

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

République Algérienne Démocratique et Populaire

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique

Université Mohamed KHIDHER -Biskra
Faculté des Sciences Economiques,
Commerciales et des Sciences de Gestion
Département des Sciences Commerciales



جامعة محمد خيضر - بسكرة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم التجارية

الموضوع

القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية في
القوائم المالية للمؤسسة الإقتصادية
-دراسة حالة مديرية الصيانة سوناطراك بسكرة-

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

الأستاذ المشرف:

- محمد نجيب دبابش

إعداد الطالب:

- منصف خيزار

لجنة المناقشة

الرقم	أعضاء اللجنة	الرتبة	الصّفة	مؤسسة الانتماء
1	نعيمة زعرور	أستاذ محاضر (أ)	رئيسا	جامعة بسكرة
2	محمد نجيب دبابش	أستاذ مساعد (أ)	مشرفا	جامعة بسكرة
3	نجلاء نوبلي	أستاذ محاضر (ب)	ممتحنا	جامعة بسكرة

السنة الجامعية: 2020/ 2019

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

République Algérienne Démocratique et Populaire

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique

Université Mohamed KHIDHER -Biskra
Faculté des Sciences Economiques,
Commerciales et des Sciences de Gestion
Département des Sciences Commerciales



جامعة محمد خيضر - بسكرة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم التجارية

الموضوع

القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية في
القوائم المالية للمؤسسة الإقتصادية
-دراسة حالة مديرية الصيانة سوناطراك بسكرة-

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

الأستاذ المشرف:

- محمد نجيب دبابش

إعداد الطالب:

- منصف خيزار

لجنة المناقشة

الرقم	أعضاء اللجنة	الرتبة	الصّفة	مؤسسة الانتماء
1	نعيمة زعرور	أستاذ محاضر (أ)	رئيسا	جامعة بسكرة
2	محمد نجيب دبابش	أستاذ مساعد (أ)	مشرفا	جامعة بسكرة
3	نجلاء نوبلي	أستاذ محاضر (ب)	ممتحنا	جامعة بسكرة

السنة الجامعية: 2020/ 2019

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

((رَبِّ أَوْزِعْنِي أَنْ أَشْكُرَ نِعْمَتَكَ الَّتِي أَنْعَمْتَ
عَلَيَّ وَعَلَىٰ وَالِدَيَّ وَأَنْ أَعْمَلَ صَالِحًا تَرْضَاهُ
وَأَدْخِلْنِي بِرَحْمَتِكَ فِي عِبَادِكَ الصَّالِحِينَ))

صدق الله العظيم

سورة النمل : 19

إِنَّ اللَّهَ

الإهداء

أهدي ثمرة جهدي هذه إلى من أوصاني بهما الله براءً و إحساناً

إلى من ربّاني و سَهرا على تعلّيمي أسمى معاني الأخلاق و التربية و الفضيلة، إلى والدَيّ الكريمين
إلى المرأة التي تصعب الكلمات عن وصفها، إلى من كانت و ما زالت تحترق لتتير حياتنا: والدتي الغالية
الكريمة العزيزة: أطال الله عُمرها و أمدها بموفور العافية.

إلى رمز الوفاء و العطاء في هذه الحياة الذي طالما حفني بالدعوات : أبي الغالي حفظه الله.

إلى أختي شيماء و إلى روح أخي عبد الحميد، رحمه الله، كما لا أنسى أختي الرّميساء و زوجها

إلى من أمر الله بصلتهم إلى الأهل و الأقارب وأخص بالذكر خالي جمال الدين و خالتي مباركة

إلى الإخوة الذين لم تدهم أمي، إلى من كانوا عوناً لي في السراء و الضراء عبد الرزاق تركي، أنور دبابش.

إلى الزميلة والطالبة: معلى حنان، التي كانت عوناً لي طوال العام، و صديقيّ فارس و محسن

وزملائي طلبة الدكتوراه.

إلى جميع أصدقاء الوالد وأخصّ بالذكر منهم: ميلود بن نجّاعي.

إلى جميع أصدقائي وزملائي وزميلاتي بدفعة 2020/2019 سنة ثانية ماستر علوم مالية و محاسبية.

إلى كلّ أساتذتي الذين درّسوني و تابعونني طوال مشواري الدّراسي ولم يبخلوا عليّ بالنّصح و بالتّوجيه كل
باسمه و كل بمقامه.

إلى كلّ من علّمني حرفاً و أسدى إليّ نصيحة.

إلى كلّ من أتسع لهم قلبي و ضاقت عن شكرهم هذه الورقة

عرفانا لهم بالجميل، و تقدّيرا لجهودهم.

شکر و قدر

شكر و تقدير

الحمد لله نحمده ونشكره على توفيقه لإنجاز هذا العمل.

قال تعالى "وإذ تأذن ربكم نئن شكرتم لئن شكرتم لرزيدنكم" (سورة إبراهيم، الآية 7) صدق الله العظيم

ويعد حمد الله والثناء عليه وشكره سبحانه وتعالى لتوفيقه لنا على أداء هذا العمل.

أقدم بجزيل الشكر إلى أستاذي الفاضل: محمد نجيب دبابش المشرف على إعداد هذه المذكرة والذي كان خلالها المؤطر والناصح والموجه طيلة فترة الانجاز.

كما لا ننسى التوجه بخالص الشكر إلى جميع الأساتذة الذين أشرفوا على تكويننا خلال مرحلة الليسانس والماستر وإلى كل من ساعدنا من بعيد أو قريب، ونختص بالذكر الأستاذين الفاضلين: نبيل قطاف ويشير بن عيشي، والأستاذة الفاضلة نجلاء نوبلي.

كما لا يفوتني التوجه بجزيل الشكر إلى زميلي الطالب الياس مازري الموظف بمديرية الصيانة سوناطراك بسكرة على المعلومات المقدمة والتي ساعدتنا على إتمام هذا البحث.

ملخص

تهدف هذه الدراسة الى التعرف على القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية في القوائم المالية من خلال توضيح مفهوم محاسبة الموارد البشرية وأهمية تطبيقها بالإضافة الى إظهار الصعوبات التي تواجه تطبيقها، وكيفية قياس العنصر البشري وفق نماذج مختلفة والإفصاح عنه في القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية، كما تهدف الى اظهار واقع محاسبة الموارد لبشرية في المؤسسة الاقتصادية من خلال تطبيق نموذج مقترح يعالج المورد البشري كأصل، والتغيرات التي حدثت على القوائم المالية للمؤسسة بعد تطبيق محاسبة الموارد البشرية.

ولتحقيق أهداف الدراسة إعتدنا على المنهج الوصفي في الجانب النظري في حين تم إستخدام منهج دراسة حالة في الجانب الميداني، ومن أهم نتائج الدراسة أن تطبيق محاسبة الموارد البشرية يساهم بشكل إيجابي على قائمتي الميزانية وحساب النتائج للمؤسسة محل الدراسة.

الكلمات المفتاحية: موارد بشرية، محاسبة الموارد البشرية، نموذج التكلفة التاريخية.

Abstract

This study aims to identify the measurement and accounting disclosure of human resources in the financial statements of the economic institution by clarifying the concept of human resources accounting and the importance of its application. in addition to showing the difficulties Which facing its application, and how to measure the human factor according to different models and disclose it in the financial statements of the economic institution. It also aims to show the reality of human resourceS accounting in the economic institution through the application of a Targeted model Which treats the human resource as an asset in the firm instead of considering it as a cost and the changes that occurred to the financial statements of the organization after applying human resource accounting.

In order to achieve the objectives of the study, we used and depended on the descriptive approach in the theoretical side, while the case study method was used in the field side, and one of the most important results which we got is that the application of human resources accounting contributes positively to the budget lists and the calculation of results for the institution under study.

Keywords: human resources, human resource accounting, historical cost model.

فهرس المحتويات



فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
	- إهداء
	- شكر و عرفان
	- الملخص
	- فهرس المحتويات
	- قائمة الجداول
	- قائمة الأشكال
	- قائمة الملاحق
أ - هـ	- مقدمة
33-1	الفصل الأول: الإطار المفاهيمي لمحاسبة الموارد البشرية
2	- تمهيد
16-3	- المبحث الأول : ماهية محاسبة الموارد البشرية
6-3	- المطلب الأول : مفهوم محاسبة الموارد البشرية و التطور التاريخي لها
10-6	- المطلب الثاني : مقومات محاسبة الموارد البشرية
13-11	- المطلب الثالث : أهمية وأهداف محاسبة الموارد البشرية
16-13	- المطلب الرابع: وجهات النظر لمحاسبة الموارد البشرية والصعوبات التي تواجه تطبيقها
32-17	- المبحث الثاني : القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية
18-17	- المطلب الأول: القياس المحاسبي
23-18	- المطلب الثاني: نماذج القياس المحاسبي للموارد البشرية
26-23	- المطلب الثالث: الإفصاح المحاسبي
32-26	- المطلب الرابع: نموذج مقترح لتطبيق محاسبة الموارد البشرية وفق SCF
33	خلاصة الفصل الأول
62-34	الفصل الثاني : دراسة واقع محاسبة الموارد البشرية بمديرية الصيانة سوناطراك بسكرة
35	- تمهيد
45-36	- المبحث الأول: تقديم عام حول مؤسسة سوناطراك
39-36	- المطلب الأول : تقديم المؤسسة محل التريص
45-40	- المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي لمديرية الصيانة سوناطراك بسكرة
46	- المبحث الثاني : تطبيق محاسبة الموارد البشرية في مؤسسة سوناطراك
50-46	- المطلب الأول : قائمتي الميزانية و حساب النتائج لمؤسسة سوناطراك
51-50	- المطلب الثاني : المعالجة المحاسبية لمصاريف الموارد البشرية وفقا لمنهج التكلفة التاريخية
61-52	- المطلب الثالث : قائمتي الميزانية و حساب النتائج لمؤسسة سوناطراك بعد تطبيق محاسبة الموارد البشري
62	خلاصة الفصل الثاني
66-63	- الخاتمة
	- قائمة المراجع
	- ملاحق

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
39	توزيع عدد العمال حسب التخصصات في مديرية الصيانة - بسكرة -	جدول رقم (1-2)
48-47	ميزانية مؤسسة سوناطراك	جدول رقم (2-2)
49	حساب النتائج مؤسسة سوناطراك	جدول رقم (3-1)
51	كيفية حساب العمر الإنتاجي وأقساط إطفاء الأصول البشرية	جدول رقم (4-2)
52	التغير في الأصول غير الجارية	جدول رقم (5-2)
52	التغير في إهلاكات الأصول غير الجارية	جدول رقم (6-2)
53	التغير في النتيجة الصافية	جدول رقم (7-2)
54	التغير في أعباء المستخدمين	جدول رقم (8-2)
54	التغير في الفائض الإجمالي للإستغلال	جدول رقم (9-2)
55	التغير في مخصصات الإهلاك والموونات	جدول رقم (10-2)
55	التغير في النتيجة العملياتية	جدول رقم (11-2)
56	التغير في النتيجة العادية قبل الضرائب	جدول رقم (12-2)
56	التغير في النتيجة الصافية للسنة المالية	جدول رقم (13-2)
59-58	قائمة الميزانية بعد تطبيق محاسبة الموارد البشرية	جدول رقم (14-2)
60	قائمة حساب النتائج بعد تطبيق محاسبة الموارد البشرية	جدول رقم (15-2)

قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان	رقم
23	نماذج القياس المحاسبي للموارد البشرية	شكل رقم (1-1)
25	أشكال الإفصاح المحاسبي	شكل رقم (2-1)
37	الهيكل التنظيمي لقسم الصيانة سوناپراك فرع النقل بالأنايب	شكل رقم (1-2)
41	الهيكل التنظيمي لمديرية الصيانة سوناپا رك بسكرة	شكل رقم (2-2)
53	التغيرات الطارئة على قائمة الميزانية بعد تطبيق محاسبة الموارد البشرية	شكل رقم (3-2)
57	التغيرات الطارئة على قائمة حساب النتائج بعد تطبيق محاسبة الموارد البشرية	شكل رقم (4-2)

الملاحق

الرقم	عنوان الملحق
الملحق رقم 01	الميزانية الختامية لمؤسسة سوناطراك لسنة 2017
الملحق رقم 02	حساب النتائج لمؤسسة سوناطراك لسنة 2017
الملحق رقم 03	معلومات مقدمة من مسؤول فرع التكوين بمؤسسة سوناطراك للصيانة بسكرة

مقدمة



يعتبر المورد البشري من أهم الموارد الإقتصادية للمؤسسة لما له دور أساسي في تحقيق أهدافها، وأحد أبرز المؤشرات التي تعطي الميزة التنافسية لها، حيث تعتبر إنتاجية المورد البشري عنصر أساسي في إستمرار أي مؤسسة ناجحة. وقد برزت العديد من الدراسات حول أهمية ودور العنصر البشري في المؤسسة الإقتصادية في عدة مجالات من بينها المحاسبة، حيث يقترح الباحثين أساليب نماذج لتقييم المورد البشري بصورة مالية كغيرها من الموارد لدى المؤسسة، في حين أقترح باحثون آخرون معالجة محاسبية للمورد البشري وفق النظام المحاسبي المالي.

وعلى الرغم من أن موضوع محاسبة الموارد البشرية ليس بالموضوع الجديد إلا أنه فرض نفسه بشكل واضح بعد التحولات التي شهدتها المحيط في الآونة الأخيرة. وتعتبر القوائم المالية للمؤسسة أهم المعلومات التي يعتمد عليها لمعرفة وضعية والأداء المالي لأي مؤسسة لهذا وجب إيجاد إجراءات وأساليب لقياس والإفصاح عن قيمة الموارد البشرية كأصول ثابتة شأنها شأن الأصول التي يتم إستثمارها في المؤسسة الإقتصادية والإعتماد عليها في توفير معلومات إضافية واتخاذ القرارات من قبل مستخدمي القوائم المالية.

1- إشكالية الموضوع

إن الغاية الأساسية من محاسبة الموارد البشرية هي إعتبار الإنفاق على المورد البشري إنفاقاً إستثمارياً خلافاً لما تقتضيه النظرة الحالية له بكونه إنفاقاً مندرج ضمن الأعباء الدورية، حيث تعتبر قدرة، معارف، مهارة، وكفاءة المورد البشري من أهم العوامل في نجاح المؤسسة وبقائها وإستمرارها وتحقيقها للميزة التنافسية.

ومن هذا المنطلق، تتمحور مشكلة الموضوع التي نحن بصدد دراستها حول القياس والإفصاح عن المورد البشري في المؤسسة الإقتصادية، وواقع هذه الأخيرة في تطبيق محاسبة الموارد البشرية، وذلك من خلال الإجابة عن السؤال الرئيسي للدراسة والمتمثل في:

ما هو واقع القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية في القوائم المالية

للمؤسسة الإقتصادية؟



مقدمة

ولتوضيح مختلف جوانب الإشكالية نطرح التساؤلات الفرعية التالية:

-هل يمكن إعتبار المورد البشري أصل من أصول المؤسسة الإقتصادية، وهل هناك صعوبات تحول وتطبيق محاسبة الموارد البشرية؟

-هل من الممكن قياس و الإفصاح عن الموارد البشرية؟

-هل يمكن القيام بالمعالجة المحاسبية للمورد البشري؟

-هل يساهم تطبيق محاسبة الموارد البشري بشكل إيجابي على قائمي المركز المالي وحساب النتائج لمؤسسة سوناطراك؟

2-الفرضيات

لمعالجة الإشكالية المطروحة والإحاطة بمختلف جوانب الموضوع قمنا بعرض الفرضيات التالية:

-يمكن إعتبار المورد البشري أصل من أصول المؤسسة الإقتصادية، إلا أنه توجد صعوبات تحول وتطبيق محاسبة الموارد البشرية.

-يمكن قياس قيمة المورد البشري و الإفصاح عنه في القوائم المالية.

-يمكن القيام بالمعالجة المحاسبية للمورد البشري.

- نعم يساهم تطبيق محاسبة الموارد البشري بشكل إيجابي على قائمي المركز المالي وحساب النتائج لمؤسسة سوناطراك.

3-أهمية الموضوع

تتمثل أهمية الموضوع في كون أن مخرجات المحاسبة تساهم في تقديم معلومات تتعلق بصنع قرارات تتعلق بمستقبل المؤسسة وبقائها وتطورها، وهذه المعلومات يجب أن تكون شاملة ودقيقة بما في ذلك المتعلقة بالمورد البشري من أجل الرفع من قيمة المؤسسة وتحسين صورة القوائم المالية.

4- أهداف الموضوع

هناك مقولة في علم الإدارة مفادها أنه ما لا يمكن قياسه لا يمكن إدارته، ومن هنا يبرز دور محاسبة الموارد البشرية. ونسعى من خلال هذا الموضوع الى:

- الإلمام بجوانب محاسبة الموارد البشرية؛
- توضيح الطرق المتبعة في محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات محل الدراسة؛
- توضيح المعالجة المحاسبية المقترحة للمورد البشري من خلال إعداد نموذج قوائم مالية تتضمن أصول بشرية؛
- محاولة المقارنة بين القوائم المالية لنفس المؤسسة في حالة إعتبار المورد البشري كأصل وفي حالة عدم إعتباره كأصل.

5- أسباب اختيار الموضوع

- ترجع عملية إختيارنا لهذا الموضوع الى عدة عوامل أهمها:
- إرتباط الموضوع بالتخصص؛
 - الإستفادة من الموضوع في الحياة المهنية مستقبلا؛
 - الأهمية الكبيرة التي يحتلها الموضوع؛
 - تغيير النظرة السلبية لأرباب لعمل من كون العمال مجرد أعباء وتكاليف الى كونهم مكسب مهم لاستمرار وتطور المؤسسة.

6- المنهج المتبع في الموضوع

تم الإعتماد على المنهج الوصفي عند تناولنا للجانب النظري للموضوع، في حين تم إستخدام منهج دراسة حالة في الجانب الميداني للمؤسسة محل الدراسة وذلك بالإعتماد على الوثائق التي قدمت من طرف مؤسسة سوناطراك للصيانة بسكرة.

7- صعوبات الموضوع

- أكبر صعوبة في الموضوع هي أننا قمنا بتطبيق محاسبة الموارد البشرية على قوائم مؤسسة سوناطراك سنة 2017 والتي تضم أكثر من 100 ألف عامل في حين كانت العينة التي درسناها هي وحدة الصيانة بسكرة التي تضم 205 عامل والعمال الذين خضعوا للتكوين بالنسبة للوحدة يقدر بـ 20 عامل، وبالتالي النسب رغم تغيرها كانت ضئيلة.

8- الدراسات السابقة

يعتبر هذا البحث مساهمة بسيطة للدراسات السابقة التي تطرقت لموضوع محاسبة الموارد البشرية، ومن أهم هذه الدراسات:

- **دراسة ثامر عادل الصقر سنة 2013**، بعنوان محاسبة الموارد البشرية: المفهوم والأهمية دراسة على عينة من الشركات العراقية في البصرة، مقال بمجلة دراسات البصرة، هدفت هذه الدراسة الى ابراز أهمية محاسبة الموارد البشرية وقياس مدى معرفة المؤسسات العراقية بها والمنافع المحققة من تطبيقها، إعتد الباحث في الجانب التطبيقي على إستمارة إستبيان للإجابة عن التساؤلات التي طرحها؛

- **دراسة قورين حاج قويدر 2014**، بعنوان التأسيس والقياس المحاسبي لرأس المال البشري في منظمات الأعمال الحديثة، مقال بمجلة أبحاث اقتصادية وإدارية كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيصر بسكرة، دراسة نظرية هدفت الى كيفية تأسيس المحاسبي لرأس المال البشري و أساليب قياسه في مؤسسات الأعمال الحديثة بالإضافة إلى أهمية و فائدة محاسبة المورد البشري داخل المؤسسة؛

- **دراسة حمزة بن عمر، داهم محمد علي ودمدوم زكرياء سنة 2019**، بعنوان بناء نموذج مقترح لتطبيق محاسبة الموارد البشرية على مؤسسة إنتاجية كأساس للتدقيق الاجتماعي، مداخلة في الملتقى الوطني السابع حول تسيير الموارد البشرية المنظم يومي 13/12 نوفمبر 2019 جامعة بسكرة، هدفت هذه الدراسة الى إبراز أهمية العنصر البشري ومكانته في المؤسسة الاقتصادية بالإضافة الى كيفية القياس والافصاح عن محاسبة الموارد البشرية، في دراسة الحالة عرض كيف تم إعتبار ثلاثة خبراء تعاقدت معهم المؤسسة لمدة ثلاث سنوات أصول بشرية.

مميزات الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

تناولت هذه الدراسة بعض الجوانب التي تناولتها الدراسات السابقة، إلا أن أهم ما يميزها دراسة الحالة حيث عرضنا كيفية قياس المورد البشري وفقاً لنموذج التكلفة التاريخية وتماشيها للمبدأ الذي تم به إعداد القوائم المالية للمؤسسة محل الدراسة بالإضافة إلى عرض قائمتي الميزانية وحساب النتائج للمؤسسة محل الدراسة قبل وبعد تطبيق محاسبة الموارد البشرية وإبراز أهم الاختلافات.

الفصل الأول



تمهيد:

في ظل إنفتاح الأسواق وزيادة حدة المنافسة بين المؤسسات أصبح نجاح أي مؤسسة مرتبط بدرجة كبيرة بكفاءة مواردها البشرية، ولهذا أصبحت أغلب المؤسسات تتفق مبالغ مالية ضخمة من أجل توظيف وتدريب والمحافظة على مواردها البشرية باعتبارها مصدراً للميزة التنافسية وإدراجها ضمن أصولها، لكن الصعوبة التي إرتبطت بهذه الأصول البشرية هي صعوبة قياسها والإفصاح عنها.

ومن أجل الإحاطة بالموضوع قمنا بتقسيم الفصل الى مبحثين حيث سنتناول في المبحث الأول ماهية محاسبة الموارد البشرية، في حين سنتطرق في المبحث الثاني الى القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية.

المبحث الأول: ماهية محاسبة الموارد البشرية

يعد موضوع محاسبة الموارد البشرية من المواضيع الحديثة حيث أنه في ستينيات القرن الماضي بدأ ظهور مفهوم محاسبة الموارد البشرية واستمرت البحوث والدراسات حوله حتى المرحلة الحالية، وسيتم التطرق في هذا المبحث الى مفاهيم أساسية حول محاسبة الموارد البشرية والتطور التاريخي لها، ومبادئها وفروضها وأهدافها بالإضافة الى الصعوبات التي تواجه تطبيقها والانتقادات الموجهة لها.

المطلب الأول: مفهوم محاسبة الموارد البشرية والتطور التاريخي لها

تعتبر محاسبة الموارد البشرية من المفاهيم الحديثة وسنتطرق في هذا المطلب الى مفهوم محاسبة الموارد البشرية والتطور التاريخي لها.

أولاً: مفهوم محاسبة الموارد البشرية: قبل التطرق الى تعريف محاسبة الموارد البشرية سنعرف كل من المحاسبة و المورد البشري كل على حدى.

تعريف المحاسبة: "فن تسجيل وتبويب وتلخيص العمليات والأحداث التي لها طبيعة مالية، وتفسير النتائج التي تسفر عنها هذه العمليات والأحداث". (الحيالي، 2007، صفحة 17)

تعريف المورد البشري: "هي مجموعة من الأفراد والجماعات التي تكون في المؤسسة في وقت معين، ويختلف هؤلاء الأفراد بحسب تكوينهم، خبرتهم، سلوكهم، اتجاهاتهم، وطموحهم كما يختلفون في وظائفهم، ومستوياتهم الإدارية وفي مساراتهم الوظيفية". (حمداوي، 2004، صفحة 25)

تعريف محاسبة الموارد البشرية: توجد عدة تعاريف لها نذكر منها:

تعرف على أنها: "استخدام المبادئ والمفاهيم المحاسبية في تحديد وقياس التكاليف التي تتحملها المؤسسة في اختيار وتدريب مواردها البشرية وتحديد القيمة الاقتصادية لتلك الموارد". (محمد الحسن، 2015، صفحة 123)

وعرفها آخرون بأنها: "مصطلح يستخدم لوصف مقترحات متنوعة، تبحث في التقرير عن الموارد البشرية، وتأكيد أهميتها في تحقيق أرباح المؤسسة ومجموع أصولها". (بوعلي و الحيالي، 2015، الصفحات

(41-40)

- كما عرفتھا جمعیة المحاسبة الأمريكية (AAA) بأنها: "عملیة تحدید وقیاس الاستثمار فی الموارد البشريّة، وإمداد الوحدات الإداریة المعنیة بهذه المعلومات" (Pedro & Ana Maria, 2013, p. 87)

والملاحظ من التعريفات السابقة أنها تركز على النقاط التالية:

- تحدید البیانات المتعلقة بالموارد البشريّة؛
- قیاس التكلفة و القيمة الاقتصادية للموارد البشريّة بالنسبة للمؤسسة؛
- توصیل المعلومات المالية المتعلقة بالموارد البشريّة الى الأطراف المهتمة بها.

وتجدر الإشارة إلى أن هناك مجموعة من العوامل المساهمة في استحداث مفهوم محاسبة الموارد البشرية بالإضافة الى دوافع وراء التفكير في محاسبة الموارد البشرية كأداة لقياس التكاليف المتعلقة بالموارد البشري، نذكر منها: (حجازي و زكري، 2016، صفحة 4)

- الأخذ في الاعتبار عنصر الموارد البشرية بوصفه أحد المكونات الأساسية لشهرة المحل في المؤسسات؛
- الدور المتزايد للموارد البشرية في المؤسسات الحديثة لا سيما الخدمية منها؛
- الحاجة إلى رسملة بعض عناصر الإنفاق على الموارد البشرية بسبب ضخامتها وعدم اتصافها بخاصية الدورية في الإنفاق؛
- الاتجاه المتزايد نحو تكوين نظام معلومات محاسبية عن الموارد البشرية هدفه تزويد الإدارة بالمعلومات اللازمة لتخطيط القوى العاملة في المؤسسة وترشيد القرارات الخاصة بها؛
- رغبة المستخدمين الخارجيين للكشوفات المالية في معرفة درجة الرضا ومعنويات العاملين؛
- التغيير الذي حدث في أنماط الإدارة والذي يهتم بضرورة الملائمة بين مصلحة الفرد والمؤسسة يا النتائج الإيجابية من تطبيق محاسبة الموارد البشرية في مؤسسة عالمية.

وبصفة عامة يمكن تعريف محاسبة الموارد البشرية بأنها: "عملیة قیاس المورد البشري وإظهار قيمته في القوائم المالية للمؤسسة كأصل شأنه شأن باقي الأصول وإمداد الأطراف ذات العلاقة بالمعلومات الكافية حولها".

ثانياً: التطور التاريخي لمحاسبة الموارد البشرية

عرفت محاسبة الموارد البشرية شأنها شأن مختلف فروع المحاسبة الأخرى تطورات كثيرة منذ ظهورها إلى أن وصلت إلى المفهوم الحالي، ويمكن تلخيص تطور محاسبة الموارد البشرية في المراحل التالية:

المرحلة الأولى من بداية الستينات إلى 1966: وتميزت هذه المرحلة بالدراسات التي اهتمت بوضع المفاهيم الأساسية للمحاسبة عن الموارد البشرية باستخدام النظريات والمبادئ المتعلقة بهذا الموضوع وكذا الإعتماد على فكرة رأس المال البشري في النظرية الاقتصادية؛ (يحياوي و دريدي، 2016، صفحة 3)

المرحلة الثانية من 1966 إلى 1971: تميزت هذه الفترة بأنها فترة بحوث خاصة بإيجاد مجالات حديثة ومستقبلية لاستخدامات المحاسبة عن الموارد البشرية، بحيث تصيح أداة تساعد العديد من المستفيدين من خارج المؤسسة، كما شهدت هذه المرحلة تطبيقاً عملياً ميدانياً للمحاسبة عن الموارد البشرية في بعض المؤسسات في تلك الفترة؛ (جودي و بن غوال، 2016، صفحة 7)

المرحلة الثالثة من 1971 إلى 1976: حيث نشرت خلالها العديد من الدراسات الأكاديمية في أمريكا وأستراليا واليابان، وقد تم تطبيق العديد من هذه البحوث عن أثر المعلومات التي تقدمها المحاسبة عن الموارد البشرية في اتخاذ القرارات الإدارية وكذلك في قرارات المستثمرين من حملة الأسهم؛ (أبوسالم و محصول، 2016، صفحة 6)

المرحلة الرابعة من 1976 إلى 1980: حيث شهدت تراجعاً في الاهتمام بهذا الفرع سواء من جانب الأكاديميين أو من الجانب التطبيقي ويرجع سبب ذلك إلى أن الجزء الأكبر من البحوث الأولية في هذا الميدان والتي تعد أقل صعوبة قد تمت في المراحل السابقة، وأن الأجزاء الباقية أكثر صعوبةً تتطلب عدداً غير قليل من المؤسسات الشركات التي توافق على تطبيق هذه البحوث داخلها، ونتيجةً للعدد القليل من الباحثين القادرين على القيام بذلك في ظل هذه الظروف، فإن عدد البحوث في هذه الفترة كان قليلاً، مما أدى إلى عدم إقبال الشركات على التطبيق إضافةً إلى أن تكاليف تطبيق نظم معلومات محاسبة الموارد البشرية حالٍ والعائد المتوقع منها غير مؤكد؛ (الصقر، 2013، الصفحات 173-174)

المرحلة الخامسة من 1980 حتى مشارف القرن الواحد والعشرون: شهدت هذه المرحلة بداية البحث الجدي للاهتمام بكل من النظرية والتطبيق للمحاسبة عن الموارد البشرية وذلك نتيجة لتزايد اهتمام الولايات المتحدة الأمريكية بموضوع زيادة الإنتاجية وتركز هذا الاهتمام على دور العنصر البشري في زيادة الإنتاجية، مما شد

الاهتمام نحو المحاسبة عن الموارد البشرية إضافة الى زيادة المنافسة بين الولايات المتحدة الأمريكية و اليابان في مجال الصناعة واختلاف إدارة الشركات اليابانية للموارد البشرية عم مثيلاتها الأمريكية الى الاهتمام بأساليب و نظم المحاسبة عن الموارد البشرية، وقد شهدت هذه المرحلة تطبيق المحاسبة عن الموارد البشرية في المؤسسات الضخمة بعكس الحال في مراحل التطور الأولى حيث كان التطبيق يقتصر على المؤسسات الصغيرة ومتوسطة الحجم؛ (خنشور و سلطان، 2016، صفحة 5)

المرحلة السادسة من 2001 وحتى هذا التاريخ: في هذه الفترة أصبحت محاسبة الموارد البشرية من أهم الركائز التي تهتم بها المؤسسات لمسايرة متطلبات الاعتماد على التكنولوجيات الحديثة المتطورة والنمو المستمر للابتكارات، فاحتل موضوع محاسبة الموارد البشرية أهمية بين الموضوعات البحثية في مجال الفكرة المحاسبي، وجاء التركيز على محاسبة الموارد البشرية انعكاسا للتطور الكبير في اقتصاديات المعرفة وتكنولوجيات الأعمال. (صحراوي و سعدي، 2019، الصفحات 196-197)

المطلب الثاني: مقومات محاسبة الموارد البشرية

ترتكز محاسبة الموارد البشرية مثلها مثل أي نوع من المحاسبة على مجموعة من الفروض و المبادئ التي تعتبر أساسية لتطبيقها في المؤسسة، لذلك سنعرض في هذا المطلب المبادئ والفروض التي تقوم عليها محاسبة الموارد البشرية.

أولاً: مبادئ محاسبة الموارد البشرية: هناك مجموعة من المبادئ التي تقوم عليها محاسبة الموارد البشرية وتتمثل فيما يلي: (خوجة علامة و أبوبكر، 2016، صفحة 8)

- أ. مبدأ الاستمرارية والدورية: تمثل الموارد البشرية عنصر الاستمرار للمؤسسة فلا تستطيع بدونها أن تؤدي دورها، على العكس من الموارد المادية فخدماتها مؤقتة لذا يجب على المؤسسة العمل على المحافظة على مواردها البشرية و زيادة إنتاجيتها عن طريق التدريب والتشجيع ولعظمة التكاليف المنفقة على تلك الموارد والحصول على منافعها لعدة فترات محاسبية فإنه ينبغي توزيعها على تلك الفترات؛
- ب. مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصاريف: تعتبر مصاريف العنصر البشري المنفقة على اجتذابه وتعيينه وتدريبه وتميمته مصاريف رأسمالية وأصلا من أصول المؤسسة يتم استنفاده ومن ثم تحمل الفترة المحاسبية بما يخصها فقط من التكلفة ويقابلها في الجانب الدائن الإيرادات الإنتاجية للموارد البشرية والمتمثلة في إضافة تلك النفقات الى معدل الإنتاج؛

ج. مبدأ الإفصاح: في المحاسبة الحالية لا يتم الإشارة الى العنصر البشري إلا في قائمة حساب النتائج وفي قائمة المركز المالي (مستحقات المصروفات) وهذا يعد قصورا في الإفصاح حيث يجب عرض

الاستثمار في الموارد البشرية ضمن أصول قائمة المركز المالي ليعطي مؤشرا للجهات المهتمة بالمؤسسة كما يعطي مؤشرات ذات دلالة تعكس كفاءة الإدارة وتوضح التغير في هيكل القوى العاملة؛

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

هـ. مبدأ الأهمية النسبية: إن التكاليف المنفقة لاكتساب العنصر البشري هي تكاليف كبيرة بحيث تأخذ أهمية تؤدي الوجود رسميتها وإظهارها في قائمة المركز المالي.

مما سبق يرى أن محاسبة الموارد البشرية لا تتعارض مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها بل ترقى الى حد القبول العام في ظل تلك المبادئ.

ثانياً: فروض محاسبة الموارد البشرية

تستند محاسبة الموارد البشرية على مجموعة من الفرضيات

- أ. يعتبر العنصر البشري مورداً هاماً من موارد المؤسسة، إذ له قيمة اقتصادية مباشرة وغير مباشرة وتتمثل القيمة المباشرة بالمجهود والوقت الذي يبذله المورد البشري لإنجاز الأعمال الموكلة إليه مباشرة، وتقديم خدمات متنوعة حالية ومستقبلية، بينما تتمثل القيمة الاقتصادية غير المباشرة بحسن استخدامها واستفادتها من الموارد المادية والتكنولوجية، حيث أن هؤلاء قادرون على المساهمة في تحقيق أهداف المؤسسة؛ (بن بريكة و تلي، 2016، صفحة 4)
- ب. تتأثر قيمة الموارد البشرية بالنمط القيادي للإدارة، حيث تتوقف إنتاجية العاملين على القدرات والمهارات من ناحية، والرغبات والميول من الناحية الأخرى، كما تتطور معارف الموارد البشرية في المنظمات التي تركز إدارتها على التدريب وتطوير العاملين، وكذا الحوافز المادية والمعنوية التي تقدمها لإشباع الحاجات المختلف، كما أن الإدارة تساهم في توجيه العنصر البشري واستخدام طاقاته الاستخدام الصحيح، مما يولد لديه دوافع إيجابية، واستعداد نفسي وذهني للمساهمة في أهداف المؤسسة، أما إذا فشلت الإدارة في استخدام العنصر البشري انخفضت قيمته. وعليه فالإدارة الناجحة عليها أن تجذب الكفاءات الجيدة أكثر من غيرها؛ (بن سماعيل و بوالفخر، 2016، صفحة 5)
- ج. تعد معلومات الخاصة بمحاسبة الموارد البشرية في جانب تكلفة وقيمة الموارد البشرية، ضرورة لفاعلية وكفاءة إدارة المؤسسة، فمثل هذه المعلومات مفيدة في عمليات التخطيط لاختيار وتوظيف وتنمية الموارد البشرية، كما أن المعلومات التي تتضمنه محاسبة الموارد البشرية لها أهمية كبيرة في عمليات الرقابة

والتقييم في الأجلين القصير والطويل، سواء لإدارة المؤسسة أو للمتعاملين الخارجيين؛ (أبوسالم و محصل، 2016، صفحة 9)

د. إن توظيف الموارد البشرية يعتبر تكلفة اقتصادية تتحملها المؤسسة مقابل خدمات ومنافع تحصل عليها مستقبلا، لذا يمكن ترجمة هذه التكاليف والخدمات في صورة نقدية، وإظهارها في القوائم المالية؛ (جودي و حافي، 2016، صفحة 9)

هـ. إن المفهوم التقليدي للأصول يقوم على أنها "حقوق وخدمات مملوكة قابلة للقياس بوحدات نقدية وهي تكتسب نتيجة للتعامل بين الوحدات الاقتصادية يتوقع الحصول منها مستقبلا على خدمات أو منافع اقتصادية. (سماي و أولاد، 2016، صفحة 11)

ثالثا: خصائص الأصول وانطباقها على الموارد البشرية

هنا سنقوم بدراسة مدى انطباق بعض خصائص الأصول على الموارد البشرية لتحديد مدى إمكانية الاعتراف بها على أنها أصل من أصول المؤسسة: (جوامع و بوعكاز، 2016، الصفحات 5-6)

أ. خاصية الملكية: يجب أن تكون الموارد مملوكة للمشروع حتى تكون ضمن أصوله، حسب تعريف الأصل وفقا لوجهة نظر أصحاب المشروع، وكما ورد في المعايير المحاسبية الدولية، تفرض المؤسسة السيطرة على أصل إذا كانت تملك سلطة الحصول على المنافع الاقتصادية وتستطيع الحد من إمكانية وصول الآخرين لهذه المنافع وهذه السيطرة تتبع عادة من الحقوق القانونية؛ حيث تتمثل شواهد ملكية الأصل في كل من الحيابة، الرقابة عليه، والقدرة على التصرف فيه. إن معيار الملكية بمفهومه القانوني والاقتصادي يمكن أن ينطبق على الموارد البشرية، فمن الواضح أن الملكية بمفهومها القانوني ينطبق على الموارد البشرية نظرا لتوفر شواهد هذه الملكية والمتمثلة في:

1- حيازة الأصل: تعد الموارد البشرية ضمن الموارد التي في حوزة المؤسسة لفترة محددة أو غير محددة، كما أن هناك تكاليف عليها أن تتحملها لحيازة المورد البشري، تتمثل في التكاليف المباشرة الخاصة بالاختيار والتعيين والتدريب وغيرها، بالإضافة إلى ذلك فإن التعاقد الذي يتم بين الفرد والمؤسسة يعطيها الحق القانوني في حيازة واستخدام الفرد موضع التعاقد.

2- الرقابة على الأصل: من أهم شواهد الملكية خضوع الموارد للرقابة الكاملة، هذه الرقابة تخول للوحدة 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 العاملين بها عن طريق ما يسمى "بالعقد المانع" إذ هو العقد الذي يحدد الفرد كلياً أو جزئياً في مباشرة مهارته، ويمكن أن تنقسم إلى: عقود لحماية الملكية القانونية، عقود لمنع المنافسة، وطالما أن المشروع بإمكانه فرض الرقابة الكاملة على الموارد البشرية فله الحق في الحصول على الفوائد والخدمات المستقبلية من هذه الموارد.

3- القدرة على التصرف في الأصل: لمالك الأصل الحق في التصرف 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.

غير أن وجهة النظر هذه قابلتها عدة انتقادات أهمها:

- إن ارتباط الأصل بالملكية لا يكفي للدلالة على كثير من البنود التي تظهر في قائمة المركز المالي والتي تُعتبر في نظر المحاسبين أصولاً، فمثلاً هناك بنود المصروفات المقدمة ومصروفات التأسيس، وشهرة المحل والحملات الإعلانية، فإنها جميعاً تظهر ضمن بنود قائمة المركز المالي، إلا أنها لا تنصف بأية صفة من صفات الملكية؛

- كما أن هناك فارقاً كبيراً بين الحائز على الأصول وبين المالك الحقيقي فقد تكون الشركة هي الحائزة على الأصول لفترة محددة بينما الملاك الحقيقيين لها هم أصحاب الاستثمارات طويلة الأجل سواء كانوا شركاء أو مساهمين أو أصحاب قروض طويلة الأجل، حيث تتوافر في هذه الفئة عناصر الملكية الاقتصادية وهي الإدارة والمخاطرة والربح، إلا أن ذلك لا يمنع من اعتبار الأصل من ضمن أصول المشروع وفقاً للحيازة القانونية التي تمنح المشروع حق حيازة واستخدام الفرد بموجب عقود العمل.

ب. خاصية سداد الديون يرتبط معيار سداد الديون بفرض أساسي في المحاسبة وهو فرض استمرار المشروع، أما التصفية فهي حالة استثنائية؛ وتختلف الموارد البشرية عن الأصول المادي المملوكة قانوناً في المؤسسة بأن الأخيرة لها قيمة سوقية ويمكن تحويلها أو استخدامها في سداد الديون، في حين أن الموارد البشرية تعمل بالمؤسسة حيث لا تمتلكها قانوناً ولا يمكن استخدامها لسداد الديون، غير أنه وطالما أن المشروع مستمر وقادر على تحقيق الأرباح من خلال عوامل الإنتاج المختلفة ومن بينها عنصر العمل، فيمكن القول أن الموارد البشرية تساهم في سداد ديون المشروع بطريقة غير مباشرة.

ج. معيار الخدمات المستقبلية: ينطلق هذا المعيار من تعريف الأصل ومن أنه (عبارة عن خدمات مستقبلية) والذي يتضمن بدوره:

- إما أن يكون هناك توقع لمنافع اقتصادية مستقبلية.

- أن يكون للمشروع الذي يثبت الأصل في تقاريره، الحق في أن الموارد البشرية هي مصدر للمنافع الاقتصادية المستقبلية وليس هناك ما يمنع من قياس هذا المنافع بطريقة ما، أما فيما يتعلق بالحق في استلام هذه المنافع فإن الأمر يتعلق بملكية المورد الذي يخلق تلك المنافع.

د. معيار قابلية التحديد أو القياس: يتطلب على أي أصل وجوب أن يكون قابلاً للتحديد أو القياس، وذلك لتمييزه وفصله عن باقي الموارد الأخرى. وهذا التحديد أو القياس يعبر غالباً بوحدة نقدية، وتستهدف عملية القياس قياس الخدمات الاقتصادية المستقبلية المتدفقة من المورد، وأي مورد لا يمكن معاملته محاسبياً على أنه أصل وبالنسبة للموارد البشرية فإنه أوجدت عدة طرق لقياس الخدمات الاقتصادية المستقبلية. وفي النهاية يتبين مما سبق أن المعايير الواجب توافرها في المورد الاقتصادي، حتى يمكن اعتباره أصلاً من أصول البنوك تتوافر في الموارد البشرية ولو من وجهة نظر المحاسبة وهذا بلا شك كفيل بالاعتراف بالموارد البشرية كأحد أصول البنوك و بالتالي إظهارها في القوائم المالية الخاصة بالبنوك.

بالإضافة الى معيار آخر (قورين، 2014، صفحة 121)

هـ. معيار المقدرة الإنتاجية أو (الخدمية): إن الغرض من الحصول على الأصول المادية هو استخدامها في العملية الإنتاجية وتقديم خدمة للمشروع (عن طريق المساهمة في العملية الإنتاجية ولا شك أن عنصر العمل كأحد عناصر المدخلات في العملية الإنتاجية يعد العنصر الأكثر أهمية في المؤسسات فهو من جهة أحد مدخلات العملية الإنتاجية ومن جهة أخرى مقدرة العنصر البشري على التأثير في الموارد أو عناصر الإنتاج الأخرى. وهذا ينصب في نهاية الأمر في إنتاج الوحدات والسلع المنتجة والخدمات المختلفة المقدمة من العنصر البشري مما يساعد على تحقيق الهدف الرئيسي للمشروع وهو في الأغلب تعظيم الربح، والذي من أجله تم استقطاب الموارد البشرية واستخدام عناصر الإنتاج الأخرى المختلفة.

المطلب الثالث: أهمية وأهداف محاسبة الموارد البشرية

يحظى العنصر البشري بأهمية بالغة في المؤسسة الاقتصادية ودليل ذلك أنه في أي إدارة يوجد قسم خاص به، كما تهدف محاسبة الموارد البشرية الى توفير بيانات صحيحة وموثوقة تخدم الأطراف ذات العلاقة، وسنعرض في هذا المطلب أهمية وأهداف محاسبة الموارد البشرية.

أولاً: أهمية محاسبة الموارد البشرية

تعتمد المؤسسة الحديثة في تحقيق أهدافها ونجاحها بصورة متزايدة على العنصر البشري فكفاءة العاملين تعتبر عاملاً أساسياً في تحقيق الاستخدام الكفء للاستثمارات المادية الضخمة في الصناعات الحديثة، كما تزيد أهمية رأس المال البشري كلما زادت أهمية الإبداع وتطوير المنتجات وحدة المنافسة. وعليه فاهتمام المحاسبين بمعالجة الموارد البشرية جاءت لعدة أسباب منها:

أ. الأهمية المتصاعدة للموارد غير الملموسة عامة، والبشرية منها على وجه الخصوص في المشروعات الحديثة، إضافة إلى زيادة النمو في أنشطة مشروعات الخدمات، إذ تعد الموارد البشرية المورد الأهم في هذه الشركات؛

ب. الاتجاه المتزايد في المشروعات الحديثة نحو تكوين نظم معلومات تزود الأطراف ذات المصلحة بمعلومات مناسبة حول الموارد البشرية العاملة في المؤسسة والإفصاح عما يحدث من تغيير قيمتها؛

ج. العنصر الأساسي هو أهم أنواع الأصول المنتجة في الوحدات الاقتصادية وله تأثير جوهري على الإنتاجية؛ (حرنان و عبيدي، 2016، صفحة 8)

د. يمثل إحدى الوظائف الأساسية لأي مؤسسة لأنه يتيح لها اختيار الأفراد العاملين بها اختياراً مناسباً؛ (الطائي و العبادي، 2015، الصفحات 39-40)

هـ. تساهم محاسبة الموارد البشرية في قياس وتقييم كفاءة وفعالية استخدام العنصر البشري في المؤسسة الذي هو أهم الأصول في المؤسسة وله تأثير جوهري على الإنتاجية. (بن عيشي، 2019، صفحة 22)

ثانياً: أهداف محاسبة الموارد البشرية

إن محاسبة الموارد البشرية تهدف إلى تقديم المعلومات اللازمة والضرورية عن القوى العاملة بالمؤسسة، كما تساهم في قياس تكلفة الموارد البشرية، لتساعد الإدارة عند اتخاذ أية قرارات متعلقة باختيار الأفراد الملائمين وتدريبهم وصيانتهم وتحفيزهم، باعتبارهم أصلاً له قيمة اقتصادية في المؤسسة. فمحاسبة الموارد البشرية تسعى

إلى وضع نظام محاسبي ملائم يوفر المعطيات والمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات الملائمة، والمتمثلة في الاستخدام الأفضل للعنصر البشري في المؤسسة (بن عمارة و صديقي، 2004، صفحة 133)

كما تقوم محاسبة الموارد البشرية على مجموعة من الأهداف يمكن إبرازها فيما يلي:

- أ. مساعدة الإدارة والأطراف الخارجية في اتخاذ القرارات المتعلقة بالتخطيط والرقابة على الموارد البشرية؛
- ب. تهدف الى تسيير تكاليف تدريب العمال ورسكلتهم وتطوير مهاراتهم؛
- ج. تقديم معلومات عن التكاليف الفعلية لجلب الموارد البشرية وتتميتها سواء إكتساب موارد جديدة أو تطوير والحفاظ على الموارد الحالية؛ (Ijeoma & Ngozi, 2015, p. 10)
- د. الإفصاح عن الموارد البشرية في القوائم المالية، وذلك لمساعدة الأطراف الخارجية ومنها المستثمرين لمعرفة حجم الاستثمار في الموارد البشرية لدى المؤسسة والحكم على مدى قدرة الإدارة على استغلالها بالشكل الأمثل بالإضافة الى إعداد البرامج التدريبية اللازمة لرفع مهارات وقدرات الأفراد؛ (حري راضي، 2014، صفحة 154)
- هـ. إعطاء صورة عن الموارد البشرية كأحد موجودات المؤسسة؛ (صباحي، 2017، صفحة 397)
- و. تحفيزهم من خلال توفير ظروف العمل الملائمة والدورات التدريبية؛ (قورين، 2014، صفحة 128)
- ز. ويمكن القول إن المحاسبة عن الموارد البشرية تضطلع بدور مزدوج، فهي تعد أسلوبا جديدا لإدارة الموارد البشرية في المشروعات، وذلك لأن الأفراد لهم قيمة اقتصادية ضمن الأصول والموارد التي تمثل القيمة الكلية للمشروع، كما أنها تحث المديرين والمتخصصين في الموارد البشرية على أن تكون قراراتهم مبنية على أساس تقدير التكلفة والقيمة التي يتضمنها القرار. (جواد و سعيد عيدي، 2012، صفحة 565)

وقد حددت جمعية المحاسبة الأمريكية ثلاث أهداف رئيسية لمحاسبة الموارد البشرية كما يلي: (بن عيشي، 2019، صفحة 22)

- القياس: أي تقدير تكلفة وقيمة العنصر البشري، باستخدام طرق ونماذج ومعايير موضوعية؛
- التطبيق: ويعني تصميم النظام المحاسبي الملائم للاستفادة من المقاييس الموضوعية؛

- النتائج الإنسانية: وتتضمن تحليل اثر محاسبة الموارد البشرية على التنظيم الإنساني للمؤسسة، من حيث اتجاهات العاملين وسلوكهم وأدائهم.

المطلب الرابع: وجهات النظر لمحاسبة الموارد البشرية والصعوبات التي تواجه تطبيقها

سيتم التطرق في هذا المطلب الى وجهات النظر المؤيدة والمعارضة لمحاسبة الموارد البشري بالإضافة الى الصعوبات التي تواجه تطبيقها.

أولاً: وجهات النظر المؤيدة والمعارضة: تهدف محاسبة الموارد البشرية إلى توفير المعلومات والبيانات التي تساعد المؤسسة على حساب تكاليف ومنافع مواردها البشرية، مما يساعدها على عمليات اتخاذ القرارات الخاصة بالعاملين، وفي إطار ذلك عرضت الكثير من وجهات النظر المؤيدة والمعارضة نذكر منها: (الدوري و التكريتي، صفحة 22)

أ/وجهات النظر المؤيدة،وتتمثل في:

1- تقدم محاسبة الموارد البشرية معلومات هامة وموثوق بها للجهات ذات العلاقة داخل وخارج المؤسسة، وخاصة أجهزة الرقابة الحكومية؛

2- تساعد محاسبة الموارد البشرية المؤسسة على القيام بمسؤولياتها الاجتماعية، وذلك بالربط بين تحقيق الأهداف التنموية والأهداف الانتاجية؛

3- تساعد الإدارة على توفير مناخ العمل الملائم لتنمية الموارد البشرية وتطوير قدراتها الابتكارية، إذ يساعد قياس الأصول البشرية على التعرف على أحسن الطرق الدافعية وإقامة العلاقات السلمية بين الأفراد والجماعات؛

4- تحقق محاسبة الموارد البشرية مزايا تخطيطية ورقابية، مثل تقييم برامج التدريب والتنمية التي تقدمها الإدارة للأفراد؛

5- 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.

ب/وجهات النظر المعارضة،وتتمثل في:

1- إن عملية جمع وعرض البيانات المتعلقة بالموارد البشرية، عملية صعبة نظراً لكثرة المتغيرات، حيث من

الصعب قياس كل التغيرات التي تطرأ على العامل، وبالذات المتغيرات الإنسانية (السلوك، الدوافع،

الرضا)؛

- 2- كما يترتب على صعوبة القياس أن قيمة الأصل البشري المعروض في الميزانية تتغير ولا تفصح عن القيمة الحقيقية لهذا الأصل؛
- 3- عدم موازنة المنافع المحصلة من استخدام محاسبة الموارد البشرية مع تكاليف جمع البيانات وإعداد الجداول والميزانيات؛
- 4- تساعد الإدارة على مزيد من استغلال جهود الأفراد نحو الأهداف الاقتصادية، إذ أن الأصل شيء يهتك وأن محاسبة الأصول تتضمن العمل على إهلاك الأصل بأكثر طريقة ممكنة؛
- 5- تتطلب فعالية نظام محاسبة الموارد البشرية وجود نظام دقيق لتقييم أداء العاملين، يركز على الموضوعية والعدالة والشمول وهذا ما لا يتوفر في كثير من الأحيان، وذلك لحدوث أخطاء في عمليات التقييم كالتحيز والنسيان والخوف.

ثانياً: الصعوبات التي تواجه تطبيق محاسبة الموارد البشرية

- إن معالجة الموارد البشرية باعتبارها أصلاً من أصول المؤسسة يبدو ممكناً وبسيطاً من الناحية النظرية، إلا أن التطبيق العملي لهذه المحاسبة يواجه صعوبات متعددة، جعلت تعميم هذا النظام المحاسبي على جميع المؤسسات أمراً صعباً، يمكن تحديد أهم هذه الصعوبات فيما يلي: (مزياي، 2017، صفحة 451)
- أ. صعوبة تحديد نسب إهلاك قيمة الموارد البشرية، حيث أن بعض العاملين تقل قدراتهم مع مرور الزمن في حين أن البعض الآخر تزداد قدراتهم وبالتالي قيمته منتجة زيادة إلى الخبرة والمعرفة المتراكمة لديهم؛
 - ب. صعوبة تقدير فترة إهلاك الموارد البشرية وأيضاً الصعوبة في معالجة شطب الأصول البشرية لدى انتهاء السنوات التقديرية للاستفادة منها، كما أن فترة العمر الإنتاجي للموارد البشرية تتعلق بالعديد من المتغيرات مثل مدة حياة الفرد، حالته الصحية، سن التقاعد، المناخ الاجتماعي في المؤسسة، احتمال انقطاع عقد العمل؛
 - ج. صعوبة تقييم الأفراد وخاصة العاملين في المجال الإداري، والأعمال المتداخلة التي يصعب التمييز في مستوى مساهمة كل منها في تحقيق الأرباح إذا أردنا اعتماد منهج القيمة في القياس؛
 - د. صعوبة تحديد فترة الاستفادة من الموارد البشرية بسبب الحرية الطبيعية لهذه الأصول، التي تركزها القوانين والمواثيق الوطنية والدولية الخاصة بالعمل؛
 - هـ. إن الأصول المادية يمكن أن تقدر لها قيمة بيعية في نهاية العمر الإنتاجي، لا يمكن تحديد ذلك في الموارد البشرية، وقد يتطلب الأمر أن تصرف لهم تعويضات أو مكافأة نهاية خدمة؛

- و. إن تطبيق محاسبة الموارد البشرية يتطلب تسجيل قيمة مالية عن الأفراد باعتبارهم أصول، وذلك يواجه جوانب أخلاقية قد تتسبب بردود فعل سلبية من قبل الأفراد لرفضهم أن يعتبروا كسلعة لها قيمة مالية.
- إضافة الى ذلك عند اتخاذ قرار إظهار قيمة الأصول البشرية ضمن القوائم المالية يواجه المحاسب خمسة مشاكل أساسية يجب العمل على حلها و المتمثلة في: (بوحنانة و غربي، 2017، الصفحات 508-509)
- رسملة الموارد البشرية لا بد من تبويب تكاليف الموارد البشرية إلى مكوناتها من مصروفات وأصول والمعيار الرئيسي للترقية بين الأصل والمصروف هو الخدمات المتوقعة من النفقة في المستقبل، فالتكلفة تعالج كمصروف في الفترة التي تتحقق فيها منافعها ومن ثم فإذا كانت منافع التكلفة تتعلق أو تفيد عدة سنوات فإنها تعالج كأصل؛
 - استنفاد الموارد البشرية: بعد رسملة الأصول البشرية، فإن المشكلة التالية هي قياس النسبة من قيمة الأصل التي سوف تستهلك خلال الفترة المحاسبية، ويطلق عليها تسمية الاستنفاد بدلا من الاهتلاك كما هو الحال في الأصول الملموسة، والهدف الرئيسي من استنفاد الأصول البشرية في مقابلة ما يستهلك من خدمات هذا الأصل بالعوائد التي تم الحصول عليها منه وهذه العملية في المحاسبة الحالية تسعى "مقابلة المصروفات بالإيرادات". وبالنسبة للأصول البشرية لها مدة الخدمة تعادل فترة بقاء الشخص في خدمة المؤسسة، بينما الأخرى قد تكون مدة خدمتها تعادل مدة بقاء الفرد في وظيفة معينة في المؤسسة، ومجموعة ثالثة تعادل مدة خدمتها مدة بقاء التكنولوجيا التي يجيدونها. فإذا صدرت تكنولوجيا جديدة لا يعرفونها فإن قيمتهم كأصل بشري تستنفذ بالكامل فمثلا تكلفة تدريب مهندس للعمل في الرقابة على الجودة قد تصبح عديمة القيمة إذا انتقل للعمل في إدارة التسويق مثلا.
 - ويمكن تقدير قيمة الاستثمار في الموارد البشرية عن طريق التكاليف النقدية وتكاليف الفرصة البديلة وذلك بغرض تطوير تلك الموارد، وتماشيا مع هذا فقد أظهرت بعض الشركات في ميزانيتها أحد الأصول يمثل "الاستثمار في التدريب" مطروحا منه ما استنفذ من برامج؛
 - تسوية حسابات أصول الموارد البشرية: على الرغم من أن الاستنفاد هو الطريقة الأساسية لتحويل تكاليف الأصول البشرية إلى مصروف، فإنه توجد بعض الظروف التي تؤدي إلى تسوية وتعديل قيمة هذه الأصول ومن أمثلة ذلك هو إستبعاد أو شطب قيمة أصول بشرية نتيجة دوران العمل أو التغيير في تقديرات العمر الإنتاجي للأصل البشري، ويحدث دوران العمل إما اختياريا أو بالاستغناء أو بالفصل وغير ذلك وفي أي من هذه الحالات فإن الرصيد غير المستنفذ للأصل البشري يعامل كأنه خسارة في الفترة التي حدثت فيها، والعمر الإنتاجي التقديري للأصل البشري يتغير نتيجة لعدة عوامل: تدهور

الحالة الصحية، التقاعد المبكر، التقادم التكنولوجي ا كل هذه العوامل تؤدي إلى قصر العمر الإنتاجي للأصل البشري، وفي حالة حدوث أي تغير مادي يؤثر على العمر الإنتاجي المتوقع للأصل فإنه يجب تسوية تعديل قيمته وتستخدم في هذه الحالة نفس الطريقة المتبعة في تسوية الأصول الأخرى؛

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

- التلاعب في المكاسب احتمال اتخاذ المحاسبة عن الموارد البشرية ذريعة للإدارة للتلاعب في المكاسب والتأثير على رقم صافي الدخل فهناك محاسبون يعتقدون بضرورة تحويل الأصول المعنوية مثل الموارد البشرية إلى مصروف في فترة حدوثها بغض النظر عن المنافع المستقبلية المتوقعة منه نظرا لزيادة حالات عدم التأكد حول إمكانية تحقيق هذه المنافع المستقبلية ، وأن رسملتها ليس إلا نوع من التلاعب في الأرباح وهناك بعض الصحة في هذا الرأي ولكن التعميم غير صحيح، فإن قرار رسملة الاستثمار في الأصول البشرية يعتمد على درجة عدم التأكد لكل حالة على حدى، ففي بعض الظروف قد لا يكون مفيدا رسملة بعض تكاليف الأصول البشرية نظرا لأن المنافع المستقبلية المتوقعة منها غير كبيرة ولكن هذه الحالات إستثنائية ولا يمكن إعتبارها قاعدة عامة .

المبحث الثاني: القياس و الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية

تعتبر الموارد البشرية من أهم الأصول في المؤسسة الاقتصادية، ومع ذلك لم يتم الاتفاق حتى الآن على وضع إطار محاسبي موحد لها. وذلك بالرغم من اتفاق الأغلبية على اعتبارها أصلاً كباقي أصول المؤسسة، بدلا من الاعتبارات التقليدية للمحاسبة والتي تقوم على أن المورد البشري مجرد نفقات تقلل من الأرباح، وقد كانت هناك العديد من المحاولات لوضع إطار أو نموذج لقياسها ومعالجتها وفق متطلبات SCF، وقبل التطرق الى المعالجة المحاسبية للمورد البشري سنتطرق الى بعض المفاهيم الأساسية ألا وهي القياس المحاسبي وطرقه، بالإضافة الى الإفصاح المحاسبي وأشكاله.

المطلب الأول: القياس المحاسبي

يبرز هذا المطلب نظرة عامة حول القياس المحاسبي وأركانه بالإضافة الى خطواته.

أولاً: مفهوم القياس المحاسبي تتعدد تعريف القياس المحاسبي نذكر منها

القياس المحاسبي في تعريفه هو " قرن الأعداد بالأشياء للتعبير عن خواصها وذلك بناء على قواعد طبيعية يتم اكتشافها، إما بطريقة مباشرة أو غير مباشرة. " (سعيد سياف، 2014/2013، صفحة 62)

وأيضا هناك من يعرفه على أنه تعيين أرقام للظاهرة الاقتصادية الماضية والحاضرة والمستقبلية المتعلقة بالوحدات الاقتصادية في ضوء ملاحظة الماضي والحاضر وطبقا لقواعد معينة. (بن يوسف، 2017، صفحة 36)

ثانياً: أركان القياس تقوم عملية القياس المحاسبي على أربعة أركان أساسية هي: (الحيالي، 2007، الصفحات 101-102)

أ. **الخاصية محل القياس:** تنصب عملية القياس بشكل عام وأيا كان مجالها على خاصية معينة لشيء

معين. في مجالات القياس المحاسبي إذا ما اعتبرنا أن المشروع الاقتصادي هو مجال القياس، إن الخاصية التي تنصب عليها عملية القياس، قد تكون التعدد النقدي لشيء معين هو حدث من الأحداث الاقتصادية للمشروع كمبيعاته أو ربحه مثلا، كما قد تنصب على خاصية أخرى غير خاصية التعدد النقدي، كأن يكون محل القياس، الطاقة الإنتاجية للمشروع مثلا، أو معدل دوران مخزونه السلعي؛

ب. **مقياس مناسب للخاصية محل القياس:** يتوقف نوع المقياس المستخدم في عملية القياس، على الخاصية محل القياس، بالنسبة للمشروع الاقتصادي إذا كانت خاصية التعدد النقدي للربح مثلا هي الخاصية محل القياس، فالمقياس المستخدم حينئذ هو مقياس للقيمة (وحدة النقد)، إما إذا كانت طاقته

الإنتاجية هي الخاصية محل القياس، فالمقياس المستخدم في هذه الحالة هو القياس للطاقة كعدد الوحدات المنتجة في الساعة الواحدة مثلاً؛

ج. وحدة القياس المميزة للخاصية محل القياس: وعندما يكون الهدف من عملية القياس هو قياس المحتوى الكمي لخاصية معينة الشيء معين، حينئذ لا يكفي فقط تحديد نوع المقياس المناسب لعملية القياس، بل لابد أيضاً من تحديد نوع وحدة القياس. فمثلاً لو كانت قيمة ربح المشروع هي محلاً للقياس، في هذه الحالة فبالإضافة إلى ضرورة تحديد نوع المقياس المستخدم وهو مقياس مالي (وحدة النقد)، لابد أيضاً من تحديد نوع وحدة النقد المميزة لهذه القيمة، فهي الجنيه مثلاً أم الدينار، أم الدولار... الخ؛

د. الشخص القائم بعملية القياس: يعتبر الشخص القائم بعملية القياس عنصراً هاماً في عملية القياس، لأن نتائج عملية القياس تختلف باختلاف القائمين بها خصوصاً في حالة عدم توفر المقاييس الموضوعية والشخص القائم بعملية القياس المحاسبية وهو المحاسب يلعب دوراً أساسياً ليس في تحديد مسار وأساليب عملية القياس المحاسبية فقط بل في تحديد نتائجها أيضاً، وستعرض لهذا الدور بالتفصيل في مكان لاحق عند بحث موضوع تحيز القياس المحاسبي.

ثالثاً: خطوات القياس المحاسبي من أجل إتمام عملية القياس المحاسبي هناك أربع خطوات يجب إتباعها تتمثل في: (زعرور، بن قدور، و كردودي، 2016، صفحة 6)

أ. تجميع البيانات عن الأحداث الاقتصادية التي تنتج عن عمليات المشروع وتعتبر هذه العمليات عن أشياء مختلفة مثل الإيرادات والنفقات والأصول والخصوم، وتنتج ميعها من التبادل السوقي للسلع والخدمات، ويتم قياسها بوحدة نقدية على أساس سعر التبادل المتفق عليه؛

ب. تسجيل العمليات المادية السابقة طبقاً لنظام القيد المزدوج وبناءً على دليل موضوعي قابل للتحقيق؛

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

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

المطلب الثاني: نماذج القياس المحاسبي للموارد البشرية

سنتناول في هذا المطلب بعض النماذج المستخدمة لقياس الموارد البشرية

أولاً: محاسبة الموارد البشرية التي تعتمد على التكلفة لدينا ثلاث نماذج لقياس المورد البشري تستند إلى التكلفة وهي:

أ. **التكلفة التاريخية:** ويقصد بها التكاليف الفعلية التي أنفقت في سبيل الحصول على الموارد البشرية كاستدعاء واختيار وتوظيف وتدريب العاملين، واعتبارها نفقات رأسمالية يستفاد منها لعدة فترات مما يتعين اهتلاكها على العمر الإنتاجي لتلك الأصول البشرية لتحديد نصيب كل فترة منها وفي حالة تصفية الأصل أو الاستغناء عن العاملين قبل انتهاء حياتهم الإنتاجية يعتبر الرصيد المتبقي خسارة، ليتم قياس التكلفة التاريخية للموارد البشرية لابد من تبويبها إلى عنصرين هما: (فريد و بوبكر، 2016، صفحة 7)

طريقة تكلفة الحصول على العاملين تمثل التكلفة والتضحية التي تتحملها المؤسسة في سبيل الحصول على المورد البشري الذي تحتاج إليه ليشغل منصب معين، وهنا نقصد كل التكاليف التي تتحملها المؤسسة سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة هذه التكاليف التي تتكون بدور ها من: تكلفة الاستقطاب، التعيين تكلفة التعليم والتدريب.

طريقة تكلفة الإحلال وتعرف تكلفة الإحلال للموارد البشرية بأنها التضحية التي تتحملها المؤسسة اليوم لإحلال موارد بشرية بدلا من الموجودة الآن.

ب. **طريقة تكلفة الاستبدال:** (مهاوات و جرموني، 2016، صفحة 6) تستند هذه الطريقة على تقدير تكاليف استبدال الموارد البشرية الحالية للمؤسسة، وتتضمن جميع التكاليف الخاصة بالاستقطاب والاختيار والتعيين والتدريب للمستخدمين الجدد حتى يبلغوا مستوى كفاءة العاملين الحاليين، والميزة الأساسية لهذه الطريقة أنها تعد مدخلا جيدا للقيمة الاقتصادية على أساس اعتبارات السوق في التوصل إلى رقم نهائي، لكن ما يعيبها هو صعوبة إيجاد بديل للموارد البشرية الحالية عمليا، لأن كل شخص هو حالة متفردة من حيث الخصوصيات البدنية والفكرية، إضافة إلا أن التكلفة الاستبدالية لا تعبر بالضرورة عن المعارف والمهارات التي يمتاز بها الأفراد.

ج. **طريقة تكلفة الفرصة البديل:** (حليلو و مرابط، 2016، صفحة 14) وتعرف بأنها " قيمة الأصل عندما يكون في استخدام بديل يختلف عن الاستخدام الحالي وتعتمد هذه الطريقة على تقسيم العاملين في المؤسسة إلى مجموعتين:

فئة العاملين غير المهرة أو العاديين والذين يسهل إحلالهم بآخرين. فئة العاملين المهرة وهي فئة نادرة يتم تقويمها باعتبارها أصول بشرية يتم استخدامها في أكثر من نشاط أي عدة بدائل لمعرفة قيمتهم في أفضل استخدام لهم وتؤكد هذه الطريقة أن مديرومركز الاستثمار في المؤسسة يتنافسون من أجل الحصول على أيدي عاملة ذات مهارة نادرة، فالمدير الذي ينجح في الحصول على ذلك الفرد والمهارة العالية، ويمثل تكلفة الفرصة البديلة لذلك العنصر البشري والعمل على إيجاد أفضل الظروف الملائمة استقطاب الأيدي العاملة، إلا إنها لا تهتم إلا بالفئة العاملين ذوي الكفاءة العالية والنادرة.

ثانياً: محاسبة الموارد البشرية التي تعتمد على القيمة يركز على الخدمات التي يمكن أن يقدمها رأس المال البشري للمنظمة خلال حياته المهنية بها، وهو ما أهملته أساليب التكلفة التي ركزت على التكاليف والنفقات المتعلقة برأس المال البشري، وسنتناول بعض نماذج لقياس المورد البشري تستند إلى القيمة وهي:

أ. نموذج القيمة الحالية للإيرادات المستقبلية ليف و شوارتز: (بوصبع و موسي، 2016، صفحة 11) استخدم الباحثان المفهوم الاقتصادي لرأس المال الإنساني في البيانات المالية وبالاعتماد على نظرية "أرفينج فيشر" بأن رأس المال الإنساني هو الذي يعتبر مصدر لتدفق الدخل، وقيمه هي القيمة الحالية للدخول المستقبلية المحسومة بمعدل حسم معين للمالك لهذا المورد، حيث تم اعتبار قيمة رأس المال البشري لشخص بعمر (X) هو القيمة الحالية لعائداته المتبقية من خدمته، وهذه القيمة بالنسبة لتدفق دخلي مستمر هي:

$$V_x = \sum \frac{I(t)}{(1+r)^t} T - x$$

حيث:

$$V_x = \text{قيمة شخص عمره } x$$

$$I(t) = \text{دخل الشخص السنوي لباقي عمره حتى سن التقاعد}$$

$$r = \text{معدل الخصم}$$

$$T = \text{العمر المتبقي حتى سن التقاعد}$$

هذا النموذج يتصف بعدم الموضوعية لأنه لا يأخذ بعين الاعتبار احتمالات الوفاة وترك الشخص للمؤسسة قبل الوفاة أو التقاعد المسبق، واحتمال تغيير وظيفته خلال عمله المهني، كما يهمل احتمال تغيرات حادة في المرتبات والأجور المستقبلية المخصومة المعدلة،

ومن خلال هذا النموذج، اقترح الباحثان تقسيم العاملين إلى فئات متشابهة من العمال المهرة وغير المهرة ورجال البيع والمدراء وهكذا، إلا أن هذا النموذج وبالرغم من أنه يقدم مقياساً مقبولاً لرأس المال البشري، فالاعتماد عليه في القرارات العملية هو أمر صعب، مع إهماله لاحتمال أن يترك الفرد المؤسسة قبل موته أو الاستغناء عن خدماته.

ب. نموذج هرمنسون: (خدومة، 2018، صفحة 11) يستخدم هذا المرتبات والأجور كمدخل لقياس القيمة على أساس مجموع الأفراد، ويعتمد القيمة الحالية للمرتبات إلا أنه يعدل النتيجة بمعامل كفاءة، لقياس الفاعلية نموذج Lev & Schwartz والأجور المستقبلية، كما في نموذج النسبية لرأس المال البشري، وهو معدل العائد على الاستثمار للمؤسسة نسبة إلى كل المؤسسات في الاقتصاد لفترة معينة ويحسب وفق الصيغة التالية:

$$\text{Efficiency Ratio} = 5 \frac{RF(0)}{RE(0)} + 4 \frac{RF(1)}{RE(1)} + 3 \frac{RF(2)}{RE(2)} + 2 \frac{RF(3)}{RE(3)} + \frac{RF(4)}{RE(4)}$$

حيث:

RF (0) = معدل الدخل المحاسبي على الأصول المملوكة للشركة للسنة الحالية

RE (0) = معدل الدخل المحاسبي على الأصول المملوكة بالنسبة لكل الشركات في الاقتصاد للسنة الحالية

RF(4) = معدل الدخل المحاسبي على الأصول المملوكة للمؤسسة للسنة الخامسة

RE (4) = معدل الدخل المحاسبي على الأصول المملوكة بالنسبة لكل الشركات في الاقتصاد للسنة الخامسة

النسبة تقيس فاعلية الموارد البشرية العاملة في المؤسسة لخمس سنوات، وهي تستند إلى القول بأن الاختلافات في الربحية بين مجموع مؤسسات القطاع تنشأ بصورة رئيسية عن الاختلاف في أداء الأصول البشرية.

ج. نموذج التقييم عن طريق المكافآت العشوائية: (خدومة، 2018، صفحة 13) وفقا لهذا النموذج يتم

قياس القيمة المتوقعة لأي مورد بشري بالنسبة إلى المؤسسة بالقيمة النقدية المتوقعة المخصصة للمرتبات والأجور التي يتوقع أن يحصل عليها الفرد من خلال الأدوار المستقبلية التي يتوقع أن يشغلها، آخذين بنظر الاعتبار احتمال بقاءه في المؤسسة، تقوم المؤسسة بقياس قيمة أفرادها، عن طريق تحديد قيمة مختلف المواقع الوظيفية لديها، واحتمال إشغال الفرد لهذه المواقع في نقاط زمنية محددة في المستقبل.

النموذج يقترح خمس خطوات لتحديد قيمة الموارد البشرية كالتالي:

- تقدير المدة التي يمكنها الموظف بالمؤسسة؛
- تحديد الوظائف التي يمكن أن يشغلها الفرد في المؤسسة مستقبلا؛
- تقدير القيمة الناتجة عن شغل هذه الوظائف؛
- حساب احتمال شغل هذه الوظائف؛
- تحيين قيمة الناتجة عن شغل الوظائف.

نظريا يعتبر هذا النموذج أكثر علمية من غيره لكونه يمكن من معرفة القيمة الاقتصادية المستقبلية للموارد البشرية وذلك لاعتماده على عناصر تتعلق بالموظف وقيمة الناصب التي يمكن شغلها من طرف الموظف وهي عناصر يمكن تقييمها بموثوقية.

د. نموذج جاغي ولو: (خدومة، 2018، صفحة 13) يركز النموذج على تقييم الموارد البشرية على أساس مجموعات عمل وليس كأفراد، فالمجموعة يفترض أن تشمل عدد من الموظفين في مجموعة عمل تكون متجانسة وليس من الضروري أن تشتمل على عاملين يعملون في نفس القسم. والغرض من ذلك هو معالجة مشكلة تقدير مدة الخدمة المتوقعة، أو فرص الترقية للمستخدمين على أساس فردي، في ضوء النموذج السابق ويفترض.

إن هذا النموذج يقوم على أن تقدير مدة الخدمة المتوقعة للمستخدم الفرد في موقع وظيفي معين تتسم بالصعوبة، ويكون أسهل عندما يتم تحديد نسبة الأفراد الذين المحتمل مغادرتهم المؤسسة والأفراد المتوقع ترقيتهم خلال فترة معينة.

يتطلب النموذج إنشاء مصفوفة تحوي عدد المهام المستقبلية التي ستجز من طرف الموظفين كما تحتوي قيمة هذه المهام تتجز بناء على قيمتها الحالية معدلة حسب التوقعات المستقبلية وتكون متدرجة لمجموعة من الرتب المتاحة داخل المؤسسة، ومن خلال معطيات المصفوفة يتم حساب قيمة الموارد البشرية وفق المعادلة التالية:

$$TV = (N) \cdot r \cdot (T) \cdot n(V)$$

حيث :

TV = عمود مصفوفة مؤشر لقيمة للموظفين الحاليين

(N) = عمود مصفوفة مؤشر لعدد الموظفين الحاليين

N = الزمن

r = معدل الخصم

(T) = احتمال شغل الموظف لمهام أخرى

(V) = قيمة الموظف خلال الفترة

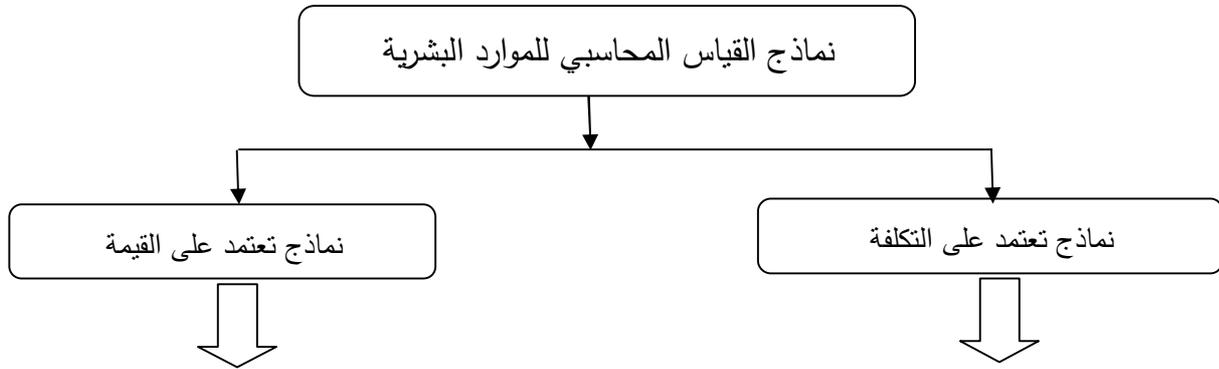
هذا النموذج يحاول تبسيط طريقة حساب قيمة الموارد البشرية للمؤسسة عن طريق حساب قيمة مجموعة الأفراد بدل الفرد الواحد.

هـ. طريقة الأبعاد الخمسة **Mayer and flowers**: (زرزار، 2016، صفحة 14) يقترح هذان المؤلفان إجراء تقدير للقوة العاملة لمؤسسة ما وتقدير تكاليف المدخلات المختلفة لتحسين كفاءة التنظيم الإنساني أيضا أن تتضمن أبعاد الأصول الإنسانية والمعرفية والمهارات والصحة والوفرة والوضع الجسماني، ويقترحا لتقدير الأبعاد الأولى استخدام تقديرات اللوائح المدققة والتقييم الشخصي، وإن استخدام تقارير الملاحظة العامة لتقدير الوضع الجسماني وتعد الأبعاد الخمسة عملية أكثر منها نظرية.

ويؤكد المؤلفان انه: "عندما يقصر شخص ما، فسيصبح الآخرون غير فعالين تباعا وقبل تحديد تحسين اي بعد، يجب ان يعطى الاعتبار لمستوى الابعاد الاخرى .. اذ ربما لن تكون تكلفة فعالية تحسين معرفة عامل ما اذا كان وضعه الجسماني ضعيفا"، ويجب ان تعتمد القرارات على فعالية التكلفة لكل من الابعاد الخمسة.

ويقترح ان يكون للوضع الجسماني الافضلية اذ يشكل الوضع الجسماني متضمنا كلا من الوضع الجسمي للشخص والوظيفة، استعداد للاستجابة لأوضاع الحياة المختلفة، مثل اعطاء المعرفة والمهارات والصحة والوفرة.

شكل رقم(1-1): نماذج القياس المحاسبي للموارد البشرية



- نموذج القيمة الحالية للإيراد المستقبلي
- نموذج هرمنسون
- نموذج التقييم عن طريق المكافآت العشوائية
- نموذج جاغي ولو
- نموذج الأبعاد الخمسة
- نموذج التكلفة التاريخية
- نموذج تكلفة الإستبدال
- نموذج تكلفة الفرصة البديلة

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على ما سبق.

المطلب الثالث: الإفصاح المحاسبي

الإفصاح المحاسبي هو الأداة التي تفسر القوائم المالية وتعبّر عما تحتويه، حيث يعتبر أحد أركان القوائم المالية، وسنتطرق في هذا المطلب الى تعريف وأشكال الإفصاح المحاسبي.

أولاً: تعريف الإفصاح المحاسبي: يعرف على أنه إظهار القوائم المالية لجميع المعلومات الأساسية التي تهم الفئات الخارجية عن المشروع بحيث تعينها على إتخاذ القرارات الرشيدة. (الخطيب، 2002، صفحة 153)

ويعرف الإفصاح أيضه على أنه عرض المعلومات الهامة المتعلقة بالوحدة الاقتصادية من خلال مجموعة من القوائم والتقارير المالية لمساعدة القارئ الواعي على اتخاذ قرارات رشيدة ويتم عرض تلك المعلومات إما في صلب القوائم المالية أو في الملاحظات الملحقة بها أو قوائم إضافية. (عطا العلول، صفحة 19)

ثانياً: أشكال الإفصاح المحاسبي تتعدد أشكال الإفصاح المحاسبي ويمكن تصنيفها:

أ. حسب حجم المعلومات: وينقسم إلى: (كاسر لايقة، 2007، صفحة 56)

1. الإفصاح الكافي : يشير الإفصاح الكافي إلى الحد الأدنى الواجب إظهاره من المعلومات.
2. الإفصاح الملائم: هو الإفصاح الملائم لحاجة مستخدمي البيانات وظروف المؤسسة وطبيعة المؤسسة.
3. الإفصاح الوقائي: ويعني أن التقارير المالية يجب أن يتم الإفصاح فيها عن كل ما يجعلها غير مضللة لأصحاب الشأن ويهدف الإفصاح الوقائي إلى حماية المجتمع المالي وبصفة خاصة المستثمر العادي الذي له قدرة محدودة على استخدام المعلومات المحاسبية.
4. الإفصاح العادل: يهتم الإفصاح العادل بالرعاية المتوازنة لاحتياجات جميع الأطراف المعني.

نلاحظ مما سبق أن الإفصاح الكامل يتفق مع الإفصاح الوقائي لأنهما يفصحان عن البيانات المطلوبة لجعلها غير مضللة للمستثمرين الخارجيين. ولكن بالنسبة للإفصاح التتقيفي فمن شأنه الحد من اللجوء إلى المصادر الداخلية للحصول على المعلومات الإضافية بطرق غير رسمية يترتب عليها مكاسب لبعض الفئات على حساب أخرى. أما بالنسبة للإفصاح الكافي فإن التعريف يتضمن الحد الأدنى من المعلومات الواجب إظهارها ولكن يختلف الحد الأدنى من شخص إلى آخر تبعاً للثقافة والخبرة التي يتمتع بها.

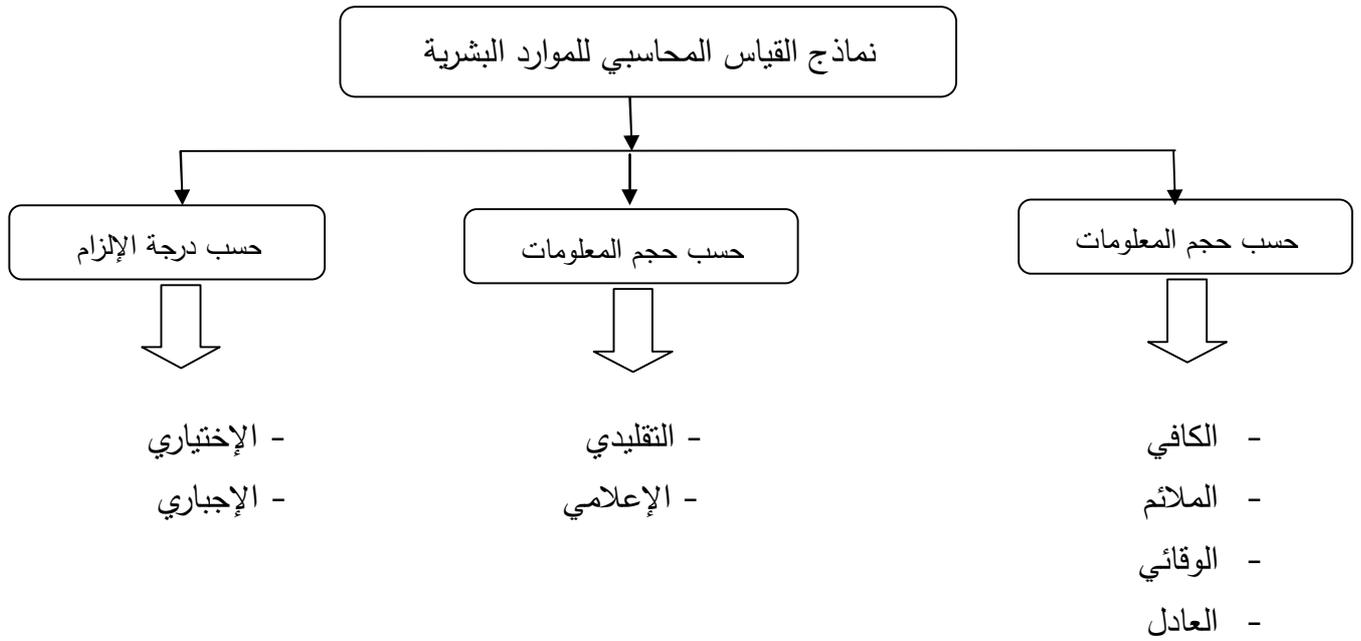
ب. حسب مجال الإفصاح: ويقسم إلى : (بن تومي، 2013، صفحة 46)

1. الإفصاح التقليدي: ويسمى بالإفصاح الوقائي، إذ يقوم هذا النوع من الإفصاح على ضرورة الإفصاح عن التقارير المالية بحيث تكون غير مضللة لأصحاب الشأن، والهدف الأساسي من ذلك هو حماية المستثمر العادي ذو القدرة المحدودة على استخدام المعلومات، لذا يجب أن تكون المعلومات على درجة عالية من الموضوعية حتى ولو كان ذلك على حساب استبعاد الكثير من المعلومات الملائمة.
2. الإفصاح الإعلامي: يطلق عليه أيضاً الإفصاح التتقيفي، ويعكس الاتجاه الحديث في الإفصاح حيث يتضمن الإفصاح عن المعلومات الملائمة لأغراض اتخاذ القرار، لذلك فإنه يشمل أيضاً المعلومات التي تحتاج إلى درجة أكبر من الدراية والخبرة في استخدامها.

إن هذا النوع من الإفصاح من شأنه الحد من اللجوء إلى المصادر الداخلية للحصول على معلومات إضافية بالطرق غير الرسمية والتي يترتب عليها تحقيق مكاسب لبعض الفئات على حساب الفئات الأخرى.

د. حسب درجة الإلزام: ويقسم الى إفصاح اختياري وإفصاح إجباري ويرجع معيار هذا التصنيف الى البيئة والتشريعات و القوانين النافذة في تلك البيئة. (بن فرج، 2015، صفحة 56)

الشكل رقم (1-2): أشكال الإفصاح المحاسبي



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على ما سبق.

ثالثاً: عيوب القوائم المالية التي تنشر دون الإفصاح عن الأصول البشرية: تتمثل أهم عيوب القوائم المالية التي تنشر دون إظهار الأصول البشرية فيما يلي: (دمدم، داهم، و بن عمر، 2019، صفحة 472) المحاسبة الحالية والتي لا تأخذ المورد البشري كأصل نظرت للموارد البشرية كنفقات جارية بدلا من رسملتها وإظهارها في الميزانية واستهلاكها خلال فترة العمر الإنتاجي للأصول البشرية.

إن عدم إظهار المورد البشري في القوائم المالية يؤدي إلى نقص في رقم صافي الدخل، الأمر الذي يجعل الإدارة ضعيفة في حين أن الواقع غير ذلك.

إن تأجيل الاستثمار في الموارد البشرية بهدف تخفيض من الضغط على الأرباح لها اثر خطير على مستقبل المؤسسة وعلى قدراتها في تحقيق الأرباح حيث إنها تدفع الإدارة إلى اتخاذ قرارات قصيرة النظر فيما يتعلق هذه الاستثمارات في حين أن المفروض مساعدتها على ترشيد هذه القرارات.

المحاسبة الحالية تجعل حساب معدل عائد على الاستثمار مضللا في حين أنها تعتبر أداة حاسمة يستخدمها كل من المستثمرين والإدارة في اتخاذ القرارات.

إن معدل العائد على الاستثمار = $\frac{\text{نسبة صافي الدخل}}{\text{مجموع الأصول}}$ فهذا العائد مظللاً لأن الكسر هو مجموع الأصول لا يشمل

الأصول البشرية والتي يهتم بها المستثمرين، الأمر الذي يتطلب تعديل بإضافة الأصول البشرية. وقد قدمت اللجنة الخاصة بالمحاسبة عن الموارد البشرية المنبثقة عن الجمعية الأمريكية للمحاسبة AAA التأييد النظري لهذا الأصل من خلال تقريرها مبدأ التحفظ المحاسبي.

يعتبر الاستثمار في الموارد البشرية مصروف وليس أصل حيث يعتبر هذا الأخير أمر غير مرغوب فيه إذ أنه يؤدي إلى تشويه قائمة الدخل وقائمة المركز المالي، كما يؤدي بإدارة المؤسسة في سبيل زيادة صافي الدخل إلى ارتكاب مخالفات إدارية قد تضر بمستقبل المؤسسة لتحقيقها لهذا المبدأ.

هناك سببان رئيسيان لاعتبار الاستثمار في الموارد البشرية أصولاً في القوائم المالية إذ يعتبر السبب الأول هو أن المستثمرين الحاليين والمستقبليين يحتاجون إلى أن تكون هذه المعلومات واضحة في القوائم المالية لمساعدتهم على تقديرهم للقيمة المالية للمنشأة.

والسبب الثاني أن الاستثمار في الموارد البشرية يفرض بالمتطلبات اللازمة باعتبارها أصلاً من الناحية المحاسبية.

المطلب الرابع: نموذج مقترح لتطبيق محاسبة الموارد البشرية وفق SCF

سننظر في هذا المطلب إلى المعالجة المحاسبية للموارد البشرية وبعدها سنقوم بعرض مقترح يعالجها وفق SCF.

أولاً: المعالجة المحاسبية وفق المعايير: المعالجة المحاسبية والمتعلقة بالموارد البشري، تتم بعد رسملة كل المصاريف اللازمة للحصول على المورد البشري والتي تعتبر جزءاً من تكلفة المورد البشري وهي: (آل غزوي، 2010، الصفحات 48-50)

أ. مصاريف الإعلان للحصول على المورد البشري؛

ب. مصاريف الحصول على العنصر البشري وتطوير كفاءته مثل التدريب والبعثات والدورات... الخ؛

ج. مصاريف تتعلق بالخبراء للحصول على العنصر البشري مثل مصاريف نقلهم والمكافآت الممنوحة لهم ومصاريف المقابلة والاختيارات... الخ.

قيمة المورد البشري تمثل كافة المصاريف المرتبطة بالمدة الإنتاجية للعنصر البشري، والتي يمثلها العقد المبرم للمورد البشري مع المؤسسة وقبل التطرق إلى المعالجة المحاسبية للمورد البشري وفق المعايير المحاسبية سنعرض وجهات النظر حول طرق اهتلاك قيمة المورد البشري.

$$\frac{\text{تكلفة الأصل البشري}}{\text{العمر الانتاجي الأصل البشري}} = \text{حيث يرى باحثون أن القسط السنوي المورد البشري}$$

وهنا نقصد بالعمر الإنتاجي مدة بقاء الأصل البشري في المؤسسة التي قد تكون الى غاية سن تقاعده بالنسبة للمؤسسات الاقتصادية وحسب ما يقضيه قانون العمل، أو عقده المبرم إذا تعلق الأمر بالأندية الرياضية. وبالإضافة إلى الطريقة السابقة يرى باحثون آخرون أنه يمكن الوصول لقيمة التخفيض في الموارد البشرية بالتفرقة بين تكلفة الاقتناء وتكاليف التدريب علي النحو التالي:

أ- إهلاك تكلفة الاقتناء :

يتم إهلاك تكلفة الاقتناء خلال فترة بقاء الفرد في المشروع التي تساوي وقت ترك الخدمة الطبيعي.

$$\text{قسط الإهلاك السنوي} = \frac{ق(1+ع)^2}{ن}$$

حيث:

$$ق = \text{تكلفة اقتناء الأفراد}$$

$$ع = \text{المعدل المستخدم خلال الفترة}$$

$$ن = \text{المدة الزمنية المتوقع خلالها تقديم الفرد خدمات للمنظمة}$$

ب- إهلاك تكاليف التدريب والتنمية :

ويتم الإهلاك على مدى فترة الاستفادة المتوقعة من برامج التدريب وتنمية الموارد البشرية

$$\text{قسط الإهلاك السنوي} = \frac{ت(1+ع)^ن}{ن ر}$$

$$\text{حيث } ت = \text{تكاليف التدريب}$$

$$ع = \text{المعدل المستخدم خلال الفترة}$$

$$ن ر = \text{الفترة الزمنية المتوقع خلالها تقديم الفرد خدماته للمنظمة من المهارات التي اكتسبها من برامج}$$

التدريب.

بينما يرى آخرون أن تكلفة الأصل البشري هي كافة المصاريف الضرورية واللازمة للحصول على العنصر البشري حتى يصبح جاهزا للإنتاج وأن العمر الإنتاجي للأصل البشري يتمثل في مدة العقد المبرم في المؤسسة.

* إطفاء العنصر البشري = ت / ن

ت = تكلفة الأصل البشري

ن = العمر الإنتاجي للأصل البشري والمتمثل في مدة العقد المبرم بين العنصر البشري و المؤسسة.

ووفقا للمعيار *IAS38* فإن المعالجة المحاسبية لمتعلقة بالموارد البشري تتم وفق القيود التالية: (عباسة و عبود، 2016)

1/تكلفة الحصول على المورد البشري:

القيود:

يخصص حساب الموارد البشرية كحساب استثمار يجعل مدينا بكل عبء تتحمله المؤسسة كما يلي:

××× من د/ المورد البشري

××× إلى د/ طريقة التسديد

2/ إطفاء تكاليف المورد البشري:

قسط الإطفاء هو التخصيص المنتظم للمبلغ القابل للاهلاك الأصل غير الملموس على مدى عمره الإنتاجي ولأن المورد البشري لا يهتك (المعارف، المهارات، الخبرات)...، بل على العكس، فهو ينمو بالاستخدام فإن الأفضل هو مصطلح "إطفاء تكاليف المورد البشري"، لذلك فإن قيمة رأس المال البشري هي كافة المصاريف المرتبطة بالمدة الإنتاجية له والتي يمثلها العقد المبرم بين العنصر البشري والمؤسسة، وبالتالي فإن:

القيود:

××× من د/ قسط إطفاء المورد البشري

××× إلى د/ المورد البشري

3/ التنازل عن المورد البشرى :

قد يتم التنازل عن المورد البشرى لقاء مقابل مالي، كما هو الحال في الأندية الرياضية، فتكون المعالجة المحاسبية على النحو التالي:

* نتيجة التنازل = مبلغ التنازل - القيمة الدفترية للمورد البشرى .

* القيمة الدفترية للمورد البشرى = تكلفة الحصول على العنصر البشرى - مجموع الإطفاءات.

القيد:

في حالة نتيجة التنازل موجبة

من مذكورين ××× د/ طريقة التحصيل (قيمة التنازل)

××× د/ قسط إطفاء المورد البشرى

إلى مذكورين: ××× د/ الموارد البشرية

××× د/ نتائج التنازل عن الموارد البشرية

في حالة نتيجة التنازل سالبة

القيد:

من مذكورين: ××× د/ النقدية

××× د/ نتائج التنازل عن الموارد البشرية

××× د/ قسط إطفاء المورد البشرى

××× إلى د/ الموارد البشرية

4/ وفاة المورد البشرى :

في حالة وفاة المورد البشرى يتم اعتبار القيمة المتبقية للمورد خسارة استثنائية يتم تحميلها للسنة المالية

حيث :

الخسارة = تكلفة الحصول على المورد البشرى - مجموع الإطفاءات

القيد:

××× من ح/ خسائر الموارد البشرية

××× إلى ح/ الموارد البشرية

ثانياً: المعالجة المحاسبية لمحاسبة الموارد البشرية وفق النظام المحاسبي المالي :

سنقوم بتقديم كيفية معالجة المحاسبة للمورد البشري وفق SCF: (صراوي و سعدي، 2019، الصفحات 196-197)

أولاً في حالة الحصول على المورد البشري نقوم بتسجيل قيد المحاسبي التالي:

		ح/ المورد البشري	240
		ح/ البنك	512
		ح/ نقديت	53

في نهاية الدورة المحاسبية نقوم بتسجيل المحاسبي للإهلاك الموارد البشرية:

في هذا القيد نقوم بإطفاء قيمة المورد البشري عن طريق توزيع التذني الذي وفق في قيمته بطريقة متساوية على العمر الإنتاجي أو مدة العقد بالنسبة للأندية الرياضية وفق المعدل التالي: (بفرض تطبيق الإهلاك الثابت)

1

العمر الانتاجي الأصل البشري العقق او مدة

		ح/ مخصصات إهلاك المؤونات وخسائر القيمة الأصول غير الجارية.	681
		ح/ اهلاك المورد البشري	2840

وفي حالة وجود خسارة في قيمة الموارد البشرية

نفرض أن نادي رياضي قام بشراء لاعب بقيمة 1000000 دج في بداية السنة وفي نهاية السنة إنخفضت قيمته في السوق أي أن القيمة القابلة للتحقيق والتي تمثل في هذه الحالة سعر اللاعب في السوق أقل من قيمة محاسبية صافية، وهنا نسجل القيد المحاسبي التالي:

1- في حالة تشكيل خسارة قيمة للموارد البشرية:

		ح/ مخصصات اهلاك المؤونات وخسائر القيمة الأصول غير الجارية.	681
		ح/ خسائر القيمة المورد البشري	2940

الفصل الأول — الإطار المفاهيمي لمحاسبة الموارد البشرية

2- في حالة استرجاع جزئي وكلي لخسارة القيمة للمورد البشري نسجل القيد التالي:

		ح/ خسائر القيمة للمورد البشري.	2940
		ح / استرجاع المؤونات وخسائر القيمة الأصول غير الجارية.	2840

وفي حالة إعادة تقييم قيمة الأصول الموارد البشرية نسجل القيد التالي:

1- في حالة زيادة في قيمة الموارد البشرية:

		ح/ المورد البشري	240
		ح /إعادة التقييم	105

2- في حالة النقصان في قيمة المورد البشري:

		ح/ إعادة التقييم	105
		ح / المورد البشري	240

في حالة التنازل على المورد البشري نسجل القيد ما يلي:

1- في حالة التنازل بربح:

		ح/ الحسابات الدائنة لعمليات التنازل على الأصول غير الجارية.	462
		ح/ خسائر القيمة للمورد البشري.	2940
		ح / إهلاك المورد البشري.	2840
		ح / نواقص القيمة عن عمليات التنازل على الأصول غير الجارية.	652
		ح/ المورد البشري.	240
		ح/ فوائض القيمة عن عمليات التنازل على الأصول غير الجارية.	752

2- في حالة التنازل بخسارة:

		ح/ الحسابات الدائنة لعمليات التنازل على الأصول غير الجارية.	462
		ح/ خسائر القيمة للمورد البشري.	2940
		ح / إهلاك المورد البشري.	2840
		ح/ نواقص القيمة عن عمليات التنازل على الأصول غير الجارية.	652
		ح/ المورد البشري.	240

الفصل الأول — الإطار المفاهيمي لمحاسبة الموارد البشرية

في حالة وفاة المورد البشري نسجل القيد المحاسبي التالي:

		ح/ نواقص القيمة عن عمليات التنازل على الأصول غير الجارية.		652
		ح/ إهلاك المورد البشري.		2840
		ح/ خسائر القيمة للمورد البشري.		2940
		ح/ المورد البشري	240	

خلاصة الفصل:

بناء على ما تقدم في هذا الفصل فإن محاسبة الموارد البشرية تعتبر أحد فروع المحاسبة والتي تهدف الى توفير المعلومة المحاسبية والمالية حول المورد البشري من أجل مساعدة الإدارة في تحديد العاملين الذين ترغب في تكوينهم من أجل رفع أدائهم بالمؤسسة والمستثمرين لإتخاذ القرارات بشأن الإستثمار بالمؤسسة من عدمه وقد تطور هذا النوع من المحاسبة من الستينيات الى وقتنا الراهن بفعل التطورات التكنولوجية في عالم الأعمال، ويتم قياس المورد البشري بواسطة نماذج مختلفة منها ما يعتمد على القيمة ومنها ما يعتمد على التكلفة بالإضافة الى أنه يتم الإفصاح عن الأصول البشرية وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها. أما فيما يخص تطبيق محاسبة الموارد البشرية فهناك مقترحات لمعالجة الأصول البشرية وفقاً لما يقتضيه النظام المحاسبي المالي.

الفصل الثاني



تمهيد:

بعد استكمالنا للجزء النظري لمحاسبة الموارد البشرية، سنحاول من خلال هذا الفصل إسقاط لما تطرقنا اليه في الفصل النظري من خلال محاولة تطبيق نموذج التكلفة التاريخية، وتحديد إمكانية توفر البيانات الأولية لاسقاطها وإظهار قيمة المورد البشري كأصل من أصول المؤسسة محل الدراسة الميدانية، ومن ثم إستخلاص النتائج وإقتراحات، وستتم هذه الدراسة التطبيقية في مديرية الصيانة سوناطراك بسكرة.

وينقسم هذا الفصل الى مبحثين، حيث سيتم التطرق في المبحث الأول الى تقديم للمؤسسة محل الدراسة، أما في المبحث الثاني سنعرض واقع محاسبة الموارد البشرية بمديرية الصيانة سوناطراك بسكرة.

المبحث الأول: تقديم عام حول مؤسسة سوناطراك

في هذا المبحث سيتم تقديم المؤسسة محل الدراسة وهي مديرية الصيانة سوناطراك بسكرة وذلك من خلال تعريفها ونشأتها و الهيكل التنظيمي الخاص بها.

المطلب الأول: تقديم المؤسسة محل التبرص

سنتطرق في هذا المطلب الى تعريف مديرية الصيانة سوناطراك بسكرة ونشاطها الإقتصادي بالاضافة الى عرض هيكلها التنظيمي.

أولاً: التعريف بالمؤسسة

تعد المؤسسة الوطنية سوناطراك إحدى أهم المؤسسات العمومية الاقتصادية في الجزائر، ومن أنجح المؤسسات الوطنية، فلها تاريخها ومكانتها على المستوى الوطني، لذلك سنحاول التعرف على مؤسسة سوناطراك وعلى الخصوص مديرية الصيانة بسكرة وعلى نشاطها الاقتصادي.

تعمل مؤسسة سوناطراك في مجال المحروقات، وتنقسم إلى عدة أنشطة:

🚧 نشاط الإنتاج؛

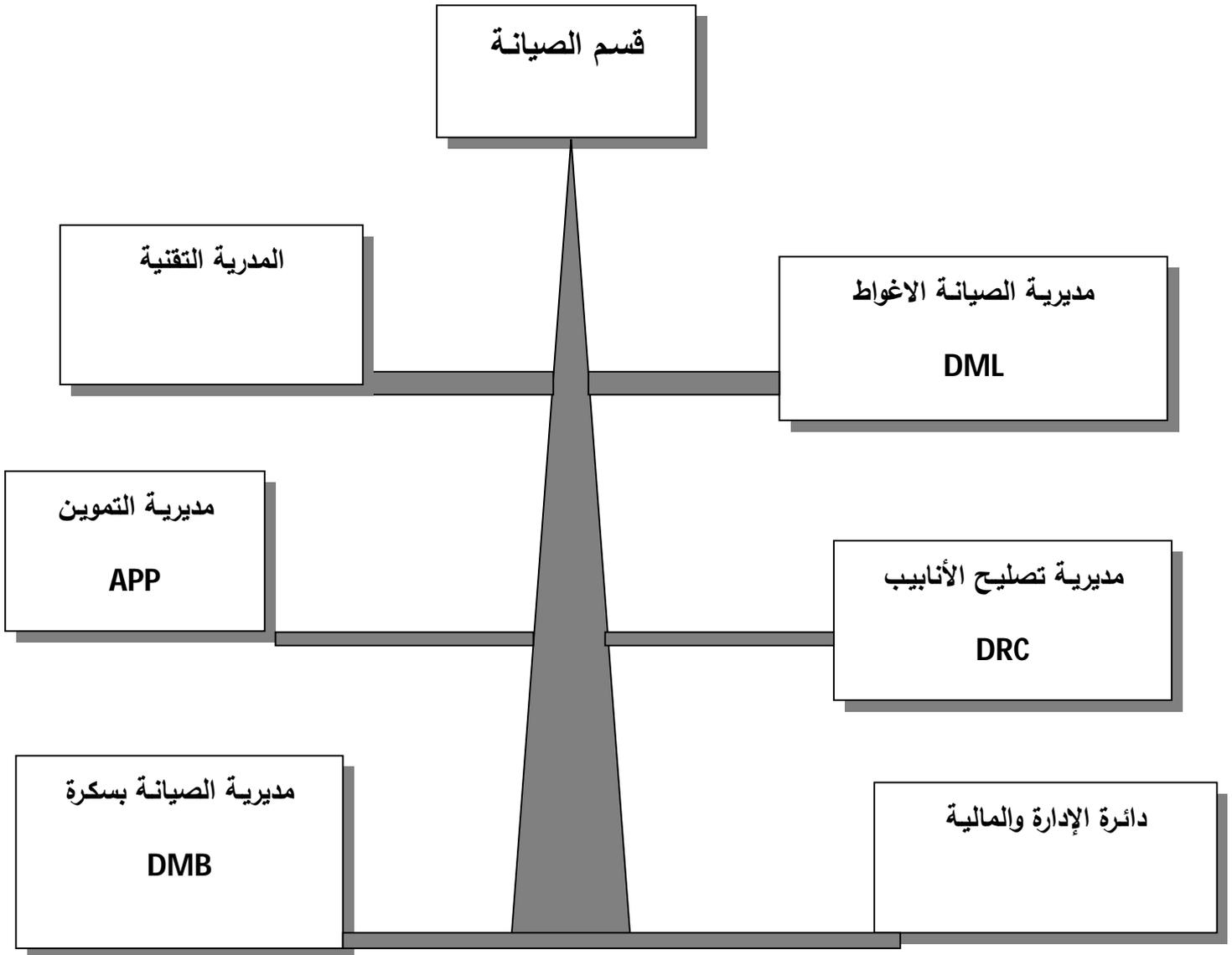
🚧 نشاط التوزيع؛

🚧 نشاط النقل بالأنابيب.

ويضمن نشاط النقل عبر الأنابيب نقل المحروقات بواسطة شبكة للبترول والغاز على امتداد 16000 كم وهذه الشبكة تستخدم تجهيزات مهمة ومتطورة، وتعتبر الصيانة إحدى الوظائف التي تضمن استغلال هذه الشبكة بدون أخطار، ومكلف بها حالياً قسم خاص هو قسم الصيانة بالنسبة للعمليات المهمة وقسم الاستغلال للعمليات العادية والبسيطة.

وينقسم قسم الصيانة إلى عدة مديريات، كما هو موضح في الشكل التالي:

الشكل رقم (2-1): الهيكل التنظيمي لقسم الصيانة سوناطراك فرع النقل بالأنابيب



المصدر: وثائق مديرية الصيانة سوناطراك بسكرة

يلاحظ من الشكل السابق أن إحدى المديريات التابعة لقسم الصيانة هي مديرية الصيانة بسكرة، وتقع هذه المديرية في المنطقة الصناعية بسكرة، وقد مرت في تطورها بالمراحل التالية:

✚ أنشئت سنة 1977، حيث بدأ بناؤها في أكتوبر 1977، وكان الاستلام النهائي لها في مارس 1980، وكانت آنذاك المديرية الجهوية بسكيكدة مكلفة ببنائها ضمن مشروع يهدف إلى صيانة الآلات الموجهة للصناعة البترولية؛

الفصل الثاني دراسة واقع محاسبة الموارد البشرية بمديرية الصيانة سوناطراك بسكرة

من 1979 - 1989: تم إنشاء قسم بسكرة سنة 1982 بهدف صيانة تجهيزات المنشآت التابعة للمديرية

الجهوية سكيكدة، وكذا التمويل بقطع الغيار؛

سنة 1989: تم إنشاء مديرية الصيانة الأغواط (DMN) التي تقوم بتسيير ثلاث قواعد وهي: قاعدة

الأغواط، قاعدة حوض الحمراء وقاعدة بسكرة؛

من 1990 - 2002: قاعدة الصيانة بسكرة كان هدفها مركزا على تنفيذ عمليات الصيانة؛

جوان 2002: تم إنشاء مديرية الصيانة بسكرة (DMB) Direction Maintenance Biskra، حيث

أصبحت مؤسسة مستقلة بانفصالها عن مديرية الصيانة الأغواط، وذلك بالقرار رقم 206/DG، مرجع

589 - A المؤرخ في: 2002/06/12.

وتقع مديرية الصيانة بسكرة على مساحة إجمالية قدرها 8793 م²، في شكل مباني موزعة كما يلي:

- ورشات تقنية؛
- مخزن؛
- ثلاث مباني إدارية؛
- مبنى إداري تقني؛
- مبنى للحماية؛
- مستودع.

وقد تحصلت مديرية الصيانة بسكرة على شهادة الجودة العالمية (ISO 9001)، وهذا لمواكبة التطورات

التي تحدث في الاقتصاد الجزائري، حيث بدأت في مشروع الحصول على شهادة الجودة في: 15 ماي 2004،

و تحصلت عليها في جويلية 2005، و أصبحت تتحصل عليها كل سنة.

وتعتمد المديرية في تسييرها على شبكة داخلية وعلى الإعلام الآلي و على برنامج متخصص في التسيير،

من أجل تسيير أكثر عقلانية.

ويقدر عمال مديرية الصيانة بسكرة بـ 205 عامل دائم، منهم تقنيين وداريين، بالإضافة إلى العمال

المؤقتين، وهم موزعين على النحو التالي:

الفصل الثاني دراسة واقع محاسبة الموارد البشرية بمديرية الصيانة سوناطراك بسكرة

الجدول رقم (2-1) : توزيع عدد العمال حسب التخصصات في مديرية الصيانة - بسكرة - 2017/12/31

النسبة	العدد	البيان
04.88 %	10	الإطارات العليا
46.34 %	95	الإطارات
28.78 %	59	أعوان التحكم
08.29 %	17	أعوان التنفيذ
11.71 %	24	المتعاقدين
100%	205	المجموع

المصدر وثائق الوحدة: Rapport D'effectif Globale De L'entreprise Arrête Au 31/12/2017

و نلاحظ من الجدول أن الإطارات وأعوان التحكم هم الأغلبية، وهذا لكون المهندسين والتقنيين هم أساس نشاط المديرية، ما يفسر كون المديرية مديرية صيانة قاعدتها الأساسية هي اليد العاملة.

ثانيا: النشاط الاقتصادي لمديرية الصيانة سوناطراك بسكرة

إن النشاط الأساسي لمديرية الصيانة سوناطراك بسكرة هي صيانة الهياكل التالية:

✚ : حاسي الرمل / سكيكدة؛ GK1 /GK2/40

✚ : حوض الحمراء / سكيكدة؛ OK1/34

✚ : حاسي الرمل / واد الصفصاف / تبسة نحو ايطاليا. GO1/GO2/48

وهذا ما يعطيها وضعية استراتيجية للقيام بالعمليات المختلفة للصيانة (مراجعات دورية، تدخلات ميدانية، تصليح الأجهزة والآلات التقنية) في مختلف المنشآت وعلى الخطوط التالية:

✚ نشاط النقل بالأنابيب؛

✚ أنشطة المحروقات (إنتاج، توزيع).

كما يوجد للمديرية مهام فرعية أخرى نذكر منها:

✚ تشخيص وصيانة قطع الغيار، تجديد الهياكل الأساسية للآلات؛

✚ صنع قطع الغيار لاحتياجات نشاط النقل بالأنابيب؛

الفصل الثاني دراسة واقع محاسبة الموارد البشرية بمديرية الصيانة سوناطراك بسكرة

﴿ المساهمة في التجديد المستمر لتجهيزات مختلف هياكل النشاط؛

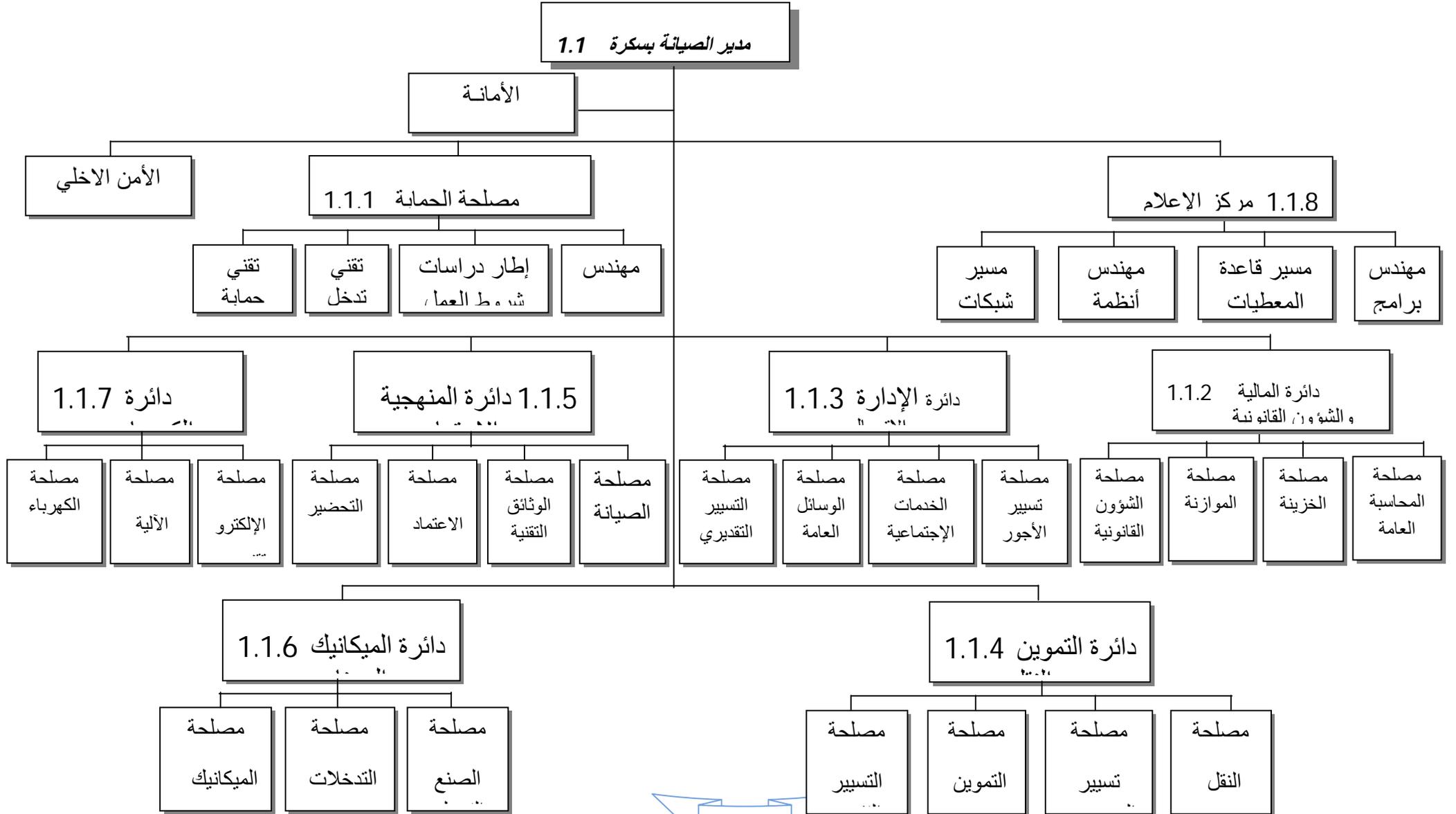
﴿ إعداد ووضع حيز التنفيذ نظام وإجراءات الصيانة ومعايير الآلات والتجهيزات المرتبطة بالنشاط.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمديرية الصيانة سوناطراك بسكرة

إن الهيكل التنظيمي ما هو إلا عبارة عن البناء الذي يبين مختلف المستويات الإدارية والوحدات التنظيمية الرئيسية والفرعية والوظائف، ويبين أشكال الاتصالات وشبكات العلاقات القائمة داخل المديرية وهذا ما يوضحه الشكل التالي:

الفصل الثاني دراسة واقع محاسبة الموارد البشرية بمديرية الصيانة سوناطراك بسكرة

الشكل رقم (2-2) : الهيكل التنظيمي لمديرية الصيانة سوناطراك بسكرة



المصدر: وثائق مديرية الصيانة سوناطراك بسكرة

وتتبع مديرية الصيانة سوناطراك بسكرة في تنظيمها أسلوب المديرية، حيث يتدرج الهيكل التنظيمي للمؤسسة كالتالي:

1. مدير الصيانة:

هو المشرف على مديرية الصيانة سوناطراك بسكرة، والمسؤول على:

- ✎ إعداد وتحديث سياسة وأهداف المؤسسة؛
- ✎ التخطيط الاستراتيجي ورقابة أهداف المؤسسة؛
- ✎ توزيع الموارد والوسائل بالمؤسسة؛
- ✎ وضع حيز التنفيذ نظام اتصال داخل المؤسسة، تحسين نظام إدارة الجودة بالمؤسسة.

2. الأمانة:

تهتم بتسجيل الرسائل الصادرة والواردة من وإلى المؤسسة، والتي لها علاقة مباشرة بمديرية الصيانة، كما تهتم بالصادر والوارد من مدير المؤسسة إلى مختلف الدوائر التابعة للمؤسسة.

3. دائرة التموين والنقل: وهي المسؤولة عن:

- ✎ تموين المؤسسة بالموارد الأولية، قطع الغيار، الآلات، والتجهيزات الضرورية للنشاط مع احترام الجودة والوقت؛
- ✎ تسيير المخزون والجرد المادي في المؤسسة، مع احترام الإجراءات والقوانين المطبقة؛
- ✎ تسيير وصيانة مستودع النقل: السيارات، الآلات، الشاحنات؛
- ✎ خدمات النقل الضرورية لمختلف هيكل المؤسسة؛
- ✎ ضمان تحسين عمليات التموين.

4. دائرة الإدارة و الاتصال: هي المسؤولة عن:

- ✎ تقييم احتياجات المؤسسة للعمال واعداد خطط التعيين والتكوين في إطار الموازنات المعتمدة؛
- ✎ تسيير ملفات العمال في المؤسسة؛
- ✎ تضمن الخدمات الاجتماعية، طب العمل، التنشيط الاجتماعي والرياضي؛
- ✎ تسيير ومتابعة النشاطات المرتبطة ب: الفندقية، الإطعام، صيانة التجهيزات؛

الفصل الثاني.دراسة واقع محاسبة الموارد البشرية بمديرية الصيانة سوناطراك بسكرة

﴿ تسيير وسائل الاتصالات بالمؤسسة (هاتف، فاكس، تلكس..) ؛
﴿ التكلف بمهام النقل والإطعام والمبيت للعمال في إطار المهام التي يقومون بها خارج المؤسسة،
وكذلك إجراءات الحصول على تأشيرات السفر للعمال الذين يقومون بمهام أو تكوين خارج
الوطن؛

﴿ تحسين إجراءات الاتصال بالمؤسسة؛
﴿ تحسين العمليات المتعلقة بالموارد البشرية؛
﴿ تطبيق سياسة المؤسسة فيما يتعلق بمعالجة المشاكل.

5. دائرة المالية والشؤون القانونية: هي المسؤولة عن:

﴿ التسيير المالي والمحاسبي للمؤسسة في الإطار الموازنات المعتمدة واحترام الإجراءات والنصوص
القانونية حيز التنفيذ؛
﴿ إعداد المخطط السنوي وعلى المدى المتوسط للمؤسسة مع احترام مختلف هياكل المؤسسة
ومتابعة تنفيذها؛

﴿ تسجيل جميع العمليات اليومية مع الغير كالزبائن والموردين؛
﴿ إعداد الميزانيات المالية والمحاسبية للمؤسسة؛
﴿ إعداد العقود والاتصال مع الإدارة القانونية المركزية؛
﴿ تسيير تأمينات المؤسسة والاتصال مع الإدارة القانونية المركزية؛
﴿ إعداد ومتابعة الملفات القانونية للمؤسسة مع الاتصال بالإدارة القانونية المركزية؛
﴿ تسيير ومتابعة ممتلكات المؤسسة؛

﴿ متابعة الاحترام القانوني لكل العقود المبرمة على مستوى المؤسسة.

6. دائرة الكهرباء و الآلية: هي المسؤولة عن:

﴿ القيام بالصيانة فيما يخص فرعي الكهرباء والآلية؛
﴿ الإشراف على عمليات الصيانة للآلات الدوارة؛
﴿ المساعدة في عمليات تحديث التجهيزات؛
﴿ القيام بأعمال حول نظام الحماية؛
﴿ القيام بأعمال الكهرباء الصناعية والالكترونية؛

الفصل الثاني.دراسة واقع محاسبة الموارد البشرية بمديرية الصيانة سوناطراك بسكرة

- ﴿ المشاركة في إعداد دفاتر الشروط المرتبطة بالتجهيزات؛
- ﴿ تحسين عمليات الصيانة في الورشات والخدمات المقدمة للزبائن.

7. دائرة المنهجية والاعتماد: هي المسؤولة عن:

- ﴿ إعداد مخطط العمل السنوي والأكثر من سنوي بمساعدة المديريات الجهوية لسوناطراك لضمان صيانة الآلات الدوارة؛
- ﴿ استقبال طلبات العمل وبرمجتها وتقسيمها على هياكل المؤسسة المسؤولة عن التنفيذ؛
- ﴿ تسيير وتحديث برامج وإجراءات الصيانة؛
- ﴿ تنظيم مجموعات من العمال لإعداد فرق عمليات للصيانة؛
- ﴿ إعداد وتحليل نسب الصيانة؛
- ﴿ تحليل وتحديث تكاليف الصيانة؛
- ﴿ إجراء دراسات خاصة على الصيانة؛
- ﴿ تسيير الوثائق التقنية للتجهيزات الصناعية؛
- ﴿ تحسين العملية التجارية والخدمات المقدمة للزبائن؛
- ﴿ قياس ومتابعة رضا الزبائن، والمعالجة الفعالة لاحتياجاتهم.

8. دائرة الميكانيك الصناعي: وهي المسؤولة عن:

- ﴿ القيام والإشراف على عمليات الآلات الواردة؛
- ﴿ الصيانة في الورشات لآلات الضغط (المضخات، المحركات، الآلات الضاغطة...) ؛
- ﴿ المساهمة في عمليات تحديث التجهيزات؛
- ﴿ صنع قطع الغيار المرتبطة باحتياجات نشاط النقل بالأنابيب؛
- ﴿ تصليح القطع الخاصة بالآلات الدوارة؛
- ﴿ مراقبة مطابقة القطع المصنعة؛
- ﴿ القيام بالتشخيص، تحليل، قياس وخبرة القطع الثمينة (Pièces nobles) ؛
- ﴿ تحسين التدخلات الميكانية والخدمات المقدمة للزبائن.

9. مركز الإعلام الآلي: هو المسؤول عن:

- ✎ تسيير وإدارة وصيانة أنظمة الإعلام الآلي في المؤسسة؛
- ✎ الصيانة القبلية والبعديّة لأنظمة الإعلام الآلي؛
- ✎ تسيير وإدارة واستغلال المراسلات الآلية في المؤسسة؛
- ✎ تسيير وإدارة واستغلال قواعد معطيات البرامج؛
- ✎ تسيير وإدارة واستغلال شبكة الإعلام الآلي؛
- ✎ مساعدة وتكوين مستعملي أدوات الإعلام الآلي؛
- ✎ الاستغلال الأمثل لوسائل الإعلام الآلي على مستوى المؤسسة؛
- ✎ تحسين عمليات تسيير أنظمة الإعلام الآلي.

10. مصلحة الحماية والمحيط: وهي المسؤولة عن:

- ✎ تطبيق سياسة الحماية والمحيط والأمن لمجمع سوناطراك؛
- ✎ توضيح وظيفة الحماية والمحيط والأمن في المؤسسة من خلال التوعية والتكوين؛
- ✎ حماية الممتلكات البشرية والمادية من خلال برامج وقائية؛
- ✎ الوقاية من الحوادث والحرائق من خلال مراقبة الشروط التقنية، وتصرفات العمال وطرق العمل الخطيرة والتوصيات الضرورية؛
- ✎ مراقبة ومتابعة برامج نشاط النقل بالأنابيب لحماية المحيط.

إن ما نلاحظه من الهيكل التنظيمي لمديرية الصيانة سوناطراك بسكرة هو تعدد المستويات التنظيمية، حيث يضم ثلاث مستويات، وبالتالي هناك درجة عالية من التعقيد، وهذا ما يوضحه الشكل السابق.

ورغم أن مديرية الصيانة سوناطراك بسكرة مؤسسة تتمتع بدرجة من الاستقلالية حيث يعود اتخاذ القرار فيها إلى مسيرها ومديرها على الخصوص، إلا أنها تبقى خاضعة للمستويات الأعلى منها فيما يتعلق بالقرارات الهامة والمتعلقة بالاستثمار واعتماد الميزانيات المالية والموازنات السنوية والتعيينات.

الفصل الثاني.دراسة واقع محاسبة الموارد البشرية بمديرية الصيانة سوناطراك بسكرة

المبحث الثاني: تطبيق محاسبة الموارد البشرية في مؤسسة سوناطراك

تعتبر مؤسسة سوناطراك من أهم المؤسسات التي تهتم بالموارد البشري والمحافظة عليه، كما تسعى الى تطويره من خلال القيام بدورات تدريبية وتكوينية، إلا أن قوائمها المالية نجدها تخلو من أي بيانات عن المورد البشري فهي تعتبره تكلفة دورية تتدرج ضمن أعباء المستخدمين كغيرها من المؤسسات و هذا راجع الى المحاسبة المالية المطبقة، ومن أجل تطبيق محاسبة الموارد البشرية سنعرض في هذا المبحث قائمتي الميزانية وجدول حساب النتائج قبل وبعد تطبيق محاسبة الموارد البشرية.

المطلب الأول: قائمتي الميزانية وحساب النتائج لمؤسسة سوناطراك

سنعرض في هذا المطلب قائمتي الميزانية وحساب النتائج بمؤسسة سوناطراك قبل تطبيق محاسبة الموارد البشرية.

أولاً: قائمة الميزانية

الفصل الثاني.دراسة واقع محاسبة الموارد البشرية بمديرية الصيانة سوناطراك بسكرة

جدول رقم (2-2): ميزانية مؤسسة سوناطراك بتاريخ 2017/12/31 (الوحدة: دج)

في 31 ديسمبر 2017			
الأصول			
المبلغ الصافي	إهلاكات و مؤونات	المبلغ الإجمالي	البيان
			أصول غير متداولة
			شهرة محل
133953803,08	10 680 785,66	144 634 588,74	الأصول غير الملموسة
536337182,34	999650363,56	1535987545,90	الأصول الثابتة
1986987653,65		1986987653,65	أصول ثابتة قيد التنفيذ
			الأصول المالية
			الأوراق المالية المشمولة عن طريق حقوق الملكية
			إستثمارات أخرى و ذمم مدينة ذات صلة
			الاوراق المالية الأخرى المثبتة
9 878 985,33		9 878 985,33	القروض والأصول المالية غير المتداولة الأخرى
			الضرائب المؤجلة أصول
2667157624,40	1010331149,22	3677488773,62	مجموع الأصول غير جارية
			أصول جارية
2316649115,90	3 897 127,75	2320546243,65	المخزونات والعمل الجاري
			المستحقات والوظائف ذات الصلة
2235465215,38		2235465215,38	الزبائن
44 387 231,25		44 387 231,25	مدينون آخرون
3 315 478,56		3 315 478,56	الضرائب
4 358 479,36		4 358 479,36	أصول جارية أخرى
			الإستثمارات و غيرها من الأصول المالية الحالية
2518919933,93		2518919933,93	الخزينة
7123095454,38	3897127,75	7126992582,13	مجموع الأصول الجارية
9790253078,78	1014228276,97	10804481355,75	مجموع الأصول

الفصل الثاني.دراسة واقع محاسبة الموارد البشرية بمديرية الصيانة سوناطراك بسكرة

في 31 ديسمبر 2017	
الخصوم	
البيان	سنة 2017
رؤوس الأموال الخاصة	
رأس المال	8 789 312 772,20
رأس المال الغير مدفوع	
الإحتياطيات	
فرق إعادة التقييم	
فرق الموازنة	
النتيجة الصافية	405 424 443,89
الترحيل من جديد	
حسابات الرابطة	
حصة الشركة القابضة	
حصة الأقلية	
مجموع رؤوس الأموال الخاصة	9 194 737 216,09
الخصوم غير الجارية	
القروض و الديون المالية	
الضرائب المؤجلة خصوم	22 829 669,63
ديون غير متداولة أخرى	
المخصصات والإيرادات المعترف بها مقدما	141 711 095,99
مجموع الخصوم الغير متداولة	164 540 765,62
الخصوم الجارية	
الموردون	380 220 130,40
الضرائب المؤجلة خصوم	620 445,80
الديون	50 134 520,87
خزينة الخصوم	
مجموع الخصوم الجارية	430 975 097,07
مجموع الخصوم	9 790 253 078,78

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على ملحق رقم(1).

بناء على هذه الميزانية نرى انه ليس هنالك ظهور لقيمة الموارد البشرية في جانب الاصول، حيث ومن خلال دراستنا يمكن إعتبره أصل من أصول المؤسسة ويظهر في قائمة الميزانية الأمر الذي يجعل معلومات هذه الميزانية أقل مصداقية في ظل المحاسبة المعتمدة من طرف المؤسسة.

الفصل الثاني.دراسة واقع محاسبة الموارد البشرية بمديرية الصيانة سوناطراك بسكرة

ثانيا: حساب النتائج

جدول رقم (2-3): حساب النتائج مؤسسة سوناطراك لسنة 2017 (الوحدة: دج)

المبالغ 2017	البيان
1240066180,33	المبيعات و المنتجات الملحقة
	تغيرات المخزونات و المنتجات المصنعة
15 289 120,00	الإنتاج المثبت
	إعانات الاستغلال
1255355300,33	1- إنتاج السنة المالية
279 833 012,06	المشتريات المستهلكة
30 152 278,14	الخدمات الخارجية
10 369 548,00	الاستهلاكات الأخرى
320 354 838,20	2- استهلاك السنة المالية
935 000 462,13	- قيمة الاستغلال المضافة (2-1)
197 809 548,78	أعباء العاملين
7 892 259,00	الضرائب و الرسوم و المدفوعات المماثلة
729 298 654,35	4- إجمالي فائض الاستغلال
98 854 223,54	المنتجات العملياتية الأخرى
487 350,25	الأعباء العملياتية الأخرى
316 323 559,54	المخصصات للإهلاكات و المؤونات و خ ق
6 325 987,21	إستئناف على خسائر القيمة و المؤونات
517 667 955,31	5- النتيجة العملياتية
650 352,00	المنتجات المالية
90 064 193,79	الأعباء المالية
- 89 413 841,79	6- النتيجة المالية
428 254 113,52	- النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6)
	الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية
22 829 669,63	الضرائب المؤجلة (تغيرات) عن النتائج العادية
	مجموع منتجات الأنشطة العادية
22 829 669,63	مجموع أعباء الأنشطة العادية
- 22 829 669,63	8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية
	العناصر الإستثنائية (منتجات)
	العناصر الإستثنائية (أعباء)
- 22 829 669,63	9- النتيجة الغير عادية
405 424 443,89	10- صافي نتيجة السنة المالية

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على ملحق رقم (2).

الفصل الثاني.دراسة واقع محاسبة الموارد البشرية بمديرية الصيانة سوناطراك بسكرة

في ظل المحاسبة المحاسبة المعتمدة من طرف المؤسسة نرى أن أعباء المستخدمين كبيرة نوعا ما والتي يمكن ان تكون أقل لو أن المؤسسة إعتبرت الموارد البشرية أصلا من أصولها وذلك برسمة الأعباء الخاصة بالتدريب والتكوين وبالتالي التخفيف من إجمالي النفقات.

المطلب الثاني:المعالجة المحاسبية لمصاريف الموارد البشرية وفقا لمنهج التكلفة التاريخية

من أجل تطبيق محاسبة الموارد البشرية على مديرية الصيانة سوناطراك سنقوم بإتباع الخطوات التالية:

1: تحديد تكلفة الموارد البشرية: سنعمد في قياس قيمة الأصول البشرية على نموذج التكلفة التاريخية وذلك من خلال القيام بحساب التكاليف المنفقة على تكوين وتدريب الموارد البشرية لسنة 2017، ويرجع إختيارنا لهذه الطريقة لكون القوائم المالية لمؤسسة سوناطراك معدة وفق لمبدأ التكلفة التاريخية ففي هذه السنة قدرت تكلفة التدريب والتكوين الإجمالية لـ 20 عامل بـ 11 588 600,00 دج ومنه يتم تسجيل هذا المبلغ في حساب 24 أصول بشرية.

2: إطفاء الأصول البشرية: بإعتبار سنة 2017 هي سنة الأساس، فإنه يتم احتساب أقساط الإطفاء على عدد سنوات العمر الإنتاجي المتبقي لكل مستخدم، وذلك بإعتبار سن التقاعد 60 سنة كأقصى سن للتقاعد بالنسبة للرجل و 55 سنة بالنسبة للمرأة وفق القانون 15/16 المؤرخ في 13 ديسمبر 2016.

نعتمد على طريقة القسط الثابت في حساب قسط إطفاء الأصول البشرية.

3: التسجيل المحاسبي

3-1: يكون التسجيل المحاسبي لرسملة تكاليف التدريب والتكوين كما يلي:

11 588 600,00	11 588 600,00	ح / المورد البشري ح / أعباء المستخدمين "رسملة مصاريف التكوين والتدريب لسنة 2017"	63	240
---------------	---------------	---	----	-----

3-2: يكون التسجيل المحاسبي لإطفاء الأصول البشرية كما يلي:

الفصل الثاني.دراسة واقع محاسبة الموارد البشرية بمديرية الصيانة سوناطراك بسكرة

862 172,73	862 172,73	ح/ مخصصات إهلاك المؤنات وخسائر القيمة الأصول غير الجارية. ح /اهتلاك المورد البشري "إطفاء الأصول البشرية لدورة 2017"	2840	681
------------	------------	--	------	-----

كيفية حساب قسط اطفاء الأصول البشرية بمؤسسة سوناطراك لسنة 2017

الجدول رقم(2-4): كيفية حساب العمر الإنتاجي وأقساط إطفاء الأصول البشرية (الوحدة: دج)

رقم العامل	تاريخ الميلاد	سنة التقاعد	تكلفة التدريب والتكوين	العمر الإنتاجي	قسط الإطفاء
1	1977	2037	579 430,00	20	28 971,50
2	1974	2034	579 430,00	17	34 084,12
3	1970	2030	579 430,00	13	44 571,54
4	1975	2035	579 430,00	18	32 190,56
5	1977	2037	579 430,00	20	28 971,50
6	1981	2041	579 430,00	24	24 142,92
7	1968	2028	579 430,00	11	52 675,45
8	1974	2034	579 430,00	17	34 084,12
9	1973	2033	579 430,00	16	36 214,38
10	1969	2029	579 430,00	12	48 285,83
11	1975	2035	579 430,00	18	32 190,56
12	1983	2043	579 430,00	26	22 285,77
13	1981	2041	579 430,00	24	24 142,92
14	1970	2030	579 430,00	13	44 571,54
15	1969	2024	579 430,00	7	82 775,71
16	1980	2035	579 430,00	18	32 190,56
17	1969	2024	579 430,00	7	82 775,71
18	1970	2025	579 430,00	8	72 428,75
19	1970	2025	579 430,00	8	72 428,75
20	1980	2035	579 430,00	18	32 190,56
			11 588 600,00		862 172,73

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على ملحق رقم(3).

الفصل الثاني.دراسة واقع محاسبة الموارد البشرية بمديرية الصيانة سوناطراك بسكرة

المطلب الثالث:قائمتي الميزانية وحساب النتائج لمؤسسة سوناطراك بعد تطبيق محاسبة الموارد البشرية

سنعرض في هذا المطلب إنعكاسات القياس والإفصاح عن الموارد البشرية في كل من قائمتي الميزانية وحساب النتائج.

أولاً: على مستوى قائمة الميزانية المالية

نلاحظ من خلال الميزانية المالية بعد تطبيق محاسبة الموارد البشرية وفي جانب الاصول ظهور حساب(بند) جديد ضمن الأصول غير الجارية (الإستثمارات/التثبيتات) وهو أصول بشرية بقيمة 11588600,00 دج الأمر الذي أدى الى إرتفاع في مجموع الأصول غير الجارية الى 3689 077 373,6 دج أي زيادة في الأصول غير الجارية بنسبة 0,32% وبالتالي إرتفاع مجموع الأصول الى 10816069955,75 دج.

الجدول رقم(2-5): التغير في الأصول غير الجارية (الوحدة: دج)

البيان	قبل التعديل	بعد التعديل	الفارق	النسبة
أصول غير جارية	3 677 488 773,62	3 689 077 373,62	11588600,00	0,32%

المصدر: من إعداد الطالب

بالإضافة الى ظهور بند آخر هو إهلاك الأصول البشرية بقيمة بقيمة 862172,73 دج الأمر الذي أدى الى إرتفاع في مجموع الإهلاكات للأصول غير الجارية الى 1 011 193 321,95 دج أي زيادة في مجموع الإهلاكات بنسبة 0,01% وبالتالي إرتفاع مجموع الإهلاكات والمؤونات الى 1015090449,70 دج.

الجدول رقم(2-6): التغير في إهلاكات الأصول غير الجارية (الوحدة: دج)

البيان	قبل التعديل	بعد التعديل	الفارق	النسبة
إهلاكات أصول غير جارية	1 010 331 149,22	1 011 193 321,95	862172,73	0,09%

المصدر: من إعداد الطالب

الفصل الثاني.دراسة واقع محاسبة الموارد البشرية بمديرية الصيانة سوناطراك بسكرة

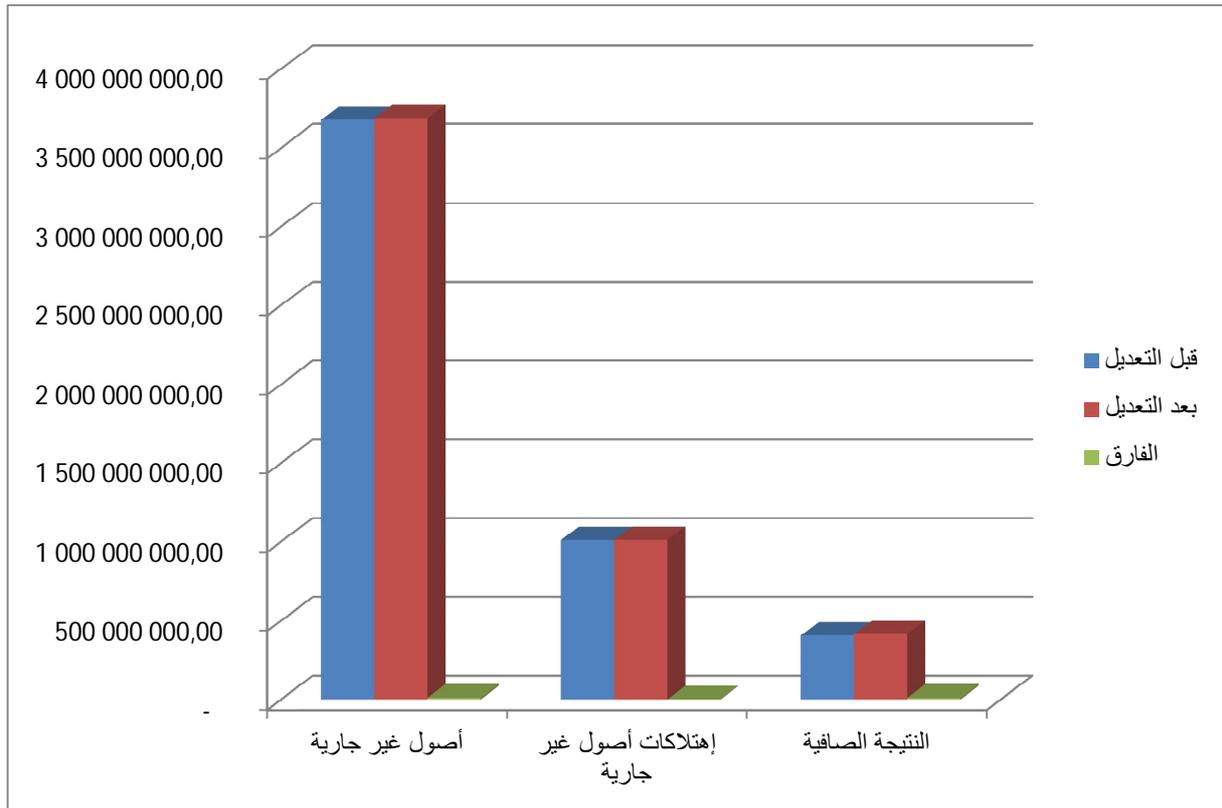
فيما يخص جانب الخصوم، فقد عرفت نتيجة المؤسسة تحسنا حيث كانت تقدر بـ 405 424 443,89 دج قبل تطبيق محاسبة الموارد البشرية وبعد تطبيقها أصبحت تقدر بـ: 416 150 871,16 دج أي بنسبة 2,65% وبالتالي إرتفاع مجموع الخصوم الى 9 800 979 506,05 دج.

الجدول رقم(2-7): التغير في النتيجة الصافية (الوحدة: دج)

النسبة	الفارق	بعد التعديل	قبل التعديل	البيان
2,65%	10726427,27	416 150 871,16	405 424 443,89	النتيجة الصافية

المصدر: من إعداد الطالب

شكل رقم(2-3): التغيرات الطارئة على قائمة الميزانية بعد تطبيق محاسبة الموارد البشرية



المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على الجداول السابقة

الفصل الثاني.دراسة واقع محاسبة الموارد البشرية بمديرية الصيانة سوناطراك بسكرة

الشكل السابق عبارة عن ترجمة للتغيرات الطارئة على قائمة الميزانية والتي تم تفصيلها في الجداول السابقة ممثلة بأعمدة بيانية حيث العمود الأزرق قبل تطبيق محاسبة الموارد البشرية، العمود الأحمر بعد تطبيقها والعمود الأخضر يمثل الفارق لكل من الأصول غير الجارية، إهلاكات الأصول غير جارية والنتيجة الصافية قبل وبعد تطبيق محاسبة الموارد البشرية.

ثانيا: على مستوى قائمة حساب النتائج

يمكن حصر مختلف التغيرات التي طرأت على قائمة حساب النتائج بعد تطبيق محاسبة الموارد البشرية فيما يلي:

1- بالنسبة لأعباء المستخدمين: نلاحظ أن هناك إنخفاض لقيمة أعباء المستخدمين لمديرية الصيانة سوناطراك بسكرة بنسبة 5,86% في ظل إستخدام محاسبة الموارد البشرية مما أدى الى إنخفاض أعباء المستخدمين بقيمة 11588600,00 دج - والتي تم رسملتها ضمن الحساب 24 أصول بشرية- في ظل تطبيق محاسبة الموارد البشرية.

الجدول رقم(2-8): التغير في أعباء المستخدمين (الوحدة: دج)

النسبة	الفارق	بعد التعديل	قبل التعديل	البيان
-5,86%	-11588600,00	186 220 948,78	197 809 548,78	أعباء المستخدمين

المصدر: من إعداد الطالب

2- بالنسبة للفائض الإجمالي للإستغلال: يقدر فائض الإستغلال الإجمالي بـ 729298654.35 دج قبل تطبيق محاسبة الموارد البشرية، وفي ظل تطبيقها قدر بـ 740 887 254,35 دج أي أن هناك 11588600,00 دج لفائض الإستغلال الإجمالي بنسبة 1,59%.

الجدول رقم(2-9): التغير في الفائض الإجمالي للإستغلال (الوحدة: دج)

النسبة	الفارق	بعد التعديل	قبل التعديل	البيان
1,59%	11588600,00	740 887 254,35	729 298 654,35	الفائض الإجمالي للإستغلال

المصدر: من إعداد الطالب

الفصل الثاني.دراسة واقع محاسبة الموارد البشرية بمديرية الصيانة سوناطراك بسكرة

3-بالنسبة لمخصصات الإهلاك و المؤونات: نلاحظ أن هناك زيادة في مخصصات الإهلاك والمؤونات بنسبة%0,27 في ظل إستخدام محاسبة الموارد البشرية مما أدى الى زيادة مخصصات الإهلاك والمؤونات بـ 862172,73دج ويرجع ذلك لإعتبار المورد البشري أصل يتم إطفاءه على مدى العمر الإنتاجي وليس كأعباء دورية تتحملها المؤسسة.

الجدول رقم(2-10): التغير في مخصصات الإهلاك والمؤونات (الوحدة: دج)

النسبة	الفارق	بعد التعديل	قبل التعديل	البيان
0,27%	862172,73	317 185 732,27	316 323 559,54	مخصصات الإهلاك و المؤونات

المصدر: من إعداد الطالب

4- بالنسبة للنتيجة العمليانية: نلاحظ أن النتيجة العمليانية في المحاسبة المحاسبة المعتمدة من طرف المؤسسة قدرت بـ517 667 955,31دج في حين أنها قدرت بـ 528 394 382,58دج في ظل إستخدام محاسبة الموارد البشرية أي هناك زيادة تقدر بـ 10726427,27 دج بنسبة%2,07.

الجدول رقم (2-11): التغير في النتيجة العمليانية (الوحدة: دج)

النسبة	الفارق	بعد التعديل	قبل التعديل	البيان
2,07%	10726427,27	528 394 382,58	517 667 955,31	النتيجة العمليانية

المصدر: من إعداد الطالب

الفصل الثاني.دراسة واقع محاسبة الموارد البشرية بمديرية الصيانة سوناطراك بسكرة

5- بالنسبة للنتيجة العادية قبل الضرائب: نلاحظ أن هناك زيادة في النتيجة العادية قبل الضرائب تقدر بـ10726427,27 دج بنسبة 2,50%.

الجدول رقم(2-12): التغير في النتيجة العادية قبل الضرائب (الوحدة: دج)

النسبة	الفارق	بعد التعديل	قبل التعديل	البيان
2,50%	10726427,27	438 980 540,79	428 254 113,52	النتيجة العادية قبل الضرائب

المصدر: من إعداد الطالب

6- بالنسبة للنتيجة الصافية للسنة المالية: نلاحظ أن هناك زيادة بنسبة 2,65% في النتيجة الصافية للسنة المالية في ظل تطبيق محاسبة الموارد البشرية مقارنة بالنتيجة المالية عند تطبيق محاسبة الموارد البشرية أي زيادة الأرباح بمبلغ يقدر بـ10726427,27 دج.

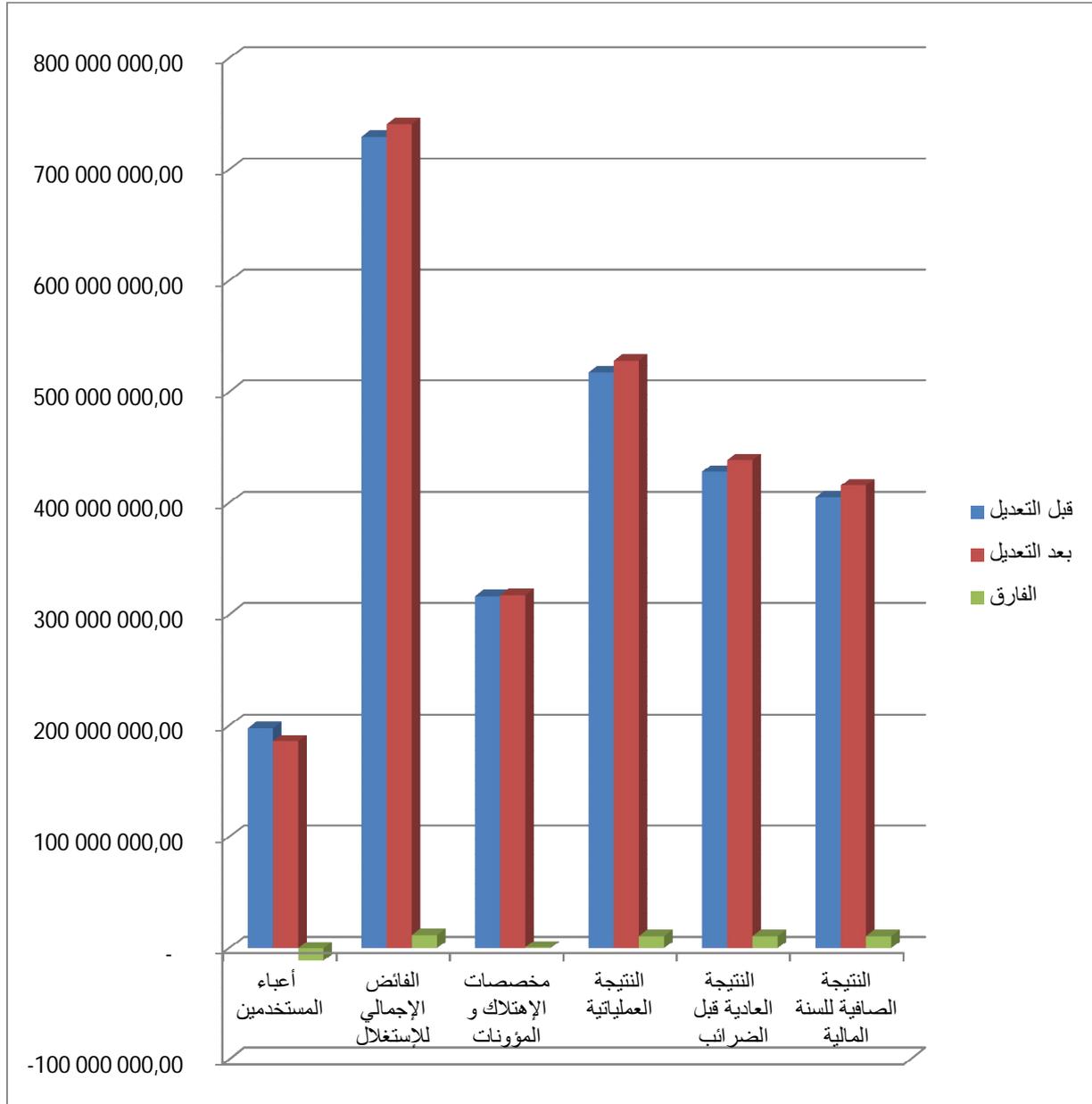
الجدول رقم(2-13): التغير في النتيجة الصافية للسنة المالية (الوحدة: دج)

النسبة	الفارق	بعد التعديل	قبل التعديل	البيان
2,65%	10726427,27	416 150 871,16	405 424 443,89	النتيجة الصافية للسنة المالية

المصدر: من إعداد الطالب

الفصل الثاني.دراسة واقع محاسبة الموارد البشرية بمديرية الصيانة سوناطراك بسكرة

الشكل رقم(2-4): التغيرات الطارئة على قائمة حساب النتائج بعد تطبيق محاسبة الموارد البشرية



المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على الجداول السابقة

الشكل السابق عبارة عن ترجمة للتغيرات الطارئة على قائمة حساب النتائج والتي تم تفصيلها في الجداول السابقة ممثلة بأعمدة بيانية حيث العمود الأزرق قبل تطبيق محاسبة الموارد البشرية، العمود الأحمر بعد تطبيقها والعمود الأخضر يمثل الفارق لكل من أعباء المستخدمين، الفائض الإجمالي للإستغلال، مخصصات الإهلاك والمؤونات، النتيجة العملياتية، النتيجة العادية قبل الضرائب والنتيجة الصافية للسنة المالية قبل وبعد تطبيق محاسبة الموارد البشرية.

الفصل الثاني.دراسة واقع محاسبة الموارد البشرية بمديرية الصيانة سوناطراك بسكرة

قائمة الميزانية بعد تطبيق محاسبة الموارد البشرية

الجدول رقم(2-14): قائمة الميزانية بعد تطبيق محاسبة الموارد البشرية (الوحدة: دج)

الأصول			البيان
المبلغ الصافي	إهلاكات و مؤونات	المبلغ الإجمالي	
			أصول غير متداولة
			شهرة محل
133953803,08	10 680 785,66	144 634 588,74	الأصول غير الملموسة
536337182,34	999650363,56	1535987545,90	الأصول الثابتة
1986987653,65		1986987653,65	أصول ثابتة قيد التنفيذ
10 726 427,27	862 172,73	11588600,00	أصول بشرية
			الأصول المالية
			الأوراق المالية المشمولة عن طريق حقوق الملكية
			إستثمارات أخرى وذمم مدينة ذات صلة
			الاوراق المالية الأخرى المثبتة
9 878 985,33		9 878 985,33	القروض والأصول المالية غير المتداولة الأخرى
			الضرائب المؤجلة أصول
2677884051,67	1011193321,95	3689077373,62	مجموع الأصول غير جارية
			أصول جارية
2316649115,90	3 897 127,75	2320546243,65	المخزونات والعمل الجاري
			المستحقات والوظائف ذات الصلة
2235465215,38		2235465215,38	الزبائن
44 387 231,25		44 387 231,25	مدينون آخرون
3 315 478,56		3 315 478,56	الضرائب
4 358 479,36		4 358 479,36	أصول جارية أخرى
			الإستثمارات و غيرها من الأصول المالية الحالية
2518919933,93		2518919933,93	الخزينة
7123095454,38	3897127,75	7126992582,13	مجوع الأصول الجارية
9800979506,05	1015090449,70	10816069955,75	مجموع الأصول

الفصل الثاني.دراسة واقع محاسبة الموارد البشرية بمديرية الصيانة سوناطراك بسكرة

الخصوم	
سنة 2017	البيان
	رؤوس الأموال الخاصة
8 789 312 772,20	رأس المال
	رأس المال الغير مدفوع
	الإحتياطيات
	فرق إعادة التقييم
	فرق الموازنة
416 150 871,16	النتيجة الصافية
	الترحيل من جديد
	حسابات الرابطة
	حصة الشركة القابضة
	حصة الأقلية
9 205 463 643,36	مجموع رؤوس الأموال الخاصة
	الخصوم غير الجارية
	القروض و الديون المالية
22 829 669,63	الضرائب المؤجلة خصوم
	ديون غير متداولة أخرى
141 711 095,99	المخصصات والإيرادات المعترف بها مقدما
164 540 765,62	مجموع الخصوم الغير متداولة
	الخصوم الجارية
380 220 130,40	الموردون
620 445,80	الضرائب المؤجلة خصوم
50 134 520,87	الديون
	خزينة الخصوم
430 975 097,07	مجموع الخصوم الجارية
9 800 979 506,05	مجموع الخصوم

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على ما سبق

مما سبق يمكن القول أن رسملة تكاليف الإستثمار المتعلقة بتدريب وتكوين المورد البشري ودرجتها ضمن الأصول غير الجارية تزيد من القيمة الدفترية للمؤسسة من خلال زيادة إجمالي أصولها، كما تسمح

بتحسين بعض المؤشوات المالية ونذكر مثال عنها العائد على الاستثمار = $\frac{\text{نسبة صافي الدخل}}{\text{مجموع الأصول}}$ ، حيث قبل

تطبيق محاسبة الموارد البشرية قدر ب: 0.04141 بينما عند تطبيق محاسبة الموارد البشرية قدر ب: 0.04246 .

الفصل الثاني.دراسة واقع محاسبة الموارد البشرية بمديرية الصيانة سوناطراك بسكرة

قائمة حساب النتائج بعد تطبيق محاسبة الموارد البشرية

الجدول رقم(2-15): قائمة حساب النتائج بعد تطبيق محاسبة الموارد البشرية (الوحدة: دج)

المبالغ 2017	البيان
1240066180,33	المبيعات و المنتجات الملحقة
	تغيرات المخزونات والمنتجات المصنعة
15 289 120,00	الإنتاج المثبت
	إعانات الاستغلال
1255355300,33	1- إنتاج السنة المالية
279 833 012,06	المشتريات المستهلكة
30 152 278,14	الخدمات الخارجية
10 369 548,00	الاستهلاكات الأخرى
320 354 838,20	2- إستهلاك السنة المالية
935 000 462,13	- قيمة الاستغلال المضافة3(2-1)
186 220 948,78	أعباء العاملين
7 892 259,00	الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة
740 887 254,35	4- إجمالي فائض الاستغلال
98 854 223,54	المنتجات العملياتية الأخرى
487 350,25	الأعباء العملياتية الأخرى
317 185 732,27	المخصصات للإهلاكات والمؤونات و خ ق
6 325 987,21	إستئناف على خسائر القيمة والمؤونات
528 394 382,58	5- النتيجة العملياتية
650 352,00	المنتجات المالية
90 064 193,79	الأعباء المالية
- 89 413 841,79	6- النتيجة المالية
438 980 540,79	- النتيجة العادية قبل الضرائب7(6+5)
	الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية
22 829 669,63	الضرائب المؤجلة (تغيرات) عن النتائج العادية
	مجموع منتجات الأنشطة العادية
22 829 669,63	مجموع أعباء الأنشطة العادية
- 22 829 669,63	8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية
	العناصر الإستثنائية (منتجات)
	العناصر الإستثنائية (أعباء)
- 22 829 669,63	9- النتيجة الغير عادية
416 150 871,16	10- صافي نتيجة السنة المالية

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على ما سبق

الفصل الثاني.دراسة واقع محاسبة الموارد البشرية بمديرية الصيانة سوناطراك بسكرة

نتج عن تطبيق محاسبة الموارد البشرية وبعد رسملة التكاليف الخاصة بالتدريب والتكوين إنخفاض على مستوى حساب أعباء المستخدمين ما أدى الى إنخفاض في التكاليف الإجمالية بالإضافة الى زيادة في النتيجة النهائية للمؤسسة، وهذا يدل على الدور الذي يلعبه المورد البشري في تحسين صورة المؤسسة.

الفصل الثاني.دراسة واقع محاسبة الموارد البشرية بمديرية الصيانة سوناطراك بسكرة

خلاصة الفصل:

من خلال ما تم التطرق اليه في الدراسة الميدانية بمديرية الصيانة سوناطراك بسكرة، وبعد الوقوف على واقع محاسبة الموارد البشرية بالمؤسسة، وإسقاط أهم النقاط التي تطرقنا إليها في الجانب النظري. خلصنا الى أن مؤسسة سوناطراك لاتطبق محاسبة الموارد البشرية. إلا أنه يمكن تطبيقها في المؤسسة بالإعتماد على نموذج التكلفة التاريخية لمعالجة المورد البشري بما يتوافق وأسلوب المؤسسة في الإفصاح عنه ضمن قوائمها المالية، وبعد مقارنة القوائم المالية للمؤسسة قبل وبعد تطبيق محاسبة الموارد البشرية توصلنا أنه عند إدراج المورد البشري كأصل يساهم بشكل فعال في تحسين ورفع صورة المؤسسة.

الختمة



كان الهدف الأساسي من هذا العمل هو الإلمام بواقع محاسبة الموارد البشرية وإبراز الدور المهم للعنصر البشري في بقاء المؤسسة، بالإضافة إلى أهمية القياس والإفصاح عنه وكذا تقديم مقترح لتطبيق محاسبة الموارد البشرية، ومن أجل تحقيق الأهداف المرجوة قمنا بإسقاط جوانب الدراسة النظرية بما يتوافق ومؤسسة سوناطراك للصيانة بسكرة، حيث قمنا في الجانب التطبيقي بمحاولة قياس المورد البشري وفقا لنموذج التكلفة التاريخية والإفصاح عنه في القوائم المالية الخاصة بالمؤسسة من أجل تطبيق محاسبة الموارد البشرية وللإجابة عن التساؤلات المطروحة. وفي الأخير تم التوصل إلى بعض النتائج التي يمكن من خلالها اختبار صحة الفرضيات المطروحة في مقدمة الموضوع ومن ثم الإجابة على إشكالية الموضوع من خلال الوصول إلى مجموعة من النتائج ومحاولة تقديم مجموعة من التوصيات بالإضافة إلى إقتراح آفاق للدراسة.

1. نتائج الدراسة

من خلال هذه الدراسة استخلصت العديد من النتائج يمكن توضيحها في:

زيادة الإهتمام بمحاسبة الموارد البشرية هي تحصيل حاصل للدور الفعال والأساسي الذي يلعبه العنصر البشري في بقاء المؤسسة وتحقيق الميزة التنافسية.

- المورد البشري استوفى خصائص الأصل المتمثلة في الملكية، سداد الديون، الخدمات المستقبلية، قابلية القياس والتحديد والمقدرة الإنتاجية وبالتالي يمكن الإعتراف به وإعتبره أصل من أصول المؤسسة الإقتصادية. إلا أنه توجد جملة من المعوقات تحول دون تطبيق محاسبة الموارد البشرية نظرا لخصوصية المورد البشري والذي يصعب مقارنته بالأصول المادية الأخرى. (وهذا ما يثبت صحة الفرضية الأولى).

- يمكن قياس المورد البشري وفق نماذج مختلفة منها ما يعتمد على القيمة ومنها ما يعتمد على التكلفة، ويمكن أيضا الإفصاح عن المورد البشري في القوائم المالية الخاصة بالمؤسسة لمساعدة الإدارة والأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة في إتخاذ القرارات المناسبة وإعطاء صورة أكثر شمولا عن الموارد والإستثمارات الحقيقية للمؤسسة. (وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثانية).

الخاتمة

- النظام المحاسبي المالي الجزائري أبقى حسابات متاحة مثل د/24 و د/25 ومنه يمكننا إدراج المورد البشري ضمن أحد الحسابين واعتباره أصل عوض اعتباره تكلفة دورية وبالتالي اعطاء معلومات أدق للمستخدمين ورفع كفاءة المؤسسة.
- يتم إطفاء الأصل البشري في محاسبة الموارد البشرية وفق نموذج التكلفة التاريخية على أساس العمر الإنتاجي أو مدة العقد.
- يمكن القيام بالمعالجة المحاسبية للمورد البشري، وقد تم إعداد مقترح لمعالجته بما يتناسب والنظام المحاسبي المالي. (وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثالثة).
- يساهم تطبيق محاسبة الموارد البشرية بشكل إيجابي على القوائم المالية للمؤسسة سوناطراك، كما يؤدي الى إحداث تغيرات في قائمتي الميزانية وحساب النتائج لمؤسسة سوناطراك للصيانة بسكرة وكذا نتيجة الدورة المالية. (وهذا ما يثبت صحة الفرضية الرابعة).
- بعد إدراج المورد البشري كأصل تزداد القيمة السوقية للمؤسسة، بالإضافة لزيادة إجمالي الأصول وبالتالي ينتج فرق إيجابي في معدل العائد على الاستثمار.
- إنخفاض إجمالي أعباء المستخدمين بعد تطبيق محاسبة الموارد البشرية.

2.توصيات الدراسة

- بناء على النتائج السابقة، وانطلاقا من هذه الدراسة يمكننا تقديم توصيات تطبيقية تتمثل فيما يلي:
- ضرورة إدماج محاسبة الموارد البشرية في النظام المحاسبي المالي الجزائري لتسهيل وظيف عملية تطبيقها من قبل المؤسسات؛
- تحديد طرق واضحة وأكثر موضوعية لقياس قيمة المورد البشري؛
- تنظيم دورات وأيام دراسية وتكوينية خاصة بمحاسبة الموارد البشرية من أجل زيادة الوعي لدى مختلف المؤسسات الاقتصادية بضرورة تطبيقها وآثارها الايجابية؛
- إصدار معيار محاسبي واضح وصريح يحدد معالم وآليات تطبيق محاسبة الموارد البشرية على مستوى المؤسسات الاقتصادية؛

الخاتمة

- إقتراح على المؤسسات التي تطبق محاسبة الموارد البشرية إستخدام نموذج التكلفة التاريخية لقياس المورد البشري كونه الأقرب الى مبادئ العمل وفقا لما تقتضيه المحاسبة الحالية؛
- ضرورة الإفصاح عن الموارد البشرية كأصل من أصول المؤسسة لمواكبة التطورات ولتسهيل مقارنتها بنظيرتها من المؤسسات التي تستخدمها.

3.آفاق الدراسة

- تبقى هذه الدراسة خطوة أولى على سبيل إنجاز دراسات أخرى مستقبلا نذكر منها:
- دور نظام محاسبة الموارد البشرية في تحسين مردودية المؤسسة الاقتصادية؛
 - تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الأندية الرياضية.

قائمة المراجع



أولاً: المراجع باللغة العربية

أ/الكتب

1. عادل محمد محمد الحسن. (2015). القياس و الإفصاح و دورهما في محاسبة تكاليف الموارد البشرية في القطاع المصرفي. الجزائر: الدار الجزائرية.
2. عمار بن عيشي. (2019). مشاكل القياس و الإفصاح عن القضايا المحاسبية المعاصرة. عمان: دار أسامة.
3. لعبيي بوعلي، و وليد ناجي الحياي. (2015). محاسبة الموارد البشرية. عمان: مركز الكتاب الأكاديمي.
4. وسيلة حمداوي. (2004). إدارة الموارد البشرية. قالمة: ديوان المطبوعات الجامعية.
5. وليد ناجي الحياي. (2007). نظرية المحاسبة. الدنمارك: الأكاديمية العربية المفتوحة.
6. يوسف حجيم الطائي، و هاشم فوزي العبادي. (2015). إدارة الموارد البشرية قضايا محاسبية في الفكر الإداري. عمان: دار صفاء.

ب/ الملتقيات والندوات العلمية

1. إسماعيل حجازي، و أسماء زكري. (23-24 فيفري، 2016). محاسبة الموارد البشرية -الإطار النظري و طرق القياس-. الملتقى الوطني حول تسيير الموارد البشرية" محاسبة الموارد البشرية"، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة.
2. إسماعين جوامع، و سميرة بوعكاز. (23-24 فيفري، 2016). مساهمة القياس المحاسبي للموارد البشرية في تحسين أداء البنوك. الملتقى الوطني حول تسيير الموارد البشرية" محاسبة الموارد البشرية"، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة.
3. بوبكر بوسالم، و عبد السلام محصول. (23-24 فيفري، 2016). صعوبات تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الجزائرية. الملتقى الوطني حول تسيير الموارد البشرية" محاسبة الموارد البشرية"، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة.

4. جمال خنشور، و مونية سلطان. (23-24 فيفري، 2016). محاسبة الموارد البشرية الأهمية والفوائد. الملتقى الوطني حول تسيير الموارد البشرية" محاسبية الموارد البشرية"، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة.
5. حياة بن سماعين، و وسيلة بوالفخار. (23-24 فيفري، 2016). محاسبة الموارد البشرية في عصر تكنولوجيا المعلومات. الملتقى الوطني حول تسيير الموارد البشرية" محاسبية الموارد البشرية"، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة.
6. رمزي جودي، و إبتسام بن غوال. (23-24 فيفري، 2016). محاسبة الموارد البشرية الأهداف و الأهمية و أساليب التقييم. الملتقى الوطني حول تسيير الموارد البشرية" محاسبية الموارد البشرية"، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة.
7. زكرياء دمدوم، محمد علي داهم، و حمزة بن عمر. (12-13 نوفمبر، 2019). بناء نموذج مقترح لتطبيق محاسبة الموارد البشرية على مؤسسة انتاجية كأساس للتدقيق الاجتماعي. الملتقى الوطني السابع حول تسيير الموارد البشرية.
8. الزهرة بن بركة، و فريدة تلي. (23-24 فيفري، 2016). الجانب النظري لمحاسبة الموارد البشرية. لملتقى الوطني حول تسيير الموارد البشرية" محاسبية الموارد البشرية"، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة.
9. سفيان خوجة علامة، و أيمن عبد الله محمد أبو بكر. (23-24 فيفري، 2016). إطار مقترح لتطبيق نظام محاسبة الموارد البشرية بجامعة دنقلا. الملتقى الوطني حول تسيير الموارد البشرية" محاسبية الموارد البشرية"، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة.
10. علي سماي، و إبراهيم يحيى أولاد. (23-24 فيفري، 2016). محاسبة الموارد البشرية. الملتقى الوطني حول تسيير الموارد البشرية" محاسبية الموارد البشرية"، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة.
11. عمر قريد، و ياسين بوبكر. (23-24 فيفري، 2016). أثر الإفصاح المحاسبي لتكمفة الموارد البشرية عمى التقارير المالية الداخلية والخارجية. لملتقى الوطني حول تسيير الموارد البشرية" محاسبية الموارد البشرية"، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة.

12. العياشي زرزار. (23-24 فيفري، 2016). طرق و مناهج قياس و محاسبة الموارد البشرية. الملتقى الوطني حول تسيير الموارد البشرية "محاسبة الموارد البشرية"، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة.
13. لعبيدي مهاوات، و أسماء جرموني. (23-24 فيفري، 2016). واقع القياس المحاسبي لتكلفة الموارد البشرية بالمؤسسات الجزائرية. الملتقى الوطني حول تسيير الموارد البشرية "محاسبة الموارد البشرية"، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة.
14. ليلي جودي، و نور الهدى حافي. (23-24 فيفري، 2016). مفاهيم نظرية حول تطبيق محاسبة الموارد البشرية و طرق قياسها. الملتقى الوطني حول تسيير الموارد البشرية "محاسبة الموارد البشرية"، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة.
15. مفيدة يحيوي، و أحلام دريدي. (23-24 فيفري، 2016). إستخدام نماذج التخصيص لحساب تكلفة اختيار و تعيين الموارد البشرية. الملتقى الوطني حول تسيير الموارد البشرية "محاسبة الموارد البشرية"، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة.
16. عبابسة، هاشمي وعبود سعاد. (23-24 فيفري، 2016). المعالجة المحاسبية لرأس المال البشري وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 38/الملتقى الوطني حول تسيير الموارد البشرية "محاسبة الموارد البشرية"، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة.
17. نبيل حليلو، و شوقي مرابط. (23-24 فيفري، 2016). محاسبة الموارد البشرية - دراسة نظرية. الملتقى الوطني حول تسيير الموارد البشرية "محاسبة الموارد البشرية"، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة.
18. نجوى حرنان، و شهرزاد عبيدي. (23-24 فيفري، 2016). مناهج محاسبة الموارد البشرية-المفهوم والأهمية-. الملتقى الوطني حول تسيير الموارد البشرية "محاسبة الموارد البشرية"، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة.

19. نعيمة زعرور، علي بن قدور، و سهام كردودي. (23-24 فيفري، 2016). القياس المحاسبي لتكلفة الموارد البشرية من وجهة نظر محافظي الحسابات والخبراء المهنيين والأكاديميين في ولاية بسكرة. الملتقى الوطني حول تسيير الموارد البشرية" محاسبية الموارد البشرية"، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة.
20. نوال بن عمارة، و مسعود صديقي. (09-10 مارس، 2004). محاسبة الموارد البشرية. الملتقى الدولي حول التنمية البشرية و فرص الإدماج في إقتصاد المعرفة و الكفاءات البشرية جامعة ورقلة.
21. هناء بوصبع، و سهام موسي. (23-24 فيفري، 2016). واقع محاسبة الموارد البشرية في الشركات الجزائرية. الملتقى الوطني حول تسيير الموارد البشرية" محاسبية الموارد البشرية"، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة.

ج/ المقالات والمجلات المحكمة

1. انتصار محمد جواد، و إيمان سعيد عيدي. (2012). إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الشركات العراقية بحث تطبيقي في شركة نفط ميسان. مجلة أبحاث ميسان(16). العراق.
2. ثامر عادل الصقر. (2013). محاسبة الموارد البشرية: المفهوم والأهمية دراسة عينة من الشركات العراقية في البصرة. مجلة دراسات البصرة(16). جامعة البصرة.
3. جمال أحمد الدوري، و اسماعيل يحيى النكريتي. (بلا تاريخ). نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية. عمان، كلية العلوم الادارية و المالية.
4. حاج قويدر قورين. (2014). التأصيل و القياس المحاسبي برأس المال البشري في منظمات الأعمال الحديثة. مجلة أبحاث إقتصادية و ادارية(15).
5. حنان سعیدی سیاف. (2013/2014). القياس المحاسبي للتأثيرات البيئية والإفصاح عنها في المؤسسات الصناعية. مذكرة مقدمة إستكمالا لمتطلبات الحصول على شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص إدارة مالية. قسنطينة، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير.
6. خالد الخطيب. (2002). الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية للشركات المساهمة العامة الأردنية. مجلة جامعة دمشق(2). الأردن.

7. خلف الله بن يوسف. (2017). أهمية الإفصاح و القياس المحاسبي في القوائم المالية في ظل scf. مجلة دراسات المالية و المحاسبية و الادارية(7). أم البواقي.
8. زوبينة بن فرج. (2015). متطلبات الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للبنوك. مجلة العلوم الاقتصادية و علوم التسيير(15). برج بوعريريج.
9. عبلة بوحنانة، و يسين سي لاخضر غربي. (2017). مشاكل القياس في محاسبة الموارد البشرية و سبل التغلب عليها وفق المعايير المحاسبية الدولية. مجلة الحقوق و العلوم الإنسانية(25).
10. فارس صحراوي، و عبد الحق سعدي. (2019). نموذج مقترح لمحاسبة الموارد البشرية وفق النظام المحاسبي المالي. مجلة المنهل الاقتصادي(1). الوادي.
11. نوال حربي راضي. (2014). مدى إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الجامعات (دراسة تطبيقية). مجلة القادسية للعلوم الادارية و الاقتصادية(1).
12. نوال صباحي. (2017). أهمية القياس و الإفصاح المحاسبي لتكلفة الموارد البشرية في القوائم المالية. مجلة معارف(23). البويرة.
13. نور الدين مزياني. (2017). أثر القياس و الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية وفق منهج التكلفة التاريخية على القوائم المالية للمؤسسة. مجلة العلوم الإنسانية جامعة محمد خيضر بسكرة(46). بسكرة، جامعة محمد خيضر.

د/المذكرات

1. بدرة بن تومي. (2013). آثار تطبيق المعايير المحاسبية (IAS/ IFRS) على العرض والإفصاح الدولية في القوائم المالية للمصارف الإسلامية. مذكرة مقدمة ضمن الحصول على شهادة ماجستير. سطيف، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، قسم العلوم التجارية.
2. حسين عبد الجليل آل غزوي. (2010). المشاكل المحاسبية المعاصرة. مذكرة الماجستير في المحاسبة. الدنمارك، كلية الادارة والاقتصاد، قسم المحاسبة.
3. رولا كاسر لايقة. (2007). القياس و الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية - مذكرة ماجستير في المحاسبة المصرفية. سوريا، كلية الاقتصاد قسم المحاسبة.

4. عبد المنعم عطا العلول. (بلا تاريخ). دور الإفصاح المحاسبي في دعم نظام الرقابة والمساءلة في الشركات المساهمة العامة قطاع غزة-فلسطين. مذكرة مقدمة للحصول على ماجستير في المحاسبة و التمويل. فلسطين، كلية التجارة.

هـ/المطبوعات

1. الوردى خدومة. (2018). محاسبة الموارد البشرية. مطبوعة موجهة لطلبة السنة الثالثة ل م د تخصص موارد بشرية. باتنة.

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية

- 1.Ijeoma, & Ngozi, B. (2015). The Effect Of Non Disclosure Of Human Capital Investment In. *International Journal of Economics and Management Studies*.
- 2.Pedro, A., & Ana Maria, S. (2013, may). Measurement models of human capital accounting:a case study. *Global Advanced Research Journal of Economics, Accounting and Finance*.

ملاحق



SONATRACH		BILAN					En Dinars
MAINTENANCE BISKRA		AU 31 DECEMBRE 2017					
7010		PASSIF					
		ACTIF					
RUBRIQUE	N But	N Amort - Prov.	N Net 2017	N - 1 Net 2016	RUBRIQUE	N	N - 1
ACTIF NON COURANT					CAPITAUX PROPRES		
Ecart d'acquisition (ou goodwill)					Capital émis	8 789 312 772,20	1 688 663 789,58
Immobilisations incorporelles	144 634 588,74	10 680 785,66	133 953 803,08	125 896 325,30	Capital non appelé		
Immobilisations corporelles	1 535 807 545,90	999 650 363,56	536 337 182,34	675 009 160,51	Primes et réserves (Réserves consolidées(1))		
Immobilisations en cours	1 986 987 653,65		1 986 987 653,65	1 695 899 325,20	Ecart de réévaluation		
Immobilisations financières					Ecart d'équivalence (1)		
Titres mis en équivalence - entreprises associées					Résultat net (Résultat net part du groupe(1))	405 424 443,89	387 337 888,53
Autres participations et créances rattachées					Autres capitaux propres - Report à nouveau		
Autres titres immobilisés	9 878 985,33		9 878 985,33	8 489 585,00	Comptes de liaison		
Prêts et autres actifs financiers non courants					Part de la société consolidante (1)		
Impôts différés actif					Part des minoritaires (1)		
TOTAL ACTIF NON COURANT	3 677 488 773,62	1 010 331 149,22	2 667 157 624,40	2 508 294 396,01	TOTAL CAPITAUX PROPRES - I	9 194 737 216,09	9 078 001 678,11
ACTIF COURANT					PASSIF NON COURANT		
Stocks et en-cours	2 320 546 243,65	3 897 127,75	2 316 649 115,90	2 025 092 745,05	Emprunts et dettes financières		
Créances et emplois assimilés					Impôts (Différés et provisionnés)	22 829 669,63	
Clients	2 235 465 215,38		2 235 465 215,38	2 178 932 006,12	Autres dettes non courantes		
Autres débiteurs	44 387 231,25		44 387 231,25	47 589 621,00	Provisions et produits comptabilisés d'avance	141 711 095,99	
Impôts	3 315 478,56		3 315 478,56	3 510 220,00	TOTAL PASSIF NON COURANTS - II	164 540 765,62	
Autres actifs courants	4 358 479,36		4 358 479,36	5 776 890,00	PASSIF COURANT		
Disponibilités et assimilés					Fournisseurs et comptes rattachés	380 220 130,40	374 596 548,56
Placements et autres actifs financiers courants					Impôts	620 445,80	550 465,30
Trésorerie	2 518 919 933,93		2 518 919 933,93	2 733 189 654,45	Autres dettes	50 134 520,87	49 246 840,66
TOTAL ACTIF COURANT	7 126 982 982,13	3 897 127,75	7 123 095 454,38	6 994 091 136,62	Trésorerie Passif		
TOTAL GENERAL ACTIF	10 804 481 355,75	1 014 228 276,97	9 790 253 078,78	9 500 385 532,63	TOTAL PASSIF COURANT - III	430 975 087,07	424 383 854,52
					TOTAL GENERAL PASSIF	9 790 253 078,78	9 500 385 532,63

الملحق 02: حساب النتائج لسنة 2017

SONATRACH			
سوناطرار MAINTENANCE BISKRA		EXERCICE	
DESIGNATION		N- (2017)	N -1 (2016)
		Total	Total
70	Ventes et produits annexes	1 240 066 180,33	1 130 481 723,16
72	Production stockée ou déstockée		
73	Production immobilisée	15 289 120,00	10 255 845,00
74	Subventions d'exploitation		
I - PRODUCTION DE L'EXERCICE		1 255 355 300,33	1 140 737 568,16
60	Achats consommés	279 833 012,06	271 428 183,75
61	Services extérieurs	30 152 278,14	44 137 145,46
62	Autres services extérieurs	10 369 548,00	36 896 564,96
II - CONSOMMATION DE L'EXERCICE		320 354 838,20	352 461 894,17
III - VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		935 000 462,13	788 275 673,99
63	Charges de personnel	197 809 548,78	182 009 232,04
64	Impôts, taxes et versements assimilés	7 892 259,00	9 156 486,00
IV - EXEDENT BRUT D'EXPLOITATION		729 298 654,35	597 109 955,95
75	Autres produits opérationnels	98 854 223,54	63 666 901,30
65	Autres charges opérationnelles	487 350,25	358 478,25
68	Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur	316 323 559,54	163 168 412,21
78	Reprises sur pertes de valeurs et provisions	6 325 987,21	5 245 896,58
V - RESULTAT OPERATIONNEL		517 667 955,31	502 495 863,37
76	Produits financiers	650 352,00	458 693,00
66	Charges financières	90 064 193,79	115 616 667,84
VI - RESULTAT FINANCIER		-89 413 841,79	-115 157 974,84
VII - RESULTAT ORDINAIRES AVANT IMPOT (V + VI)		428 254 113,52	387 337 888,53
695/8	Impôts exigibles sur résultats ordinaires		
692/3	Impôts différés (variations) sur résultats ordinaires	22 829 669,63	
▷ TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES			
▷ TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		22 829 669,63	
VIII - RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		-22 829 669,63	
77	Eléments extraordinaires (produits)		
67	Eléments extraordinaires (charges)		
IX - RESULTAT EXTRAORDINAIRE		-22 829 669,63	
X - RESULTAT NET DE L'EXERCICE		405 424 443,89	387 337 888,53

الملحق 03: معلومات مقدمة من مسؤول فرع التكوين بمؤسسة سوناطراك للصيانة بسكرة

رقم العامل	تاريخ الميلاد	الجنس	تكلفة التدريب والتكوين لسنة 2017
1	1977	رجل	579 430,00
2	1974	رجل	579 430,00
3	1970	رجل	579 430,00
4	1975	رجل	579 430,00
5	1977	رجل	579 430,00
6	1981	رجل	579 430,00
7	1968	رجل	579 430,00
8	1974	رجل	579 430,00
9	1973	رجل	579 430,00
10	1969	رجل	579 430,00
11	1975	رجل	579 430,00
12	1983	رجل	579 430,00
13	1981	رجل	579 430,00
14	1970	رجل	579 430,00
15	1969	إمرأة	579 430,00
16	1980	إمرأة	579 430,00
17	1969	إمرأة	579 430,00
18	1970	إمرأة	579 430,00
19	1970	إمرأة	579 430,00
20	1980	إمرأة	579 430,00
			11 588 600,00

