذه التكاليف بشكل كلى ذلك لأن لها هدف أساسي هو تعيين وتسكين الفرد، أي تؤخذ كلها معاً ويحمل بها الفرد الذي تم تعيينه، ويختلف حجم هذه التكاليف من مؤسسة لأخرى بحسب المستوى الوظيفي والتنظيمي للوظيفة التي سيتم التعيين عليها .

ثانيا: تكاليف التأهيل والتدريب:

تتمثل هذه التكاليف في التضحية التي يجب أن تحدث حتى يمكن نقل الفرد من مستوى أداء معين إلى مستوى أكثر مهارة وتشمل هذه التكاليف الآتي:

- تكاليف تعريف الفرد بالمؤسسة.
- مرتبات المديرين وأُجورهم.
- تكاليف الانتقال والمواد المستخدمة.

كذلك تشتمل تكاليف التأهيل والتدريب على تكاليف الخارجية والداخلية أثناء العمل.

ثالثا: بعض الانتقادات الموجهة لأسلوب التكلفة التاريخية

مما ذُكر فإن لاستخدام مقياس التكلفة التاريخية حدوداً عدة أهمها:[1]

- لا تتطابق التكلفة التاريخية بالضرورة مع القيمة الاقتصادية للأصل البشري.
- إن أي زيادة في قيمة الأصل أو إطفاء له قد يكون ذاتيا، ولا يظهر أية علاقة ارتباط بزيادة أو انخفاض الإنتاجية للأصول البشرية.
- لا تؤدى طريقة التكلفة التاريخية إلى قيم قابلة للمقارنة، بسبب أن تكلفة الحصول على البشر وتكلفة التعلم تختلف من فرد إلى فرد داخل المؤسسة الواحدة.

[1] - نوال حربي راضي، مرجع سبق ذكره، ص 156.

جاء في سياق النقد الموجه لاعتماد هذه الطريقة في القياس أنه:[1]

- لا يمكن تقدير عمر الأصل بشكل منطقي.
- التكلفة التاريخية غير ملائمة لاتخاذ القرارات حاضرة أو مستقبلية.
- إن القيمة الاقتصادية لأصل البشري تتزايد مع التدريب والخبرة.

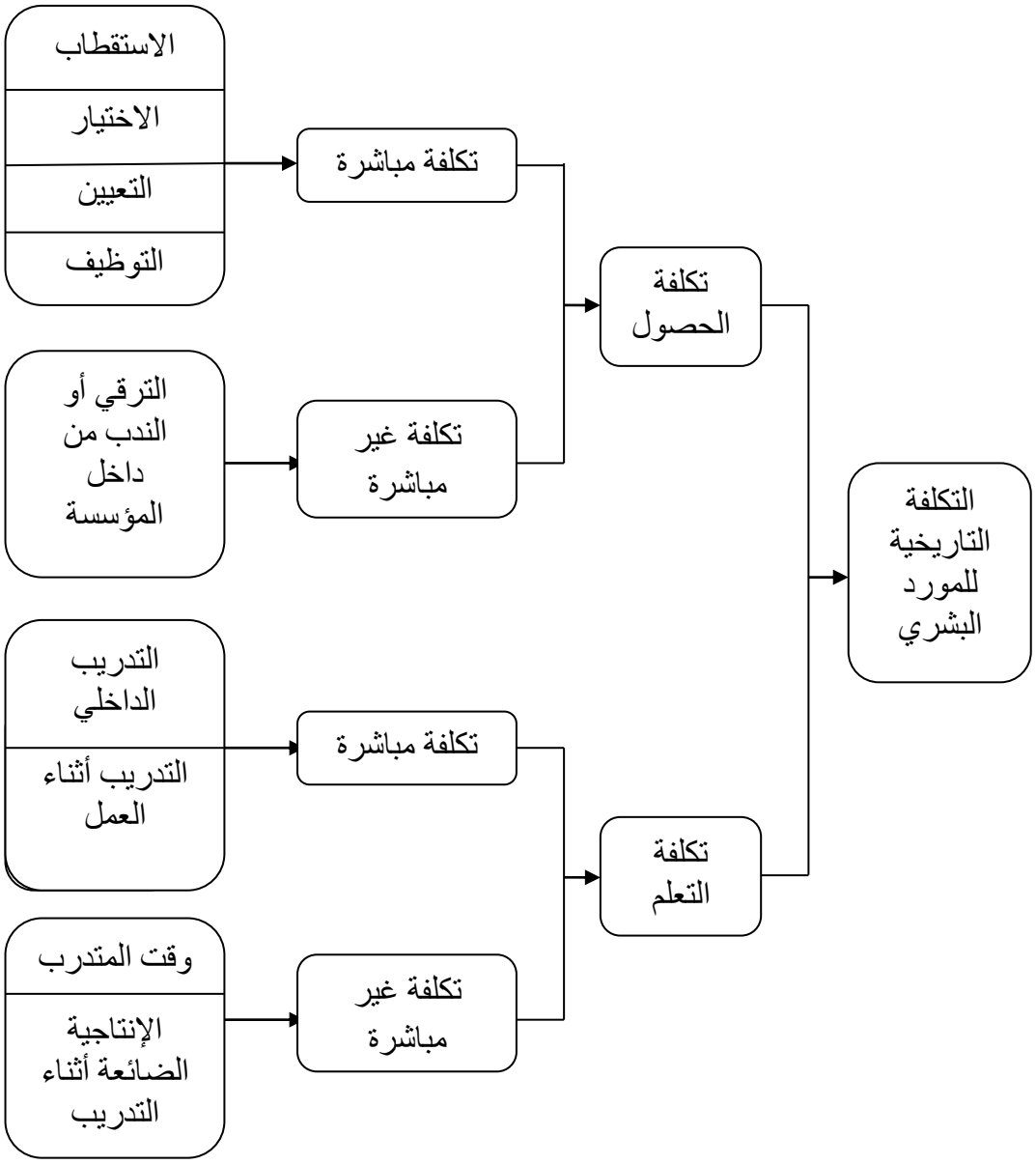
وبالتالي فإن تكاليف الاستقطاب والتعيين والتدريب لا تمثل تكلفة المورد البشري نفسه، بل هي تكلفة نشاطه، لأن أي شخص يتقدم لوظيفة فإن الراتب هو المعيار المؤثر في قبوله أو رفضه وليس مقدار ما أنفقت الشركة في جلبه أو تعيينه أو تدريبه.

وعليه فإن نموذج التكلفة التاريخية يترجم كالتالي:

التكلفة التاريخية للمورد البشري = تكلفة الحصول على البشر + تكاليف التدريب والتأهيل

[1] - محمد عمر نسمان، أثر التكامل بين تطبيق محاسبة الموارد البشرية واستخدام بطاقة الأداء المتوازن في تحقيق فرض الاستمرارية، رسالة ماجستير، تخصص: محاسبة، جامعة الأزهر – غزة، سنة 2017، ص 50.

شكل رقم (2): نموذج لقياس التكلفة التاريخية للمورد البشري



المصدر: فضل كمال سالم، مدى أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره على اتخاذ القرارات المالية، مرجع سبق ذكره، ص 102.

الفرع الثاني: نموذج التكلفة الاستبدالية

يتفق هذا الأسلوب مع أسلوب التكلفة التاريخية في النفقات التي يجب رسملتها لتحديد قيمة الأصول البشرية، ولكن الفرق بينهما أن احتساب هذه القيمة بالأسعار الجارية بالمقارنة مع الأسعار التاريخية، وكان أول من دعا إلى تبني هذا الأسلوب هو فلامهولتز حين طور نموذج لقياس التكلفة الاستبدالية للقوى البشرية العاملة في شركة تأمين عام 1969.

ويقصد بتكلفة الإحلال التضحية التي تتحملها المؤسسة لإحلال موارد بشرية بدلا من الموجودة ونميز بين نوعين من الإحلال: الإحلال الوظيفي والإحلال الشخصي.[1]

أولا: تكلفة الإحلال الوظيفي

هي التضحية التي تتحملها المؤسسة الآن في سبيل إحلال شخص محل شخص آخر يشغل وظيفة معينة في التنظيم، بحيث يكون البديل قادرا على القيام بنفس الأعباء وتقديم نفس الخدمات التي تلزم لهذه الوظيفة.[2]

وتتكون تكلفة الإحلال من ثلاثة عناصر هي: تكلفة الحصول على الأفراد، تكلفة التعليم، تكلفة ترك العمل، تم التطرق إلى العنصرين الأول والثاني في مدخل التكلفة التاريخية، وسنتطرق هنا إلى عنصر تكلفة ترك العمل.

- **تكلفة ترك العمل أو الانفصال:**

هي التكلفة التي تتحملها المؤسسة حين يقوم فرد معين يشغل وظيفة معينة بترك العمل لأي سبب كان سواء بالاستقالة أو الوفاة أو الإصابة التي تقعده عن العمل.

وتشمل هذه التكلفة عناصر مباشرة وأخرى غير مباشرة، فالبحث عمن يشغل هذه الوظيفة يترتب عنه تكاليف مباشرة، وخلال فترة البحث تنشأ بعض التكاليف غير المباشرة، نتيجة لعدم القيام بأعباء هذه الوظيفة، فإن كان لأداء هذه الوظيفة أثر في أداء وظيفة أخري فإن القائمين بهذه الوظائف قد يتأثرون بذلك ويقل معدل أدائهم.

وهناك عناصر تكلفة أخرى غير مباشرة وهي الخسارة في الإنتاجية في الفترة التي تسبق الانفصال، حيث يكون هناك ميل لدى الشخص إلى تخفيض إنتاجيته طالما يعرف بأنه سيترك العمل.

ثانيا: تكلفة الإحلال الشخصي

تكلفة الإحلال الشخصي هي التضحية التي تتحملها المؤسسة في سبيل إحلال شخص محل آخر يكون قادرا على تقديم مجموعة من الخدمات التي يقدمها الشخص الحالي وتشمل تكلفة إحلال الفرد أو التنظيم البشري كله.

---

[1] - فضل كمال سالم، مرجع سبق ذكره، ص 104.

[2] - رغد هاشم جاسم، دور المحاسبة عن الموارد البشرية في تخفيض التكاليف وتحقيق التنمية، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبحوث البيئية، المجلد السادس، سنة 2015، ص 407.

وتقضي هذه الطريقة بتجميع ورسملة التكاليف التالية:[1]

- تكاليف التوظيف المباشرة وغير مباشرة.
- تكاليف تعليم الموظفين الجدد وإكسابهم الخبرة السابقة.
- تكاليف ترك الخدمة المباشرة وغير مباشرة.

وتختلف هذه الطريقة عن طريقة التكلفة التاريخية أنها تقوم باحتساب تكلفة الأصول طويلة الأجل على أساس المتوقع إنفاقه في المستقبل كما أنها تساعد في عملية تخطيط العنصر البشري بإيجاد تقديرات لنفقات الحصول على عمل لمختلف الوظائف وترشيد عملية اتخاذ القرارات مما يجعلها تضع معايير تكاليف تجميع وتوظيف وتدريب العاملين حيث تستعمل هذه المعايير في مقارنة النتائج الفعلية كما هو مخطط من قبل وبالتالي فهي تنتج فرصة للإجابة على السؤال التالي:

هل من الأفضل استخدام موظفين بمؤهلات أقل وتدريبهم داخليا أم استخدام موظفين ذات مؤهلات أعلى وبالتالي تخفيض تكاليف التدريب والتأهيل؟

وبالرغم من ذلك فإنه توجد بعض العيوب على هذه الطريقة وهي:[2]

- عدم وجود أصول بشرية تتماثل مع الأصول البشرية بالمشروع الواجب تقدير قيمتها.
- إضافة لذلك فإن نموذج تكلفة الإحلال يتضمن تكلفة الفرصة والتي يصعب استخدامها كمقياس بديل لقيمة الموارد البشرية.
- قد تكون الإدارة غير راغبة في استبدال الأصل بتكلفته الحالية وترغب في استغلاله لأنه يعتبر ذا قيمة.
- تتجاهل فكرة الانتماء غلى الجماعة ولا تأخذ في عين الاعتبار قيمة الموظفين العاملين كفريق عمل متكامل.

مثال:

لنفرض أن مؤسسة الأشغال العمومية أرادت استبدال مهندس بمهندس آخر له نفس الخبرات، فإذا علمنا أن:

- القيمة الدفترية للمهندس المراد استبداله = 80.000 دج.
- القيمة السوقية للمهندس البديل = 160.000 دج.

[1] - فضل كمال سالم، مرجع سبق ذكره، ص 106.

[2] - أم كلثوم معمر، مرجع سبق ذكره، ص 61-62.

- تدفع المؤسسة في سبيل الحصول على المهندس البديل = 60.000 دج.

المطلوب:

- تحديد التكلفة الاستبدالية للمهندس.
- هل المؤسسة مستفيدة من عملية الاستبدال؟

الحل

التكلفة الاستبدالية للمهندس = تكلفة المهندس الدفترية + مبلغ الحصول على المهندس البديل

140.000 = 60.000 + 80.000

المؤسسة مستفيدة من عملية الاستبدال لأن مصاريف الحصول على المهندس أقل من قيمته السوقية.[1]

الفرع الثالث: نموذج تكلفة الفرصة البديلة

هي طريقة اقترحها **هيكيميان بيدينغ** تقوم هذه الطريقة على التمييز بين المستخدمين الذين يتصفون بالندرة وبين المستخدمين الذين لا يتصفون بالندرة وفي ظل هذه الطريقة يقوم المسئولون على تسيير الموارد البشرية بتقديم عروض للمستخدمين الذين يمتازون بالندرة، أما المستخدمين الآخرين الذين لا يتميزون بالندرة، فإن هذه الطريقة لا تعتبرهم ضمن قاعدة الأصول البشرية، وتعاني هذه الطريقة من المحددات التالية :

- إن التمييز بين العاملين تمثل حالة ضارة بمصالح المنظمة .
- إنها تستثني من منظورها المستخدمين الذين لا تعرض الأقسام أو مراكز الاستثمار المختلفة أسعارا لهم، لذا فإنها لا تعكس تكلفة الموارد البشرية بشكل كامل.
- اختلاف التخصصات التي يمكن أن تحتاج إليها الإدارات المختلفة، وبالتالي فإن التخصص الذي لا تحتاج إليه إدارة معينة تكون قيمته صفرا بالنسبة لها.
- تفاوت قدرات وإمكانيات الأقسام في المنافسة من أجل الحصول عمى عاملين جيدين.[2]

[1] - دوخي مقدم يمينة، محاسبة الموارد البشرية ومشكلات تطبيقها، مجلة المؤسسة (مجلة علمية دورية محكمة في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير)، جامعة الجزائر 3، العدد الأول، سنة 2012، ص 164.

[2] - الوردي خدومة، مطبوعة محاسبة الموارد البشرية، تخصص: موارد بشرية، جامعة باتنة 1، سنة 2017-2018، ص 10-11.

الفرع الرابع: نموذج تكلفة الموارد البشرية التي تساهم بها الدولة

اعتمدت هذه الطريقة على تجميع تكلفة تعليم الفرد خلال سنوات دراسته بالإضافة إلى استخدام القياس النفسي لتحديد درجة توافر السمات الشخصية لدى الفرد، وأهم نقد وجه إلى هذه الطريقة هو اعتمادها على تكلفة تعليم الفرد كعنصر أساسي لحساب قيمته، لذلك هي لا تعبر بالضرورة عن قيمة الفرد لدى المؤسسة، بالإضافة إلى أنها تجاهلت قيمة الأفراد الذين توظفهم المنشأة من الذين لم يتلقوا تعليما في المداخل التعليمية المعروفة أو الأفراد الذين تلقوا تعليمهم في الخارج على نفقتهم الخاصة، وأخيرا افتقارها إلى أساس واقعي، حيث أنها تفترض تناقص قيمة الفرد خلال فترة عمله بالمنشأة مع أن قيمته متزايدة بالخبرة المكتسبة خلال سنوات عمله.[1]

المطلب الثاني: نماذج القياس على أساس القيمة

تقوم هذه النماذج على مفهوم القيمة الاقتصادية للموارد البشرية، وهي أكثر واقعية من أساليب التكلفة لأنها تأخذ في الاعتبار الخدمات المتوقعة Potential services من الأصول البشرية كعامل أساسي لتقويم هذه الأصول وهذا ما تهمله أساليب التكلفة.

ويمكن أن نميز بين معنيين مختلفين لمفهوم القيمة اقتصاديا:

الأول: أنها تعبر عن الفائدة من مورد معين، أي تعبر عن المنفعة وتسمى قيمة الاستعمال.

الثاني: أنها تعبر عن القدرة على شراء السلع الكامنة في هذا المورد، أي تعبر عن القوة الشرائية، وتسمى قيمة التبادل.

وعليه سنحاول دراسة مختلف نماذج القياس على أساس التكلفة.

الفرع الأول: نموذج القيمة الحالية للإيرادات المستقبلية ل Lev & Schwartz

تستند طريقة القيمة الحالية للإرادات المستقبلية المخصومة إلى مفهوم القيمة الاقتصادية، التي تعني القيمة الحالية للإرادات المستقبلية المتوقعة، إذ يتماشى هذا النموذج مع النظريات الاقتصادية التي ترى أن معيار قيمة شيء معين يتحدد بمدى قدرته على توليد الإيرادات المستقبلية أي مدى قدرة الموارد البشرية على توليد المنفعة المستقبلية المتوقعة منها ضمن رأس المال البشري، وعليه قام الباحثين " Lev & Schwartz " بتقديم نموذج لقياس القيمة

[1] - وليد الحيالي، محاسبة الموارد البشرية، مركز الكتاب الأكاديمي، سنة 2016، ص 107.

المحاسبية للموارد البشرية في الكشوفات المالية بالوحدات الإقتصادية، كما هو موضح في المعادلة الآتية:[1]

$$E(V) = \sum_{T=r}^{T} [P(t+1) \times (\frac{Li}{(I+r)t-y})]$$

حيث:

E(V): قيمة رأس المال البشري.

P(t+1): احتمال ترك الموظف المؤسسة سواء من خلال التقاعد أو الوفاة أو الاستغناء.

Li: المصاريف الفكرية (الرأسمالية) المدفوعة لكل موظف خلال مدة حياته الوظيفية (الشهادة والخدمة).

(I+r): معدل الخصم المستقطع من الموظف المؤسسة سواء من خلال التقاعد أو الوفاة أو الاستغناء.

Li: المصاريف الفكرية (الرأسمالية) المدفوعة لكل موظف خلال مدة حياته الوظيفية (الشهادة والخدمة).

(I+r): معدل الخصم المستقطع من راتب الموظف طوال حياته الوظيفية (الضريبة، التقاعد وغيرها).

t-y: خدمة الموظف بالسنوات من تاريخ التعيين لغاية تاريخ التقاعد.

ويمكن توضيح المعادلة بالصيغة التالية:

قيمة الموجودات البشرية = نسبة ترك كل موظف للمؤسسة × المصروفات الفكرية المدفوعة لكل موظف / (معدل خصم الموظف) × مدة البقاء في المؤسسة

[1] - جعفر فالح ناصر الغانمي، مرجع سبق ذكره، ص 60- 64.

إن هذا النموذج لا يمثل قيمة الفرد بالنسبة إلى المؤسسة، باعتبار أن المرتبات والأجور هي كلفة العمل و ليس قيمته، ولهذا فإن القيمة التي يقدمها هذا النموذج تكون قيمة العامل بالنسبة لنفسه أو هي قيمته من وجهة نظر الاقتصاد الكلي.

وفي المقابل يتميز هذا النموذج بعدة مزايا وهي:

- اعتماده على الأساس الإحصائي في عملية القياس، والتي تعطي قيما موضوعية ودقيقة إلى حد ما أفضل من النماذج الأخرى.
- قدرة النموذج على تحقيق عملية السيطرة على الموظفين العاملين بالوحدة الاقتصادية، لاعتماده على القيم بصورة منفردة لكل منهم.

الفرع الثاني: نموذج الشهرة غير المشترات ل Hermanson

تقوم هذه الطريقة على أساس اتخاذ الأرباح التي تزيد عن المتوسط العادي للأرباح السائدة (الأرباح غير عادية) أساس للتقييم، وذلك عن طريق رسملة هذه الأرباح الزائدة واعتبارها ممثلة للموارد البشرية في المؤسسة وهذه الطريقة تتجاهل الكفاءة التي تستعمل بها الأصول الأخرى، بالإضافة إلى أن قيمة الموارد البشرية لا ترتبط بمسألة تحقيق أو عدم تحقيق أرباح، حيث توجد قيمة لهذه الموارد في المؤسسة سواء حققت أرباحا أو لم تحقق.

يقترح **هرمانسون** قيمة التعويضات المعدلة (القيمة الحالية للتدفق المدفوعات من الأجور في المستقبل) لتقدير القيمة البشرية لعامل ما بالمؤسسة ويتم تعديل الأجور المستقبلية المخصومة بإدخال "معامل الكفاءة" لغرض قياس الفعالية النسبية لرأس المال البشري في المؤسسة، يمثل معامل الكفاءة نسبة عائد الاستثمار لمؤسسة معينة إلى عائد الاستثمار لجميع المؤسسات الأخرى في الاقتصاد وذلك عن فترة معينة، ويتم حسابه باستخدام المتوسط المرجح لصافي دخل المؤسسة خلال الخمس سنوات السابقة كما يلي:

$$ER = \frac{5\frac{RF0}{RE0} + 4\frac{RF1}{RE1} + 3\frac{RF2}{RE2} + 2\frac{RF3}{RE3} + \frac{RF4}{RE4}}{15}$$

حيث:

ER = نسبة الكفاءة.

RFi = معدل الدخل المحاسبي للأصول المملوكة للمؤسسة في السنة i.

REi = معدل الدخل المحاسبي للأصول المملوكة لجميع المؤسسات في الاقتصاد في السنة i.

i = السنوات (0-5) لخمس سنوات.

أي أن: RF4 = معدل الدخل المحاسبي للأصول المملوكة للمؤسسة للسنة المالية الرابعة السابقة.

RE4 = معدل الدخل المحاسبي للأصول المملوكة لكل المؤسسات للسنة المالية الرابعة السابقة.

ويلاحظ أن نسبة الكفاءة أعطيت أوزانا لمكاسب السنوات السابقة، فتعطى السنة الحالية الوزن 5، والسنة التي سبقها الوزن 4 وهكذا.

وذكر **هرمانسون** أن الهدف من ذلك هو استخدام معدل أداء لأكثر من سنة واحدة لحساب قيمة الموارد البشرية مع التركيز أكثر على الأداء الحالي أكثر من الماضي واستند في تبرير هذه النسبة إلى افتراض بأن هناك فرق في أداء الأصول البشرية، لذلك من الضروري أن تعدل قيمة التعويضات بمعامل التعديل السابق.[1]

ويمكن توضيح هذا النموذج بالمثال التالي:

هناك ثلاثة خطوات لحساب الأجور المستقبلية المخصومة المعدلة، وأول خطوة هي حساب القيمة غير معدلة المخصومة لأجور المستقبلية لمدة خمس سنوات كما هو موضح في الجدول التالي:[2]

[1] - قنوش مولود، القياس والتقييم المحاسبي للموارد البشرية، مجلة تنمية الموارد البشرية للدراسات والأبحاث، المركز الديمقراطي العربي - برلين، ألمانيا - العدد الثاني، سنة 2018، ص 321-322.

[2] - قنوش مولود، طرق وأساليب قياس وتقييم المحاسبي للموارد البشرية، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، المجلد 3، العدد 1، سنة 2018، جامعة أكلي محند اولحاج – البويرة، ص 122- 125.

جدول رقم(2): حساب القيمة الحالية لمدفوعات الأجور للموارد البشرية

السنة	قيمة الأجور بالدينار	القيمة الحالية بسعر 6%	القيمة الحالية الإجمالية
1	100.000	0,934	94.300
2	120.000	0,890	106.800
3	135.000	0,840	113.400
4	140.000	0,792	110.880
5	150.000	0,747	112.050
المجموع	645.000	—	537.430

المصدر: قنوش مولود، طرق وأساليب قياس وتقييم المحاسبي للموارد البشرية، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، المجلد 3، العدد 1، سنة 2018، جامعة أكلي محند اولحاج – البويرة، ص 124.

يبين الجدول أعلاه أن القيمة الحالية للأجور المستقبلية تبلغ 537.430 دينار.

الخطوة الثانية هي حساب معامل الكفاءة ونفترض أن معدل الدخل المحاسبي للأصول المملوكة للمؤسسة خلال الخمس سنوات السابقة كانت كما يلي: السنة الخامسة 12، الرابعة 14، الثالثة 15، الثانية 16,5، الأولى 18.

وكان معدل الدخل المحاسبي للأصول المملوكة لجميع المؤسسات في نفس القطاع كما يلي: السنة الخامسة 8,5، الرابعة 10,5، الثالثة 10,8، الثانية 11، الأولى 12,5.

وحسب معادلة معامل الكفاءة فإن معامل الكفاءة ER يساوي:

$$ER = \frac{5\frac{12}{8,5} + 4\frac{14}{10,5} + 3\frac{15}{10,8} + 2\frac{16,5}{11} + \frac{18}{12,5}}{15}$$

ER = 1.4

وهذا يعني أن الموارد البشرية في هذه المؤسسات تدر نسبة 1.4 أرباح بالنسبة لباقي المؤسسات في الاقتصاد ككل.

الخطوة الثالثة هي تعديل الأجور المخصومة بمعامل الكفاءة أي:

537.430 × 1.4 = 752.402 دينار، وهي قيمة الموارد البشرية في ظل هذا المنهج.

ويتمتع هذا النموذج بميزة محدودة نظرا لأنه:

- يعتمد على البيانات التاريخية وهذا يحد من استخدامه للتنبؤ
- وحتى لو اعتمد على معدلات إيرادات تنبؤية فإنه لن يكون أفضل من الإيرادات المتنبأ بها نفسها.
- ويفترض النموذج أن الموارد البشرية تمثل كل الأصول "غير ممتلكة" وبالتالي لم يترك مجالا للأصول غير الممتلكة الأخرى أو مجالا للأسس المختلفة المعتمدة لبيان الأصول الممتلكة وفقا لسجلات المؤسسة.
- ويفترض هذا النموذج ضمنا قيمة صفرية للموارد البشرية في المؤسسات الأخرى المنافسة، لأن أي قيمة إيجابية تتطلب إيرادات فوق المعدل الوسيطي.

الفرع الثالث: مدخل المكافآت المستقلة

تم اقتراح تقويم المكافآت المستقلة من قبل (flamholtz 1971) ، إذ اعتمد على النظرية الاقتصادية في قياس قيمة الموارد البشرية، قيمة الموارد البشرية لا تكمن في كلفتها إنما بمقدار المنافع المتولدة منها، أي أن قيمة كل فرد تقاس على أساس القيمة الحالية المتوقعة منه، ويتطلب هذا النموذج تتبع حركات الأفراد ومناصبهم داخل الوحدة، واعتبار عملية قياس الموارد البشرية عملية مستقلة كباقي العمليات المحاسبية الأخرى، وتتمثل عملية القياس بالمعادلة الآتية:[1]

$$E(RV) = \sum_{i=1}^{n}(\sum_{i=1}^{m}\frac{Ri - p(Ri)}{(1+R)t})$$

حيث أن:

E(RV) = القيمة الاقتصادية المتوقعة لرأس المال البشري.

Ri = قيمة العوائد المتوقع الحصول عليها من قبل الوحدة الاقتصادية في كل حالة للخدمات المحتمل تحصيلها من العنصر البشري.

P(Ri) = احتمالية تحقيق الوحدة الاقتصادية العائد (R) واحتمال عمل العنصر البشري لأداء خدماته الحالية (P) في الوظائف المتوقعة له.

[1] - جعفر فالح ناصر الغانمي، مرجع سبق ذكره، ص 64-65.

t = الوقت أو المدة.

N = مدة خدمة الفرد بالوحدة.

R = معدل الخصم.

ويمكن توضيح المعادلة بالصورة الآتية:

القيمة الاقتصادية المتوقعة للمورد البشرية = مجموع [مجموع الفرق بين العوائد المتوقعة واحتمال تحقيق العوائد للعنصر البشري / (1+الخصم) × مدة البقاء في المؤسسة]

يتمتع تطبيق هذا النموذج بميزة كبيرة، لأنه يقدم نتائج تستجيب لظروف الثبات والترقية المتوقعة للموظفين، وهي مؤشر الوقت الذي تستفيد منه الوحدة الاقتصادية من العنصر البشري، إلا أنه غير مشجع للتطبيق بسبب وجود الاجتهادات الشخصية في تقدير احتمالات العوائد التي يتحصل عليها العنصر البشري، كذلك إنه لا يتعامل بوضوح مع التكلفة الدورية للمحافظة على الفرد العامل داخل الوحدة لينتج الخدمات المقابلة للمكافآت المقدمة له.

الفرع الرابع: نموذج المنافع الاقتصادية المعادلة لظروف التأكد ل Ogan

باستثناءات قليلة تؤكد نماذج القياس حتى الآن على تجاهلها للتكاليف التي تتحملها المؤسسة للاحتفاظ بمواردها البشرية، و يعد هذا غير كاف من وجهة نظر تأخذ بجانب الملائمة للوحدة، حيث ينبغي أن يكون نظام المحاسبة عن الموارد البشرية أغنى من مجرد تقدير بسيط لقيمة الموارد البشرية، إذ يجب أن يتيح للمستخدمين النفاذ إلى المعلومات المتكررة على الموارد البشرية، كما يمكن من التحكم في المؤسسة من خلال هذه المعلومات الكمية، و لهذا فقد اقترح Ogan في سنة 1976 مدخلا يتضمن بشكل صريح مراعاة التكلفة والمنفعة لقيمة الموارد البشرية كأصل من الأصول، ويعبر عنه بالمعادلة الآتية:[1]

$$Kki = \sum_{i=1}^{n} \sum_{k=1}^{L-t} \frac{1}{(1+r)} Vai$$

حيث أن:

L = انتهاء فترة الحياة المقدرة لخدمة المورد البشري بالمؤسسة.

[1] - نور الهدى حداد، مرجع سبق ذكره، ص 126-127.

i = سلسلة وجود الأصل البشري العامل في العمل رقم 1، 2، 3.

Vai = المنافع الصافية التي تتولد من قبل الموارد البشرية العاملة.

r = معدل الخصم الخارجي للمؤسسة.

Kki =القيمة الحالية الصافية الكلية المعدلة للموارد البشرية في المؤسسة.

T = الفترة الزمنية من 1 إلى L.

إن ما يمكن انتقاد هذا المدخل عليه هو أنه يقدم نموذجا للقياس يكون من الصعب تحديد قيمة الأصول البشرية فيه وقياسها كميا، فضلا عن أنه يغفل العلاقة بين الأصول البشرية كمجموعة عمل وأداء الوحدة ككل.[1]

الفرع الخامس: النموذج الاحتمالي لتقييم مكافئات الخدمة ل Flamholtz

هذا النموذج اقترحه Eric Flamholtz ، في 1972 و1975، بنا ء على التطبيقات الخاصة بإحدى شركات التأمين التي أجرت دراسة لقياس قيمة أفرادها، فقامت بتحديد قيمة مختلف المواقع الوظيفية لديها، واحتمال شغل الفرد لهذه المواقع في نقاط زمنية محددة في المستقبل، واستنادا على ذلك يمكن قياس القيمة المتوقعة لأي فرد بالنسبة إلى المؤسسة بالقيمة النقدية المتوقعة المخصومة للمرتبات والأجور التي يتوقع أن يحصل عليها من خلال الأدوار المستقبلية التي يمكن أن يشغلها، آخذين بعين الاعتبار احتمال بقائه في المؤسسة من عدمه، ولتطبيق هذا النموذج يجب إتباع الخطوات التالية:

- تحديد وتعريف مجموعة من المناصب التي قد يشغلها الفرد في المؤسسة.
- تحديد مواصفات المناصب المتوقعة لأغراض التقييم.
- قياس القيم العامة للخدمات.
- تقدير احتمالات أن كل شخص سوف يشغل أي منصب ممكن في أوقات محددة في المستقبل.
- تحديد سعر الخصم الذي سيتم تطبيقه.

ويتم حساب القيمة المشروطة للفرد في هذا النموذج وفقا للصيغة التالية:[2]

[1] - نور الهدى حداد، مرجع سبق ذكره، ص 126-127.

[2] - نور الهدى حداد، مرجع سبق ذكره، ص 123- 124.

$$E(CV) = \sum_{T+Y}^{T} \frac{E(CV)_t}{(1+i)^{t-y}} = \sum_{T+Y}^{T} \frac{\sum_{j=1}^{m-1} V_{jt}\ P(Vjt)}{(1+i)^{t-y}}$$

$$P(Vjt) = \frac{P(Vjt)}{\sum_{j-1}^{m-1} P(Vjt)}$$

حيث:

(V_{jt}) هي قيمة المنصب j في الفترة t.

P(Vjt): احتمال الحصول على المنصب j للفترة t.

$(1+i)^{t-y}$: هو معدل الخصم، حيث i هو معدل الفائدة.

كما يمكن تحديد قيمة الفرد المتوقعة القابلة للتحقق في الفترة t كما يلي:

$$\boldsymbol{E(RV) = \sum_{T=Y}^{T} \frac{\sum_{j=1}^{m} V_{jt}\ P(V_{jt})}{(1+i)^{t-y}}}$$

حيث:

$V_{jt} = 0$ عند الحالة m التي تمثل ترك الوظيفة.

يعاني هذا النموذج من عدة مشاكل تعيق تطبيقيه وذلك بسبب عدم الدقة في تقدير احتمالات بقاء الفرد في المؤسسة، إضافة إلى كيفية تحديد معدلات الخصم والمرتبات والأجور المستقبلية وما تستغرقه هذه العمليات من وقت وتكلفة.

الفرع السادس: مدخل العائد على الجهد المستخدم

يهدف هذا النموذج إلى الوصول إلى أفضل توزيع ممكن للموارد البشرية العاملة في المؤسسة من خلال قياس الجهد المبذول في الوظائف المسندة إليها، وتتجلى الخطوات من الناحية العملية في تحديد الدرجات الوظيفية التي تشغلها الموارد البشرية بجانب تحديد المعاملات لكل درجة من الدرجات حتى الوصول في النهاية إلى وجود معامل لكل درجة يتم وضعها في الهيكل التنظيمي، بالإضافة إلى تحديد التقييمات الخاصة بفعالية وكفاءة الموارد البشرية كأصول في تأديتها للوظيفة المسندة إليها كأن يستخدم تقييم: امتياز، جيد جدا، جيد، وسط، كفؤ وغيرها من التقييمات المختلفة، كما يتم وضع المعاملات لكل تقييم من التقييمات

المذكورة أعلاه كأن يوضع لتقييم الامتياز معامل (2) وتقييم جيد جدا معامل (1) حتى آخر التقييمات، ومن ثم بيان المعاملات الخاصة بسنوات الخبرة، والتي ترتبط بمدى الكفاءة في أداء الوظيفة المسندة للموارد البشرية في الوحدة، وبحيث ترتفع درجة المعاملات كلما ارتفعت سنوات الخبرة الوظيفية، ويمكن قياس الجهد المبذول من قبل المورد البشري من خلال المعادلة التالية:[1]

مقياس الجهد = معامل الدرجة الوظيفية معامل × درجة الفعالية والكفاءة × معامل سنوات الخبرة

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

العائد على الجهد المبذول = إجمالي الربح المحقق / إجمالي المجهود للأصل البشري

يساعد هذا النموذج في الإجابة على تساؤلات الإدارة العليا كي يتسنى لها اتخاذ الإجراءات التصحيحية، كأن تعمل بتوزيع أفضل للموارد البشرية العاملة، ولتوضيح كيفية قياس الجهد المستخدم يتم أولا البدء في تحديد المعاملات للمستويات الوظيفية والتي يتوقع أن تشغلها الموارد البشرية، ثم يتم تحديد درجات تقييم الأداء الوظيفي والمعاملات الخاصة، وكذلك تحديد سنوات الخبرة والمعاملات، ويمكن توضيح طريقة تطبيق هذا النموذج بافتراض أن المعاملات تم تحددها على النحو الموضّح في الجدول الموالي:

[1] - نور الهدى حداد، مرجع سبق ذكره، ص 128-131.

جدول رقم(3): معاملات قياس الجهد المستخدم

المستوى الوظيفي	المعامل	درجة تقييم الأداء الوظيفي	المعامل	سنوات الخبرة	المعامل
المستوى الأول	15	امتياز	2	1-0	0.5
المستوى الثاني	10	جيد جدا	1.5	2-1	0.8
المستوى الثالث	5	جيد	1	3-2	1.1
		مقبول	0.5	4-3	1.4
				5-4	1.7

وبناءا عليه يمكن قياس الجهد المستخدم بالاعتماد على المعادلة الآتية:

الجهد المستخدم = معامل المستوى الوظيفي × معامل تقييم الأداء × معامل سنوات الخبرة

وكتطبيق على ذلك بافتراض أن المورد البشري الذي يراد قياس جهده المبذول كان من المستوى الوظيفي الثاني، ودرجة تقييم أدائه الوظيفي جيد جدا، وسنوات خبرته 4 سنوات؛ فإن مقياسه سيكون:

10 × 1.5 × 1.4 = 21 ويمكن قياس الجهد المستخدم لباقي الموارد البشرية بنفس الأسلوب.

المطلب الثالث: القياسات غير النقدية

الأساليب غير النقدية لتقييم القيمة الاقتصادية للموارد البشرية تقوم أيضا بقياس قيمة الموارد البشرية ولكن ليس ماليا، وتهدف هذه الأساليب إلى وضع مجموعة من المتغيرات من خلال اختبار السببية النفسية والاجتماعية، حيث تعتمد على مؤشرات مختلفة أو مجموعة من التقييمات والتصنيفات، ويمكن استخدام هذه الأساليب كبديل للطرق النقدية، ولها أيضا قيمة تنبؤية، وسنذكر منها ما يلي:

الفرع الأول: نموذج ليكرت للعلاقة بين السبب والتدخل والنتيجة النهائية

يعتبر هذا النموذج كمثال على القياسات غير نقدية للموارد البشرية التي تهتم بوصف وتفسير قياس والتنبؤ بالسلوك الإنساني، وبواقع الجماعة وأنشطتها وموافقتها في سبيل اكتشاف العلاقات السببية القابلة للتنبؤ.

ويهدف النموذج إلى تمثيل المقدرة الإنتاجية للتنظيم البشري لأي مؤسسة داخل التنظيم (فريق العمل).

يعتمد نموذج (ليكرت) على علاقة محسوبة بين ثلاثة متغيرات استخدم فيها بعض المؤشرات الاجتماعية والسيكولوجية من العلوم السلوكية في بناء نموذج يقوم على المتغيرات التالية:[1]

- **المتغيرات سببية:** هي جميع العوامل الواقعة تحت سيطرة الإدارة والمؤثرة على حوافز الموظفين وإنتاجيتهم.
- **المتغيرات المتداخلة:** تعكس هذه المتغيرات ظروف الأفراد في التنظيم بشكل عام كالحالة الصحية والمهارات والخبرات.
- **النتائج النهائية:** تتمثل في محصلة آثار المتغيرين السابقين على إنتاجية الفرد وقيمة الخدمات المتوقعة منه.

تتوقف الصورة الرياضية لهذا النموذج على نوع العلقة السائدة بين متغيراته، فإذا كانت العلاقة خطية فإن النموذج يتخذ صورة معادلة الانحدار والارتباط المتعدد المستقيم بالشكل التالي:[2]

$$Y = B + X_1B_1 + X_2B_2 \dots\dots E$$

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

$$Y = B + X_1B_1 + X_2B_2 + X_1B_2B_3 + X_1X_2B_4 \dots\dots E$$

حيث أن:

X1 = محصلة المتغيرات السببية.

X2 = محصلة المتغيرات الوسيطية.

[1] - سناء عبد الهاذي الجعيدي، مرجع سبق ذكره،ص 72.

[2] - فضل كمال سالم، مرجع سبق ذكره، ص 125

Y = محصلة متغيرات النتيجة النهائية المتمثلة بقيمة المتوقعة من الموارد السرية.

B = الحد الثابت.

E = المتغير العشوائي.

ويلاحظ أن هذا النموذج حدد لتقدير التعديل وليس لتقدير القيمة الموجودة في المنظمة، وحدد للظروف التفاعلية ولم يتعامل مع القدرات الفردية ومع الأساس المعرفي المجسد في الموارد البشرية، وأن اعتماد على التحليلات الإحصائية قد يكون عائقا عمليا وافتراضه الضمني بالثبات خلال درجة من الصلة بالمتغيرات المعينة هو مجال اهتمام عرضة للانتقاد.

الفرع الثاني: نموذج محددات قيمة الفرد ل Flamholtz

وفقا ل Flamholtz فإن قيمة الفرد هي القيمة الحالية للخدمات التي من المرجح أن يقدمها للمؤسسة في المستقبل، وعندما ينتقل الفرد من موضع إلى آخر في نفس المستوى أو بين المستويات المختلفة، فإن طبيعة الخدمات التي يقدمها من المرجح أن تتغير كذلك، والقيمة التراكمية الحالية لجميع الخدمات الممكنة التي يمكن أن تؤدي من خلال هذا الفرد في المؤسسة هي قيمته، عادة هذه القيمة هي غير مؤكدة ولها بعدان، الأول هو القيمة المشروطة المتوقعة للفرد، وهي المبلغ الذي يُحتمل للمؤسسة أن تحققه من خدمات الفرد خلال حياته الإنتاجية فيها، وتتألف من ثلاثة عوامل[1]:

- الإنتاجية أو الأداء: هو مجموعة من الخدمات التي يتوقع أن يقدمها الفرد في موقعه الحالي.
- قابلية الانتقال والتحول: مجموعة من الخدمات التي من المتوقع أن يوفرها الفرد في مناصب مختلفة في نفس المستوى.
- قابلية الترقية: مجموعة من الخدمات التي من المتوقع أن يوفرها الفرد وهو في المناصب العليا.

هذه العوامل الثلاثة تعتمد إلى حد كبير على المحددات الفردية، مثل مستوى التحفيز للفرد (دوافعه ومستوى الطاقة) والمحددات التنظيمية مثل فرصة لاستخدام هذه المهارات أو الأدوار ونظام المكافأة.

البعد الثاني من قيمة الفرد هو القيمة المتوقعة القابلة للتحقق، والتي تعتبر وظيفة من القيمة المشروطة المتوقعة، وهي الاحتمال بأن الفرد سيستمر بعضويته داخل المؤسسة وهذا يرتبط

[1] - نور الهدى حداد، مرجع سبق ذكره، ص 133.

بالرضي الوظيفي، بما أن الأفراد ليسوا مملوكين من قبل المؤسسة وهم أحرار في مغادرتها، والتحقق من احتمال عائداتها يعد أمرا هاما.

المطلب الرابع: صعوبات قياس الموارد البشرية

تواجه عملية القياس المحاسبي للموارد البشرية الكثير من الصعوبات كانت السبب في معارضة العديد من الباحثين لهذه العملية نظرا لأن النماذج المُقترحة لذلك لم تتمكن من القياس الدقيق لهذا المورد، ونلخص الصعوبات التي تواجه عملية القياس المحاسبي للموارد البشرية في ما يلي:[1]

1- صعوبة إيجاد المقاييس والأسس التي بموجبها يمكن قياس تكلفة الموارد البشرية ورسملتها، رغم الجهود ومحاولات التأصيل العلمي المبذولة من طرف مختلف الباحثين بشأنها، فبعدما تم التأكيد على توافر معايير الاعتراف بالموارد البشرية كأصول لا بد من تحديد تكلفة تلك الأصول، وهنا تكمن الصعوبة الكبرى وهي إيجاد المقاييس والأسس التي بموجبها يمكن قياس وتقدير أو تحديد قيمة الموارد البشرية، وبالتالي رسملة تلك القيمة.

2- عندما يتم الاعتراف بالموارد البشرية كأصول لا بد من توزيع تكلفة هذا الأصل على سنوات الاستفادة من خدماته، وذلك وفقا لمبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات، بحيث يجب تحميل الدورة المالية بما استفادته من خدمات الأصل البشري، والصعوبة تكمن في تحديد العمر الإنتاجي لهذه الأصول بسبب اختلاف الفترة الزمنية التي ينبغي أن يبقى المورد البشري خلالها في المؤسسة، الأمر الذي يجعل عملية تحديدها صعبة، وذلك لارتباطها بفترة بقائه في الوظيفة التي يشغلها وبقاء التكنولوجيا التي يعمل عليها داخل المؤسسة، ثم بقائه في المؤسسة ككل، وبناءا عليه فإن تحديد المدة الزمنية لبقاء الفرد في المؤسسة تختلف من فرد لآخر.

3- اعتماد تحديد العمر الإنتاجي لرأس المال البشري بناءا على احتمال بقاء الفرد على قيد الحياة خلال عمله في المؤسسة، وذلك بوضع معدل معين للعمر البشري من خلال إما إجراء دراسة سكانية أو بالرجوع إلى شركات التأمين أو الأحوال المدنية، أو احتمال بقاء الفرد في خدمة المؤسسة دون الاستغناء عنه، وذلك من خلال الرجوع إلى سجلات شؤون العاملين، إضافة إلى احتمال بقاء الخبرة التي يتميز بها الفرد والتي تُعد أساس اختياره وتعيينه، يزيد من صعوبة وتعقيد عملية القياس المحاسبي للموارد البشرية.

[1] - نور الهدى حداد، مرجع سبق ذكره، ص 135.

4- التغير المستمر في أعداد الموارد البشرية كأصل من الأصول ونوعيتها ومعدل دورانها مما قد يؤثر بشكل مباشر عند إظهارها في القوائم المالية، حيث سيتغير رصيدها من فترة لأخرى وبشكل غير منتظم، وهذا سيؤثر على إجراءات المقارنات والدراسات المختلفة على الموارد البشرية، ولذلك فإن المحاسبين ما زالوا يعارضون بشدة تضمين هذا النوع من البيانات في القوائم المالية التقليدية، وهنا يتم مواجهة المشكلة الدائمة المرتبطة بالتقارير الخارجية المتعلقة بتحقيق الموازنة بين الموثوقية والملاءمة.

5- ظهور بعض الأصول البشرية بقيم رمزية وبالتالي لا تعبر عن حقيقتها بسبب المغالاة في حساب قسط الإطفاء الناتج عن التقديرات غير الصحيحة للعمر الإنتاجي، أو معدل الإطفاء المعتمد.

6- مشكلة التضخم، حيث عمد المحاسبون إلى الاعتماد على مبدأ التكلفة التاريخية وثبات وحدة النقد في معالجة بنود وعناصر الميزانية سواء في القياس أو في حساب التغيرات التي تطرأ على هذه البنود، ولكن بسبب التغير المستمر في قيمة وحدة القياس، فقد وجهت الكثير من الانتقادات لهذا الأسلوب من المعالجة، إلا انه ما يزال يلقى قبولا من معظم المهتمين في المحاسبة، الأمر ذاته ينطبق على الأصول البشرية، حيث يتم إظهار تلك الأصول وفقا لتكلفتها التاريخية، مما يؤدي مع مرور الزمن إلى عدم التعبير بشكل موضوعي عن قيمة هذه الأصول نتيجة للتغير في قيمة وحدة القياس. إضافة إلى ذلك فإن الاستنفاد (الاهتلاك) للأصول البشرية سوف يتم على أساس القيمة التاريخية، وبالتالي المشاكل التي قد تصادف المؤسسة في نهاية العمر الإنتاجي لتلك الأصول بسبب ارتفاع قيم الأصول البشرية في تاريخ الاستبدال.

7- عدم القناعة بفكرة شراء و تَملك الموارد البشرية لفترة طويلة قانونيا، وذلك لأسباب تتعلق بالمُثل العليا والأخلاق، وأن المبالغ المدفوعة لها تعادل خدماتها ومصاريف تنمية قدراتها وليس تملكها، وكتعقيب على النقطة الأخيرة فإن محاسبة الموارد البشرية لا تقتضي تَمَلك الموارد البشرية المنافي للقيم وحرية الفرد وإنما تملك المنافع الاقتصادية للفرد العامل داخل المؤسسة، وهذا يكون بمقتضى عقد قانوني يوافق عليه المعني، كما أنها لا تسعى إلى قياس الفرد كشخص لأنه أسمى من أن يتم قياسه، فمن المستحيل لنظام محاسبي تحقيق ذلك، وإنما تسعى لقياس الخبرات والمهارات التي تعتبر كمعلومات لها دور كبير في مساعدة متخذي القرارات وكشف الوضعية الحقيقية للمؤسسة.

خلاصة الفصل

من خلال ما قدمناه في هذا الفصل يتبن لنا أن القياس المحاسبي عن الموارد البشرية قد أصبح ضرورة ملحة في كافة المؤسسات التي تسعى إلى تعظيم الأرباح وتحقيق الميزة التنافسية، وبعد التطرق إلى مختلف نماذج القياس التي اقترحها الباحثون يتبين لنا أنه ولغاية الوقت الراهن لم يتم الاتفاق على نموذج محدد يتم اعتماده لقياس الموارد البشرية، نظرا لكثرة المتغيرات المتعلقة بهذا العنصر، والتي تساهم في تحديد قيمته، بالإضافة إلى أن منها من يصعب تقديره أو التنبؤ به والتحكم فيه، مما جعل البحوث لا تزال مستمرة بهدف إيجاد أسلوب متكامل للقياس المحاسبي لهذا العنصر الهام.

وعليه فإن أرادت أي مؤسسة تطبيق محاسبة الموارد البشرية، فإن لها الحرية في اختيار النموذج الذي يناسب طبيعة عملها ومواردها البشرية واحتياجاتها، فمثلا إذا كانت الأجور والرواتب المقدمة للموظفين في هذه المؤسسة تقوم على أساس الخبرة والكفاءة والقيمة المضافة التي يقدمها العامل، فإنه يمكنها اعتماد أساليب القياس التي تعتمد على الأجور ورسملتها، وبصفة عامة فإن النموذج القائم على التكلفة التاريخية يعد في الوقت الراهن النموذج الأنسب كونه يتماشى مع الأنظمة المحاسبية الحالية وطرق عرض القوائم المالية.

الفصل الثالث:

دراسة حالة

"القياس المحاسبي للموارد البشرية لمؤسسة سونلغاز"

تمهيد:

من أجل إجراء دراسة حالة لموضوع دراستنا قمنا باختيار مؤسسة سونلغاز لولاية المدية لتطبيق نموذج "القيمة الحالية للإيرادات المستقبلية ل Lev & Schwartz" الذي يعتبر النموذج الأنسب بسبب اعتماده على أساس إحصائي في عملية القياس مما يعطي قيما أكثر موضوعية ودقة إلى حد ما من النماذج الأخرى، ونظرا لصعوبة جمع المعلومات والحصول عليها بسبب أن المؤسسة لا تطبق محاسبة الموارد البشرية، قمنا باختيار عينة من الموظفين (25 موظف) من أجل حساب قيمتهم المحاسبية بالنسبة للمؤسسة.

المبحث الأول: تقديم مديرية توزيع الكهرباء والغاز لولاية المدية

في هذا المبحث سنتطرق إلى إعطاء نظرة عامة حول مؤسسة سونلغاز لولاية المدية بالإضافة إلى تقديم هيكلها التنظيمي.

المطلب الأول: لمحة عن سونلغاز المدية

الفرع الأول: تعريف مؤسسة سونلغاز

إن المديرية الفرعية بالمدية لتوزيع الكهرباء والغاز (سونلغاز) تعتبر من أحد فروع المؤسسة الأم وهي تابعة لمديرية الكهرباء والغاز وسط، كما تعتبر سونلغاز المديرية الجهوية بالمدية ممثل المؤسسة الأم بولاية المدية أي أنها تقوم ببعض مهامه وفق الصلاحيات المخولة لها وتبعا للبرنامج العام الذي تسير عليه، وقد تم إنشاءها عام 1971م، بعدما كانت ولاية المدية تندرج ضمن مديرية البليدة، ويقع مقرها بمركز بلدية المدية، وبالضبط مقابل المستشفى المحلي.[1]

تحتوي مديرية توزيع الكهرباء والغاز بولاية المدية لسنة "أفريل 2020" على 806 عامل، وهم موزعين حسب الفئات المهنية التالية:[2]

- 274 أعوان تنفيذ.
- 355 أعوان تحكم.
- 177 إطار.

الفرع الثاني: أهدافها

تشتمل على عدة أهداف:[3]

- إنتاج الكهرباء سواء في الجزائر أو في الخارج و نقلها و توزيعها و تسويقها.
- نقل الغاز لتلبية حاجة السوق.
- تطوير كل نشاط له علاقة مباشرة أو غير مباشرة بالصناعات الكهربائية و الغازية.

---

[1] - عصماني رضا، دور لوحة القيادة في تقييم أداء المؤسسة الاقتصادية "دراسة حالة مؤسسة سونلغاز لولاية المدية"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر مهني، تخصص: مراقبة تسيير، جامعة لونيسي علي بالبليدة، سنة 2017- 2018، ص 51.

[2] - من اعداد الطالبين اعتمادا على مقابلة مع السيد بوجمعة، عون تنفيذ لدى قسم الموارد البشرية، يوم 2020/07/05.

[3] - بوقنداقجي لبنى – سارة بن لكحل، التكوين وأثره على الأداء "تقرير تربص بمديرية توزيع الكهرباء والغاز لولاية المدية"، مذكرة ضمن متطلبات شهادة ليسانس، تخصص: إدارة أعمال، جامعة يحي فارس بالمدية، سنة 2016-2017، ص 41.

- تطوير وتقديم الخدمات الطاقة بكل بأنواعها.
- تحقيق أكبر أرباح ممكنة بأقل تكلفة.
- تغطية حاجيات المواطنين الاقتصادية.
- الحفاظ على مناصب الشغل.
- البقاء والاستمرارية.

الفرع الثالث: مهامها

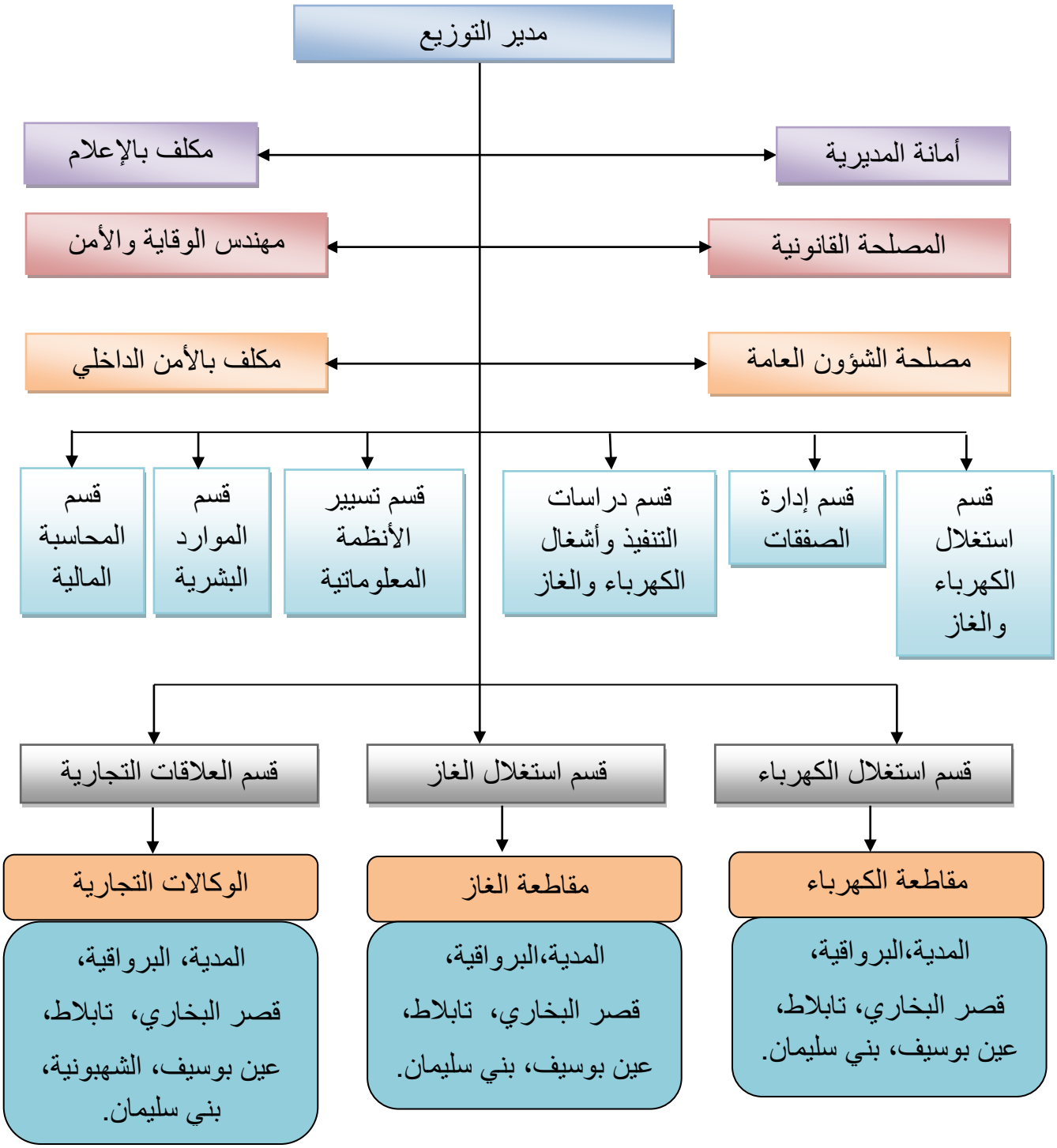
ومن المهام الأساسية لهذا الفرع:[1]

- تطوير شبكات الكهرباء والغاز بحيث يسمح بربط زبائن جدد بها.
- تسويق الكهرباء والغاز.
- ضمان ظروف أفضل من حيث السلامة ونوعية الخدمة بأقل تكلفة.

[1] - عصماني رضا، مرجع سابق ص 51.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمديرية سونلغاز

الشكل رقم (3): الهيكل التنظيمي لمديرية سونلغاز[1]



[1] - من اعداد الطالبين اعتمادا على الملحق رقم 01.

المبحث الثاني: قياس قيمة الرأس المال البشري لمؤسسة سونلغاز لسنة (2019).

سنتطرق في هذا المبحث إلى إعطاء لمحة بسيطة عن عينة الدراسة بالإضافة إلى تطبيق نموذج قياس الموارد البشرية "نموذج القيمة الحالية للإيرادات المستقبلية ل Lev & Schwartz" على المؤسسة.

المطلب الأول: عرض عينة الدراسة

أولا: توزيع عينة الدراسة حسب الجنس

جدول رقم(4): يوضح توزيع عينة الدراسة حسب الجنس

الجنس	التكرار	النسبة %
ذكر	14	56 %
أنثى	11	44 %
∑	25	100 %

من خلال الجدول نلاحظ أن نسبة 56% من عينة الدراسة ذكور، وفي المقابل 44% إناث.

ثانيا: توزيع عينة الدراسة حسب السن

جدول رقم(5): يوضح توزيع عينة الدراسة حسب السن

السن	التكرار	النسبة %
[28 - 18]	1	04 %
[39 - 29]	4	16 %
[50 - 40]	15	60 %
[50 فأكثر]	5	20 %
∑	25	100 %

نلاحظ من خلال الجدول أن نسبة 60% من عينة الدراسة تتراوح أعمارهم ما بين 40 و50 سنة، تليها نسبة 20% تمثل الفئة العمرية لأكثر من 50 سنة، ثم نسبة 16% للفئة العمرية ما بين 29 و39 سنة، وأقل نسبة هي للفئة العمرية ما بين 18 و28 سنة بنسبة 04%، حيث نلاحظ أن المؤسسة لا تعتمد على فئة الشباب ومن الممكن أن يكون هذا راجع لقلة خبرتهم.

ثالثا: توزيع عينة الدراسة حسب متغير المستوى التعليمي

جدول رقم(6): يوضح توزيع عينة الدراسة حسب المستوى التعليمي

المستوى التعليمي	التكرار	النسبة %
بكالوريا	11	44 %
ليسانس	4	16 %
ماجستير	8	32 %
ماستر	2	08 %
∑	25	100 %

نلاحظ من خلال هذا الجدول أن أعلى نسبة هي 44% وتمثل الموظفين الحاصلين على شهادة البكالوريا، تليها نسبة 32% بالنسبة الحاصلين على شهادة الماجستير، ثم 16% للحاصلين على شهادة ليسانس، وبالنسبة للحاصلين على شهادة الماستر فيمثلون نسبة 08% من عينة الدراسة.

رابعا: توزيع عينة الدراسة حسب الفئات المهنية

جدول رقم(7): يوضح توزيع عينة الدراسة حسب الفئات المهنية

الفئة	التكرار	النسبة %
أعوان تنفيذ	7	% 28
إطار	13	% 52
أعوان تحكم	5	% 20
∑	25	% 100

نلاحظ من خلال الجدول أن نسبة 52% من عينة الدراسة يمثلون فئة إطار داخل المؤسسة تليها نسبة 28% تمثل فئة أعوان التنفيذ، ثم نسبة 20% تمثل فئة أعوان التحكم، ويمكن القول أن هذا راجع لطبعة عمل المؤسسة كونها ذات طابع خدماتي.

خامسا: توزيع عينة الدراسة حسب عدد سنوات العمل

جدول رقم(8): يوضح توزيع عينة الدراسة حسب عدد سنوات العمل

عدد سنوات العمل	التكرار	النسبة %
أقل من 05	0	% 00
من 05 إلى 15	12	% 48
من 16 إلى 25	7	% 28
من 26 فأكثر	6	% 24
∑	25	% 100

من خلال هذا الجدول نلاحظ أن نسبة 48% تمثل الفئة ذات الأقدمية ما بين 05 و15 سنة، تليها نسبة 28% للفئة ما بين 16 و25 سنة، ثم نسبة 24% للفئة أكثر من 26 سنة، أما الفئة التي عدد سنوات العمل تقل عن 05 سنوات فتمثل نسبة 00%، وهذا يدل على أن المؤسسة تهتم بالفئات ذات الخبرة.

المطلب الثاني: قياس قيمة الموارد البشرية

في هذا المطلب سنقوم بتطبيق نموذج القيمة الحالية للإيرادات المستقبلية ل Lev & Schwartz لإجراء عملية القياس لرأس المال البشري، علما أن المبالغ الظاهرة في جداول القياس كانت بالدينار الجزائري، كما أن البيانات الحسابية التي سوف تظهر في الجداول اللاحقة مستخرجة من واقع السجلات والقوائم والحسابات المالية لمؤسسة سونلغاز.

$$E(V) = \sum_{T=r}^{T} [P(t+1) \times (\frac{Li}{(I+r)t-y})]$$

حيث أن:

E(V): قيمة رأس المال البشري.

P(t+1): احتمال ترك الموظف المؤسسة سواء من خلال التقاعد أو الوفاة أو الاستغناء.

Li: المصاريف الفكرية (الرأسمالية) المدفوعة لكل موظف خلال مدة حياته الوظيفية (الشهادة والخدمة).

(I+r): معدل الخصم المستقطع من راتب الموظف طوال حياته الوظيفية (الضريبة، التقاعد وغيرها).

t-y: خدمة الموظف بالسنوات من تاريخ التعيين لغاية تاريخ التقاعد.

ويمكن توضيح المعادلة بالصيغة التالية:

قيمة الموجودات البشرية = نسبة ترك كل موظف في الشركة × المصروفات الفكرية المدفوعة لكل موظف / (معدل خصم الموظف) × مدة البقاء في المؤسسة

ملاحظة:

من أجل الحصول على المعلومات المتعلقة بمتغيرات الدراسة لملأ الجداول المتعلقة بطريقة حساب قيمة الموارد البشرية قمنا بجمع المعلومات عن طريق إعداد جدول (ملحق رقم 02) تضمن المعلومات التالية: "الجنس، سن الموظف، سن التقاعد، المستوى التعليمي، الفئة المهنة، عدد سنوات العمل، الراتب الاسمي، نسبة الضريبة على الدخل".

جدول رقم(9): احتساب نسبة الإحالة للتقاعد ومدة خدمة الموظف لسنة (2019)

الموظف	عمر الموظف (1)	سن التقاعد (2)	نسبة الإحالة للتقاعد (3)	خدمة الموظف حتى سن التقاعد (t-y)	سنوات خدمة الموظف حتى سنة 2019
الموظف 1	47	55	85,45%	16	8
الموظف 2	44	55	80,00%	18	7
الموظف 3	40	55	72,73%	21	6
الموظف 4	53	60	88,33%	36	29
الموظف 5	48	60	80,00%	40	28
الموظف 6	40	60	66,67%	36	16
الموظف 7	48	60	80,00%	42	30
الموظف 8	44	60	73,33%	32	16
الموظف 9	45	60	75,00%	31	16
الموظف 10	40	55	72,73%	30	15
الموظف11	29	55	52,73%	31	5
الموظف 12	45	55	98,18%	35	34
الموظف 13	51	55	92,73%	13	9
الموظف 14	29	60	48,33%	36	5
الموظف 15	51	60	85,00%	39	30
الموظف 16	38	55	69,09%	24	7
الموظف 17	40	55	72,73%	24	9
الموظف 18	49	60	81,67%	31	20
الموظف 19	41	60	68,33%	34	15
الموظف 20	56	60	93,33%	35	31
الموظف 21	49	60	81,67%	31	20
الموظف 22	36	55	65,45%	27	8
الموظف 23	43	55	78,18%	28	16
الموظف 24	28	60	46,67%	37	5
الموظف 25	43	60	71,67%	30	13

من خلال هذا الجدول قمنا باحتساب نسبة الإحالة للتقاعد لكل موظف عن طريق قسمة عمر الموظف على سن التقاعد.

الموظف الأول: 47 ÷ 55 = 85,45% (نسبة الإحالة إلى التقاعد).

كما قمنا بعملية احتساب عدد سنوات عمل الموظف من تاريخ بداية نشاطه إلى تاريخ التقاعد

الموظف الأول: 55 – 47 + 8 = 16(خدمة الموظف حتى سن التقاعد).

ملاحظة:

السن القانوني للتقاعد بالنسبة للرجال هو 60 سنة، أما بالنسبة للمرأة فهو 55 سنة.[1]

جدول رقم (10): احتساب مخصصات الشهادة المتراكمة لكل موظف حتى سن التقاعد

الموظف	شهادة الموظف	نسبة مخصصات الشهادة (1)	الراتب الاسمي الشهري (2)	مخصصات الشهادة الشهرية (3)	مخصصات الشهادة السنوية (4)	مخصصات الشهادة السنوية حتى سن التقاعد (5)
الموظف 1	بكالوريا	5%	34493	1724,65	20695,8	331132,8
الموظف 2	بكالوريا	5%	34493	1724,65	20695,8	372524,4
الموظف 3	بكالوريا	5%	34493	1724,65	20695,8	434611,8
الموظف 4	ماجستير	9%	70084	6307,56	75690,72	2724865,92
الموظف 5	ماجستير	9%	74990	6749,1	80989,2	3239568
الموظف 6	ماجستير	9%	70084	6307,56	75690,72	2724865,92
الموظف 7	ماجستير	9%	70084	6307,56	75690,72	3179010,24
الموظف 8	ماجستير	9%	61214	5509,26	66111,12	2115555,84
الموظف 9	ماجستير	9%	65499	5894,91	70738,92	2192906,52
الموظف 10	ليسانس	7%	49969	3497,83	41973,96	1259218,8
الموظف11	بكالوريا	5%	34493	1724,65	20695,8	641569,8
الموظف 12	بكالوريا	5%	37308	1865,4	22384,8	783468
الموظف 13	ماستر	9%	57208	5148,72	61784,64	803200,32
الموظف 14	ليسانس	7%	57208	4004,56	48054,72	1729969,92
الموظف 15	بكالوريا	5%	40352	2017,6	24211,2	944236,8
الموظف 16	بكالوريا	5%	40352	2017,6	24211,2	581068,8
الموظف 17	بكالوريا	5%	40352	2017,6	24211,2	581068,8
الموظف 18	ماجستير	9%	65499	5894,91	70738,92	2192906,52
الموظف 19	ماجستير	9%	61214	5509,26	66111,12	2247778,08
الموظف 20	ماستر	9%	57208	5148,72	61784,64	2162462,4
الموظف 21	بكالوريا	5%	40352	2017,6	24211,2	750547,2
الموظف 22	بكالوريا	5%	40352	2017,6	24211,2	653702,4
الموظف 23	ليسانس	7%	37308	2611,56	31338,72	877484,16
الموظف 24	بكالوريا	5%	34493	1724,65	20695,8	765744,6
الموظف 25	ليسانس	7%	43645	3055,15	36661,8	1099854

[1] - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المادة رقم 06 من القانون رقم 83-12، العدد 28 الموافق ل 03 يوليو 1983، ص 1803.

من خلال هذا الجدول قمنا باحتساب قيمة مخصصات الشهادة لكل موظف إلى غاية تاريخ تقاعده عن طريق ضرب نسبة مخصصات الشهادة (هي نسبة تمنح للموظف نظير شهادته الدراسية المتحصل عليها) في الراتب الاسمي.

الموظف الأول:

34493 × 5% = 1724,65 (مخصصات الشهادة الشهرية).

1724,65 × 12 = 20695,8 (مخصصات الشهادة السنوية).

20695,8 × 16(خ م ح ت) = 331132,8 (مخصصات الشهادة حتى سن التقاعد).

ملاحظة:

بما أن النظام المتبع بالجزائر لاحتساب الأجور لا يقدم منح على شهادة الموظف، كان من الصعب تطبيق النموذج القيمة الحالية للإيرادات المستقبلية في ظل انعدام نسبة مخصصات الشهادة، ولذلك قدم الطالبان نسب كاقتراح للتطبيق.

جدول رقم (11): نسبة مخصصات الشهادة

الشهادة	بكالوريا	ليسانس	ماستر	ماجستير	دكتوراه
النسبة	%5	%7	%9	%9	%12

جدول رقم (12): احتساب مخصصات الخدمة الوظيفية والشهادة المتراكمة لكل موظف حتى سن التقاعد

الموظف	شهادة الموظف	نسبة مخصصات الشهادة (1+النسبة) (1)	مخصصات الخدمة السنوية (2)	مخصصات الخدمة السنوية مع الشهادة (2)×(1) (3)	مخصصات الخدمة لغاية تاريخ التقاعد (3)×(t-y) (4)	مخصصات الخدمة لغاية التقاعد مع مخصصات الشهادة (المصاريف الفكرية) (Li)
الموظف 1	بكالوريا	1 + 5%	862,33	905,44	14487,06	345619,86
الموظف 2	بكالوريا	1 + 5%	862,33	905,44	16297,94	388822,34
الموظف 3	بكالوريا	1 + 5%	862,33	905,44	19014,27	453626,07
الموظف 4	ماجستير	1 + 9%	1752,10	1909,79	68752,40	2793618,32
الموظف 5	ماجستير	1 + 9%	1874,75	2043,48	81739,10	3321307,10
الموظف 6	ماجستير	1 + 9%	1752,10	1909,79	68752,40	2793618,32
الموظف 7	ماجستير	1 + 9%	1752,10	1909,79	80211,14	3259221,38
الموظف 8	ماجستير	1 + 9%	1530,35	1668,08	53378,61	2168934,45
الموظف 9	ماجستير	1 + 9%	1637,48	1784,85	55330,28	2248236,80
الموظف 10	ليسانس	1 + 7%	1249,23	1336,67	40100,12	1299318,92
الموظف11	بكالوريا	1 + 5%	862,33	905,44	28068,68	669638,48
الموظف 12	بكالوريا	1 + 5%	932,70	979,34	34276,73	817744,73
الموظف 13	ماستر	1 + 9%	1430,20	1558,92	20265,93	823466,25
الموظف 14	ليسانس	1 + 7%	1430,20	1530,31	55091,30	1785061,22
الموظف 15	بكالوريا	1 + 5%	1008,80	1059,24	41310,36	985547,16
الموظف 16	بكالوريا	1 + 5%	1008,80	1059,24	25421,76	606490,56
الموظف 17	بكالوريا	1 + 5%	1008,80	1059,24	25421,76	606490,56
الموظف 18	ماجستير	1 + 9%	1637,48	1784,85	55330,28	2248236,80
الموظف 19	ماجستير	1 + 9%	1530,35	1668,08	56714,77	2304492,85
الموظف 20	ماستر	1 + 9%	1430,20	1558,92	54562,13	2217024,53
الموظف 21	بكالوريا	1 + 5%	1008,80	1059,24	32836,44	783383,64
الموظف 22	بكالوريا	1 + 5%	1008,80	1059,24	28599,48	682301,88
الموظف 23	ليسانس	1 + 7%	932,70	997,99	27943,69	905427,85
الموظف 24	بكالوريا	1 + 5%	862,33	905,44	33501,33	799245,93
الموظف 25	ليسانس	1 + 7%	1091,13	1167,50	35025,11	1134879,11

من خلال هذا الجدول قمنا باحتساب مجموع مخصصات الخدمة إلى غاية التقاعد مع مخصصات الشهادة، مخصصات الخدمة السنوية هي مبلغ يضاف سنويا إلى الراتب الاسمي بنسبة 2,5% من الراتب الاسمي للسنة الحالية.[1]

[1] - من إعداد الطالبين اعتمادا على مقابلة مع السيد ساسان رئيس مصلحة المالية والمحاسبة بتاريخ 2020/07/05.

الموظف الأول:

34493 × 2,5 = 862,33 (مخصصات الخدمة السنوية).

862,33 × 1,05 × 16(خ م ح ت) = 14487,06 (مخصصات الخدمة لغاية التقاعد).

14487,06 + 331132,8 = 345619,86 (مجموع مخصصات الخدمة والشهادة).

جدول رقم (13): احتساب نسبة الاستقطاعات الشهرية والسنوية لكل موظف حتى سن التقاعد

الموظف	معدل الاستقطاعات من رواتب الموظف						
	نسبة ضريبة على الدخل (1)	خصم التقاعد (2)	صندوق تضامن الشركة (3)	المجموع (r+I) (1)+(2)+(3) (4)	الخصم السنوي 12×(3) (5)	الخصم حتى سن التقاعد (5)×(t-y)
الموظف 1	11,15%	9,00%		20,15%	2,42	38,69
الموظف 2	11,15%	9,00%		20,15%	2,42	43,53
الموظف 3	11,15%	9,00%		20,15%	2,42	50,79
الموظف 4	20,72%	9,00%	2%	31,72%	3,81	137,05
الموظف 5	21,33%	9,00%	2%	32,33%	3,88	155,19
الموظف 6	20,72%	9,00%	2%	31,72%	3,81	137,05
الموظف 7	20,72%	9,00%	2%	31,72%	3,81	159,89
الموظف 8	19,38%	9,00%	2%	30,38%	3,65	116,66
الموظف 9	20,07%	9,00%	2%	31,07%	3,73	115,59
الموظف 10	16,99%	9,00%	2%	27,99%	3,36	100,75
الموظف11	11,15%	9,00%		20,15%	2,42	74,97
الموظف 12	12,57%	9,00%		21,57%	2,59	90,60
الموظف 13	18,63%	9,00%	2%	29,63%	3,56	46,23
الموظف 14	18,63%	9,00%	2%	29,63%	3,56	128,02
الموظف 15	13,89%	9,00%	2%	24,89%	2,99	116,49
الموظف 16	13,89%	9,00%		22,89%	2,75	65,92
الموظف 17	13,89%	9,00%		22,89%	2,75	65,92
الموظف 18	20,07%	9,00%		29,07%	3,49	108,15
الموظف 19	19,38%	9,00%	2%	30,38%	3,65	123,95
الموظف 20	18,63%	9,00%	2%	29,63%	3,56	124,46
الموظف 21	13,89%	9,00%		22,89%	2,75	85,15
الموظف 22	13,89%	9,00%		22,89%	2,75	74,16
الموظف 23	12,57%	9,00%		21,57%	2,59	72,48
الموظف 24	11,15%	9,00%		20,15%	2,42	89,48
الموظف 25	15,10%	9,00%	2%	26,10%	3,13	93,97

قمنا من خلال هذا الجدول باحتساب معدل الاستقطاعات من رواتب الموظفين بالطريقة التالية:

- نسبة الضريبة على الدخل هي نسبة تحسب على أساس الراتب الشهري للموظف.
- نسبة خصم التقاعد هي 09% بالنسبة لكل الموظفين.
- نسبة صندوق تضامن الشركة 02% هي نسبة اختيارية بالنسبة للموظف تقتطع من الراتب الشهري ويعيد الحصول عليها بعد التقاعد.

الموظف الأول:

11,15% + 09% + 00% = 20,15% (مجموع الاقتطاع الشهري).

20,15% × 12 = 2,42 (معدل الخصم السنوي).

2,42 × 16(خ م ح ت) = 38,69 (معدل الخصم حتى سن التقاعد).

جدول رقم(14): احتساب مقدار الاستقطاع من قيمة الموظف من تاريخ التعيين إلى تاريخ التقاعد

الموظف	مخصصات الشهادة الشهرية (1)	مخصصات الخدمة الشهرية (2)	مجموع المخصصات (1) + (2) (3)	معدل الخصم من تاريخ التوظيف حتى التقاعد (4)	المبلغ المستقطع من مخصصات كل موظف حتى التقاعد (4)×(3) (5)
الموظف 1	1724,65	75,45	1800,10	38,69	69652,73
الموظف 2	1724,65	75,45	1800,10	43,53	78359,32
الموظف 3	1724,65	75,45	1800,10	50,79	91419,20
الموظف 4	6307,56	159,15	6466,71	137,05	886239,18
الموظف 5	6749,1	170,29	6919,39	155,19	1073850,91
الموظف 6	6307,56	159,15	6466,71	137,05	886239,18
الموظف 7	6307,56	159,15	6466,71	159,89	1033945,71
الموظف 8	5509,26	139,01	5648,27	116,66	658912,61
الموظف 9	5894,91	148,74	6043,65	115,59	698573,54
الموظف 10	3497,83	111,39	3609,22	100,75	363634,30
الموظف11	1724,65	75,45	1800,10	74,97	134952,16
الموظف 12	1865,4	81,61	1947,01	90,60	176395,96
الموظف 13	5148,72	129,91	5278,63	46,23	244023,99
الموظف 14	4004,56	127,53	4132,09	128,02	528980,71
الموظف 15	2017,6	88,27	2105,87	116,49	245305,31
الموظف 16	2017,6	88,27	2105,87	65,92	138827,30
الموظف 17	2017,6	88,27	2105,87	65,92	138827,30
الموظف 18	5894,91	148,74	6043,65	108,15	653608,80
الموظف 19	5509,26	139,01	5648,27	123,95	700094,64
الموظف 20	5148,72	129,91	5278,63	124,46	656987,67
الموظف 21	2017,6	88,27	2105,87	85,15	179318,60
الموظف 22	2017,6	88,27	2105,87	74,16	156180,71
الموظف 23	2611,56	83,17	2694,73	72,48	195310,12
الموظف 24	1724,65	75,45	1800,10	89,48	161071,93
الموظف 25	3055,15	97,29	3152,44	93,97	296245,18

قمنا من خلال هذا الجدول بحساب قيمة المبلغ المستقطع من مخصصات الموظف.

الموظف الأول:

1724,65 (مخصصات الشهادة الشهرية من الجدول 10).

905,44 ÷ 12 = 75,45 (مخصصات الخدمة الشهرية).

1724,65 + 75,45 = 1800,10 (مجموع المخصصات).

1800,10 × 38,69 = 69652,73 (المبلغ المستقطع من المخصصات حتى التقاعد).

جدول رقم (15): احتساب النسبة المعدلة للخصم من كل موظف من تاريخ التعيين وحتى التقاعد

الموظف	مخصصات الخدمة والشهادة حتى التقاعد (المصاريف الفكرية) (Li) (1)	مبلغ الاستقطاع من المخصصات حتى التقاعد جدول (14) (2)	المبلغ الصافي بعد الاستقطاع (1) - (2) (3)	نسبة الاستقطاع المعدلة (1) ÷ (3) (r + I)
الموظف 1	345619,86	69652,73	275967,13	1,25
الموظف 2	388822,34	78359,32	310463,02	1,25
الموظف 3	453626,07	91419,20	362206,86	1,25
الموظف 4	2793618,32	886239,18	1907379,14	1,46
الموظف 5	3321307,10	1073850,91	2247456,19	1,48
الموظف 6	2793618,32	886239,18	1907379,14	1,46
الموظف 7	3259221,38	1033945,71	2225275,67	1,46
الموظف 8	2168934,45	658912,61	1510021,84	1,44
الموظف 9	2248236,80	698573,54	1549663,26	1,45
الموظف 10	1299318,92	363634,30	935684,62	1,39
الموظف11	669638,48	134952,16	534686,32	1,25
الموظف 12	817744,73	176395,96	641348,76	1,28
الموظف 13	823466,25	244023,99	579442,26	1,42
الموظف 14	1785061,22	528980,71	1256080,51	1,42
الموظف 15	985547,16	245305,31	740241,85	1,33
الموظف 16	606490,56	138827,30	467663,26	1,30
الموظف 17	606490,56	138827,30	467663,26	1,30
الموظف 18	2248236,80	653608,80	1594628,00	1,41
الموظف 19	2304492,85	700094,64	1604398,21	1,44
الموظف 20	2217024,53	656987,67	1560036,86	1,42
الموظف 21	783383,64	179318,60	604065,04	1,30
الموظف 22	682301,88	156180,71	526121,17	1,30
الموظف 23	905427,85	195310,12	710117,74	1,28
الموظف 24	799245,93	161071,93	638173,99	1,25
الموظف 25	1134879,11	296245,18	838633,93	1,35

في هذا الجدول قمنا بحساب نسبة الاستقطاع المعدلة من خلال:

الموظف الأول:

345619,86 (مخصصات الخدمة والشهادة حتى التقاعد من الجدول 12).

69652,73 (المبلغ المستقطع من المخصصات، الجدول 14).

345619,86 - 69652,73 = 275967.13 (المبلغ الصافي بعد الاستقطاع).

345619,86 ÷ 275967,13 = 1,25 (نسبة الاستقطاع المعدلة).

جدول رقم (16): احتساب قيمة كل موظف والقيمة الكلية لرأس المال البشري داخل المؤسسة

الموظف	نسبة الإحالة للتقاعد P(t+1) جدول (9) (1)	مخصصات الخدمة والشهادة حتى التقاعد (المصاريف الفكرية) (Li) جدول (12) (2)	نسبة الاستقطاع المعدلة حتى التقاعد	$\frac{Li}{(r+I)t-y}$ المبلغ الصافي بعد الاستقطاع (4)	قيمة رأس المال البشري (1) × (4) (5)
الموظف 1	85,45%	345619,86	20,04	17247,95	14739,15
الموظف 2	80,00%	388822,34	22,54	17247,95	13798,36
الموظف 3	72,73%	453626,07	26,30	17247,95	12543,96
الموظف 4	88,33%	2793618,32	52,73	52982,75	46801,43
الموظف 5	80,00%	3321307,10	59,11	56186,40	44949,12
الموظف 6	66,67%	2793618,32	52,73	52982,75	35321,84
الموظف 7	80,00%	3259221,38	61,51	52982,75	42386,20
الموظف 8	73,33%	2168934,45	45,96	47188,18	34604,67
الموظف 9	75,00%	2248236,80	44,97	49989,14	37491,85
الموظف 10	72,73%	1299318,92	41,66	31189,49	22683,26
الموظف11	52,73%	669638,48	38,82	17247,95	9094,37
الموظف 12	98,18%	817744,73	44,63	18324,25	17991,08
الموظف 13	92,73%	823466,25	18,47	44572,48	41330,85
الموظف 14	48,33%	1785061,22	51,16	34891,13	16864,04
الموظف 15	85,00%	985547,16	51,92	18980,56	16133,48
الموظف 16	69,09%	606490,56	31,12	19485,97	13463,03
الموظف 17	72,73%	606490,56	31,12	19485,97	14171,61
الموظف 18	81,67%	2248236,80	43,71	51439,61	42009,02
الموظف 19	68,33%	2304492,85	48,84	47188,18	32245,26
الموظف 20	93,33%	2217024,53	49,74	44572,48	41600,98
الموظف 21	81,67%	783383,64	40,20	19485,97	15913,54
الموظف 22	65,45%	682301,88	35,02	19485,97	12754,45
الموظف 23	78,18%	905427,85	35,70	25361,35	19827,96
الموظف 24	46,67%	799245,93	46,34	17247,95	8049,04
الموظف 25	71,67%	1134879,11	40,60	27954,46	20034,03
المجموع					**626802,61**

من خلال هذا الجدول قمنا بحساب قيمة الرأس المال البشري لكل موظف عن طريق:

الموظف الأول:

85,45**%** (نسبة الإحالة إلى التقاعد من الجدول رقم 09).

345619,86 (مخصصات الخدمة والشهادة حتى التقاعد من الجدول رقم 11).

1,25 × 16(خ م ح ت) = 20,04 (نسبة الاستقطاع المعدلة حتى التقاعد).

345619,86 ÷ 20,04 = 17247,95 (المبلغ الصافي بعد الاستقطاع).

17247,95 × 85,45**%** = 14739,15 (قيمة رأس المال البشري).

وفي الأخير نقوم بجمع قيمة رأس المال البشري لكل الموظفين لنحصل على قيمة رأس المال البشري للعينة المدروسة بصورة إجمالية لمؤسسة سونلغاز سنة 2019، والتي قدرت ب 626802,61.

خلاصة الفصل

من خلال ما تم التطرق إليه في هذا الفصل يتبين لنا أنه يمكن استخدام نموذج "القيمة الحالية للإيرادات المستقبلية ل Lev & Schwartz" لحساب قيمة الموارد البشرية لدى مؤسسة سونلغاز، ومن أجل تسهيل عملية الحساب قمنا بإعداد جداول لحساب قيمة متغيرات النموذج كل على حدا، وكانت الجداول تحت المسميات التالية:

- احتساب نسبة الإحالة للتقاعد ومدة خدمة الموظف للسنة الحالية.
- احتساب مخصصات الشهادة المتراكمة لكل موظف حتى سن التقاعد.
- احتساب مخصصات الخدمة الوظيفية والشهادة المتراكمة لكل موظف حتى سن التقاعد.
- احتساب نسبة الاستقطاعات الشهرية والسنوية لكل موظف حتى سن التقاعد.
- احتساب مقدار الاستقطاع من قيمة الموظف من تاريخ التعيين إلى تاريخ التقاعد.
- احتساب النسبة المعدلة للخصم من كل موظف من تاريخ التعيين وحتى التقاعد.
- احتساب قيمة كل موظف والقيمة الكلية لرأس المال البشري داخل المؤسسة.

خاتمة

عامة

خاتمة:

إن الاهتمام المتزايد بالموارد البشرية أدى إلى ظهور محاسبة الموارد البشرية التي بدورها تسعى إلى إعطاء صورة صادقة عن قيمة الموارد البشرية لدى المؤسسات، مما يساعدها على اتخاذ القرارات المتعلقة بتكاليف الاستقطاب والتوظيف والتدريب وكل التكاليف المتعلقة بالموارد البشرية، ورغم كل الجهود ومحاولات التأصيل العلمي المبذولة من أجل تطبيق محاسبة الموارد البشرية إلا أنها ما زالت تعاني من مشاكل أساسية في القياس المحاسبي وتحقيق الموضوعية والموثوقية في نتائج ذلك القياس.

ومن خلال ما قمنا بالتطرق إليه، وانطلاقا من فرضيات الدراسة توصلنا إلى ما يلي:

- **الفرضية الأولى:** تعتبر الموارد البشرية أصلا من أصول المؤسسة يجب إظهارها في القوائم المالية.
- **الفرضية الثانية:** يجب رسملة كل التكاليف المتعلقة بالموارد البشرية من أجل تسجيلها محاسبيا، ويمكن ضم عنصر الموارد البشرية ضمن الصنف الثاني "حسابات التثبيتات".
- **الفرضية الثالثة:** نعم لا يوجد نموذج معين لقياس قيمة الموارد البشرية إذ أن هناك صعوبة في تقييم المورد البشري لكن نرى أن نموذج "القيمة الحالية للإيرادات المستقبلية ل Lev & Schwartz" ونموذج التكلفة التاريخية هما النموذجين الأنسب لسهولة حساب قيم المتغيرات فيهما.

نتائج الدراسة:

- الموارد البشرية هي أساس نجاح أو فشل المشاريع لأنها تعتبر العنصر الحيوي الذي يمكن من خلاله تحقيق الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة.
- يمكن إظهار بند الموارد البشرية في القوائم المالية لأنها استوفت شروط اعتبارها كأصل من أصول المؤسسة دون الخروج عن مبادئ الأصول في نظر المحاسبة المتمثلة في: معيار الملكية، القدرة الإنتاجية، العوائد المستقبلية، والقابلية للقياس.
- لم يتم الاتفاق على نموذج معين لقياس قيمة الموارد البشرية نظرا لكثرة المتغيرات المتعلقة بهذا العنصر وصعوبة القيام بعملية القياس.

- تهدف محاسبة الموارد البشرية بشكل عام إلى تقديم المعلومات اللازمة للمؤسسة من أجل مساعدتها على استقطاب وتوظيف وتطوير الموارد البشرية ذات الكفاءة العالية من أجل تحقيق أهداف المؤسسة.
- إن عدم ظهور قيمة الموارد البشرية في القوائم المالية تعطي صورة غير صادقة عن تلك القوائم مما ينعكس بالسلب عن مصداقية النتائج المتوصل إليها.
- يمكن قياس قيمة الموارد البشرية في المؤسسة محل الدراسة "مديرية توزيع الكهرباء والغاز لولاية المدية" إلا أن المؤسسة لا تطبق محاسبة الموارد البشرية.

التوصيات:

- ضرورة اتخاذ إجراءات وسياسات رسمية من أجل تطبيق محاسبة الموارد البشرية من أجل تحديد قيمة الموارد البشرية وإظهارها في القوائم المالية لإعطاء صورة صادقة عنها.
- تطوير النظام المحاسبي المالي واستحداث حساب خاصة بالموارد البشرية من أجل القيام بالمعالجة المحاسبية لهذا النوع من الموارد.
- ضرورة تطبيق محاسبة الموارد البشرية لأنها ستساعد على الاستفادة من الموارد البشرية المتاحة في دعم القرارات الإدارية مثل قرارات الترقية والندب والاختيار بين البدائل.
- إجراء المزيد من الدراسات والبحوث في ما يخص طرق القياس المحاسبي للموارد البشرية من أجل التوصل لأفضل وأسهل طريقة يمكن تطبيقها للحصول على قيمة يمكن القول عنها أنها القيمة الحقيقية للمواد البشرية.
- بالنسبة للمؤسسة محل الدراسة يمكن أن تعين محلل مالي يأخذ بعين الاعتبار تكاليف الموارد البشرية لدراسة مدى تأثيرها على الوضعية المالية للمؤسسة.

آفاق البحث:

وفي الأخير لا يجدر بنا القول أننا أحطنا بكل جوانب الموضوع وهذا راجع لعجزنا أو لسهونا عن بعض النقاط التي ربما كانت مهمة ولم يتم التطرق إليها أو بسبب عدم توفر المعلومات اللازمة 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:

- أثر قياس تكاليف الموارد البشرية على دعم الميزة التنافسية.
- دور محاسبة الموارد البشرية في زيادة فاعلية أداء إدارة الموارد البشرية.
- أهمية القياس المحاسبي للموارد البشرية في صنع القرارات الاقتصادية.

قائمة

المراجع

قائمة المراجع:

أولا: الكتب

1- عمر وصفي عقيلي، إدارة الموارد البشرية المعاصرة (بعد استراتيجي)، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، سنة 2005.

2- عبد الرحمان بن إبراهيم الحميد، نظرية المحاسبة، مكتبة الملك فهد الوطنية للنشر، الطبع الأولى 2009.

3- عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي (المخطط المحاسبي الجديد)، دار النشر جيطلي، سنة 2009.

4- وليد الحيالي، محاسبة الموارد البشرية، مركز الكتاب الأكاديمي، سنة 2016.

5- سليمة طبايبية، النظرية المحاسبية، مركز البحث وتطوير الموارد البشرية، المملكة الأردنية الهاشمية – عمان، الطبعة الأولى 2016.

6- يزن تيم، إدارة الموارد البشرية (أساليب الإدارة الحديثة)، دار الفضاءات للنشر، سنة النشر 2018.

ثانيا: المذكرات والرسائل الجامعية

1- سناء عبد الهادي الجعيدي، دور وأهمية القياس المحاسبي للموارد البشرية في الجامعات الفلسطينية، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية غزة، تخصص: المحاسبة والتمويل، سنة 2007.

2- علي فاضل جابر، تصميم نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية في الوحدات الاقتصادية، بحث مقدم إلى الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك وهو جزء من متطلبات الدراسة في برنامج الماجستير للعلوم المحاسبية، تخصص: محاسبة، سنة 2007.

3- فضل كمال سالم، مدى أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره على اتخاذ القرارات المالية، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية - غزة، قسم المحاسبة والتمويل، سنة 2008.

4- عقيل قاسم شنداخ، دور نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية في تكامل نظم المعلومات المحاسبية والإدارية، سنة 2009.

5- حسين عبد الجليل آل غزوي، المشاكل المحاسبية المعاصرة، الأكاديمية العربية في الدنمارك، تخصص محاسبة، سنة 2010.

6- حمد فهد دعسان المطيري، تطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية في الشركات المساهمة العامة بدولة الكويت، قدمت هذه الرسالة استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، سنة 2010.

7- سليمان عائشة، دور تسيير الموارد في تحقيق الميزة التنافسية، رسالة ماجستير، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، تخصص تسيير الموارد البشرية، سنة 2010-2011.

8- جهاد رحمون وآخرون، محاسبة الموارد البشرية في الشركات، مذكرة ضمن متطلبات شهادة ليسانس، تخصص: مالية ومحاسبة، جامعة يحي فارس بالمدية، سنة 2012 - 2013.

9- نور الهدى حداد، محاسبة الموارد البشرية من منظور القياس والإفصاح وتطبيقهما في المؤسسة الجزائرية، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم الجارية، تخصص مالية، جامعة سطيف1، سنة 2014-2015.

10- أم كلثوم معمر، القياس والإفصاح المحاسبي عن رأس المال البشري وأثره في القوائم المالية، مذكرة لنيل شهادة ماستير أكاديمي، جامعة عبد الحميد بن باديس، مسغانم، تخصص: التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير، سنة: 2014-2015.

11- ديمة رفيق محمد ماصة، مدى توفر مقومات محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الحكومية العاملة في قطاع غزة، قدمت هذه الرسالة استكمالا للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية – غزة، قسم: محاسبة وتمويل، سنة 2015.

12- وسام رمضان الشنطي، دور محاسبة الموارد البشرية في رفع كفاءة الأداء المالي (دراسة ميدانية – تطبيقية على الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين)، قدمت هذه الرسالة استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة في كلية الاقتصاد و العلوم الإدارية، جامعة الأزهر – غزة، سنة 2015-2016.

13- آلاء زهدي محمد الرازم، الخصائص المحددة لدرجة الإفصاح عن الموارد البشرية في التقارير المالية لمشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، رسالة ماجستير، جامعة الزرقاء – الأردن، تخصص: محاسبة، سنة 2015- 2016.

14- خداوي صدام حسين، يعقوب داود، محاسبة الموارد البشرية وأثرها على اتخاذ القرارات في البنوك التجارية الجزائرية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، جامعة يحيى فارس المدية، سنة 2015-2016.

15- شذا موفق صوافطة وآخرون، أثر الاستثمار في الموارد البشرية على ربحية المنشآت الاقتصادية (دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة الفلسطينية)، قدم هذا البحث استكمالا لمساق حلقة بحث في المحاسبة، جامعة النجاح الوطنية، تخصص: محاسبة، سنة 2016.

16- مسحوب خديجة، عامر حنان، إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الجامعة (دراسة تطبيقية في جامعة سعيدة)، مذكر لنيل شهادة الماستير، جامعة د.الطاهر مولاي – سعيدة، تخصص محاسبة وجباية، سنة 2016-2017.

17- لبوخ عماد، بن ناصر عبد الحكيم، أثر محاسبة الموارد البشرية على الأداء المالي للمؤسسات، مذكرة ماستير (أكاديمي)، جامعة محمد بوضياف – المسيلة، تخصص: محاسبة وتدقيق، سنة 2016-2017.

18- زهراء غريسي علوي وآخرون، المعالجة المحاسبية للموارد البشرية في ظل النظام المحاسبي المالي SCF، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي، تخصص: مالية وتدقيق، جامعة حمه لخضر بالوادي، سنة 2016-2017.

19- وداد بورصاص، دروس في أسس إدارة الموارد البشرية، قسم علوم التسيير، تخصص موارد بشرية، جامعة 8 ماي 1945 – قالمة، سنة 2016-2017.

20- بوقنداقجي لبنى – سارة بن لكحل، التكوين وأثره على الأداء "تقرير تربص بمديرية توزيع الكهرباء والغاز لولاية المدية"، مذكرة ضمن متطلبات شهادة ليسانس، تخصص: إدارة أعمال، جامعة يحي فارس بالمدية، سنة 2016-2017.

21- جعفر فالح ناصر الغانمي، القياس والإفصاح عن رأس المال الفكري وأثرهما في قيمة الوحدة الاقتصادية، رسالة لنيل شهادة الماجستير، تخصص محاسبة، جامعة القادسية، سنة 2017.

22- محمد عمر نسمان، أثر التكامل بين تطبيق محاسبة الموارد البشرية واستخدام بطاقة الأداء المتوازن في تحقيق فرض الاستمرارية، رسالة ماجستير، تخصص: محاسبة، جامعة الأزهر – غزة، سنة 2017.

23- إسلام معمري وآخرون، نموذج مقترح لمحاسبة الموارد البشرية في المؤسسة الاقتصادية "دراسة شركة سوف للدقيق"، مذكرة تخرج مقدمة لاستكمال متطلبات

شهادة ماستر أكاديمي، التخصص: محاسبة، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، سنة 2017- 2018.

24- الوردي خدومة، مطبوعة محاسبة الموارد البشرية، تخصص: موارد بشرية، جامعة باتنة 1، سنة 2017-2018.

25- عصماني رضا، دور لوحة القيادة في تقييم أداء المؤسسة الاقتصادية "دراسة حالة مؤسسة سونلغاز لولاية المدية"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر مهني، تخصص: مراقبة تسيير، جامعة لونيسي علي بالبليدة، سنة 2017-2018.

26- حمزة بوسعيد، محاسبة الموارد البشرية ومدى تأثيرها على أداء المؤسسة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، جامعة يحيى فارس - المدية، سنة 2018 – 2019.

27- جمال أحمد الدوري، إسماعيل يحيى التكريتي، نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية (دراسة مقدمة لتصميم نظام محاسبة الموارد البشرية في المنظمة)، جامعة عمان الأهلية، كلية العلوم الإدارية والمالية.

ثالثا: المجلات والمؤتمرات العلمية

1- الداوي الشيخ، تحليل أثر التدريب والتحفيز على تنمية الموارد البشرية في البلدان الإسلامية، مجلة الباحث – عدد 06 سنة 2008، جامعة الجزائر.

2- خضير مجيد علاوي، أثر تطبيق القياس والإفصاح عن تكلفة الموارد البشرية على القوائم المالية، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد2، العدد 3، السنة 2012.

3- دوخي مقدم يمينة، محاسبة الموارد البشرية ومشكلات تطبيقها، مجلة المؤسسة (مجلة علمية دورية محكمة في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير)، جامعة الجزائر 3، العدد الأول، سنة 2012.

4- هيثم هاشم الخفاف، المشاكل المحاسبية في القياس والإفصاح عن الموارد البشرية في اقتصاد المعرفة، بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي الخامس تحت شعار "التوأمة المعرفية للتحديث الإداري والمالي والاقتصادي مع المجتمع، جامعة الموصل، العراق، سنة 2013.

5- ثامر عامر صقر، محاسبة الموارد البشرية: المفهوم والأهمية (دراسة عينة من الشركات العراقية في البصرة)، مجلة دراسات البصرة، جامعة البصرة، العدد 16، سنة 2013.

6- قورين حاج قويدر، التأصيل والقياس المحاسبي لرأس المال البشري في منظمات الأعمال الحديثة، أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد الخامس العشر، جوان 2014.

7- نوال حربي راضي، مدى إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الجامعات، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 16، العدد 01، سنة 2014.

8- أيمن عبد الله أبو بكر، نحو إطار مقترح لتطبيق نظام محاسبة الموارد البشرية بالجامعات السودانية، مجلة العلوم الاقتصادية، العدد 16، جامعة أبو ظبي - الإمارات، سنة 2015.

9- رغد هاشم جاسم، دور المحاسبة عن الموارد البشرية في تخفيض التكاليف وتحقيق التنمية، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبحوث البيئية، المجلد السادس، سنة 2015.

10- نوال صبايحي، أهمية القياس والإفصاح المحاسبي لتكلفة الموارد البشرية في القوائم المالية، معارف(مجلة علمية دولية محكمة)، العدد 23، ديسمبر 2017.

11- أيمن عبد الله محمد أبو بكر، مدى اهتمام الإدارة بالمحاسبة عن تكلفة الموارد البشرية بالمصارف، المجلة العالمية الاقتصادية والتجارية، المجلد 03، العدد 01، سنة 2017.

12- قنوش مولود، القياس والتقييم المحاسبي للموارد البشرية، مجلة تنمية الموارد البشرية للدراسات والأبحاث، المركز الديمقراطي العربي - برلين، ألمانيا - العدد الثاني، سنة 2018.

13- سعيدي عبد الحليم، عمارة مريم، إمكانية رسملة واستنفاذ المورد البشري من خلال منهج مقترح لآليات الاعتراف به محاسبيا، مجلة الاقتصادية المالية وإدارة الأعمال، جامعة بسكرة، العدد 06، مارس 2018.

14- قنوش مولود، طرق وأساليب قياس وتقييم المحاسبي للموارد البشرية، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، المجلد 3، العدد 1، سنة 2018، جامعة أكلي محند اولحاج – البويرة.

15- سعاد عبود، ربيحة قوادرية، محاسبة رأس المال البشري كاتجاه حديث لقياس القيمة الاقتصادية للموارد البشرية في المؤسسة، مجلة تنمية الموارد البشرية للدراسات والأبحاث، المركز الديمقراطي العربي - برلين، ألمانيا – العدد الثالث، سنة 2019.

رابعا: الملتقيات، الجرائد الرسمية والمواقع الالكترونية

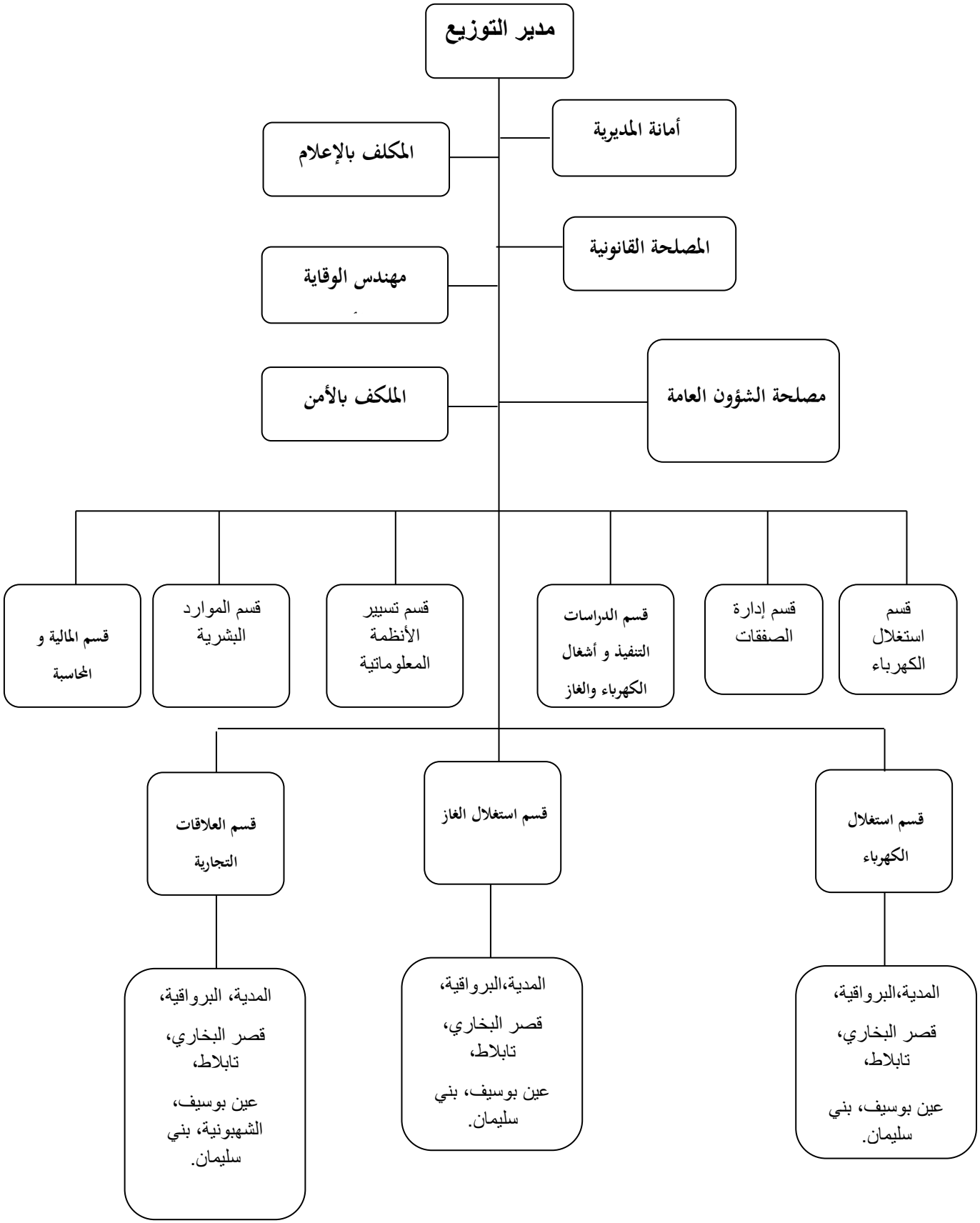
1- نوال بن عمارة، صديقي مسعود، محاسبة الموارد البشرية،الملتقى الدولي حول التنمية البشرية وفرص الاندماج في اقتصاد المعرفة والكفاءات البشرية 09-10 مارس 2004، جامعة ورقلة.

2- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المادة رقم 06 من القانون رقم 83-12، العدد 28 الموافق ل 03 يوليو 1983، ص 1803.

3- أيمن عبد الله محمد أبو بكر، محاسبة الموارد البشرية، مدونة الدكتور أيمن عبد الله محمد أبو بكر، https://ay83m.wordpress.com، تاريخ 02-01-2020.

الملاحق

بيان المديريات الجهوية للتوزيعات- بالمدية-
الهيكل التنظيمي لمديرية الجهوية التوزيع " سونلغاز المدية" (الملحق 01)



معلومات حول عينة الدراسة (الملحق 02)

	الجنس	السن	سن التقاعد	المستوى التعليمي	الفئة المهنية	عدد سنوات العمل	الراتب الاسمي	نسبة الضريبة على الدخل
1	أنثى	47	55	بكالوريا	أعوان التنفيذ	8	34493	11,15%
2	أنثى	44	55	بكالوريا	أعوان التنفيذ	7	34493	11,15%
3	أنثى	40	55	بكالوريا	أعوان التنفيذ	6	34493	11,15%
4	ذكر	53	60	ماجستير	إطار	29	70084	20,72%
5	ذكر	48	60	ماجستير	إطار	28	74990	21,33%
6	ذكر	40	60	ماجستير	إطار	16	70084	20,72%
7	ذكر	48	60	ماجستير	إطار	30	70084	20,72%
8	ذكر	44	60	ماجستير	إطار	16	61214	19,38%
9	ذكر	45	60	ماجستير	إطار	16	65499	20,07%
10	أنثى	40	55	ليسانس	إطار	15	49969	16,99%
11	أنثى	29	55	بكالوريا	أعوان التنفيذ	5	34493	11,15%
12	أنثى	54	55	بكالوريا	أعوان التنفيذ	34	37308	12,57%
13	أنثى	51	55	ماستر	إطار	9	57208	18,63%
14	ذكر	29	60	ليسانس	إطار	5	57208	18,63%
15	ذكر	51	60	بكالوريا	أعوان التحكم	30	40352	13,89%
16	أنثى	38	55	بكالوريا	أعوان التحكم	7	40352	13,89%
17	أنثى	40	55	بكالوريا	أعوان التحكم	9	40352	13,89%
18	ذكر	49	60	ماجستير	إطار	20	65499	20,07%
19	ذكر	41	60	ماجستير	إطار	15	61214	19,38%
20	ذكر	56	60	ماستر	إطار	31	57208	18,63%
21	ذكر	49	60	بكالوريا	أعوان التحكم	20	40352	13,89%
22	أنثى	36	55	بكالوريا	أعوان التحكم	8	40352	13,89%
23	أنثى	43	55	ليسانس	أعوان التنفيذ	16	37308	12,57%
24	ذكر	28	60	بكالوريا	أعوان التنفيذ	5	34493	11,15%
25	ذكر	43	60	ليسانس	إطار	13	43645	15,10%