



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد خيضر - بسكرة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم التجارية



الموضوع:

محاسبة الموارد البشرية وأثرها على جودة الإفصاح المحاسبي دراسة حالة - مؤسسة INFOSYS النموذجية

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية
تخصص : محاسبة وتدقيق

إشراف الأستاذ(ة):

➤ د/عباسي صابر

إعداد الطالب:

➤ كحلول علاء

...../2018	رقم التسجيل:
.....	تاريخ الإيداع

الموسم الدراسي 2017/2018

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

بِسْمِ اللّٰهِ الرَّحْمٰنِ الرَّحِیْمِ

"یرفع اللّٰهُ الذّٰین امنوا منکم والذّٰین اوتوا العلم درجات واللّٰهُ بما

تعملون خبیر"

{سورة المجادلة الآية 11}

صدق اللّٰهُ العظیم

إهداء

اللهم لك الحمد قبل أن ترضى ولك الحمد إذا رضيت ولك الحمد بعد الرضى، نحمد الله عز وجل أنه وفقنا إلى انجاز هذا العمل المتواضع.

إلى خير الأنام، الحبيب المصطفى، سيدنا محمد وكفى

إلى من حملتني تسعا وأرضعتني حولين وإلى من سقت منبت حياتي وترعرعت في كنفها وإلى من جعلت الجنة تحت أقدامها **أمي الحنون**

إلى من يزيدني انتسابي له وذكره فخرا واعتزازا وإلى **روح أبي الغالية** ، ربي اجعل مثواه الجنة إلى حبيبتي ورائعتي إلى سيدي وملاكي إلى التي لم تعد قصائد الشعر توفيقها مقامها إليك أنت حبيبتي دمتي عائشة لي .

إلى إخوتي وكل العائلة

إلى اعز الأصدقاء و إلى كل من شاءت الأقدار أن تجمعني بهم مقاعد الدراسة

وتجعل منهم أشقاء

إلى كل من ذكره قلبي ونسيه قلبي

شكر وتقدير

مصداقا لقوله تعالى: " وَلَئِن شَكَرْتُمْ لَأَزِيدَنَّكُمْ " صدق الله العظيم.
ولقد حثنا الله عز وجل على الشكر إذ قال : "واشكروني ولا تكفرون" واقتداء بالرسول صلى الله عليه وسلم حيث قال : "الشكر قيد النعمة وسبب دوامها ومفتاح المزيد منها".

نتقدم بالشكر الجزيل إلى من ساهم من قريب ومن بعيد في إتمام هذا العمل المتواضع، نشكر الأستاذ المشرف " عباسي صابر " التي لم يبخل علينا بنصائحه وتوجيهاته القيمة وكان عوننا وسندا في كل وقت.

إلى جميع أساتذة العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير الذين لم يبخلوا علينا بعلمهم جزاهم الله خيرا خاصة " الأستاذ: خان محمد ناصر ".

إلى كل من ساعدنا ولو بالكلمة الطيبة

نشكر جميع من كان بمثابة الدعم المعنوي لإتمام هذا العمل

شكرا

فهرس المحتويات

الصفحة	الموضوع
-	البسمة
-	آية
-	إهداء
-	شكر وتقدير
I	الملخص
II	فهرس المحتويات
IV	قائمة المختصرات
V	قائمة الجداول
VII	قائمة الأشكال
أ-هـ	مقدمة
الفصل الأول: محاسبة الموارد البشرية	
2	تمهيد
9-3	المبحث الأول : ماهية محاسبة الموارد البشرية
5-3	المطلب الأول: نشأة ومفهوم المحاسبة عن الموارد البشرية
4-3	أولاً- نشأة وتطور المحاسبة عن الموارد البشرية
5	ثانياً- مفهوم محاسبة الموارد البشرية
6	المطلب الثاني: أهمية وأهداف محاسبة الموارد البشرية
6	أولاً- أهمية محاسبة الموارد البشرية
6	ثانياً- أهداف محاسبة الموارد البشرية
8-7	المطلب الثالث:فروض ومبررات محاسبة الموارد البشرية
8-7	أولاً- فروض محاسبة الموارد البشرية
8	ثانياً: مبررات محاسبة الموارد البشرية
14-9	المبحث الثاني:قياس محاسبة الموارد البشرية

9	المطلب الأول: الحاجة إلى قياس محاسبة الموارد البشرية
13-10	المطلب الثاني: قياس محاسبة الموارد البشرية
14	المطلب الثالث: مشاكل قياس محاسبة الموارد البشرية
21-14	المبحث الثالث: تجارب دولية في محاسبة الموارد البشرية
19-15	المطلب الأول: دراسة حالة مؤسسة R -G-BARI الأمريكية
21-19	المطلب الثاني : دراسة حالة مؤسسة الاسمنت سطيف
22	ملخص الفصل الأول
23	الفصل الثاني: الإطار النظري لجودة الإفصاح المحاسبي
24	تمهيد
32-25	المبحث الأول: ماهية الإفصاح المحاسبي
27-25	المطلب الأول: مفهوم الإفصاح المحاسبي ومقوماته
25	أولا :مفهوم الإفصاح المحاسبي
27-26	ثانيا: المقومات الأساسية للإفصاح المحاسبي
31-28	المطلب الثاني: أهداف وأنواع الإفصاح المحاسبي
28	أولا: أهداف الإفصاح المحاسبي
31-28	ثانيا: أنواع الإفصاح المحاسبي
32-31	المطلب الثالث:ضوابط الإفصاح المحاسبي ومعوقاته
32-31	أولا: ضوابط الإفصاح المحاسبي
32	ثانيا: معوقات الإفصاح المحاسبي
36-33	المبحث الثاني: جودة الإفصاح المحاسبي
33	المطلب الأول: ماهية جودة الإفصاح عن المعلومات المحاسبية
35-34	المطلب الثاني: طبيعة ونوع المعلومات التي يجب الإفصاح عنها
36-35	المطلب الثالث:أساليب وطرق الإفصاح عن المعلومات المحاسبية
43-37	المبحث الثالث: الإفصاح المحاسبي في الجزائر
40-37	المطلب الأول: محددات الإفصاح في الجزائر
42-40	المطلب الثاني:محددات الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية
43-42	المطلب الثالث: العلاقة بين محاسبة الموارد البشرية وجودة الإفصاح المحاسبي

44	خلاصة الفصل
45	الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة Infosys النموذجية
46	تمهيد
52-47	المبحث الأول: التعريف بالمؤسسة وأهم خصائصها المالية
48-47	المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة Infosys
49-48	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة Infosys
52-50	المطلب الثالث: الخصائص المالية للمؤسسة Infosys
66-53	المبحث الثاني: واقع محاسبة الموارد البشرية وجودة الإفصاح في المؤسسة
63-53	المطلب الأول: تشخيص محاسبة الموارد البشرية في المؤسسة
53	أولاً: طبيعة الموارد البشرية داخل المؤسسة Infosys
63-54	ثانياً : تشخيص محاسبة الموارد البشرية في مؤسسة Infosys
65-63	المطلب الثاني: جودة الإفصاح المحاسبي في المؤسسة
64	أولاً: أساليب الإفصاح في المؤسسة Infosys
65	ثانياً: طبيعة معلومات الإفصاح في المؤسسة Infosys
66-65	المطلب الثالث : نتائج الدراسة
67	خلاصة الفصل الثالث
71-68	خاتمة
76-72	قائمة المراجع
79-77	الملاحق

قائمة المختصرات:

الترجمة باللغة العربية	الترجمة باللغة الأجنبية	رمز المختصر
النظام المحاسبي المالي	SYSTEM COMPTABEL FINANCE	SCF
الجمعية الأمريكية للمحاسبة	AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION	AAA
القيمة الاقتصادية المضافة للموارد البشرية	HUMMAN ECONOMIE VALUE AIDDED	H EVIA
القيمة المضافة للرأس مال البشري	HUMAIN CAPITALE VALUE AIDDED	HCVA
عائد استثمار رأس مال البشري	HUMAIN CAPITAL RETURN ON INVESTMENT	HCROI

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
17-16	ميزانية شركة R.G.BARI سنة 1969	01
18-17	نتائج شركة R.G.BARI سنة 169	02
20-19	تاريخ شركة الاسمنت من 1974-2013	03
20	أحور الموظفين الجدد وتكاليف تدريبهم 2013-2015	04
21	تكاليف التطوير والتكوين 2013-2017	05
21	تكاليف الموظفين 2013-2017	06
50	الأسهام ونسبة المساهمة لهما في مؤسسة INFOSYS	07
54	توزيع الإيرادات السنوية 2008 - 2017 مؤسسة INFOSYS	08
52	توزيع النتيجة السنوية الصافية 2008-2017 مؤسسة INFOSYS	09
53	تطور عدد العمال 2008 - 2017	10
57-56	جدول يمثل تحاليل محاسبة الموارد البشرية 2014.2007 في مؤسسة INFOSYS	11
61	مؤشرات قياس قيمة الموارد البشرية في المؤسسة INFOSYS خلال 2008/2007	12
62	مؤشرات قياس قيمة الموارد البشرية في المؤسسة INFOSYS خلال 2008/2007	13
62	الجدول (14) : يوضح اثر محاسبة الموارد البشرية في القوائم المالية المؤسسة INFOSYS خلال 2008/2007	14
63	الجدول (14) : يوضح اثر محاسبة الموارد البشرية في القوائم المالية المؤسسة INFOSYS خلال 2008/2007	15
64	جدول يوضح أساليب الإفصاح التي تتبعها مؤسسة INFOSYS	16
65	جدول يوضح صفات المعلومات المحاسبية التي تفصح عنها مؤسسة INFOSYS	17

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
31	أنواع الإفصاح المحاسبي	01
48	الهيكل التنظيمي للمدراء المستقلين لمؤسسة INFOSYS	02
49	الهيكل التنظيمي للمجلس التنفيذي لمؤسسة INFOSYS	03
51	منحني بياني تطور الإيرادات خلال الفترة من 2008 إلى غاية 2017	04
52	منحني بياني النتيجة السنوية الصافية خلال الفترة من 2008 إلى غاية 2017	05
53	منحني بياني تطور عدد العمال خلال الفترة من 2007 إلى غاية 2017	06
55	منحني بياني يوضح القيمة الاقتصادية المضافة للموارد البشرية داخل المؤسسة من الفترة 1998-2012	07
56	منحني بياني يوضح قيمة الموارد البشرية داخل المؤسسة خلال الفترة من 2007 إلى غاية 2014	08
57	منحني بياني يوضح القيمة المضافة من استثمار المورد البشري خلال الفترة من 2007 إلى 2014	09
58	منحني بياني يوضح التكلفة لكل موظف خلال الفترة من 2007-2014	10
58	منحني بياني يوضح قيمة الموارد البشرية لكل موظف خلال الفترة من 2007 إلى غاية 2014	11
59	منحني بياني يوضح إجمالي الدخل/ قيمة الموارد البشرية	12
59	منحني بياني يوضح تكاليف العمال/قيمة الموارد البشرية	13
60	منحني بياني يوضح القيمة المضافة/ قيمة الموارد البشرية	14
60	منحني بياني يوضح نسبة عائد قيمة الموارد البشرية	15

ملخص

نهدف من هذه الدراسة إلى محاولة معرفة العلاقة بين محاسبة الموارد البشرية وجودة الإفصاح المحاسبي، التي تقوم بالرفع من أصول المؤسسة وزيادة مستوى تدفقاتها النقدية، ولقد تم دراسة حالة مؤسسة INFOSYS التي تنشط في القطاع التكنولوجي كنموذج، من أهم نتائج الدراسة هي أن محاسبة الموارد البشرية لها أثر على جودة الإفصاح المحاسبي في المؤسسة محل الدراسة.

الكلمات المفتاحية: محاسبة الموارد البشرية، إفصاح المحاسبي، جودة معلومة محاسبية، مؤسسة اقتصادية.

Abstract:

The objective of this study is to try to understand the relationship between HR accounting and the quality of accounting disclosure Which increases the assets of the institution and increase the level of cash flows. The case of an institution has been studied **INFOSYS**, which is active in the technology sector, as a model for. The most important results of the study is that human resources accounting has an impact on the quality of accounting disclosure in the institution study.

Keywords: Human Resources Accounting, Accounting Disclosures, Quality Accounting Information, Economic institution.

يعتبر الاهتمام بالموارد البشري من مفاتيح نجاح المؤسسة الاقتصادية، وذلك للتطورات المتمثلة في الجانب التكنولوجي وكذا أساليب التسيير وما رافقه من حاجة إلى موارد بشرية عالية الكفاءة والتدريب قادرة على إدارة هذه التكنولوجيا وخطط وأساليب التسيير المبتكرة، وذلك لتوظيفها لتحقيق أهداف المؤسسة بشكل أمثل، كما أدى الاتجاه نحو التخصص وتقسيم العمل، إلى بروز أهمية المورد البشري المتخصص، فتتوعد الاختصاصات والمهارات اللازمة لتشغيل واستخدام عناصر الإنتاج وفقاً لاحتياجات العمليات، وبذلك أصبح المورد البشري في المؤسسة الاقتصادية أحد المؤثرات الأساسية على نشاطها وتحقيق أهدافها .

كما ظهرت بوادر الاهتمام بموضوع الموارد البشرية من الجانب المحاسبي في أوائل السبعينات من القرن العشرين، للتعرف على أهمية القياس المحاسبي للموارد البشرية في المؤسسة الاقتصادية وهو ما أصبح ما يسمى بحاسبة الموارد البشرية، التي يتمحور مفهومها حول العمليات الحسابية التي تقوم بها المؤسسات قصد تقييم رأسمالها البشري وذلك بالاعتماد على كل الأنظمة المتواجدة في المؤسسة من نظام المعلومات الإداري ونظام المعلومات المحاسبي.

تعتبر الموارد البشرية والمحاسبة الخاصة من أولويات التسيير في المؤسسات الاقتصادية الناجحة لما تزخر به من بيانات وعناصر تحدد مكانة المؤسسة ووضعيتها، لذا وجب عليها الإفصاح عن هذه البيانات في قوائمها المالية لصالح مستخدميه.

كما أن فجوة الإفصاح المحاسبي تكمن في تلك الخصائص الرئيسية التي تتسم بها المعلومات المحاسبية ذات المنفعة لكافة الأطراف التي تستخدم المعلومات، وبناء على ذلك فإن تحديد تلك الخصائص يعتبر حلقة وصل ضرورية بين مرحلة تحديد الأهداف وبين المقومات الأخرى للإطار الفكري المحاسبي، كما أنا هذه الخصائص ستكون ذات فائدة كبيرة لكل المشرفين عن إعداد التقارير المالية.

لذلك فعنصر المورد البشري وكذا الإفصاح المحاسبي وجودته هما متغيران لهما صلة وترابط داخل المؤسسة كما نلاحظ أن هناك علاقة بين محاسبة الموارد البشرية وجودة الإفصاح المحاسبي من خلال القيمة المضافة التي تقدمها في القوائم والمالية باعتباره من ضمن الاستثمارات التي تقوم بخلق القيمة الاقتصادية المضافة، مما يسمح بالرفع من أصول المؤسسة وزيادة مستوى التدفقات النقدية. كذلك نلاحظ أن المحللين الماليين والمستثمرين أصبحوا اليوم يهتمون بالمؤشرات والأرقام الموجودة بالتقارير المالية التي تقدمها محاسبة الموارد البشرية والمتعلقة بقوة الاستثمار ودرجة الإنفاق عليها، وهذا دليل على وجود إستراتيجية مالية ناجحة في المؤسسة مما يؤدي بالرفع من أسهمها في السوق المالي.

كذلك ما نلاحظه أن المؤسسة الاقتصادية الجزائرية التي تسعى إلى دخول الأسواق العالمية تجد نفسها أمام هذا التحدي الذي يفرض نفسه، بالرغم من أن الثقافة المحاسبية الموجودة في الجزائر تعتبره تكلفة.

حيث تعتبر المؤسسات التكنولوجية هي أكثر المؤسسات اهتماماً بالموارد البشرية من حيث قياسها وكذا انتهاج محاسبة خاصة بها، لأنها تعتمد دائماً على موارد بشرية مؤهلة لها اثر واضح على إنتاجية المؤسسة وبالتالي كانت الحاجة إلى قياس مردودية المورد البشري داخلها مقارنة بمجمل تكاليفه وما يقدمه.

الإشكالية:

وعليه فإن الإشكالية المراد معالجتها من خلال هذه الدراسة يمكن أن يعبر عنها بالتساؤل التالي:

ما مدى أهمية محاسبة الموارد البشرية في تحسين جودة الإفصاح المحاسبي

في المؤسسة الاقتصادية INFOSYS ؟

تحت هذا التساؤل الأساسي تتدرج مجموعة من التساؤلات الفرعية التالية:

- ماهية محاسبة الموارد البشرية في المؤسسة الاقتصادية؟
- ما هو الإفصاح المحاسبي وأهميته في المؤسسة الاقتصادية ؟
- ماهية طرق محاسبة المورد البشري والإضافة التي تقدمها للإفصاح المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية؟

فرضيات البحث

قصد دراسة وتحليل هذا الموضوع ومحاولة الإجابة على الإشكالية ، سنعتمد على الفرضيات الأساسية التالية:

- توجد محاسبة الموارد بشرية في المؤسسة الاقتصادية INFOSYS ؟
- يوجد إفصاح محاسبي ذا جودة داخل المؤسسة الاقتصادية INFOSYS ؟
- يوجد تأثير لمحاسبة الموارد البشرية على جودة الإفصاح المحاسبي داخل المؤسسة الاقتصادية

؟ INFOSYS

مبررات وأسباب اختيار الموضوع

- يمكن تلخيص مبررات اختيار الموضوع في:
- تزايد أهمية البحث في مجال محاسبة الموارد البشرية ؛
- الحدائة النسبية التي يتصف بها الموضوع؛
- التعمق في دراسة أهمية محاسبة الموارد البشرية في تحسين جودة الإفصاح المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية الأجنبية محل الدراسة، والاستفادة منها من طرف مسيري المؤسسة الجزائرية؛

أهمية البحث

تكمن أهمية الموضوع في محاولة توضيح أهمية العلاقة بين محاسبة الموارد البشرية وكذا جودة الإفصاح المحاسبي من خلال دراسة حالة مؤسسة INFOSYS النموذجية. كما تكمن أهمية البحث في محاولة المؤسسة الجزائرية الاستفادة من قيمة التجربة، خاصة في هذه المرحلة تشهد انفتاحا واسعا على المحيط الدولي.

أهداف البحث

- تسعى الدراسة إلى العديد من الأهداف من بينها:
- الإجابة على التساؤلات الواردة بصفة أساسية في الإشكالية والفرضيات المقدمة؛
 - تشخيص واقع محاسبة الموارد البشرية في المؤسسة الاقتصادية محل الدراسة؛
 - تشخيص واقع الإفصاح عن محاسبة الموارد البشرية في المؤسسة الاقتصادية محل الدراسة؛
 - محاولة معرفة العلاقة بين محاسبة الموارد البشرية وجودة الإفصاح المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية محل الدراسة.

تحديد إطار البحث

بغرض دراسة الموضوع وبلوغ الأهداف المرجوة، فإن حدود الدراسة هي:

1- الحدود الموضوعية:

وذلك باستخدام مجموعة من المفاهيم المتعلقة بمحاسبة الموارد البشرية وكذا جودة الإفصاح المحاسبي داخل المؤسسة وإبراز أهميتها والتطرق لدراسة حالة مؤسسة INFOSYS.

2- الحدود المكانية:

تركيز الدراسة على مؤسسة INFOSYS باعتبارها مؤسسة هندية تنشط في قطاع التكنولوجيا نموذجية في محاسبة الموارد البشرية والإفصاح عنها في القوائم المالية.

3- الحدود الزمنية:

اعتمدنا في معالجة الموضوع على مجموعة من المعطيات والبيانات المأخوذة من الكشوفات المالية لمؤسسة INFOSYS خلال الفترة من 2008-2017.

منهجية البحث

يهدف الاستجابة لمتطلبات الدراسة تمت الاستعانة بالمنهج المعتمدة في الدراسات الاقتصادية والمالية حسب الحاجة، بحيث اعتمدنا على " المنهج الوصفي " عند عرض مختلف التعاريف والمفاهيم المتعلقة بالموضوع وهذا في سبيل التشخيص السليم والوصف الدقيق لموضوع الدراسة على مستوى الفصل الأول والثاني .

كما اعتمدنا على " منهج دراسة حالة " من خلال محاولة إسقاط الجزء النظري من دراستنا على الفصل التطبيقي و " المنهج الاستنباطي " وذلك بتحليل القوائم المالية لمؤسسة النموذجية INFOSYS .

هيكل الدراسة

لقد تم تقسيم هذا البحث إلى ثلاثة فصول بالإضافة إلى المقدمة والخاتمة

الفصل الأول : تحت عنوان **محاسبة الموارد البشرية** تم تقسيمه إلى مبحثين المبحث الأول تم تخصيصه إلى ماهية محاسبة الموارد البشرية حيث تطرقنا في المطلب الأول إلى نشأة ومفهوم محاسبة الموارد البشرية أما المطلب الثاني فتم التطرق إلى أهمية وأهداف محاسبة الموارد البشرية، أما المبحث الثاني فكان تحت عنوان قياس محاسبة الموارد البشرية حيث تطرقنا في المطلب الأول إلى الحاجة إلى قياس محاسبة الموارد البشرية والمطلب الثاني نماذج قياس محاسبة الموارد البشرية أما المطلب الثالث المشاكل التي تواجه عملية قياس محاسبة الموارد البشرية، أما المبحث الثالث فكان تحت عنوان **تجارب دولية في محاسبة الموارد البشرية** حيث تعرضنا في المطلب الأول إلى تجربة شركة R.G.BARI الأمريكية أما المطلب الثاني فتطرقنا فيه على شركة الأسمنت سطيف .

الفصل الثاني : تحت عنوان **الإطار النظري لجودة الإفصاح المحاسبي** تم تقسيمه إلى مبحثين المبحث الأول تم تخصيصه إلى ماهية الإفصاح المحاسبي حيث تم التطرق في المطلب الأول إلى مفهوم الإفصاح المحاسبي ومقوماته والمطلب الثاني إلى أهمية وأهداف الإفصاح المحاسبي، أما المبحث الثاني جودة الإفصاح المحاسبي فكان مقسما إلى ثلاثة مطالب المطلب الأول تحت عنوان ماهية جودة الإفصاح عن المعلومات المحاسبية أما المطلب الثاني فتطرقنا فيه إلى طبيعة ونوع المعلومات التي يجب الإفصاح عنها وفي الأخير المطلب الثالث فكان يتمحور حول أساليب وطرق الإفصاح عن المعلومات المحاسبية، أما المبحث الثالث فكان عنوانه الإفصاح المحاسبي في الجزائر حيث كان المطلب الأول تحت عنوان محددات الإفصاح المحاسبي في الجزائر والمطلب الثاني محددات الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية أما المطلب الثالث العلاقة بين محاسبة الموارد البشرية وجودة الإفصاح المحاسبي

الفصل الثالث : وكان تحت عنوان **دراسة حالة مؤسسة INFOSYS النموذجية** يتمثل في الدراسة التطبيقية حيث تم اختيار مؤسسة هندية نموذجية في محاسبة الموارد البشرية والإفصاح عنها هي INFOSYS حيث تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين المبحث الأول التعريف بالمؤسسة وأهم خصائصها المالية الذي تم تقسيمه إلى ثلاثة مطالب المطلب الأول التعريف بالمؤسسة والثاني الهيكل التنظيمي للمؤسسة والثالث الخصائص المالية للمؤسسة ، أما المبحث الثاني .واقع محاسبة الموارد البشرية وجودة الإفصاح في المؤسسة فقسم إلى ثلاثة مطالب ، المطلب الأول تشخيص محاسبة الموارد البشرية في المؤسسة والمطلب الثاني جودة الإفصاح المحاسبي في المؤسسة أما المطلب الثالث فكان عبارة عن نتائج الدراسة .

الدراسات السابقة:

- دراسة دادة دليلة بعنوان: الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للبنوك وفق النظام المحاسبي المالي " دراسة حالة بنك القرض الشعبي الجزائري" مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة ورقلة سنة 2010. حاولت الباحثة الإجابة عن الإشكالية الرئيسية، وهي ما مدى توافق إعداد القوائم المالية للبنوك الجزائرية وفق النظام المحاسبي المالي مع معايير المحاسبة الدولية ومتطلبات الإفصاح المحاسبي، حيث قسمت البحث إلى ثلاثة فصول حيث تناول الفصل الأول النظام المحاسبي في البنوك وتناول الفصل الثاني الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية في البنوك وفق معايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي وكان الفصل الثالث موجه للجانب التطبيقي وهو الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي للقرض الشعبي الجزائري . وصلت الباحثة من خلال دراستها للموضوع إلى النتائج التالية:
- عدم كفاية المعلومات التي قام البنك بالإفصاح عنها لمستخدمي القوائم المالية؛
- عدم التزام البنك بمتطلبات المعايير المحاسبة الدولية في عملية إعداد القوائم المالية.
- دراسة قورين حاج قويدر مقال بعنوان:التأصيل والقياس المحاسبي لرأس المال البشري في منظمات الأعمال الحديثة، أبحاث اقتصادية وإدارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،جامعة محمد خيصر بسكرة،الجزائر، العدد15جوان 2014، كان الهدف من الدراسة هو كيفية تأصيل المحاسبي لرأس المال البشري وكذا أساليب قياسه في مؤسسات الأعمال الحديثة بالإضافة إلى أهمية وكذا فائدة محاسبة المورد البشري داخل المؤسسة ، وكانت من نتائج الدراسة أن هناك مجموعة من المعايير وجب توفرها في المورد البشري لكي يصبح أصلا ومن أهمها الملكية وكذا القابلية للقياس، وكذلك أن محاسبة الموارد البشرية قائمة على فروض وتعتمد على نماذج للقياس والتقييم داخل المؤسسة .
- دراسة يوسف بودلة مقال بعنوان: تقييم الرأس المال والأصول غير ملموسة بتطبيق محاسبة الموارد البشرية دراسة حالة عينة من المؤسسات الصناعية الجزائرية كلية علوم اقتصادية وتجارية وعلوم التسيير جامعة بومرداس، حيث تناول الباحث مدى إمكانية اعتبار الموارد البشرية كأصل قابل للقياس داخل المؤسسة وطرق قياس تكاليف العائد عن الاستثمار البشري في ضل تطبيق محاسبة الموارد البشرية مع إبراز أهمية الرأسمال البشري والأصول غير الملموسة في تطبيق محاسبة الموارد البشرية والإفصاح المالي، وقد توصلت الدراسة إلى وجود أثر ذي دلالة إحصائية عند مستوى بين أبعاد الرأسمال البشري

والأصول غير ملموسة في المؤسسات الصناعية الجزائرية محل الدراسة وبين متطلبات تطبيق محاسبة الموارد البشرية داخلها

• **دراسة عوض الله جعفر الحسين أبو بكر مقال بعنوان: أهمية وجودة الإفصاح عن المعلومات المحاسبية،** جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، مجلة العلوم والثقافة سنة 2012 تطرقت الدراسة إلى محاولة التعرف على أهمية وجودة المعلومات المحاسبية والخصائص الرئيسية التي يجب أن تتسم بها المعلومات المحاسبية ذات المنفعة لكافة الأطراف التي تستخدم المعلومات. كذلك التعرف على محاسبة المسؤولية الاجتماعية وكذا محاسبة المسؤولية البيئية حيث أن هناك مشاكل بيئية اجتماعية تتطلب معالجات محاسبية خاصة مما يؤدي إلى تطوير مفهوم وأساليب القياس المحاسبي، حيث توصلت الدراسة إلى أن الإفصاح عن المعلومات المحاسبية أمر هام بالنسبة للمؤسسة وكذلك بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية سواء داخليين أو خارجيين .

• **دراسة Bo hansson دراسة بعنوان: هل حان الوقت للإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالاستثمار في الرأس المال البشري،** جريدة تكلفة الموارد البشرية والمحاسبة، السويد، ستوكهولم سنة 1997، تتمحور هذه الدراسة على تدريب وتكوين العمال، وأن عملية الإفصاح في القوائم المالية التي تخفي معلومات عن عمليات التدريب والتكوين الخاصة بالعمال لا تعطي لمستخدمي القوائم المالية القدرة على اتخاذ قرارات مناسبة، كما تحجب عن المستثمرين معلومات مهمة مفيدة في اتخاذ قراراتهم الاستثمارية، ومن نتائج الدراسة توصلت إليها الدراسة، أن الاستثمار في التدريب والتكوين ينتج أرباحا على المدى المتوسط والطويل للمؤسسة، كما بينت الدراسة أن مصاريف التكوين والتدريب يمكن الإفصاح عنها ضمن محاسبة التقليدية .

من خلال الدراسات السابقة نلاحظ أن هناك قصورا في الربط بين محاسبة الموارد البشرية وجودة الإفصاح خاصة، وبالتالي جاءت دراستنا لاستكمال هذا القصور المحاسبي، في المؤسسة الاقتصادية العربية والجزائرية

الفصل الأول

مخاتسة الموارء البشرية

تمهيد:

يعتبر المورد البشري أهم عوامل الإنتاج داخل المؤسسة، بحيث لا يمكن لها أن تزاوّل نشاطها دون أن يكون اعتمادها عليه، لأن امتلاك المؤسسة لجميع عناصر الإنتاج من تكنولوجيا وآلات وأموال لا يقلل من دور المورد البشري في التحكم في كل هذه العوامل. ونظرا لأهمية العنصر البشري فإن المؤسسة تقوم بالإتفاق بشكل كبير ومدروس على هذا العامل لأجل مردودية أفضل وفعالية أكثر.

وبما أن المورد البشري يؤثر على القيمة السوقية للمؤسسة فإنه قد يؤثر على استمرار نشاطها وهذا دليل على مكانته داخل المؤسسة في اتخاذ جميع القرارات الخاصة بها، لذلك وجب عليها أن تقوم بالاهتمام به والاستثمار فيه للحفاظ على مردوديته وفعاليتها، ولكي تقوم بهذا وجب عليها مسك محاسبة خاصة بالمورد البشري. كما تجدر الإشارة إلى أن هناك مدرستين في تقييم الموارد البشرية، الأولى تعتبر المورد البشري أصل من أصول المؤسسة، والثانية ترى أن تقييمه يكون على أساس التكلفة عن الموارد البشرية .

حيث سنتطرق في هذا الفصل إلى ما يلي:

- ماهية المحاسبة عن الموارد البشرية ؛
- قياس محاسبة الموارد البشرية ؛
- أمثلة عن تجارب بعض المؤسسات الأجنبية والجزائرية.

المبحث الأول : ماهية محاسبة الموارد البشرية

نظرا لما يكتسي المورد البشري من أهمية بالغة في المؤسسة الاقتصادية فهو يساهم في زيادة وخلق الإيرادات، فنجاح المؤسسات وتحقيق أهدافها دليل كبير على تقييمها واهتمامها بالمورد البشري. حيث سننظر في هذا المبحث إلى نشأة وتطور محاسبة الموارد البشرية وكذا مفهومها وأهميتها وأهدافها، وكذلك الفروض التي تقوم عليها.

المطلب الأول: نشأة ومفهوم المحاسبة عن الموارد البشرية

أولاً: نشأة وتطور محاسبة الموارد البشرية

يعتبر موضوع المحاسبة عن الموارد البشرية من المواضيع ذات أهمية في مجال البحث المحاسبي والمالي، حيث أجتهد الباحثين على إيجاد أدوات عديدة لقياس المورد البشري بطريقة محاسبية داخل المؤسسة لمحاولة الوصول إلى تقييم قريب من القيمة الحقيقية رغم الصعوبات التي يواجهها القياس، وقد مرت محاسبة الموارد البشرية بمراحل عديدة ساهمت في تطويرها، ولقد تم تقسيمها إلى ستة (06) مراحل¹:

• المرحلة الأولى:

تمتد من بداية الستينيات حتى 1966، وتتميز بأنها فترة وضع المفاهيم الأساسية للمحاسبة عن الموارد البشرية باستخدام النظريات والمبادئ المتعلقة بهذا الموضوع في العلوم الاجتماعية، ولعل المصادر البحثية الرئيسية لذلك كانت فكرة رأس المال البشري في النظرية الاقتصادية، وكذلك بحوث سيكولوجية التنظيم التي تهتم بفاعلية القيادة والأهمية النسبية للموارد البشرية في مكونات شهرة المحل والمحاسبة التقليدية.

• المرحلة الثانية:

تمتد هذه المرحلة من 1966 إلى غاية 1971 ظهرت في هذه المرحلة الدراسات التي اهتمت بوضع نماذج قياس تكلفة وقيمة الموارد البشرية، وأهمها الدراسات التي قام بها الباحثين الاقتصاديين منهم ROGER HERMONSO و ERIC FLAMHOLTIZ RENESIS LIKERT. حيث تميزت هذه المرحلة بأنها فترة إيجاد وتقييم نماذج قياس تكلفة وقيمة الموارد البشرية وفترة إيجاد مجالات حالية ومستقبلية لاستخدامات المحاسبة عن الموارد البشرية في بعض المؤسسات.

¹ فضل كمال سالم ، مدى أهمية القياس و الإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية و أثره على اتخاذ القرارات المالية، مذكرة ماجستير في المحاسبة و التمويل، الجامعة الإسلامية فلسطين (غزة)، 2008، ص 29.28.27

• المرحلة الثالثة:

وتمتد من 1971 إلى غاية 1976، حيث نشرت خلالها العديد من الدراسات الأكاديمية في أمريكا وأستراليا واليابان، وقد تم تطبيق العديد من البحوث عن أثر المعلومات التي تقدمها المحاسبة عن الموارد البشرية في اتخاذ القرارات الإدارية ، وكذلك قرارات المستثمرين من حملة الأسهم، وخلال هذه المرحلة كونت جمعية المحاسبين الأمريكيين لجنيتين للمحاسبة عن الموارد البشرية، وتم نشر تقريرهما تحت عنوان تطور المحاسبة عن الموارد البشرية ، واستمرت خلال هذه الفترة البحوث الهادفة إلى تطوير المفاهيم والنماذج المستخدمة في قياس الموارد البشرية والمحاسبة عنها من ناحية التكلفة أو من ناحية القيمة .

• المرحلة الرابعة :

وتمتد من 1976 حتى 1980 حيث شهدت تراجعاً في الاهتمام بهذا النوع من المحاسبة من جانب الأكاديميين أو من جانب التطبيقين، ويرجع سبب ذلك أن الجزء الأكبر من البحوث والدراسات والأقل صعوبة قد تم في المراحل السابقة، وأن البحوث والدراسات الأكثر صعوبة تتطلب عدد كبير من الشركات التي تقبل أن تقوم عليها التجارب والدراسات، وكذا نتيجة للعدد القليل من الأكاديميين نتج عنه عدد ضئيل من الدراسات .

• المرحلة الخامسة :

وهي مرحلة التطوير الحالية وتمتد من 1981 وحتى مشارف القرن الواحد والعشرين، فقد شهدت اهتمام كبير بالجانب النظري والتطبيقي لمحاسبة الموارد البشرية، وهذا راجع إلى اهتمام الولايات المتحدة الأمريكية بعملية الإنتاج والإنتاجية واعتمادها على المورد البشري وحاجتها إلى قياس هذا المورد وقيمه وقد عرفت هذه المرحلة تطبيق لمحاسبة الموارد البشرية من طريف شركات عملاقة خلافاً للمراحل السابقة.

• المرحلة السادسة:

وتمتد هذه المرحلة من سنة 2001 حتى سنة 2008 لكن تعتبر حتى يومنا هذا لان مقومات التكنولوجيا بقيت على نفس الوتيرة والشكل تقريبا، ففي هذه الفترة أصبحت الموارد البشرية عصب العمل التكنولوجي داخل المؤسسات الحديثة والمتطورة، حيث أصبحت إبداعات الأفراد ومهاراتهم أهم العوامل لتحقيق الأهداف، وفي هذه المرحلة أصبح لموضوع الموارد البشرية مكانة كبيرة في الأبحاث الاقتصادية والفكر المحاسبي الحديث ، وهذا راجع إلى التطور التكنولوجي الذي خلقه الفرد داخل المنظومة الاقتصادية العالمية، واعتباره أداة هامة في تحديد مسار الأداء الاقتصادي للمؤسسات.

ثانياً: مفهوم محاسبة الموارد البشرية

لقد تعددت مفاهيم محاسبة الموارد البشرية نظراً لتعدد المدارس الفكرية ونظرة كل طرف لتقييمه وقياسه للمورد البشري ، حيث أن هناك العديد من التعاريف أهمها:

ويعد ليكرت: أول من بحث من السلوكيين في محاسبة الموارد البشرية فقد نظر للموارد البشرية على أنها عملية التقدير الدقيق للقيمة الحالية والمستقبلية للأصول البشرية وقد عرفها تعريفاً عاماً على أنها تشمل الموارد البشرية على ذلك النوع من أصول المشروع الممثل في ولاء جمهور المستهلكين وحملة الأسهم وكذلك على ولاء الموردين.¹ كما عرفت محاسبة الموارد البشرية على أنها كل العمليات الحسابية الملموسة وغير ملموسة التي تقوم بها المؤسسة من أجل تقييم رأس مالها البشري والفكري وذلك بالاعتماد على كل الأنظمة المتواجدة في المؤسسات من نظام المعلومات الإداري ونظام المعلومات المحاسبي.² ولقد عرفها فلام هولز على إنها عبارة عن عملية التعرف على الموارد البشرية وقياسها وتوصيل المعلومات المتعلقة بها إلى المختصين بإصدار القرارات كما تتضمن تحديد التكاليف التي تتحملها المشروعات مقابل جمع واختبار وتوظيف وتأجير وتدريب الأصول البشرية وقياس قيمتها للمشروع.³ كما عرفت جمعية المحاسبة الأمريكية سنة 1973 محاسبة الرأس المال البشري من قبل لجنة محاسبة المورد البشري أنه تحديد رأس المال البشري وتمييزه وقياسه بغرض توفير معلومات للمستفيدين تكون مرجعاً منها للإثبات والتقييم ويصب الغرض من استعمال المحاسبة في تحسين نوعية الكشوف المالية ، ودمج متغير رأس المال البشري.⁴ وتعرف على أنها عبارة عن عملية قياس وإعداد التقارير عن الديناميكيات البشرية في المؤسسة وهي عملية تقييم حالة الموارد البشرية في المؤسسة وقياس التغير فيها كما أنها عملية توفير معلومات عن الأفراد والجماعات للمؤسسة

¹ وسام رمضان الشنطي ، دور محاسبة الموارد البشرية في كفاءة أداء المالي ، قدمت هذه الرسالة لاستكمال متطلبات الحصول على شهادة الماجستير في المحاسبة ، جامعة الأزهر، فلسطين غزة ، 2016/2015، ص 20.

² حمد فهد ديسان ، تطبيق نظام محاسبة الموارد البشرية في الشركات المساهمة العامة لدولة الكويت ، جامعة الشرق الأوسط ، ديسمبر 2010.ص:

³ محمد زهير الدويد . عمر محمد البتيتي ، اثر قياس المحاسبي للموارد البشرية على مستوى إفصاح في القوائم المالية للشركات الصناعية المدرجة في سوق عمان المالي، ورقة بحثية ، الأردن ، أيار 2014، ص15

⁴ قورين حاج قويدر ، التأصيل و القياس المحاسبي للرأس المال البشري في منظمة الأعمال الحديثة ، مجلة أبحاث اقتصادية و إدارية جامعة محمد خيضر ، الجزائر، بسكرة ، العدد الخامس جوان 2014 ، ص123

لمتخذي القرارات سواء داخل المؤسسة أو خارجها.¹ كما عرفها Matzy & Usry على أنها عملية تطوير تقييمات مالية للأفراد والجماعات في المنظمات والمجتمع، ومراقبة هذه التقييمات عبر الزمن. يظهر من التعاريف السابقة بأن الفكرة الأساسية لمحاسبة الموارد البشرية تدور حول فكرة القيمة الاقتصادية للموارد البشرية المنظمة والتي يجب متابعتها وقياسها، كما أن الاتفاق على الموارد البشرية يمثل استثمار طويل الأجل يحتاج إلى رسملة وإطفاء حسب العمر الإنتاجي للموارد البشرية.

المطلب الثاني: أهمية و أهداف محاسبة الموارد البشرية

أولاً : أهمية محاسبة الموارد البشرية

- إن محاسبة الموارد البشرية لها أهمية بالغة داخل المؤسسة وهذا راجع إلى الدور الذي يلعبه العنصر البشري في مردودية وإنتاجية المؤسسة ، ويمكن تلخيص أهمية الموارد البشرية في النقاط الآتية:²
- 1- الحاجة إلى تحديد القيمة الحقيقية للمؤسسات، بسبب الفجوة بين موارد المؤسسة الحقيقية والموارد التي يتم الإفصاح عنها في التقارير المالية
 - 2- الحاجة إلى تقليل حالة عدم الرضا وعدم الاكتفاء بالتقارير المالية الحالية و نتيجة لانخفاض قدرتها على التنبؤ في ظل الظروف الاقتصادية الحالية.
 - 3- حاجة الإدارة إلى توفر أساس سليم لتقويم كفاءة أداء العاملين من جهة ، وعملية الرقابة من جهة أخرى مما يؤدي إلى تطوير إدارة الموارد البشرية وزيادة فعاليتها بما يحقق الأهداف الإستراتيجية للمنشآت.
 - 4- تقليل حجم الانتقادات الموجهة إلى المحاسبة.

ثانياً : أهداف محاسبة الموارد البشرية

- إن محاسبة الموارد البشرية تهدف إلى تحقيق مجموعة من الأهداف ومن أهمها:³
- تقديم المعلومات اللازمة والضرورية عن العاملين للمؤسسة من خلال الإحاطة بكل المعلومات حول العمال منذ تاريخ بداية عملهم في المؤسسة، مثل تاريخ التعيين، الرتبة، قيمة الأجر أو راتب

¹ نوال بن عمارة . صديقي مسعود ، محاسبة الموارد البشرية ، الملتقى الدولي حول التنمية البشرية و فرص الاندماج في اقتصاد المعرفة و الكفاءات البشرية ، جامعة قاصدي مرباح،الجزائر، ورقلة ، 09-10 مارس 2004، ص 133

² عائشة محمد الشهري، المحاسبة هن الموارد البشرية دراسة ميدانية . في المملكة العربية السعودية، قدمت هذه الرسالة لاستكمال الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة. العربية السعودية، 2013 ، ص 19-20

³ قورين حاج قويدر ، مرجع سابق ، ص128

كل عامل و مؤهلات كل عامل حالته العائلية الوضعية الاجتماعية... إلخ وفي الدول الأوروبية نجد حتى الملف عن الحالة النفسية للعامل.

- تساعد الإدارة في اختيار الأفراد الملائمين الذين تحتاجهم المؤسسة، أي أنها تساعد على جلب و اختبار الكفاءات الضرورية التي تحقق أهدافها ذات التكلفة المعقولة والمردودية العالية باستعمال مختلف طرق الفحص والانتقاء.. إلخ.

- تسمح محاسبة الموارد البشرية للإدارة بقياس وتحديد أهداف المؤسسة ذات التكلفة المعقولة أوالمردودية العالية، باستعمال مختلف طرق الفحص والانتقاء.. إلخ .

- تهدف إلى تسيير تكاليف تدريب العمال ورسكلتهم .

- تحفيزهم من خلال توفير ظروف العمل الملائمة والدورات التدريبية .. إلخ .

- تسعى إلى توفير نظام معلوماتي محاسبي حول الموارد البشرية قادر على جمع البيانات اللازمة وتشغيلها وتحليلها واستخلاص النتائج في شكل معلومات ضرورية وأساسية بحيث توفر للإدارة في الوقت المناسب وبالكيفية المناسبة والكمية المطلوبة اتخاذ القرارات الملائمة في الوقت الملائم واستغلال كل الفرص الممكنة أمام المؤسسة للاستفادة من العنصر البشري.

- قياس مردودية رأس المال البشري في المؤسسة.

- وضع معلومات المتوصل إليها كأساس للتقديرات المستقبلية .

- مقارنة وضعية الموارد البشرية التي تملكها المؤسسة خلال فترة معينة مع فترات سابقة، أو مع موارد بشرية لمؤسسات أخرى من نفس القطاع .

- رفع كفاءة المورد البشري داخل المؤسسة والاستفادة القصوى منه.

- إدارة رأس المال الفكري وكل ما يرتبط به من حيث كيفية رفع كفاءة إدارته.

كما حددت جمعية المحاسبة الأمريكية من منظورها ثلاثة أهداف رئيسة لمحاسبة الموارد البشرية:¹

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 أثر محاسبة الموارد البشرية على التنظيم الإنساني للمؤسسة، من حيث اتجاهات العاملين وسلوكهم وأدائهم.

¹ محمد الشريف الشنطي ، محاسبة الموارد البشرية ، مجلة المختار للعلوم الاقتصادية . جامعة عمر المختار ليبيا ،المجلد الثاني ، العدد

المطلب الثالث: فروض ومبررات محاسبة الموارد البشرية

أولاً: فروض محاسبة الموارد البشرية : إن اعتبار المورد البشري أصلاً من أصول المنظمة ؟ وكيف يمكن التعامل معه محاسبياً؟ وللإجابة على هذا السؤال يتم التعرض إلى الافتراضات الأساسية التي يقوم عليها مفهوم الموارد البشرية

الفرض الأول

إن الأفراد العاملين لدى المؤسسة يعتبرون ذو قيمة كمورد بشري ، حيث أن الأفراد قادرون على إعطاء خدمات للمؤسسة سواء حالياً أو مستقبلياً وهذه الخدمات لها قيمة اقتصادية للمؤسسة . وهنا يمكن أن نقول أن الأفراد يعتبرون موارد للمنشأة بسبب خدماتهم الحالية والمستقبلية.¹

الفرض الثاني .

تتأثر قيمة الموارد البشرية بالنمط القيادي للإدارة، حيث تتوقف إنتاجية العاملين على القدرات والمهارات من ناحية، والرغبات والميول من ناحية أخرى كما تتطور معارف الموارد البشرية في المؤسسات التي تركز إدارتها على التدريب وتطوير العاملين وكذا الحوافز المادية والمعنوية التي تقدمها لإشباع الحاجات المختلفة كما تساهم الإدارة في توجيه العنصر البشري واستخدام طاقاته بالطريقة الصحيحة، أما إذا فشلت الإدارة في استخدامه انخفضت قيمته وعلية فإن الإدارة الناجحة عليها أن تجذب الكفاءات الجديدة أكثر من غيرها²

الفرض الثالث

تعد المعلومات الخاصة بمحاسبة الموارد البشرية إما على أساس التكلفة أو القيمة ضرورة داخل المؤسسة، فهي مفيدة في عمليات التخطيط لاختيار وتوظيف وتنمية الموارد البشرية، كما أن المعلومات التي تتضمنها محاسبة الموارد البشرية لها أهمية كبيرة في عمليات الرقابة والتقييم في الأجلين القصير والطويل سواء لإدارة المؤسسة أو للمتعاملين الخارجيين.³

¹ وليد ناجي الحياي ، المشاكل المحاسبية و نماذج مقترحة ، الأكاديمية العربية الدانمرك .ص293.

² قورين حاج قويدر ، مرجع سابق ، ص 125

³ نوال بن عمارة ، صديقي مسعود ، مرجع سابق ،ص133

الفرض الرابع

إن توظيف الموارد البشرية يعتبر تكلفة اقتصادية تتحملها المؤسسة مقابل خدمات ومنافع تحصل عليها مستقبلا ، لذا يمكن ترجمة التكاليف والخدمات في صورة نقدية وإظهارها في القوائم المالية.¹

الفرض الخامس

إن المفهوم الكلاسيكي 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 اقتصادية².

ثانيا مبررات محاسبة الموارد البشرية: لم تأتي المحاسبة عن الموارد البشرية بصورة عشوائية بل هناك

مجموعة من الأسباب والمبررات التي دفعت المؤسسة الاقتصادية إلى تطبيقها وتتمثل فيما يلي:³

- تساعد في تقييم العديد من الأصول غير الملموسة التي لم يكن من الممكن قياسها سابقا
- تساهم في تطوير الإفصاح المحاسبي وتبويب الإنفاق بشكل أفضل
- تساهم في تنمية الإبداع لدى كافة العاملين وتعزيز كفاءة فعالية أداء المؤسسات
- إن تقييم رأس المال البشري يؤدي إلى زيادة القيمة السوقية للمؤسسة
- تقييم رأس المال البشري يساعد في تقديم صورة عادلة عن عناصر ثروة المؤسسة

المبحث الثاني : قياس محاسبة الموارد البشرية

لقد تناول الباحثون عدة طرق لتقييم الموارد البشرية، إذ أن القياس المحاسبي للموارد البشرية تختلف في طبيعتها من حيث صعوبة القياس الدقيق عن باقي الأصول الأخرى المتعارف عليها، والتي جرى تقييمها طبقا للمبادئ المحاسبية ، وقد أوردنا في هذا المبحث الحاجة إلى تقييم المورد البشري و أهم طرق قياس محاسبة الموارد البشرية التي تم تقسيمها إلى منهجين هما منهج التكلفة ومنهج القيمة. بالإضافة إلى المشاكل التي تنجم عن عملية القياس المحاسبي للموارد البشرية

¹ كمال احمد الدوري ، إسماعيل يحي التكريتي . دراسة مقدمة لتنظيم نظام محاسبة الموارد البشرية في المنظمة ، الأردن،جامعة عمان الأهلية ،ص 20

² قورين حاج قويدر ،مرجع سابق ،ص126.

³ علي محمد نجيل المعموري، تحديات الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية دراسة انتقادية لدعم توجهات الإدارة في ظل عصر العولمة، المؤتمر العلمي الدولي عولمة الإدارة في عصر العولمة، جامعة الجنان، طرابلس، لبنان، 15-17 ديسمبر 2012،ص22

المطلب الأول: الحاجة إلى تقييم المورد البشري

نشأت الحاجة لقيام وتقييم الموارد البشرية نظراً لاحتياج المؤسسات لوجود مدخل علمي ويتم الاعتماد عليه في قياس المعلومات المالية للمؤسسة على رأس المال البشري ، حيث تستخدم تلك المعلومات كأداة لإدارة الموارد البشرية والأنشطة المرتبطة بها، فضلاً عن ترسيخ القيمة الصحيحة لنتائج الأعمال والقيمة الحقيقية للمؤسسة. ولقد اهتم Skyrme بدراسة الأسباب التي من أجلها نشأت حاجة المؤسسة لقياس رأس مالها البشري، حيث توصل إلى الأسباب التالي:¹

إن عملية القياس تعطي صورة شاملة لمسببات محركات الأداء يعد أكثر صدقاً أن تعكس قائمة المركز المالي الثروة الحقيقية للمؤسسة الطلب المتنامي للإدارة الفعالة لرأس المال البشري ، وكل الأصول غير الملموسة وتعد زيادة الاهتمام بالتقارير البيئية والاجتماعية خير دليل على ذلك.

المطلب الثاني : نماذج قياس محاسبة الموارد البشرية

إن ما يمكن قياسه هو ما يمكن إدارته " هي المقولة التي تؤكد أهمية إيجاد مدخل للقياس والتقييم حتى يمكن إدارة الموارد البشرية وتميئتها

إن عملية القياس تدعم هدف المنشأة الخاص بتعزيز قيمة أسهمها .

وتتم محاولة قياس هذا العنصر الهام لخدمة أغراض كل من الإدارة وإعداد التقارير للمستثمرين، فبالنسبة للإدارة يحتاج المديرون معرفة أي الأنشطة والاستثمارات يتم تشجيعها وإتمامها لتحسين الاتجاه التنظيمي ودعم القدرة التنافسية للمؤسسة ككل، أما على مستوى إعداد التقارير يحتاج المستثمرين لدرجة أكبر من الإفصاح لتقليل عدم تماثل المعلومات والمتعلقة بالأصول البشرية ورأس المال البشري بين المديرين والأطراف الخارجية وبالتالي تتوفر لديهم إمكانية أفضل لفهم مسببات نتائج أعمال المشروع ، ويتفق ذلك مع ما أكده مجلس تطوير الصناعة والتجارة الدنمركي ، حيث ذكر في دراسة له تم إصدارها عام 1998 إن قياس رأس المال البشري يعد هو الوسيلة التي تعكس نتيجة الاستثمار المؤسسة لأصولها البشرية، فضلاً على ذلك فإن قياس هذا العنصر يوضح للإطراف المستفيدة معدل نمو هذه الأصول واتجاه المؤسسة نحو تنفيذ سياساتها خاصة في الأجل الطويل

وتحقيق لأهداف الإطراف المستفيدة ، فإن نماذج قياس وتقييم الأصول البشرية يجب أن تمد بنظرة مفيدة من خلال اختبار قابليتها للاستخدام، حيث يجب إن تتوفر الميزات الآتية:

- إمكانية الاعتماد على معطياتها عن طريق توافر معايير ثابتة ومتسق للرقابة عليها سواء عبر الزمن أو لإغراض المقارنة المرجعية بين المؤسسات والتركيز على توجهاتها وسياساتها المستقبلية

¹ فضل كمال سالم، مرجع سابق، ص 99

- يجب أن يكون هناك ارتباطا واضحا بين نظم القياس والأهداف الإستراتيجية للمؤسسة وذلك حتى تستطيع كافة المستويات الإدارية إدراك ردود أفعال القرارات المختلفة ومعرفة متى وأين تنشأ الحاجة لأي تغيير في المؤسسة

أولا منهج التكلفة: ويطبق بموجبها ثلاث طرق هي:

1- طريقة التكلفة التاريخية:

تتمثل هذه الطريقة في رسملة التكاليف المرتبطة بالاستقطاب والاختيار والاستخدام والتعيين وتدريب الفرد وتطويره، ومن ثم إطفاء هذه التكاليف على مدى العمر المتوقع للاستخدام، وإذا تم تصفية الأصل خلال الفترة المذكورة يكون نتيجة الوفاة أو انتهاء الخدمة أو الاستقالة، الاعتراف بالخسارة الناجمة عن ذلك وإذا تبين أن الأصل عمرا أطول أو أقصر مما قدر يتم إجراء التعديلات اللازمة في أقساط الإطفاء إن هذا المنهج يعتمد أساسا على الأساليب المطبقة في الأصول الثابتة غير الملموسة.¹

وتتكون التكلفة التاريخية من عنصرين أساسيين هما تكلفة الحصول على العنصر البشري وتكلفة التعليم.

تواجه هذه الطريقة انتقادات عديدة تتمثل فيما يلي :

- تقدير عمر الأصل لا يستند إلى أدلة يمكن التحقق منها.
- رغم أن هذا الأسلوب يأخذ التكلفة التاريخية إلا أنه يهمل التكاليف اللاحقة المتمثلة في ثمن شراء إجمالي الخدمات والمنافع مستقبلا.

2- طريقة التكلفة الاستبدالية:

تتفق هذه الطريقة مع سابقتها في النفقات التي يجب رسملتها لتحديد قيمة الأصول البشرية²، لكن تختلف عنها في طريقة احتساب هذه القيمة التي تتم بالأسعار الجارية مقارنة بالأسعار التاريخية كما أنها تقوم باحتساب تكلفة الأصول طويلة الأجل على أساس المتوقع إنفاقه في المستقبل، وتساعد في عملية تخطيط المورد البشري بإيجاد تقديرات لنفقات الحصول على عمل لمختلف الوظائف، وقد ظهرت على يد

¹ ديماريفيق محمد ماصة، مدى توفر مقومات محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الحكومية العاملة في قطاع غزة، قدمت هذه الرسالة لاستكمال الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة و التمويل، الجامعة الإسلامية، فلسطين، غزة، 2015، ص.31.

² إسماعيل حجازي . أسماء زكري، محاسبة الموارد البشرية الاطار النظري و طرق القياس، المتقى الوطني الخامس حول تسيير الموارد البشرية، جامعة محمد خيضر، الجزائر، بسكرة، 23-24 فيفري 2016، ص 9

الباحث سنة 1971 أين طور نموذج لقياس التكلفة الاستبدالية للعناصر البشرية العاملة في شركة التامين عام 1969.

ولتبسيط هذه الطريقة نستدل بمثال نفترض من خلاله أن مؤسسة الأشغال أرادت استبدال مهندس بمهندس آخر له نفس الخبرات مع العلم أن : القيمة الدفترية للمهندس المراد استبداله تقدر ب 80.000دج والقيمة السوقية للمهندس البديل تبلغ 160.000دج إضافة إلى أن المؤسسة تدفع 60.000دج في سبيل الحصول على المهندس وتتحصل على التكلفة الاستبدالية للمهندس بجمع تكلفة المهندس الدفترية مع مصاريف الحصول على المهندس أي إجراء العملية 80.000 دج + 60.000 دج فنتحصل على 140.000 دج استبدالية تكون في هذه الحالة المؤسسة قد استفادت من الاستبدال بمبرر أن القيمة السوقية تفوق مصاريف الحصول على المهندس.

3 طريقة التكلفة الفرصية:

أو كما يطلق عليها البعض بالمزايدة التنافسية التي تتضمن تقييم المورد البشري من خلال عملية مناقصة اقترحها كل من hekimeian et jones داخل المؤسسة ، حيث يقوم مدراء مراكز الاستثمار في ظل هذه الطريقة بعرض أسعارهم للمستخدمين الذين يمتازون بالندرة أما باقي المستخدمين الآخرين الذين لا يتميزون بالندرة فإن هذه الطريقة لا تعتبرهم ضمن قاعدة الأصول البشرية وتعاني هذه الطريقة من المحددات التالية:¹

- إن التمييز بين العاملين حالة ضارة بالنسبة للمؤسسة.
- أنها تستثني من منظورها المستخدمين الذين لا تعرض الأقسام أو مراكز الاستثمار المختلفة أسعار لهم.
- اختلاف التخصصات التي يمكن أن تحتاج إليها الإدارات المختلفة وبالتالي فإن التخصص الذي لا تحتاج إليه الإدارة معينة تكون قيمته صفر بالنسبة لها.
- تفاوت قدرات وإمكانيات الأقسام في المنافسة من أجل الحصول على عاملين جدد.

¹ إسماعيل حجازي . أسماء زكري . مرجع سابق .ص 10

ثانياً منهج القيمة:

يعد Likert أول من دعا إلى تبني هذا المنهج عام 1971 كبديل لمنهج التكلفة من خلال معرفة وتوقع ما تجنيه المؤسسة من استغلال هذه الموارد البشرية ومن ثم تحديد القيمة الاقتصادية المتأتبة منها ونوجز الطرق التي تعتمد على منهج القيمة في محاسبة المورد البشري فيما يلي :

1- طريقة الشهرة غير المشتراة (المستترة):

تقوم هذه الطريقة على أساس اتخاذ الأرباح التي تزيد عن المتوسط العادي للأرباح السائدة (الأرباح غير العادية) أساساً للتقييم، وذلك عن طريق رسملة هذه الأرباح الزائدة واعتبارها ممثلة للموارد البشرية في المؤسسة، وهذه الطريقة تتجاهل الكفاءة التي تستغل بها الأصول الأخرى ، بالإضافة إلى أن قيمة الموارد البشرية لا ترتبط بمسألة تحقيق أو عدم تحقيق أرباح حيث توجد قيمة لهذه الموارد في المؤسسة سواء حققت أرباح أو لم تتحقق.¹

2 طريقة العوائد المستقبلية:

وباستخدام هذه الطريقة يتم تقييم الأصول على أساس التوصل إلى القيمة الحالية للمرتبات والأجور التي يتقاضاها العنصر البشري في المستقبل حتى نهاية عمرها الإنتاجي بالمؤسسة، وهذا لتتمكن من حساب القيمة الإجمالية البشرية من واقع متوسط رواتب لمجموعة متماثلة من العاملين، إلا أنها تأخذ بعين الاعتبار عنصراً واحداً من عناصر التكاليف للوصول إلى قيمة الموارد البشرية وإهمال عوامل أخرى كسن العامل وكفاءته وسنوات عمله.²

3 طريقة المرتبات والأجور المستقبلية المخصومة المعدلة:

تقوم هذه الطريقة على استخدام المرتبات والأجور كمدخل لقياس القيمة على أساس الأفراد، وتعتمد القيمة الحالية للمرتبات والأجور المستقبلية مثلما هو الحال في طريقة العوائد المستقبلية إلا أنه يعدل النتيجة بمعامل كفاءة لقياس الفاعلية نسبية لرأس المال البشري، وهو معدل العائد على الاستثمار للمؤسسة نسبة إلى كل المؤسسات في القطاع لفترة معينة.³

¹ محمد زهير الدويك ، عمر محمد النبتيتي ، مرجع سابق، ص27

² فريد عمر ، ياسين بويكر ، أثر الإفصاح المحاسبي و تكلفة الموارد البشرية على التقارير المالية الداخلية و الخارجية ، الملتقى الوطني الخامس حول تسيير الموارد البشرية ، جامعة محمد خيضر، الجزائر، بسكرة. 23-24 فيفري 2016. ص9

³ مهاوات العبيدي . جرموني اسماء ، دوافع القياس المحاسبي لتكلفة الموارد البشرية بالمؤسسات الجزائرية . دراسة حالة مؤسسة الاسمنت سطيف . مداخلة مقدمة في الملتقى الوطني الخامس حول تسيير الموارد البشرية ، كلية العلوم الاقتصادية ، جامعة محمد خيضر، الجزائر، بسكرة ، 23-24 فيفري

4 نموذج الأبعاد الخمسة:

يقوم هذا النموذج على أساس تقدير قيمة مدخلات القوى العاملة اللازمة لتحسين كفاءة العامل ، ويتم تقدير الأبعاد من خلال التقييم الشخصي للعاملين وفقا لما يعرف بالوضع الجسماني للعامل كما يلي:¹

الوضع الجسماني القياسي = علامة الوضع الجسماني الموزنة/ الوزن الجسماني

الوضع الجسماني = الوضع الجسماني القياسي * المدفوعات السنوية

وتحدد علامات الوضع الجسماني كنقطة تعادل بين ترك العمل والدخول للعمل ثم توزن تلك العلامات اعتمادا على أوضاع العامل لتحديد الوضع الجسماني وثباته ويحدد الوضع الجسماني بصرب الرواتب السنوية في علامات الوضع الجسماني للفرد بوضع القياس لمجموعة من الأفراد.

المطلب الثالث: مشاكل القياس المحاسبي للموارد البشرية

تختلف الأساليب الممكنة لتقييم الموارد البشرية فيما بينها من حيث درجة الموضوعية التي تحققها ومدى اتفاقها مع الفكر المحاسبي وتتفاوت الأساليب في اعتمادها على نظريات التكلفة المختلفة سواء التكلفة التاريخية أو التكلفة الاقتصادية أو الاستبدالية وهي في مجملها تهدف الى ما يلي:²

- تسجيل الموارد البشرية بالقيم المقدرة مستقبلا.
- تسجيل الموارد البشرية بالتكلفة اللازمة لتهيئة الأصل للإنتاج وتطويره وخلق روح التعاون والأمان الاجتماعي للعناصر البشرية.
- تسجيل الموارد البشرية بالقيمة الاستبدالية.

إن مشكلة القياس التي يواجهها المحاسب في مجال الموارد البشرية ذات وجهين:

الوجه الأول

يتمثل بالمشاكل المتصلة بقياس تكلفة الاستثمارات في هذه الموارد ومن ثم بكيفية تخصيصها واستفادتها على مدار الفترات المالية المتتالية

الوجه الثاني

ويتمثل الوجه الثاني بتقويم هذه الموارد بالمفهوم الاقتصادي للقيمة، وإذا كان الوجه الأول على صلة بأغراض التقارير المالية الخارجية ، فإن الوجه الثاني على صلة بأغراض التقارير المالية الداخلية

¹ علي عبد الله شاهين، النظرية المحاسبية إطار فكري تحليلي وتطبيقي ، طبعة 2011 ، ص 274-275

² فضل كمال سالم، مرجع سابق، ص 98

المبحث الثالث : تجارب دولية لمحاسبة الموارد البشرية

هناك العديد من المؤسسات التي تعتمد على محاسبة الموارد البشرية وقياس المورد البشري عن طريق التكلفة أو القيمة ويظهر هذا عن طريق الإفصاح في القوائم المالية لدى بعض المؤسسات التي تعترف بدور المورد البشري وتطبق عليه محاسبة خاصة به وفق مبادئ المحاسبة الدولية، وهناك بعض المؤسسات لا تظهر محاسبة الموارد البشري في قوائمها المالية وهذا راجع إلى ضعفها ونقص كفاءة عاملها حيث سنستعرض في هذا المبحث حالة شركتين واحدة عالمية وهي شركة أمريكية و تعتبر من أول المؤسسات التي اهتمت بالمورد البشري وطبقت عليه سياسة محاسبية وأصبح ما يعرف بمحاسبة الموارد البشرية، ومؤسسة وطنية لها مكانة في الاقتصاد الوطني وهي مؤسسة الإسمنت (سطيف) سنحاول تقديم كل مؤسسة ومنظورها وسياستها لتقييم المورد البشري .

المطلب الأول : حالة شركة R . G. BARI الولايات المتحدة الأمريكية

تعتبر **R.G.BARI** هي شركة عامة مدرجة في البورصة الأمريكية ، تنتج مجموعة متنوعة من السلع الخفيفة، في عام 1971 كان عدد الموظفين بالشركة حوالي 1700 موظف .وبلغت المبيعات للسنة المالية 34 مليون دولار وبلغت أصول الشركة 18 مليون دولار، وتعتبر شركة تصنيع وتكثيف العمالة. تدرك إدارة الشركة جيدا أن الموارد البشرية يمكن أن تشكل الفروق التنافسية في صناعتها.

وعند تشخيص محاسبة الموارد البشرية في المؤسسة

لقد تم الاعتراف بالدور الذي تقوم الموارد البشرية في صناعتها بشكل جيد من قبل شركة .حيث تبنت فلسفة إدارية تستند إلى فرضية أن الأفراد هم أحد الموارد التنظيمية القيمة ووفقا Jarden Zaxe رئيس الشركة الذي يقول بأن "مهمة المدير هي تخطيط وتنظيم ومراقبة استخدام الأنواع الثلاثة من الأصول ، أي الأصول البشرية وأصول ولاء العملاء والأصول المادية وتوظيفها بطريقة تحقق أرباحًا من خلال إنشاء الأصول."

مخطط نظام محاسبة الموارد البشرية في شركة باري

- تم تصنيف التكاليف الإجمالية الخاصة بالموارد البشرية وفقا لمخطط نظام محاسبة الموارد البشرية الذي استحدثت في المؤسسة إلى سبعة أنواع هي :
- (1) تكاليف توظيف النفقات
 - (2) تكاليف الاقتناء
 - (3) تكاليف التدريب والتعرف الرسمية
 - (4) تكاليف التدريب غير الرسمية
 - (5) تكاليف التعريف غير الرسمية
 - (6) تكاليف تجربة بناء الاستثمار
 - (7) تكاليف التطوير

* نتج عن تطبيق شركة سنة 1969 لنظام محاسبة الموارد البشرية على أساس التكلفة التاريخية من إحداث التغييرات التالية في القوائم المالية للشركة كما يلي ¹:

— كانت نتائج تحليل الباحثة بعد تطبيق المؤسسة لنظام محاسبة الموارد البشرية على أساس التكلفة

ما يلي :

1- على مستوى الميزانية

ارتفعت قيمة أصول المؤسسة بعد دمج قيمة الاستثمارات الصافية المتراكمة في الموارد البشرية ضمن الأصول بعنوان (الاستثمارات الصافية في الموارد البشرية) بقيمة 986094 دولار الذي يمثل الفرق بين (الاستثمارات في الموارد البشرية والإهلاكات المجمعة).

في جانب الخصوم , زادت حقوق المساهمين بإضافة حساب التغير الصافي في الاستثمارات في الموارد البشرية بقيمة مساهمين بإضافة حساب التغير الصافي في الاستثمارات في الموارد البشرية بقيمة 493047 دولار إلى الأرباح المالية الغير موزعة وهو يعبر عن رسملة مصاريف الموارد البشرية بقيمة الفائض في النتيجة الصافية للدورة بعد الأخذ بعين الاعتبار الاستثمارات الصافية في الموارد البشرية كما زادت الديون على المدى الطويل بإضافة الضرائب المؤجلة على الدخل المتعلقة بالموارد البشرية بقيمة 493047 دولار لأن كل المصاريف المتعلقة بالمستخدمين هي مصاريف معترف بها كنفقات قابلة

¹ نور الدين مزياي ، أحمد بوالذهب ، اثر القياس و الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية على القوائم المالية للمؤسسات . دراسة حالة

R.G.BARI عرض تجربة أمريكية . الملتقى الوطني الخامس حول تسيير الموارد البشرية ، جامعة محمد خيضر، الجزائر، بسكرة. 23-24

للخصم لأغراض ضريبية، مع التنبيه إلى أن كل الحسابين السابقين في جانب الخصوم يكون لهما نفس القيمة باعتبار أن معدل الضريبة الفيدرالي هو 50%

جدول (1): يوضح ميزانية شركة R.G.BARI سنة 1969

بإدماج الموارد البشرية	بدون موارد بشرية	
		الأصول
10003628	10003628	إجمالي الأصول على المدى القصير
1770717	1770717	المبالغ الصافية للتثبيتات
1188704	1188704	فائض سعر الشراء للفروع على القيمة الصافية للأصول المكتسبة
986094	/	المبلغ الصافي الاستثمارات في الموارد البشرية
106783	106783	عناصر أخرى للأصول
14055926	13069832	مجموع الأصول
		الخصوم
5715708	5715708	إجمالي الخصوم على مدي القصير
1935500	1935500	إجمالي الخصوم الديون على المدى الطويل
62380	62380	نواتج مؤجلة
493047	/	الضرائب المؤجلة علي الدخل متعلقة بمحاسبة الموارد البشرية
8206635	77133588	إجمالي الخصوم عدا حقوق الملكية
		حقوق الملكية المساهمين
879116	879116	راس المال الأسهم
1736253	1736253	فائض المساهمات
2740875	2740875	الإرباح غير الموزعة المالية
493047	/	التغير الصافي في الاستثمارات في الموارد البشرية
5849291	5356244	إجمالي حقوق الملكية
14055926	13069832	الخصوم بما فيها حقوق الملكية

المصدر: نور الدين مزياني ، أحمد بوالدهب، أثر القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية على القوائم المالية للمؤسسة R.G .BARI. عرض تجربة شركة، مداخلة، الملتقى الوطني الخامس حول تسيير الموارد البشرية، جامعة بسكرة، 23-24 فيفري 2015، ص16 .

من خلال الجدول (1) نلاحظ إن اعتماد المؤسسة على تقييم المورد البشري على أساس التكلفة في المفهوم الإنجلوسكسوني كان له الأثر الايجابي على أصولها حيث ارتفعت قيمة الأصول بمبلغ الصافي للاستثمارات المتنازل عنها، كما أن كان له أثرا سلبيا وهو ارتفاع الضرائب المؤجلة على الدخل بقيمة 493047 دولار .

2- على مستوى جدول النتائج

تم تحقيق فائض في الربح الصافي بعد الضرائب جد مهم بقيمة 86784 دولار بعد الاعتراف بجزء من المصاريف كاستثمارات في الموارد البشرية وإطفاء قسط إهلاك تلك الاستثمارات المستحق لسنة 1969 حيث قدرت الاستثمارات الصافية في الموارد البشرية للدورة بعد إنقاص الإهلاكات بقيمة 173569 دولار وفقا لمبدأ إستقلالية الدورات.

جدول (2): يوضح جدول النتائج لشركة R.G.BARI سنة 1969

العناصر	الموارد المالية فقط	الموارد المالية دون الموارد البشرية
المبيعات الصافية	25310588	25310588
تكلفة المبيعات	16275876	16275876
الهامش الإجمالي	9034712	9034712
مصاريف المبيعات و المصاريف الإدارية	6737313	6737313
تكلفة الاستغلال	2297399	2297399
مصاريف أخرى	953177	953177
النتيجة قبل الضريبة	1344222	1344222
مصاريف الموارد البشرية المطبقة في الفترات القادمة	/	173569
النتيجة المعدلة قبل الضريبة	1344222	1517791
الضرائب على الدخل	644000	730785
النتيجة بعد الضريبة	700222	787006

المصدر: نور الدين مزياني ، أحمد بوالدهب، أثر القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية على القوائم المالية للمؤسسة R.G .BARI. عرض تجربة شركة، مداخلة، الملتقى الوطني الخامس حول تسيير الموارد البشرية، جامعة بسكرة، 23-24 فيفري 2015، ص16 .

من خلال الجدول (2) نستنتج ان اعتماد المؤسسة على تقييم المورد البشري بطريقة التكلفة على جدول النتائج الأثر الواضح حيث ارتفعت النتيجة السنوية الصافية وهذا راجع إلى تحويل جود من مصاريف المستخدمين التي

كانت تقييم وتسجل محاسبيا في إطار التكاليف يتم إنقاصها مباشر من الإيرادات حيث تم تحويلها إلى استثمارات وهذا راجع إلى الاعتراف بالموارد البشري كأصل واستثمار.

رغم أن نموذج المحاسبي الذي اعتمده شركة باري لقياس الموارد البشرية على أساس التكاليف التاريخية لاقى الكثير من الانتقادات في البيئة المحاسبية وخارجها خصوصا ما تعلق بعدم واقعية رأس المال البشري بمرور عدة سنوات ، إلا أن هذا النموذج حمل الكثير من المزايا التي تعود بالفائدة على مستخدمي المعلومات التي يوفرها نظام محاسبة الموارد البشرية .

يمكن التذكير بأهمها :

- يمكن أن يساهم نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية في تحسين التخطيط واتخاذ القرارات المتعلقة بهذه الموارد
- إن معالجة جزء هام من مصاريف الموارد البشرية كاستثمارات كما الحال بالنسبة لمصاريف التكوين يمكن أن يكون له أثر إيجابي على توقعات الأطراف ذات المصلحة في المؤسسة
- يقدم النموذج المحاسبي على أساس التكلفة التاريخية معلومات مفيدة عن تسيير الموارد البشرية ، مثل الخسائر التي تكبدتها المؤسسة بسبب دوران العمال.

يسمح النموذج المحاسبي على أساس التكلفة التاريخية الذي طبق في الشركة بالتوصل إلى النتيجة الحقيقية بعد الاعتراف المحاسبي بالموارد البشرية كأصول في الميزانية ، واحتساب قسط الإهلاك المستحق ضمن جدول النتائج ، حيث تفوق هذه النتيجة عموما النتيجة المحققة وفق المحاسبة التقليدية، مما يعني أن النموذج يسمح بتحسين المؤشرات المالية المستخدمة في تقييم أداء المؤسسة بعد تعديل القوائم المالية التقليدية لتتضمن معلومات مالية عن العامل البشري.

المطلب الثاني: حالة مؤسسة الإسمنت سطيف

مؤسسة الإسمنت سطيف تعتبر من المؤسسات الرائدة في هذا المجال لما تملكه من خبرة، وهي شركة ذات أسهم ينحصر نشاطها في إنتاج وتسويق الإسمنت تقع ببلدية أولاد عدوان دائرة عين الكبيرة ولاية سطيف تحت مساحة 60 هكتار يبلغ رأسمالها الاجتماعي 2200 000 000 دج وطاقة إنتاجية 1 مليون طن مع عدد من العمال 405.

- ولقد مرت هذه الشركة بمحطات مختلفة خلال تاريخا نستعرض أهمها في الجدول الآتي:

الجدول (3): يوضح تاريخ شركة الإسمنت سطيف من 1974 إلى غاية 2013

السنة	الحدث
1974	امضاء الاتفاقية وبداية انشاء مصنع الاسمنت لعين الكبيرة
1978	بداية الانتاج في شهر نوفمبر
1998	انفصال المؤسسة عن باقي وحدات صناعة الاسمنت الوطنية وميلاد شركة الاسمنت بسطيف التي تقوم بإنتاج وتسويق مادة الاسمنت SCAEK
2000	قامت المؤسسة لأول مرة في تاريخها بتجاوز عتبة الإنتاج 1000000 طن من الإسمنت
2002	وتزويد المصنع بجسر مكشط 2000 نسخ OSO 9001 بذات المؤسسة بوضع معايير الجودة LHO450/41
2003	تموين المصنع بنظام تسخين للفرن
2004	تموين المصنع بنظام تصفية الغبار لمنطقة الطهي
2005	تركيب النظام
2006	تركيب مصفاة كيسية على مستوى الفرن من اجل التحكم في انبعاث الغبار ومعالجة الغازات المنبعثة وقد استخدمت هذه التكنولوجيا لأول مرة في الجزائر من طرف هذه المؤسسة
2007	تركيب مصفاة كيسية على مستوى ورشة تبريد الكلنكر
2008	وعلى المرتبة الثانية وطنيا في مجال 2004 نسخة ISO14001 حصول المؤسسة على شهادة حماية البيئة وقد تم تسليم الجائزة من طرف معالي وزير البيئة والتخطيط العمراني
2009	تركيب مصفاة كيسية على مستوى ورشة تبريد الكلنكر
2010	2008 نسخة ISO14001 حصول المؤسسة على شهادة
2011	ISO18000 حصول المؤسسة على شهادة
2012	انجاز مستودع بالياف حديدية
2013	انجاز خط انتاج جديد لمادة الاسمنت

المصدر: مهاوت العبيدي ، جرموني أسماء، واقع القياس المحاسبي لتكلفة الموارد البشرية بالمؤسسات الجزائرية دراسة حالة مؤسسة الاسمنت سطيف، الملتقى الوطني الخامس حول تسيير الموارد البشرية ، 23.24 فيفري 2016، جامعة محمد خيضر، الجزائر، بسكرة، ص12

من تحليل القوائم المالية تبين أن المؤسسة لا تقوم بالإفصاح عن تكاليف الموارد البشرية فتم اللجوء إلى قسم الموارد البشرية والمحاسبة التحليلية للوصول إلى تكلفة الموارد البشرية، وإتضح أن المؤسسة تقوم بقياس مواردها البشرية عن طريق التكلفة التاريخية كما يلي :

- تكاليف التدريب والتطوير يضم جميع التكاليف التي تتحملها المؤسسة نتيجة توظيف عاملين جدد ، أو تأهيل عاملين بصفة دورية ودائمة وتكون هذه العملية وفق احتياجاتها عن طريق تأهيل عمال من خلال الاتصال بشبكة المناصب داخل المؤسسة أو توظيف عمال جدد عن طريق عروض الوكالة الوطنية للتشغيل والإشهار في الجرائد، وهنا تكون تكلفة الاستقطاب :

2013 = 165 906 88 دج، 2014 = 290 240 00 دج، 2015 = 333 213 81 دج

- يتم قبول الموظفين الذين تتوفر فيهم المؤهلات للعمل ويتم تقديمهم للطبيب ما ينتج عنه تكاليف تقدر ب:
2013 = 30300 00 دج، 2014 = 57516 00 دج، 2015 = 61 000 00 دج
- وعند بداية العمل يتم تدريب المقبولين وفق مخطط للتدريب حسب المنصب وهنا تكون أجورا لموظفين الجدد وكذا المشرفين على عملية التدريب كما يلي:

جدول (4): يوضح أجور الموظفين الجدد وتكلفة تدريبهم خلال 2013-2014

الوحدة: دج

السنة	عدد الموظفين الجدد	أجور الموظفين الجدد	عدد المدربين	التكلفة الضائعة للمدربين
2013	34	13.560.752.78	12	38.264.628.31
2014	54	45.753.844.26	12	39.770.412.13
2015	96	34.714.388.26	12	29.966.360.43

المصدر: : مهاوات العبيدي ، جرموني أسماء، واقع القياس المحاسبي لتكلفة الموارد البشرية بالمؤسسات الجزائرية دراسة حالة مؤسسة الاسمنت سطيف، الملتقى الوطني الخامس حول تسيير الموارد البشرية ، 23.24 فيفري 2016، جامعة محمد خيضر، الجزائر، بسكرة، ص12

من خلال الجدول (4): نلاحظ وتيرة التوظيف في المؤسسة في ارتفاع لكن عدد المدربين بقي كما هو وهذا راجع إلى سياسة المؤسسة التي اعتمدت على عدد قليل من المدربين بالمقارنة بالارتفاع المتزايد في عدد الموظفين وهذا بهد تقليل المصاريف.

-أما فما يخص تكاليف التكوين والتطوير تكون وفق التقييم الدوري للعاملين لمعرفة النقائص وإعداد مخطط للتكوين لكل سنة ، وتتمثل هذه التكاليف في :

جدول رقم (5): يوضح تكاليف التكوين والتطوير خلال الفترة من 2013 حتى 2015

الوحدة: دج

السنة	2013	2014	2015
التكوين بالجزائر	19.267.208.00	16.843.887.22	12.883.364.56.
التكوين خارج الجزائر	730.606.70	589.414.80	2.777.802.80
تكلفة التكوين الإجمالية	19.997.814.70	17.433.302.02	14.661.167.36

المصدر: : مهاوات العبيدي ، جرموني أسماء، واقع القياس المحاسبي لتكلفة الموارد البشرية بالمؤسسات الجزائرية دراسة حالة مؤسسة الاسمنت سطيف، الملتقى الوطني الخامس حول تسيير الموارد البشرية ، 23.24 فيفري 2016، جامعة محمد خيضر، الجزائر، بسكرة، ص12

من خلال الجدول رقم (5): لا حضا أن مصاريف التكوين في الجزائر شهدت منحنى تنازلي وهذا راجع إلى سياسة المؤسسة التي اعتمدها حيث تكون قد اعتمدت على سياسة التقشف في تقليل المصاريف، لكن

حينما نرى أن مصاريف التكوين في الخارج في ارتفاع واضح وجلي وبمنحي تصاعدي نقول أن المؤسسة أصبحت تعتمد على التكوين في الخارج لتطوير موظفيها وهذا يدل على أن المؤسسة تعتمد على معدات إنتاج أجنبية تحتم عليها تكوين عاملها في الموطن الأصلي للآلة
-أما فما يخص جميع التكاليف الخاصة بالاستقطاب والتعيين والتدريب والتكوين فهي كالآتي :

جدول رقم (6): يوضح جميع تكاليف الموظفين خلال الفترة من 2013 حتى 2015

الوحدة:دج

السنة التكاليف	2013	2014	2015
تكاليف الاستقطاب	165.906.88	290.240.00	333.213.81
تكاليف التعيين	30.300.00	57.516.00	61.000.00
تكاليف التدريب	51.825.381.09	85.524.256.19	64.680.748.69
تكاليف التكوين	19.997.814.70	17.433.302.02	14.661.167.36
مجموع التكاليف	72.019.402.67	103.305.314.21	97.736.129.86

المصدر: : مهاوات العبيدي ، جرموني أسماء، واقع القياس المحاسبي لتكلفة الموارد البشرية بالمؤسسات الجزائرية دراسة حالة مؤسسة الإسمنت سطيف، الملتقى الوطني الخامس حول تسيير الموارد البشرية ، 23.24 فيفري 2016، جامعة محمد خيضر، الجزائر، بسكرة، ص15

من خلال الجدول (6): نلاحظ أن تكاليف الاستقطاب والتكوين كانت خلال السنوات الثلاثة في ارتفاع مستمر ، وهذا دليل على أن وثيرة التوظيف داخل المؤسسة كانت مستمرة وبأعداد متزايدة، أما مصاريف التدريب فقد انخفضت في السنة الأخيرة وهذا راجع ربما إلى عاملين قد تكون المؤسسة انتهجت سياسة تقشف أو أن العاملين الجدد ليسوا في حاجة إلى تكوين وهذا راجع ربما على مناصبهم التي لا تحتاج إلى تدريب ، أما مصاريف التكوين فكانت في منحى تنازلي خلال السنوات الثلاثة.

ملخص الفصل

لقد تطرقنا في هذا الفصل إلى ماهية محاسبة الموارد البشرية التي تعتبر ذات أهمية داخل المؤسسة الاقتصادية، حيث تعرضنا إلى مفهومها وكذا فروضها ونماذج قياسها التي تعتبر أهم عنصر ضمن محاسبة الموارد البشرية ، بالإضافة إلى أهمية محاسبة المورد البشري داخل المؤسسة وكذا الأهداف التي سطرت لأجل الوصول إليها من ممارسة محاسبة الموارد البشرية، كما لا حطنا من خلال كل هذا أن محاسبة الموارد البشرية لها دور كبير داخل المؤسسة فهي الأساس في قياس قيمة المورد البشري الذي يعتبر أهم عنصر داخل المؤسسة .

الفصل الثاني

جودة الإفصاح المحاسبي

تمهيد:

تعتبر عملية الإفصاح المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية ضرورية، حيث تعبر عن حوصلة لنتائج الأداء الحالي والمستقبلي في المؤسسة، كما نلاحظ أن الإفصاح المحاسبي قد يختلف من مؤسسة إلى أخرى داخل دولة معينة أو من دولة إلى أخرى، كما يتباين الإفصاح المحاسبي بين مؤسستان نظرا لاختلاف البيئة الثقافية والاجتماعية والسياسية لكل منهما، ضف إلى هذا أن الإفصاح المحاسبي داخل المؤسسات التابعة للدول المتقدمة يختلف عن ما هو عليه في الدول السائرة في طريق النمو وكذا المتخلفة، كما يتأثر مستوى جودة الإفصاح المحاسبي باختلاف البيئة التي تكون فيها المؤسسة..

إن توفر الإفصاح داخل المؤسسة وكذا جودته يرافقه توفر شرط أساسي من دونه يكون الإفصاح دون قيمة وفائدة وهو الشفافية، حيث كثر الاهتمام في السنوات الأخيرة عن موضوع الشفافية في عرض القوائم المالية لصالح مستخدميها. الذين يعتمدون في قراراتهم على ما تنشره المؤسسات في قوائمها المالية لذلك وجب عليها الإفصاح. وأي خلل في عملية الإفصاح يؤدي إلى قصور وتضليل في عملية الاستفادة من القوائم المالية التي هي تكون معبرة عن الصورة الحقيقية لوضع المؤسسة. إذ أن المعلومة المحاسبية تكون أقل جودة الأمر الذي ينعكس على اتخاذ القرار من جانب مستخدمي القوائم المالية .

المبحث الأول : ماهية الإفصاح المحاسبي

إن الإفصاح المحاسبي هو طريقة وأسلوب وتقنيات تقوم بها المؤسسة من أجل نشر قوائمها المالية من ميزانيات وجداول لكي يستفيد منها مستخدميها لذا وجب حين القيام بعملية الإفصاح ان تكون هناك شفافية وكذا جودة في المعلومة، حيث سنتطرق في هذا المبحث إلى مفهوم الإفصاح المحاسبي مقوماته ، أنواعه

المطلب الأول: مفهوم الإفصاح المحاسبي و مقوماته

أولاً : مفهوم الإفصاح المحاسبي :

هناك العديد من المفاهيم الخاصة بالإفصاح المحاسبي أهمها:

- (1) هو تقديم البيانات والمعلومات إلى المستخدمين بشكل ومضمون وملائم لمساعدتهم في اتخاذ القرارات لذلك فهو يشمل المستخدمين الداخليين والخارجيين في آن واحد.¹
- (2) كما عرف على أنه عملية إظهار وتقديم المعلومات المالية سواء كانت كمية أو وصفية في القوائم المالية والهوامش والملاحظات والجداول المكملة في الوقت المناسب، الأمر الذي يجعلها ملائمة وغير مضلة لمستخدمي القوائم المالية من الأطراف الخارجية التي ليس لديها سلطة الإطلاع على السجلات المحاسبية.²
- (3) يعرف على انه إظهار كل المعلومات التي قد تؤثر في موقف متخذ القرار المتعلق بالوحدة المحاسبية وهذا يعني أن تظهر المعلومات في القوائم والتقارير المحاسبية بلغة مفهومة للقارئ.³
- (4) كما يعرف أنه شمول جميع التقارير المالية على جميع المعلومات اللازمة والضرورية لإعطاء مستخدمي هذه التقارير صورة واضحة وصحيحة عن الوحدة المحاسبية هو تقديم المعلومات أخرى.¹

¹ ناجي بن يحي . دور جودة المعلومات المحاسبية في تحسين الإفصاح المحاسبي ، دراسة حالة مطاحن الكبرى للجنوب GAM SUD بسكرة ، مذكرة تدخل ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماجستير في علوم التسيير ، تخصص محاسبة ، جامعة محمد خيضر،الجزائر، بسكرة ،ص86

² ليلي الطويل ،عفرا زحلو، تأثير الشركات التدقيق الدولية الأربعة الكبار في مستوى الإفصاح المحاسبي.دراسة على الشركات الأردنية المدرجة في سوق عمان للأوراق المالية، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية ، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، سوريا،مجلد36 العدد2،2014،ص 258

³ معنز برهان جميل العكر ، اثر مستوى الإفصاح المحاسبي في البيانات المالية المنشورة على تداعيات الأزمة المالية في القطاع المصرفي الأردني ، قدمت هذه الرسالة لاستكمال متطلبات الحصول على شهادة الماجستير في المحاسبة ،جامعة الشرق الأوسط.2009- 2010 ، ص 5

ثانيا: المقومات الأساسية للإفصاح المحاسبي

يرتكز الإفصاح المحاسبي على مجموعة من المقومات تساهم في عملية نجاحه وجودته وهي : المقومات الرئيسية التالية:

1-المستخدم المستهدف للمعلومات المحاسبية:²

تحديد الفئات المستخدمة للمعلومات المحاسبية، لأن درجة أهمية المعلومة تختلف من شخص لآخر لذلك لا بد من تحديد المستخدم المستهدف ، وذلك لاختيار الخصائص الواجب توافرها في تلك المعلومات لتتوافق ما تملكه الجهة المستخدمة من إمكانيات وخبرات لتفسير المعلومة المقدمة، لذلك يعتبر تحديد الجهة المستهدفة للمعلومة المحاسبية ركنا أساسيا من أركان تحديد الإفصاح المناسب.

2- تحديد الأغراض التي تستخدم فيها المعلومات المحاسبية³

يجب ربط الغرض الذي تستخدم فيه المعلومات المحاسبية بعنصر أساسي هو ما يعرف بمعيار أو خاصية الملاءمة (Information Relevance)، وفي هذا الإطار تلتقي وجهة نظر أهم مجعنين مهنيين في الولاية المتحدة الأمريكية وهما : المعهد الأمريكي للمحاسبين القانوني(AICPA) والجمعية الأمريكية للمحاسبين (AAA) ، فقد عبرا عن وجهة نظرهما حيال ذلك أن الأهمية النسبية (Matérialité) تعتبر بمثابة المعيار النوعي الذي يحدد طبيعة أو نوع المعلومات المحاسبية واجبة الإفصاح

3-طبيعة ونوع المعلومات المحاسبية التي يجب الإفصاح عنها:⁴

من المعروف أن الهدف الرئيسي من الإفصاح هو إشباع حاجات مستخدمي القوائم والتقارير المالية من البيانات والمعلومات المحاسبية، وبالتالي فإن تصرفات هؤلاء المستخدمين ستتأثر بكمية ونوعية هذه البيانات والمعلومات التي تم الإفصاح عنها، وكذا عند تحديد كمية المعلومات المحاسبية التي يجب نشرها، كما تجدر الإشارة أن المعلومات تنقسم إلى قسمين معلومات كمية ونوعية:

¹. صديقي مسعود ، صديقي فؤاد. محددات الإفصاح المحاسبي في الحقل المحاسبي الجزائري وفق النظام المحاسبي المالي(SCF) ،مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية جامعة قاصدي مرياح ،الجزائر، ورقلة .، الجزائر 2-2016 ، ص76

² علاء عنقة ، الإفصاح المحاسبي عن المخاطر المصرفية و دورها في الرقابة عليها ، أطروحة دكتوراء في المحاسبة ، كلية الاقتصاد جامعة حلب،سوريا، 2010-2011 ص 06.

³ د. وليد ناجي الحياي ، نظرية المحاسبة ، رئيس الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، الجزء الثاني، ص 274.

⁴ ناجي بن يحي ،مرجع سابق، ص 90-91

■ معلومات كمية:

يمكن تحديد أربع مجالات أساسية يتم من خلالها الإفصاح عن المعلومات الكمية ممثلة في الميزانية قائمة الدخل، قائمة التغير في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية، حيث يتم تضمين هذه القوائم بأرقام تعبر عن مبالغ فعلية أو تقديرية نتيجة الأحداث المالية التي قامت بها المؤسسة ، حيث أن هذا الجانب من الإفصاح يلقى استجابة دائمة من قبل المستفيدين

■ المعلومات النوعية:

يتم الإفصاح عن هذا الجانب في التقارير المحاسبية بشكل وصفي، حيث من شأنه أن يزيد من فهم المستخدم وثقته بالأرقام (المبالغ النقدية) الظاهرة في القوائم المالية، إذ أن هذه المعلومات غالبا ما تكون مرتبطة بالمعلومات الكمية، ويتم الإفصاح عن المعلومات غير الكمية من خلال القوائم المالية الرئيسية أو من خلال قوائم مالية ملحقة أو الملاحظات الهامشية بالإضافة إلى تقرير الإدارة ويقول Henderson " تعتبر المعلومات غير الكمية ملائمة والإفصاح عنها مثمرا إذا كانت مفيدة في عملية اتخاذ القرارات".

4-أساليب وطرق الإفصاح عن المعلومات المحاسبية:

يفترض الباحثان (Iriji and Jeadicke) بأن البدائل المختلفة من الأساليب وطرق عرض المعلومات في القوائم المحاسبية تترك أثرا مختلفة على متخذي القرارات ممن يستخدمون تلك المعلومات ، ولذا يتطلب أيضا ترتيب وتنظيم المعلومات فيها بصورة منطقية تركز على الأمور الجوهرية بحيث يمكن للمستخدم المستهدف قراءتها ببسر وسهولة.

وفي هذا الإطار كشفت دراسة اختباريه أجريت سنة 1964 على التقارير السنوية للشركات المساهمة بقصد الوقوف على مدى قابليتها للقراءة والفهم من مستخدمي البيانات المالية، على أن القدرة على قراءة هذه التقارير وفهم منظومتها يتطلب قدرا كبيرا من المهارة والخبرة كما كشف عن النتيجة نفسها دراسة أخرى مماثلة كانت قد أجريت عام 1974 على ملاحظات الحسابات وقد ضرب أحد الباحثين وهو (Healy) مثال على ذلك بما قامت به إحدى الشركات الأمريكية المساهمة عندما تعمدت عدم التصريح بمعلومة مهمة تتمثل في إيضاح يبين بأنها كانت قد حققت الجانب الأكبر من أرباحها السنوية من عملية أجنبية وحيدة، وقد هدفت من ذلك إلى إخفاء حقيقة كون عملياتها المحلية غير مربحة.

5- توقيت الإفصاح عن المعلومات المحاسبية :

وجب على المؤسسة اختيار الوقت الملائم للإفصاح عن المعلومات المحاسبية لصالح مستخدمي القوائم المالية، حيث كلما كان التوقيت ملائم كانت الاستفادة من المعلومات المحاسبية أكثر فعالية وأصبحت المعلومة تتسم بالجودة.

المطلب الثاني: أهداف وأنواع الإفصاح المحاسبي:

أولاً: أهداف الإفصاح المحاسبي:

هي أهداف جزئية تقع ضمن مجال وظيفة المحاسبة في المجتمع، والتي تتمثل في توفير المعلومات حول اقتصاديات المؤسسات، للمساعدة في توجيه الموارد المحدودة إلى أفضل الاستخدامات. والقيام بدور حماية لأصول المشروعات والمساعدة في تقييم مهمة الإدارات داخل المؤسسة بالإضافة إلى كون مخرجاتها تخدم كبنك لبيانات يزود الهيئات الوطنية ببعض البيانات لترشيد السياسات الاقتصادية والاجتماعية وغيرها حيث يهدف الإفصاح المحاسبي إلى:¹

- إزالة التضليل في عرض المعلومات ومساعدة متخذي القرارات على صنع قرارات سليمة
- المساهمة في توفير أساس قانوني لسلامة العقود
- إشباع حاجة المستخدمين الداخليين والخارجيين
- توفير معلومات عن صافي الموارد المتاحة لدي الوحدة والالتزامات القائمة والتغيرات التي تطرأ على الأصول
- بيان المعلومات المفيدة للذين يقومون بتدبير الموارد المالية سواء في الحاضر أو المستقبل وذلك في مجال ترشيد قراراتهم المتعلقة بتخصيص الموارد بين الوحدات

2-أنواع الإفصاح المحاسبي

إن التطور في الفكر المحاسبي ظهر اتجاها متزايدا نحو التوسع في الإفصاح في مجالاته إلى درجة أن المحاسبين أخذوا يطمحون إلى تسجيل أحداث غير مالية لا يمكن التعبير عنها بأرقام في سجلاتهم ويحاولون باستمرار تذليل العقبات التي تحاول دون هذا الهدف، ولكن من يرى أنه من الصعب وضع مفهوم موحد للإفصاح المحاسبي يرضي جميع المستخدمين بل ومن المستحيل أن يتفق المحاسبون على إطار

¹ سيروان كريم عيسى، قيان سليمان حمه سعيد، دلير موسى أحمد، دور مستوى الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية على كفاءة سوق

الأوراق المالية من وجهة نظر مراقبي الحسابات في إقليم كردستان العراق، مقال، مجلة جامعة التنمية البشرية، العراق، المجلد 3، العدد 2، حزيران

محدد للإفصاح، لذلك لا بد من الأخذ بعين الاعتبار الهدف من إعداد البيانات المحاسبية والفئة المستفيدة منها.

لذلك يمكن الإشارة إلى أنواع الإفصاح تبعا لثلاثة معايير:

1- من حيث مقدار الإفصاح

✓ الإفصاح الكامل:

يشير إلى مدى شمولية التقارير المالية وأهمية تغطيتها لأي معلومات ذات أثر محسوس على القارئ ويأتي التركيز على ضرورة الإفصاح على الحقائق حتى نهاية الفترة المحاسبية بل يمتد إلى بعض الوقائع اللاحقة لتواريخ القوائم المالية التي تؤثر بشكل جوهري على مستخدمي تلك القوائم.¹

✓ الإفصاح العادل:

يهتم الإفصاح العادل بالرعاية المتوازنة لاحتياجات جميع الأطراف المالية، إذ يتوجب إخراج القوائم المالية والتقارير بالشكل الذي يضمن عدم ترجيح مصلحة فئة معينة على مصلحة الفئات الأخرى من خلال مراعاة مصالح جميع هذه الفئات بشكل متوازن²

✓ الإفصاح الملائم :

هو الإفصاح الذي يراعي حاجة مستخدمي البيانات وظروف المؤسسة وطبيعة نشاطها، إذ أنه ليس من المهم فقط الإفصاح عن المعلومات المالية بل الأهم أن تكون ذات قيمة ومنفعة بالنسبة لقرارات المستثمرين والدائنين وتتاسب مع نشاط المؤسسة وظروفها الداخلية.³

✓ الإفصاح التفاضلي:

أن التسمية نفسها تفصح عن المضمون حيث يتم التركيز في القوائم المالية بصورة ملخصة ومختصرة على التفاضل أو التفاوت بين البنود بعقد المقارنات لتوضيح التغيرات الجوهرية وتحديد الاتجاه العام لتلك

¹ لطيف زيود حسان ، دور الإفصاح المحاسبي في سوق الأوراق المالية في ترشيد قرار الاستمرار . مجلة جامعة تشرين للدراسات و البحوث العلمية سوريا. 2010 ، المجلد 29 ، العدد 1 ، ص8

² ماجد إسماعيل أبو حمادة ، اثر التطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي و جودة التقارير المالية ، دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية ، رسالة ماجستير في المحاسبة و التمويل ، جامعة غزة ،فلسطين، 2009، ص 49

³ بوتيقان حمزة ، الإفصاح المحاسبي حدوده و أثاره على جودة المعلومات المحاسبية ، دراسة ماجستير جامعة حاج لخضر، الجزائر، باتنة ، الجزائر 2000،ص45

التغيرات أو "التفاصيل" أي أن مؤيدي الإفصاح التفاضلي "يفترضون مستثمرا أقل دراية واستيعابا من المستثمر العادي الذي تقترضه مهنة المحاسبة. ولكن بصورة عامة فإن استخدام القوائم المالية الملخصة والمختصرة ما زال محل خلاف وهو إجراء غير مقبول.¹

2- من حيث إلزامية الإفصاح : وينقسم إلى نوعين

✓ الإفصاح الإلزامي : يتم بإصدار المعايير المحاسبية التي يجب أن تتبع عند إعداد القوائم المالية وتحدد المعلومات المحاسبية التي يجب أن تفصح عنها المنشأة للمستثمرين.²

✓ الإفصاح الاختياري :

يتم عن طريق الإفصاح الذاتي للمنشأة عن كافة المعلومات للمستثمرين ، بدون وجود مطلب قانوني³

3- من حيث مجال الإفصاح:

✓ الإفصاح الإعلامي:

يتمثل في الإفصاح عن المعلومات المناسبة لأعراض اتخاذ القرارات مثل الإفصاح التنبؤات المالية من خلال الفصل بين العناصر العادية وغير العادية في القوائم المالية، الإفصاح عن الإنفاق الرأسمالي الحالي والمخطط ومصادر تمويله، ويلاحظ أن هذا النوع من الإفصاح من شأنه الحد إلى المصادر الداخلية للحصول على المعلومات الإضافية بطرق غير رسمية.⁴

✓ الإفصاح التقليدي (الوقائي):

يقوم هذا النوع على ضرورة الإفصاح عن التقارير المالية بحيث تكون غير مضللة لمستخدمي القوائم المالية ، والهدف الأساسي لذلك حماية المجتمع المالي (المستثمر العادي) ذو القدرة على استخدام المعلومات لذا يجب أن تكون المعلومات على درجة عالية من الموضوعية.⁵

¹ لطيف زيود ، مرجع سابق ، نص 12

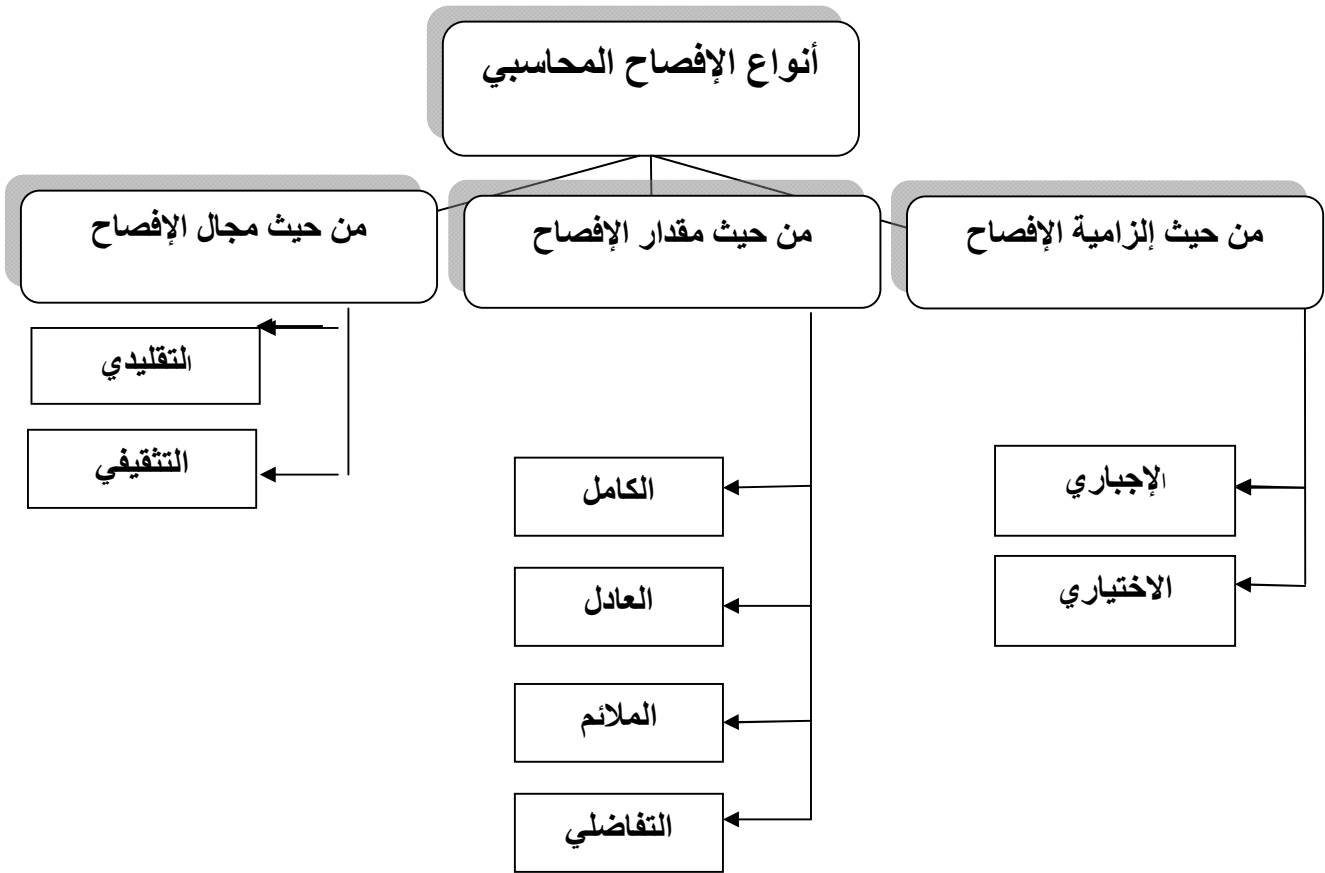
² . بن طاهر حسين ، أبو طلاعة محمد ، دراسة اثر حوكمة الشركات على الشفافية و الإفصاح و جودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي ،مداخلة ، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي و الإداري ، 6.7 مايو 2012 ،جامعة محمد خيضر،الجزائر،بسكرة ،ص09

³ بن الطاهر حسين ، أبو طلاعة محمد ، مرجع سابق ،ص09

⁴ ماجد إسماعيل أبو حمادة، مرجع سابق ،ص 49.

⁵ ماجد إسماعيل أبو حمادة ، مرجع سابق، ص49.

شكل (1): أنواع الإفصاح المحاسبي



المصدر: من إعداد الطالب بناء على أنواع الإفصاح

المطلب الثالث: ضوابط الإفصاح المحاسبي ومعوقاته

أولا ضوابط الإفصاح المحاسبي :

رغم أهمية الإفصاح المحاسبي داخل المؤسسة وأهميته بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية ودرجة التوسع التي يبلغها فلا بد من ضوابط وحدود تحكم هذا الإفصاح نوجزها فيما يلي :¹

1 التوازن بين التكلفة والعائد:

يتعلق القيد بوجود زيادة المنافع المتوقعة للمعلومات على التكاليف المتوقعة للحصول عليها ، أي أن تقليص وضغط مقدار المعلومات المفصح عنها لاعتبارات تتعلق بعبء المعلومات المراد الإفصاح عنها وان تكون العوائد المتوقعة على أساس المخاطرة من الإفصاح المحاسبي متطابقة مع وجهة نظر كل المستثمرين تطبيقا لمعيار المصلحة العامة للقيام بخيارات الإفصاح في شكله الميداني.

2 التوازن في الإفصاح :

يشير هذا المفهوم على التوازن بين التكلفة والاستخدام، لان عملية الإفصاح وما يرافقها من اعتبارات كالملاءمة مع ثقافة المستخدم والحفاظ على بعض أسرار المؤسسة وغيرها من اعتبارات تتطلب تكاليف إضافية في الأعداد والنشر أو صياغة المعلومة حتى تكون في مستوى فهم كل الفئات.

3-تحقيق الشفافية :

تحديد طبيعة المعلومات التي يجب أن تكون متاحة للآخرين من قبل إدارة المؤسسة مما يضمن رؤية واضحة عن الوضعية المالية لها.

4- الأهمية النسبية للمعلومة المحاسبية : تعتبر الأهمية الخاصة المبدئية التي يجب أن تتوفر في كل المعلومات المعروضة بالقوائم المالية ، فهي بمثابة المعيار الكمي الذي يحدد حجم أو كمية المعلومات المحاسبية التي يجب الإفصاح عنها بكيفية تحقق ما هو مطلوب منها، وترتبط الأهمية النسبية في مجال الإفصاح المحاسبي بعدة اعتبارات منها ما يلي :

- حجم العنصر النسبي قياسا بالعناصر المماثلة الأخرى وذلك من حيث حجم قيمته الاقتصادية ومدى تأثيره على قرار مستثمر المعلومات.

- طبيعة العنصر وإمكانية تغييره، مثل تحويل بعض المصروفات الرأسمالية إلى إيرادات أو العكس

¹ صافو فتيحة ، أبعاد القياس و الإفصاح و فق النظام المحاسبي المالي الجزائري في ضل التوجه نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية ، أطروحة لنيل دكتوراه في العلوم .جامعة حسيبة بن بوعلي،الجزائر، الشلف ، 2015-2016. ص.133-134.

- تأثير العنصر على سلوك مستثمر المعلومات من خلال الظروف المحيطة به من فترة إلى أخرى أي الاجتهاد الشخصي لمعدي القوائم المالية ومراجعتها ومدى التزامهم بالمقومات المهنية والعلمية وكذلك الظروف المحيطة بالحدث الاقتصادي على مستوى المؤسسة.

ثانيا معوقات الإفصاح المحاسبي¹:

برغم أهمية الإفصاح داخل المؤسسة وما ينتج عنه من فائدة على مستخدمي القوائم المالية، وماله من محددات وشروط للقيام به ، كما لا نخفي أن هناك مجموعة من المعوقات التي تواجه الإفصاح داخل المؤسسة وعد ظهوره بطريقة صحيحة، وهذا راجع إلى تعدد السياسات المحاسبية للمؤسسات ، كما نذكر أن هذه المعوقات لا تنقص من قيمة الإفصاح داخل المؤسسة ومن أهمها :

إصرار المؤسسات على أن جميع المعلومات التي لا يتم الإفصاح عنها في القوائم المالية هي سرية

داخل المؤسسة وبالتالي تكون عملية الإفصاح ناقصة

✓ وجود عدة جهات داخل الشركة لها صلاحيات عديدة يؤدي إلى عدم تحديد بصورة واضحة عن الجهة

المسئولة عن عملية الإفصاح

✓ تحديد مستوى الإفصاح يأتي بناء على انعكاسات البيئة وليس للجهات الرقابية .

✓ العمل على توفير معلومات لمستخدمي القوائم المالية قد يؤدي إلى تكسير المؤسسة

✓ إن الإفصاح عن المزيد من المعلومات يعد أمرا مكلفا للشركة مما يجعلها ترفض عملية التوسع في الإفصاح

المبحث الثاني: جودة الإفصاح المحاسبي

تعتبر عملية الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية مهمة بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية، لذا وجب حين القيام بعملية الإفصاح أن تكون هنا إتقان وجودة لكي تصبح القوائم المالية المنشورة والتي هي في الواقع ناتجة عن عملية الإفصاح أن تكون بطريقة سهلة وبمبسطة ومفهومة وكذلك ملمة بجميع ما يحتاجه الجمهور، حيث سنتطرق في هذا المبحث إلى جودة الإفصاح عن المعلومات المحاسبية وكذا طبيعة ونوع المعلومات التي يجب الإفصاح عنها.

¹ فلاح حمود شرار المطيري، الأهمية النسبية للإفصاح المحاسبي في اتخاذ قرارات الاقتراض دراسة تطبيقية على البنوك التجارية

الكويتية، جامعة الشرق الأوسط، ديسمبر 2010، ص17

المطلب الأول : ماهية جودة الإفصاح عن المعلومات المحاسبية¹

تشير الجودة (QUALITY LITERATURE) إلى أهمية التركيز على مفهوم مرونة الاستخدام (FITNESS FOR USE) ويؤكد هذا المفهوم على أهمية اخذ وجهة نظر مستخدم المعلومات في معنى جودتها باعتبار أن المستخدم النهائي هو الفيصل في الحكم على مدى جودتها وملائمتها وعرفت جودة البيانات (DATA QUALITY) بأنها البيانات الملائمة التي تناسب حاجة المستخدم النهائي .

فالبيانات عالية الجودة هي التي تتناسب وحاجة مستخدميها ويتم إعدادها للوصول إلى معلومات موثوقة في ضوء مجموعة المعايير المرجعية، وان مصطلح جودة البيانات يشير إلى مرونة وذكاء استخدامها . وعليه يمكن الاتفاق على مفهوم محدد لجودة المعلومات المحاسبية وتنمية الوعي نحو إدراك ضرورة توافر معلومات محاسبية ذات جودة مهنية .ومن الصعب جدا توفير مفهوم عام موحد للإفصاح عن جودة المعلومات المحاسبية يضمن توفير مستوى عالي من الإفصاح الذي يحقق لكل طرف من هذه الأطراف رغباته الكاملة في هذا المجال وعلى هذا الأساس لابد من وضع المشكلة ضمن إطار عام يضمن التوفيق بين وجهات نظرها وبشكل يوفر الاتفاق على حد أدنى من الإفصاح المرغوب فيه وبكيفية تحقق المصالح الرئيسية لتلك الأطراف وهناك مستويين من مستويات الإفصاح هما :

أ/المستوى المثالي للإفصاح (DISCLOSURE IDEAL LEVEL)

ب/ المستوى المتاح أو الممكن من الإفصاح (THE ATTAINABLE LEVEL OF DISCLOSURE)

أما من الناحية النظرية يمكن تحديد العوامل أو الاعتبارات التي تحدد المستوى المثالي للإفصاح و ما يجب فهمه هو أن هذا المستوى لا يمكن توفيره من ناحية واقعية في وقتنا الحاضر على الأقل، وذلك لعدة أسباب من أهمها :

عدم الإلمام الكامل بطبيعة النماذج المختلفة و المتعددة للقرارات التي تعتبر البيانات المحاسبية بمثابة المدخلات لها .

الإلمام بمدى حساسية هذه القرارات للبدائل المختلفة من المعلومات المحاسبية،.بالإضافة إلى التفاوت الكبير الحادث في استجابة متخذي تلك القرارات لأنماط المعلومات التي توفر لهم بموجب بدائل مختلفة .

إن الوظيفة الرئيسية لمهنة المحاسبة هي إنتاج المعلومات المالية وتقديمها إلى فئات مختلفة ممن يعتمدون عليها لاتخاذ قرارات اقتصادية هامة ولكي تكتسب هذه المعلومات درجة عالية من الثقة فانه يوجد اتفاق عام نحو

¹ عوض الله جعفر الحسين أبو بكر ، أهمية و جودة الإفصاح عن المعلومات المحاسبية .مجموعة شركات سودكال العالمية ، مجلة

العلوم و الثقافة . جامعة السودان للعلوم و التكنولوجيا ، مجلد 02 ،نوفمبر 2012،ص113

1/ ضرورة إتباع وتطبيق مبادئ وأسس محاسبية مقبولة .

2/ ضرورة خضوع التقارير المحاسبية والتي تحتوي على البيانات المالية المراجعة وفحصها من جانب فئة المحاسبين المتخصصين في المراجعة الذين يعبرون عن رأيهم في تلك التقارير المحاسبية.

المطلب الثاني : طبيعة ونوع المعلومات المحاسبية التي يجب الإفصاح عنها

يجب توفر طبيعة محددة و معينة في المعلومات التي يجب أن نقوم بالإفصاح عنها نستخلصها في الآتي¹:

بعد تحديد المستخدم المستهدف للمعلومات المحاسبية و الغرض التي تستخدم فيه تتمثل الخطوة التالية في تحديد طبيعة ونوع المعلومات التي يجب الإفصاح عنها وتتمثل المعلومات المحاسبية التي يتم الإفصاح عنها حاليا في البيانات المالية المحتواة في البيانات المالية التقليدية وهي بيان المركز المالي بيان الدخل بيان التدفقات النقدية و بيان التغيرات في حقوق الملكية هذا إضافة إلى معلومات أساسية أخرى تعد ضرورية لكن لتعذر الإفصاح عنها في صلب البيانات المالية تعرض في الملاحظات المرفقة في البيانات المالية التي تعد جزءا لا يتجزأ منها

وتعد القوائم المالية في واقع الأمر بموجب مجموعة من الافتراضات و الأعراف و المبادئ التي تدخل في نطاق المتعارف عليه بين المهنيين بالمبادئ أو الأصول المحاسبية، لذا يترتب على ذلك نشوء مجموعة من القيود و المحددات على كل نوع وكمية المعلومات التي تظهر في القوائم ومن هذه الافتراضات مثلا التقييد بمبدأ التكلفة التاريخية كأساس لإثبات و تقييم الأصول مما يجعل مصداقية المعلومات التي تعرضها القوائم المالية في فترات التضخم عرضة للشك و التساؤل ومن المفاهيم الأخرى التي تشكل قيودا على نطاق الإفصاح المحاسبي مفهوم الأهمية النسبية ومفهوم الحيطة واحذر

إزاء ما تقدم فان توفير الإفصاح المناسب في البيانات المالية يستوجب إعادة النظر في كثير من المفاهيم والأعراف المحاسبية التي تحكم إعداد هذه القوائم، و الخطوة الأولى في هذا السبيل تتمثل في إعادة ترتيب الأهمية النسبية للخواص أو المعايير المتعارف عليها للمعلومات المحاسبية وفق أولوية ترجح كفة خاصية الملائمة على ما عداها من الخواص الأخرى للمعلومات، وذلك على أساس أن خاصية الملائمة هي معيار الرئيسي للمعلومات التي يجب أن يتمحور حوله مفهوم الإفصاح المناسب مما يجعل من الضروري إجراء نوع من المقايضة بين خاصية الملائمة من جهة والخواص الأخرى للمعلومات من جهة أخرى التي تمثل

¹ ا.د. وليد ناجي الحياي، مرجع سابق، ص 376.

قيدا على ملامتها ، كالموضوعية و الأهمية النسبية ولقد تم ترجيح خاصية الملائمة على حساب الخواص الأخرى للمعلومات المحاسبية إلى توسيع نطاق الإفصاح المرغوب في القوائم المالية.

المطلب الثالث: طرق الإفصاح عن المعلومات المحاسبية:

إن الإفصاح المناسب يلزم المؤسسات عرض المعلومات في القوائم المالية بطرق يسهل فهمها، وتنظيم المعلومات بشكل يتم فيه التركيز على المعلومات الهامة، يمكن تلخيص هذه الطرق في عناصر أساسية يجب التقيد بها نوجزها في الآتي¹:

1- القوائم المالية:

يجب أن تظهر أكثر المعلومات المحاسبية أهمية وملائمة في طلب القوائم المالية وتشمل القوائم المالية الأساسية التالية : قائمة الدخل، قائمة المركز المالي، قائمة التغير في حقوق الملكية، قائمة التدفقات النقدية ويدرج في هذه القوائم البنود التي تتوفر فيها قابلية القياس بدرجة كافية من التأكد وكذلك الملائمة وقابلية الاعتماد ، ويعتبر هذا الأسلوب أقوى أشكال الإفصاح ، ويعد التبويب داخل القوائم المالية احد الأشكال الهامة للإفصاح.

2- المعلومات التي توضع بين الأقواس:

قد يكون من الضروري ربط بند في أحد القوائم المالية ببند آخر في نفس القائمة أو قائمة أخرى، أو إجراء شرح مختصر لقيود معين أو إحالة القارئ لشرح مطول عن قيد في الملاحظات ويتم ذلك باستخدام المعلومات التي توضع بين الأقواس.

3- الملاحظات الهامشية :

يعتبر استعمال الملاحظات الهامشية تطورا ملموسا في اتجاه الإفصاح الكافي لما توفره من معلومات تعجز عن توفيرها القوائم المالية، حتى أن Henderson أطلق على هذه الفترة بفترة الهوامش، تعتبر هذه الملاحظات جزءا مكملا للقوائم المالية ، وتشمل توضيحات للبنود المعروضة في القوائم المالية، كشرح للسياسات المحاسبية المتبعة في تقويم الأصول الثابتة واستهلاكها وطرق تقييم المخزون والعناصر المحتملة وعدد الأسهم المصدرة، وشرح للأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية .

¹ ناجي بن يحيى، مرجع سابق، ص 93.92.

4-القوائم والجداول الملحقة :

قد تظهر بعض بنود القوائم المالية بصورة مجملية في معظم الأحيان ، وبالتالي يكون من الضروري تفصيل هذه البنود ، ويمكن أن يتم ذلك من خلال القوائم والجداول المرفقة ، حيث تتضمن هذه القوائم جداول تحليلية لبعض إجماليات الأصول والخصوم، وقوائم تبين أثر تغير الأسعار وكذلك المعاملات مع الجهات الحكومية .

5-قوائم الإدارة :

تتضمن خطاب مجلس الإدارة إلى المساهمين وتوقعات الإدارة المستقبلية والأهداف التي تسعى لتحقيقها كما تتضمن معلومات عن الإنتاج ودرجة نمو المبيعات والإرباح والعوامل المؤثرة في نشاط الشركة في المستقبل.

6-تقرير مراجعي الحسابات:

إن تقرير المراجع الخارجي ليس وسيلة للإفصاح عن المعلومات الخاصة بالمؤسسة ولكنه يؤدي دوره كطريقة للإفصاح عن الأنواع التالية من المعلومات :

- الأثر المهم نسبيا لنتيجة استخدام طرق محاسبية مختلفة عن تلك الطرق المقبولة عموما.
- الأثر المهم نسبيا لنتيجة التحول من استخدام طريقة محاسبية مقبولة عموما إلى طريقة أخرى.
- اختلاف في الرأي بين المراجع والعميل بالنسبة لقبوله طريقة أو أكثر من الطرق المحاسبية المستخدمة في التقارير.

المبحث الثالث: الإفصاح المحاسبي في الجزائر

المطلب الأول:محددات الإفصاح المحاسبي في الجزائر.

نعتمد في تقديم المحددات والضوابط المنظمة للإفصاح المحاسبي في الجزائر على قراءة متمعنة وعميقة في أهم النصوص القانونية للفعل المحاسبي في الجزائر وفق الآتي¹:

أولاً- قراءة القانون رقم 07- 11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 الصادر في الجريدة الرسمية العدد 47 والمتضمن النظام المحاسبي.

¹ صديقي مسعود ، صديقي فؤاد، انعكاس النظام المحاسبي المالي S.C.F على سياسات الإفصاح في الجزائر، الملتقى الوطني حول واقع و أفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر .جامعة الوادي ، الجزائر ، 5-2013. ص.7.8.9

1-التعريف ومجال التطبيق للقانون :

تناول الجزء الأول هذا القانون تعريف المحاسبة المالية بأنها نظام لتنظيم المعلومات المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة وتصنيفها وتقييمها وتسجيلها وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية. كما أنا مجال تطبيق المحاسبة المالية كما نص عليها القانون، فقد ألزم المشروع بعض الكيانات بمسك محاسبة مالية وهي:

- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري
- التعاونيات

•الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المنتجون لسلع الخدمات التجارية و الغير تجارية إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبينة على عمليات متكررة .
كل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي.

2-الإطار التصوري والمبادئ المحاسبية والمعايير المحاسبية:

يعتبر الإطار التصوري اكبر دليل لإعداد المعايير المحاسبية وتأوليها و اختيار الطريقة المحاسبية الملائمة، كما أن النظام يتضمن عدة مبادئ متعارف عليها وهي (محاسبة التعهد استمرارية الاستغلال، قابلية الفهم، الدلالة، المصدقية، قابلية المقارنة، التكلفة التاريخية، أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني).

كما أنا النظام المحاسبي المالي (Scf) تبنى عدة معايير تضبط عمله هي كالاتي :

- قواعد تقييم وحساب الأصول والخصوم و الأعباء والمنتجات
- محتوى الكشوف المالية وكيفية عرضها.

3- تنظيم المحاسبة:

للمحاسبة عدة أحكام وضوابط وقوانين تنظم عملها حيث تتمثل أهم الأحكام التي تنظم المحاسبية في مايلي :

- يلزم المشرع الكيانات التي تدخل في نطاق هذا النظام، أن تستوفي المحاسبة التزامات الانتظام و المصدقية و الشفافية المتعلقة بالمعلومات التي تعالجها وتراقبها و تعرضها وتحصر على تبليغها.
- يجيب أن تمسك المحاسبة بالعملة الوطنية وان تحول قيم العمليات التي تجرى بالعملة الأجنبية للعملة الوطنية.

•يجب على كل الكيانات التي تدخل في إطار هذا النظام إن تجري عملية جرد من حيث الكم و القيمة مرة في السنة على الأقل.

- يتم التسجيل حسب القيد المزدوج ،ويجب أن تتوفر كل عملية على مرجع ووثيقة ثبوتية ، ويجب أن تحترم فيها الترتيب الزمني ويحتفظ بها لمدة (10) عشرة سنوات على الأقل.
- يمكن للكيان أن يستخدم الإعلام الآلي ، ولكن يجب أن تتوفر مقتضيات الحفظ و العرف و الأمن و المصادقية و استرجاع المعطيات.

4- الكشوف المالية :

- تعتبر الكشوف المالية أو كما تسمى عند البعض بالتقارير المالية من أهم معلومات الإفصاح المحاسبي داخل المؤسسة ، وتحكم هذه الكشوفات ضوابط وأحكام كالأتي :
- تعد الكشوف المالية مرة على الأقل في السنة وتشمل هذه الكشوف ما يلي : (الميزانية ،حسابات الناتج ،جدول تدفقات الخزينة ، جدول تغيرات الأموال الخاصة) .
- ملحق يبين القواعد و الطرق المحاسبية المستخدمة ويوفر معلومات مكملة عن الميزانية وحسابات الناتج.
- تعد هذه الكشوف وتضبط تحت مسؤولية المسيرين في اجل أقصاه (04) أربعة أشهر من تاريخ إقفال السنة المالية.
- يجب أن تعرض الكشوف المالية بالعملة الوطنية وان تكون معروضة بشكل يسمح بمقارنة السنة الحالية مع سابقتها .
- تعد الفترة التي تعبر عنها الكشوف المالية ب(12) شهرا وتكون في 31 ديسمبر ،غير انه يمكن استثناء ذلك أن كانت طبيعة النشاط لا تسمح .

5- الحسابات المدمجة والحسابات المدمجة:

- يعتبر هذا النوع من الحسابات خاص بنوع من المؤسسات التي تتوفر فيها الخصائص التالية:
- ألزم المشرع كل كيان مقره أو نشاطه الرئيسي في الإقليم الوطني ، ويشرف على عدة كيانات أن يعد كشوف مالية في كل سنة تكون مدمجة للمجموع المكون لكل هذه الكيانات .
- تعد الكيانات الموجودة على الإقليم الوطني ،التي تشكل مجموعة اقتصادية خاضعة لنفس سلطة القرار الموجودة داخل الإقليم الوطني أو خارجه دون أن تربط بينهما روابط قانونية مهيمنة ،أن تعد وتنتشر حسابات تدعى حسابات مركبة كأنها كيان واحد .

6- تغيير التقديرات و الطرق المحاسبية:

• النظام يعطي للكيان إمكانية إجراء تغيير التقديرات أو الطرق المحاسبية ،ويجب أن يكون ذلك من أجل هدف أساسي وهو تحسين نوعية الكشوف المالية ، ويسمح بالحصول على معلومات مالية أكثر موثوقية أو عرضها في إطار تنظيم جديد.

• تغيير الطرق المحاسبية يخص تغيير المبادئ و القواعد والاتفاقيات و الممارسات التي يطبقها الكيان لإعداد وعرض القوائم المالية.

ثانيا- قراءة لأهم ما جاء في مرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 ماي 2008 والذي يتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11

يشير هذا المرسوم إلى عدة أحكام تخص المحاسبة المالية نستخلصها في ما يلي:

• الإطار التصوري للمحاسبة المالية يعرف ما يلي : (المفاهيم التي تشكل أساس أعداد وعرض الكشوف المالية كالاتفاقيات و المبادئ و التقيد بخصوصيات النوعية للمعلومات المالية ،يعتبر مرجعا لوضع معايير جديدة ، يسهل تفسير المعايير المحاسبية ،يساعد على تطوير المعايير وتحضير الكشوفات المالية وتفسير المستعملين للمعلومات المتضمنة في الكشوف المالية المعدة وفق المعايير المحاسبية ، وكذا إبداء الرأي حول مدى مطابقة الكشوف المالية مع المعايير).

• أكد المرسوم على إلزامية احترام المبادئ المنصوص عليها صراحة في القانون 07-11 مثل : محاسبة آثار المعاملات على أساس محاسبة الالتزام ، وكذا إعداد الكشوف وفقا لاستمرارية النشاط ، و الحرص على إنتاج معلومات مالية تتوفر على خصائص نوعية مثل الملائمة و الدقة و قابلية المقارنة و الوضوح.

• ضرورة الفصل بين الكيان و مالكيه في الممارسات المحاسبية .

• يعتبر الدينار الجزائري هو وحدة القياس للمعاملات و الأحداث، وكذا ضرورة إن لا تدرج إلا المعاملات و الأحداث القابلة لتقويم نقدا فيمكن الإشارة إليها في الملحقات .

• يعتبر مبدأ الأهمية النسبية من أهم القيود التي تحدد المعلومات المالية الواجب إظهارها بالتفصيل حيث تعتبر المعلومة مهمة نسبية إذا كان حذفها أو إهمالها يؤثر على قرارات المستخدمين ، إما المعلومات الغير مهمة نسبيا فيتم عرضها في شكل مجامع على أساس خصائص متجانسة.

• يجب الفصل بين الدورات المحاسبية بحيث تتحمل كل دورة الأعباء الخاصة بها و تنسب إليها إيراداتها، أما الفرق بين الأعباء النتائج فيعبر عن نتيجة الدورة المعينة .

- من الضروري ربط أي حدث بالسنة المقلقة، إذا كان له صلة مباشرة و مرجحة مع الوضعية القائمة عند تاريخ الإقفال، أما في حالة عدم تأثيرها فلا تربط ، إلا انه يجب الإشارة في الملاحق .
- بالنسبة لمبدأ الحيطة يجب إدراجه في حالة الشكوك حوا المستقبل فيما يخص الديون أو النتائج .
- يجب إن تقيم الأصول بالتكلفة التاريخية ، باستثناء الأصول البيولوجية و الأدوات المالية فإنها تقيم بقيمتها الحقيقية ، .
- تعبر الأصول على الموارد التي يسيرها الكيان بهدف الحصول على منافع اقتصادية مستقبلية، وتقسّم هذه الأصول إلى أصول غير جارية وأصول جارية.
- الاندماج : يعتبر أي كيان يراقب كيان إذا كان : (يملك بشكل مباشر أو غير مباشر من طرف وسيط الفروع لأغلبية حقوق التصويت ، السلطة على أكثر من 50% من حقوق التصويت في إطار اتفاق مع شركاء آخرين ، سلطة تعيين أو إنهاء مهام أغلبية مسيري الكيان ، سلطة تحديد السياسات المالية ، سلطة جمع أغلبية حقوق التصويت في اجتماعات هيئات التسيير) .
- الكيانات الصغيرة ملزمة بإعداد كشوف مالية خاصة وهي : (وضعية نهاية السنة المالية ، حسابات نتائج السنة المالية ، جدول تغير الخزينة خلال السنة المالية).

المطلب الثاني : محددات الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية

- تستند محددات الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية إلى توجيهات الفكر والتطبيق المحاسبي¹ :
- اتساع الأفكار التي تتادي إلى عدم رسملة الموارد البشرية بين المحاسبين.
 - شروط التعاقد والتعيين التي غالبا ما تكون في غير صالح العاملين ولا تتضمن مزايا إضافية يمكن رسملتها تتناسب مع مؤهلاته والقيمة التي يمكن أن يضيفها قياسا بغيره من العاملين .
 - ارتباط غالبية الإنفاق على الموارد البشرية بمنافع تتحقق في نفس سنة الإنفاق مما يضيق نطاق رسملة الإنفاق الذي يدعم فكرة النظر للموارد البشرية على شكل أصول.
 - صعوبة فصل الإنفاق على الموارد البشرية إلى إنفاق إيرادي يحمل على كشف الدخل وإنفاق رأسمالي يظهر في الميزانية العمومية.
 - عدم قبول الدائرة الضريبية فكرة رسملة بعض مجالات الإنفاق على الموارد البشرية وإعادة تقويمها.
 - صعوبة تحديد الفترة المستقبلية التي تغطيها منافع الإنفاق الرأسمالي على الموارد البشرية.

¹ علي محمد ثجيل المعموري، مرجع سابق، ص22-23

- يغلب على الموارد البشرية احتمالات عدم الاستمرار فضلا عن رغبة المؤسسات بإبرام عقود سنوية لغالبية العاملين لديها وهذا ما يتطلب الإفصاح عن مصروف رأسمالي كونه إيرادي لعدم إمكانية توقع الفترة التي تغطيها المنافع التي تقدر بسنة واحدة.
- رغبة الإدارة بعدم الإفصاح عن مظاهر الإنفاق على الموارد البشرية.
- إن الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية قد يؤدي إلى استغلاله في حالات لإدارة الأرباح.
- يمكن أن يستغل الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية في تطبيقات المحاسبة الإبداعية ومن ثم تحريف
- البيانات المالية .
- صعوبة إيجاد تقديرات موضوعية لتقويم الموارد البشرية التي ترتبط بالإنفاق الفعلي عليها وهذا يؤدي إلى تحيز الموضوعية.
- ضعف الإجراءات والسياسات المحاسبية المعتمدة حاليا في الإفصاح عن الموارد البشرية وهو ما يؤثر في النظرة الصحيحة للتطبيق المحاسبي .
- ضعف الإجراءات والسياسات المحاسبية المعتمدة حاليا في الإفصاح عن الموارد البشرية وهو ما يؤثر في النظرة الصحيحة للتطبيق المحاسبي.
- ضعف المعالجة المحاسبية عن الموارد البشرية المعتمدة في معايير المحاسبة الدولية.
- عد وجود تطابق وتماتل في المقاييس والقواعد التي تستخدم للتعبير عن بعض ملامح الموارد البشرية التي لا يقابلها إنفاق فعلي أو التي يقابلها إنفاق بشكل مشترك مع أصول غير ملموسة أخرى. وهو ما يعرف بتحيز الإجراءات والقواعد المحاسبية.
- صعوبة تحديد الخواص الرياضية لفئات مختلفة من العاملين ذوي التأهيل والمهارات المختلفة ، وهو ما يؤثر في القياس الكمي.
- احتمال ظهور حالات تحيز القائم بالقياس عند المحاسبة عن الموارد البشرية.
- احتمال اعتماد أساليب قياس تحكيمية عند الإفصاح عن الموارد البشرية وهو ما قد يوجد كل من تحيز الملائمة والموثوقية.
- لا تستفيد كافة المستخدمين من مخرجات الإفصاح عن الموارد البشرية وهو ما يؤدي إلى تحيز الملائمة
- تحكم مبدأ التحفظ بالإفصاح المحاسبي بشكل عام والموارد البشرية بشكل خاص لحماية المحاسب من المساءلة

المطلب الثاني : العلاقة بين محاسبة الموارد البشرية وجودة الإفصاح المحاسبي

الإفصاح عن الموارد البشرية داخل المؤسسة هو عملية إجبارية لا اختيارية لان مستخدمي القوائم المالية في أمس الحاجة إلى معرفة قيمة المورد البشري داخل المؤسسة، فمثلا إذا كان إهمال الموارد البشرية في عملية الإفصاح فان مستخدمي القوائم المالية وخاصة الخارجيين الذين ليس لهم حق الاطلاع على السجلات المحاسبية ، لا يعرفون قيمة المورد البشري وكذا كل ما يخصه داخل المؤسسة وبالتالي يتم تكوين فكرة عن عناصر المؤسسة المبنية وفق قوائمها المالية دون اخذ فكرة ولو بسيطة عن المورد البشري الذي هو عصب النشاط داخل المؤسسة من هنا نتأكد ونجزم أن عملية الإفصاح عن الموارد البشرية داخل المؤسسة هي إجبارية ووجب أن تكون ذا شفافية وجودة في المعلومة والوضوح في القيم لكي يسهل فهمها.

هذه المعلومة التي يجب أن تكون واضحة ومبينة في القوائم المالية بمختلف أنواعها وفق ما تقتضيه المبادئ المحاسبية، وإذا كانت معلومات لا ينص القانون وجودها في القوائم المالية وجب في هذه الحالة على المؤسسة الإشارة إليها في الملاحق وكذا الجداول والهوامش، لأنها تعتبر مهمة وأساسية لمستخدمي القوائم المالية، إن المعلومة المحاسبية التي تخص الموارد البشرية والتي تكون نتيجة عملية الإفصاح مهما كان حجمها وقيمتها ودالاتها وكذا الجانب التي تشير إليه في المورد البشري تبقى معلومة ذات أهمية ويبقى مستخدمي القوائم والمستفيدين من الإفصاح هم فقط من يحددون قيمتها وأهميتها لديهم وليس الشركة التي تنشر قوائمها المالية وتفصح عنها، إن المعلومة المحاسبية التي تنتج عن عملية الإفصاح الخاص بالموارد البشرية تكون قد مرت بمراحل عديدة للوصول إلى ما عليه من شكل مفيد للمحيط الداخلي والخارجي للمؤسسة، وهذه المراحل تكون وفق أساليب وطرق تعتمد عليها المؤسسة في عملية الإفصاح

إن مستخدمي القوائم المالية وخاصة الخارجيين لهم علاقة مباشرة ببيانات الإفصاح التي تخص الموارد البشرية، فمثلا استخدام المؤسسة لطريقة معينة في تقييم المورد البشري له اثر كبير على نتيجة المؤسسة وعلى أصولها وبالتالي وجب على المهتمين بالقوائم المالية للإطلاع على سياسة المؤسسة في قياس الموارد البشرية، من هنا نستنتج إن العلاقة بين مستخدمي القوائم المالية ومحاسبة الموارد البشرية بكل ما تملكه من مؤشرات وقياسات وعناصر هي علاقة مبينة على الحاجة الملحة من طرف مستخدمي القوائم إلى محاسبة الموارد البشرية .

بما أن الإفصاح بمحاسبة الموارد البشرية إجباريا وان المعلومات التي تنتج عن هذا الإفصاح هي

معلومات هامة تخص الموارد البشرية ، وان الإفصاح هو في الأصل موجه لمستخدمي القوائم المالية ، نستنتج أن محاسبة الموارد البشرية لها اثر كبير على جودة الإفصاح المحاسبي.

ملخص الفصل

من خلال تطرقنا إلى هذا الفصل تبين لنا أن الإفصاح المحاسبي هو وسيلة فعالة لإيصال المعلومات لمستخدمي القوائم المالية للاستفادة منها ، بأسلوب يسهل فهمه يتمثل في إظهار المعلومات عن طريق إتباع أشكال الإفصاح وأساليبه ويجب أن تكون المعلومات التي تم الإفصاح عنها تتميز بصفات الملائمة والأهمية والنسبية والوضوح والمصادقية وهذا بهدف الوصول إلى جودة الإفصاح المحاسبي، لأنه يمكن أن يكون هناك إفصاح لكن يفتقد إلى ميزة الجودة ، كنا تطرقنا إلى معوقات الإفصاح المحاسبي وضوابطه وأشرنا ولو قليلا على محددات الإفصاح المحاسبي في الجزائر.

الفصل الثالث

ممارسة الموارد البشرية في

INFOSYS مؤسسة

تمهيد

تعتبر محاسبة الموارد البشرية ركيزة تقييم المورد البشري داخل المؤسسة الاقتصادية، كما أن الإفصاح عنها في القوائم المالية يعتبر ذا أهمية بالغة لصالح المؤسسة وكذا المستفيدين من عملية الإفصاح المحاسبي، وبعد الدراسة النظرية لموضوع محاسبة الموارد البشرية وأثرها على جودة الإفصاح المحاسبي وتطرقنا إلى غالبية العناصر من وجهة نظر أكاديمية، يجب علينا التأكد من أن محاسبة الموارد البشرية والإفصاح المحاسبي لهما تأثير المتغير الأول عن الثاني بدراسة تطبيقية، لذا قمنا بانجاز دراسة تطبيقية على مؤسسة تكنولوجية نموذجية infosys في محاسبة الموارد البشرية والإفصاح عنها ضمن قوائمها المالية ، وكان اختيارنا لمؤسسة تكنولوجية هو راجع إلى أن هذا النوع من المؤسسات هو أكثر تقييما للمورد البشري والإفصاح عنها.

حيث سنتطرق في هذا الفصل إلى:

التعريف بالمؤسسة وكذا مؤشراتها المالية

مؤشرات وتحاليل الموارد البشرية وقياسها داخل مؤسسة infosys

جودة الإفصاح المحاسبي داخل المؤسسة infosys

المبحث الأول : التعريف بالمؤسسة واهم خصائصها المالية والبشرية

المطلب الأول : التعريف بالمؤسسة الإقتصادية INFOSYS

هي مؤسسة هندية متعددة الجنسيات تقدم استشارات الأعمال وتكنولوجيا المعلومات وخدمات أخرى متعلقة بالتكنولوجيا مقرها في بنغالورو ، كارناتاكا ، الهند، تم تسجيلها باسم INFOSYS للاستشارات الخاصة المحدودة في 2 جويلية 1981، حيث تعتبر ثاني أكبر شركة تكنولوجيا معلومات هندية بحلول عام 2017، وتعتبر من بين 596 أكبر شركة في العالم من حيث الإيرادات، في 19 أبريل 2018 بلغت القيمة السوقية لها 37.32 مليار دولار كما أن التصنيف الائتماني للشركة هو A تصنيف من قبل (STAND.POORS).¹ ولقد تم إنشاؤها من قبل 7 مهندسين في بيون بالهند وذلك برأس مال أولي قدره 250 دولار. ولقد مرت المؤسسة بعدة محطات في السنوات العشر الأخيرة كما يلي:²

- **خلال الفترة من 2006-2010:** وصل عدد الموظفين خلال سنة 2006 إلى 50000 موظف، والإيرادات السنوية إلى 2 مليار دولار، وهذا راجع إلى سياستها وتوسع أسواقها. أما خلال سنة 2008 تجاوزت عائداتها السنوية 4 مليارات دولار، وكان صافي الأرباح 1 مليار دولار سنويا، في سنة 2009 تم اختيارها كعضو في Global Dow ، الذي يعتبر مؤشر 150 شركة من الشركات من جميع أنحاء العالم ، وتجاوز عدد موظفيها 100.000 موظف من جنسيات مختلفة وفي سنة 2010 تجاوزت قيمة إيراداتها 5 مليارات دولار.
- **خلال الفترة من 2010-2017:** تجاوزت إيرادات المؤسسة السنوية قيمة 6 مليار دولار، وزاد عدد موظفيها إلى أكثر من 125.000 موظف، في سنة 2010 استحوتت المؤسسة على شركة Lodestone Holding، وهي شركة استشارات إدارية رائدة مقرها في سويسرا، كما صنفها مجلة فوربيس من بين أكثر الشركات ابتكارًا في العالم وبين أفضل 25 شركة في مبادرة رعاية المناخ. في سنة 2013 بدأت المؤسسة التداول في أسواق بورصة نيويورك يورونكست في لندن وباريس. في سنة 2014 تجاوزت إيراداتها السنوية قيمة 50.000 كرور روبية هندية كما قرر مجلس الإدارة زيادة نسبة الأرباح الموزعة إلى 40% من الأرباح بعد الضريبة.

في سنة 2015 استحوتت على شركة Noah Consulting LLC وهي شركة رائدة في تقديم الخدمات الاستشارية لإدارة المعلومات المتقدمة لصناعة النفط والغاز، كما قرر مجلس الإدارة زيادة نسبة الأرباح الموزعة

¹ www.infosys.com h 21:30.10-05-2018

² www.infosys.com h 22:40.10-05-2018

إلى 50% من الأرباح بعد الضريبة، كما أعلنت عن إنشاء صندوق Innovate in India Fund بقيمة 250 مليون دولار أمريكي لدعم الشركات الهندية الناشئة. في سنة 2016 وصلت عائداتها عتبة 10 مليار دولار، كما أقام فرعها في الولايات المتحدة الأمريكية شراكة مع المؤسسة الوطنية للعلوم و Donors Choose.org لإطلاق نموذج جديد للتعاون بين القطاعين العام والخاص لتعليم علوم الكمبيوتر، وفي سنة 2017 قامت بإكمال برنامجها لإعادة شراء الأسهم بما يعادل 4.92% من إجمالي الأسهم القائمة.

المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي للمؤسسة¹ : تعتمد مؤسسة INFOSYS على هيكل تنظيمي معقد يتكون من مجلس غير تنفيذي وثمانية مدراء مستقلين، أما المجلس التنفيذي فيتكون من أربعة أقسام رئيسية وهي: التعليم التسييري والبحث، وقسم المالية وقسم خاص بالعمليات التشغيلية، وقسم بالاتصالات والإعلام الآلي، ويندرج تحت كل منهم مجموعة من المصالح، والشكلين: (2-3) التاليين يوضحان ذلك:

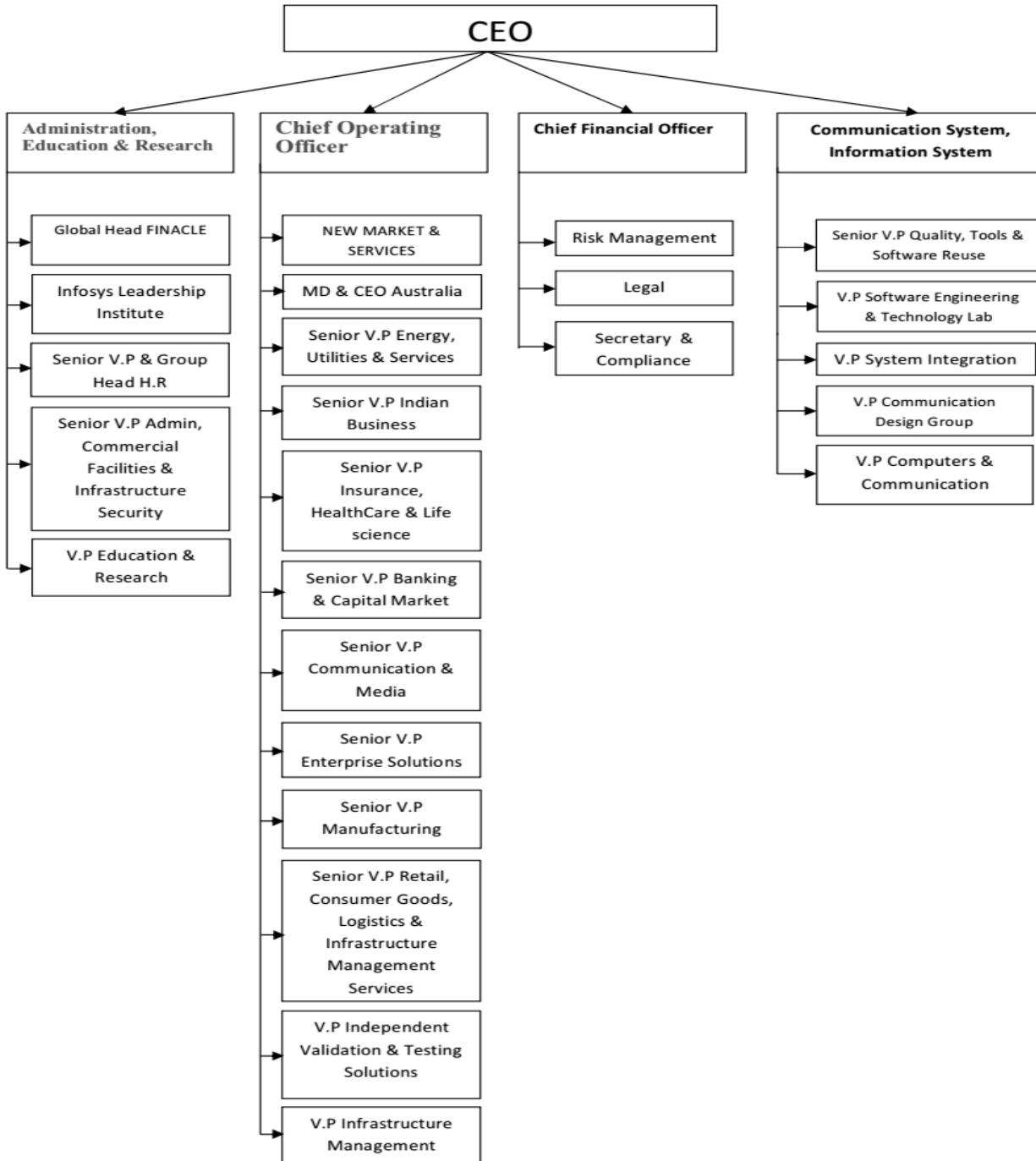
شكل (2) : الهيكل التنظيمي للمدراء المستقلين لمؤسسة INFOSYS

Non Executive Chairman of the Board & Chief Mentor (Mr. Narayan Murthy)
Independent Director (Mr. Sridar Iyengar)
Independent Director (Mr. David Boyles)
Independent Director (Mr. Jeffrey Layman)
Independent Director (Mr. Omkar Goswami)
Independent Director (Mr. Marti Subramanian)
Independent Director (R. Seshasayee)
Lead Independent Director (Mr. Deepak Satwalekar)
Independent Director (Mr. K.V Kamath)

Source : www.infosys.com . h 10:30.14-05-2018

¹www.infosys.com . h 10:30.14-05-2018

شكل (3) : الهيكل التنظيمي للمجلس التنفيذي لمؤسسة Infosys



Source : : www.infosys.com . h 10:30.14-05-2018

المطلب الثالث : الخصائص المالية لمؤسسة INFOSYS

تمتاز المؤسسة بخصائص مالية عديدة أهمها كما يلي :

1- نمط الإدراج والمساهمة:

نلاحظ أن المؤسسة يتم إدراج أسهمها في بورصة بومباي حيث يتم تضمينها في مؤشر بومباي للأوراق المالية والبورصة الوطنية كما يتم إدراج أسهمها عن طريق آسهم الإيداع الأمريكية في بورصة نيويورك، والجدول التالي يوضح نسب المساهمين في شركة INFOSYS¹.

الجدول رقم (7): نسب المساهمين في شركة INFOSYS

المساهمة	أصحاب الأسهم (30 جوان 2018)
12.90 %	مجموعة المسوقين
35.24 %	المستثمرين من المؤسسات الأجنبية
20.45 %	آخرون
09.37 %	الأفراد المساهمين [أصحاب الأسهم فردا وليس جماعة]
10.95 %	البنوك والمؤسسات المالية وشركات التأمين
10.60 %	صناديق الاستثمار المشتركة
0.49 %	وصل الإيداع العمومي
100.00 %	المجموع

source: <https://economictimes.indiatimes.com/infosys> h 15:30m 15-04-2018

يبين الجدول (7): أن أصحاب الأسهم في المؤسسة وكذا النسبة المئوية لكل مساهم، حيث تمثل أسهم المستثمرين الأجانب اعلي مساهمة في رأس المال المؤسسة ،حيث نستنتج انأ ثلث رأس مال المؤسسة مكون من رأس مال أجنبي .

2- الإيرادات: نستعرض في الجدول التالي الإيرادات السنوية للمؤسسة خلال الفترة الممتدة من 2008 الى غاية 2017² :

جدول رقم (8): توزيع الإيرادات السنوية لمؤسسة INFOSYS للفترة (2008 - 2017) الوحدة: ألف روبي هندي

¹ <https://economictimes.indiatimes.com/infosys> h15:30.15-04-2018

² www.infosys.com . h 18:36.19-05-2018

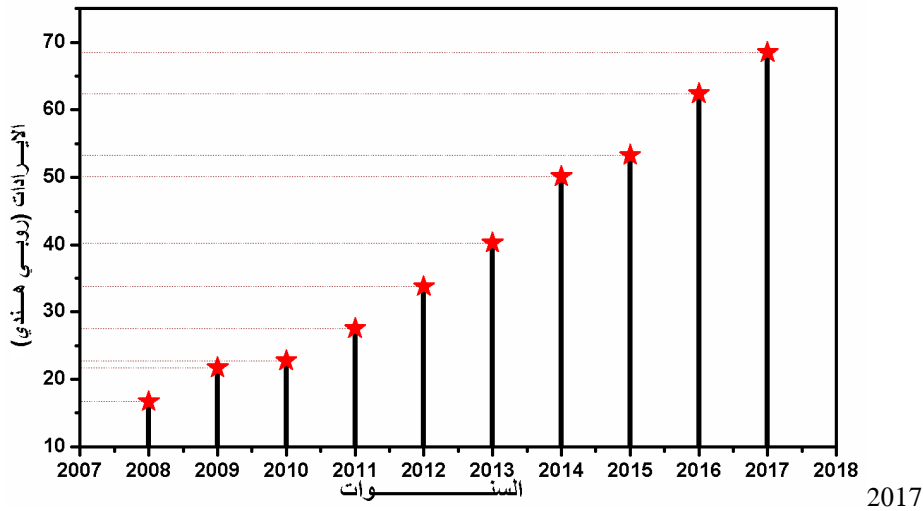
الإيرادات	السنوات
40.352	2013
50.352	2014
53.319	2015
62.441	2016
68.484	2017

الإيرادات	السنوات
16.692	2008
21.693	2009
22.724	2010
27.501	2011
33.734	2012

المصدر: من إعداد الطالب بناء على التقارير المالية

من خلال الجدول (8): نلاحظ أن الإيرادات السنوية خلال الفترة الممتدة من 2007-2017 كانت مرتفعة خلال جميع السنوات .

شكل رقم (4): منحنى بياني يوضح تطور الإيرادات خلال الفترة من 2008 إلى غاية



المصدر: من إعداد الطالب بناء على التقارير المالية

من خلال الشكل (4): نلاحظ أن إيرادات المؤسسة تمتاز بنسبة نمو تقدر بـ: 310% وهذا يعود إلى ترشيد النفقات وكذلك سياسة التوسع التي تعتمد عليها المؤسسة عبر مناطق العالم وكذا تنوع منتجاتها، كما نلاحظ أن أعلى قيمة للإيرادات كانت سنة 2017 بقيمة 68.484 ألف روبي، وأقل قيمة كانت سنة 2008 بـ: 16.692 ألف روبي، ومتوسط الإيرادات المحقق هو 33.729 ألف روبي، وهذا قد يعود إلى إنتهاج المؤسسة سياسة إنتاجية ناجعة وتقليل نفقاتها.

4- الأرباح الصافية: سنقوم في الجدول أدناه تحديد النتيجة السنوية الصافية للفترة الممتدة من 2008 إلى غاية 2017¹

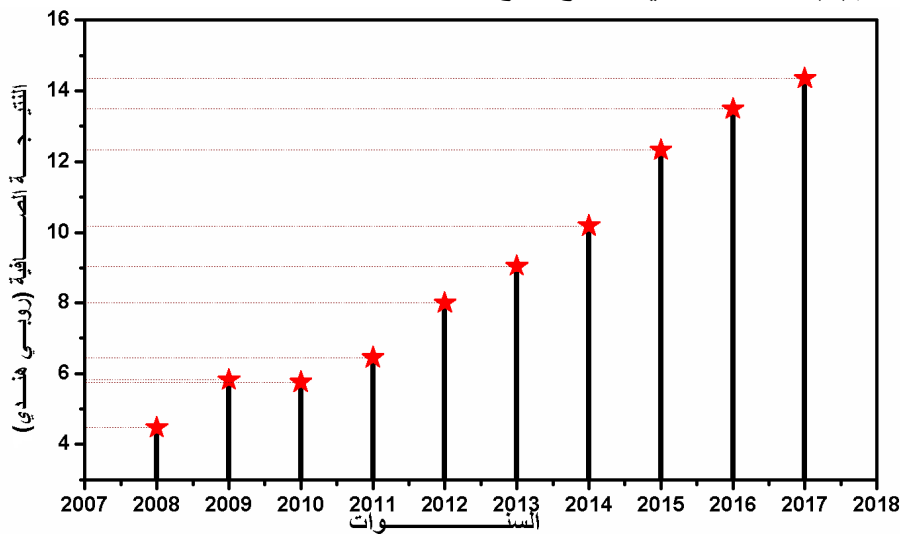
جدول رقم (9): توزيع النتيجة السنوية الصافية 2008 - 2017 مؤسسة Infosys

السنوات	النتيجة الصافية السنوية	السنوات	النتيجة الصافية السنوية
2008	4.470	2013	9.047
2009	5.819	2014	10.194
2010	5.755	2015	12.329
2011	6.443	2016	13.491
2012	7.986	2017	14.353

المصدر : من إعداد الطالب بناء على الكشوفات المالي

من خلال الجدول (9): نلاحظ أن النتيجة السنوية الصافية خلال الفترة الممتدة من 2007-2017 كانت مرتفعة خلال جميع السنوات ماعدا سنة 2010 التي انخفضت مقارنة بالسنة التي قبلها.

الشكل رقم (5): منحني بياني يوضح مبلغ النتيجة الصافية خلال الفترة من 2007-2017



المصدر : من إعداد الطالب بناء على التقارير المالية

من خلال الشكل (5): نلاحظ أن نسبة نمو النتيجة السنوية الصافية تقدر ب 221.096% وأعلى قيمة للنتيجة الصافية كانت سنة 2017 بمبلغ 14.353 وكانت اقل قيمة للنتيجة السنوية الصافية كانت سنة 2008 بمبلغ 4.470 أما متوسط النتيجة السنوية الصافية فقدر بمبلغ 89.887، حيث كان ارتفاع النتيجة الصافية بصورة مستمرة ماعدا سنة 2010 التي انخفضت فيها النتيجة الصافية مقارنة بالسنة التي قبلها وهذا راجع إلى الارتفاع الطفيف في رقم الأعمال صاحبه ارتفاع أعلى في التكاليف مقارنة بالسنة التي قبلها.

¹ www.infosys.com . h 18:50.19-05-2018

المبحث الثاني : واقع محاسبة الموارد البشرية وجودة الإفصاح المحاسبي في المؤسسة

تعتبر مؤسسة INFOSYS نموذجية في تقييم الموارد البشرية والإفصاح عنها حيث سنتطرق في هذا المبحث إلى تشخيص الموارد البشرية داخل المؤسسة ومؤشرات تقييمها وكذا طبيعة الإفصاح داخلها .

المطلب الأول : تشخيص محاسبة الموارد البشرية في المؤسسة

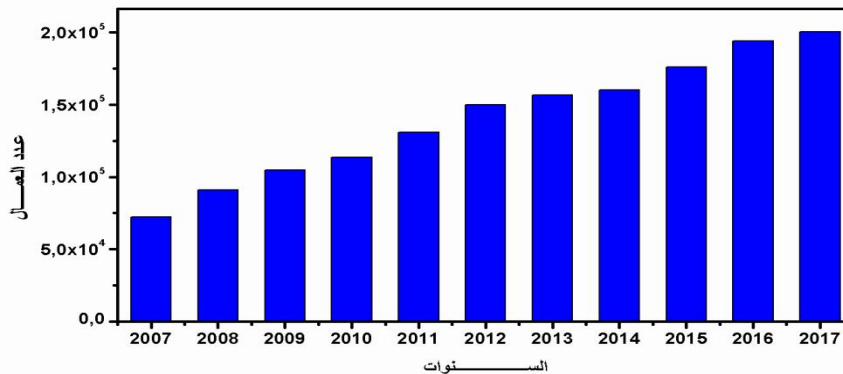
أولاً : طبيعة الموارد البشرية داخل المؤسسة : تعتبر الموارد البشرية داخل الشركة أهم عنصر ويكون تقييمها على أساس القيمة وليس على أساس التكلفة وهذا دليل على القيمة الكبيرة التي توليه شركة إلى المورد البشري وممارسة عالية المحاسبة حيث تولي الشركة اهتمام كبير إلى محاسبة المورد البشري والقيمة التي يمثلها كل عنصر بشري حيث تعتبره كأصل من أصولها تستثمر فيه في انتصار ما يعيدها من قيمة . ونضراً لزيادة نشاطها وتوسعها دخول أسواق جديدة حتم على الشركة الزيادة في عدد العمال حيث سنوضح في هذا الشكل تطور عدد موظفي الشركة خلال العشر السنوات الأخيرة¹

جدول رقم (10): تطور عدد العمال 2008 – 2017 مؤسسة Infosys

السنوات	عدد العمال	السنوات	عدد العمال
2008	91.187	2013	156.688
2009	104850	2014	160.405
2010	113.796	2015	176.187
2011	130.820	2016	194.044
2012	149.944	2017	200.364

المصدر : من إعداد الطالب بناء على الكشوفات المالية

من خلال الجدول (10): نلاحظ أن عدد عمال المؤسسة في ارتفاع مستمر وهذا راجع إلى وتيرة التوظيف داخلها الشكل رقم (6): يوضح منحنى بياني على شكل أعمدة تطور في عدد العمال خلال الفترة من 2007-2017



المصدر : من إعداد الطالب بناء على القوائم المالية

¹ www.infosys.com . h 18:55.19-05-2018

من خلال الشكل(6): نلاحظ أن عدد العمال داخل المؤسسة كان في تزايد مستمر وهذا راجع الى حاجة المؤسسة إلى عمال جدد نظرا لتوسعها ودخولها أسواق جديدة .

ثانيا: تشخيص محاسبة الموارد البشرية في مؤسسة INFOSYS.

نلاحظ أن المؤسسة تقوم باستخدام المؤشرات المالية للموارد البشرية، حيث لدى الموارد البشرية الآن مؤشرات مختلفة تقيس الأداء وما تفعله من تأثير داخل المؤسسة، ولكن المؤسسات لا تتبع في كثير من الأحيان تأثير الموظفين على الأداء المالي، يحدث هذا في الغالب لأن هناك دائما جدل حول حساب مثل هذه المؤشرات، سنقوم هنا بعرض أهم مؤشرات وتحليل محاسبة الموارد البشرية داخل شركة ¹ INFOSYS، كما يلي:

1- مؤشرات قياس الموارد البشرية

- القيمة المضافة لرأس المال البشري **HCVA** : إذا كان على المؤسسات أن تفهم الأثر المالي الحقيقي

من الموظفين وجب عليها حساب HCVA

الصيغة الحسابية :

$$HCVA = Revenue - (Total Cost - Employment Cost) / FTE$$

القيمة المضافة لرأس المال البشري = الإيرادات - (إجمالي التكاليف - تكاليف العمالة) / متوسط عدد العمال

- عائد استثمار الرأس المال البشري **HCROI** تقوم المؤسسة بحساب هذا المؤشر لمعرفة عوائدها من

من استثمارها للمورد البشري

الصيغة الحسابية :

$$HCROI = (Operating Profit + Employment Cost) / Employment Cost.$$

عائد استثمار الرأس المال البشري = (ربح التشغيل + تكلفة التوظيف) / تكلفة التوظيف.

* مؤشرات التوظيف: ويشمل عدد كبير من المؤشرات تشير إلى أهمها ²:

- معدل التغيب Absenteeism Rate: يعطي وجهة نظر حول مقدار العمالة والإنتاجية المفقودة بسبب

المرض وأي إجازة غير متوقعة.

¹Abhash kumar and Basu . VALUE ADDED AND PROFITABILITY: ROLE OF HUMAN RESOURCE. Raghunathpur College, West Bengal. Vol 7, No 2, September 2013.p68-69

² www.clearpointstrategy.com/human-capital-kpis-scorecard-measures h 22-30 31-05-2018

الصيغة الحسابية:

معدل التغيب = (إجمالي عدد أيام العمل المفقودة بسبب غياب) / (عدد أيام العمل المتاحة في المؤسسة)

- عدد الموظفين بدوام كامل Number of Full-Time Employees: يحافظ على نمو القوة العاملة للمؤسسة بمرور الوقت

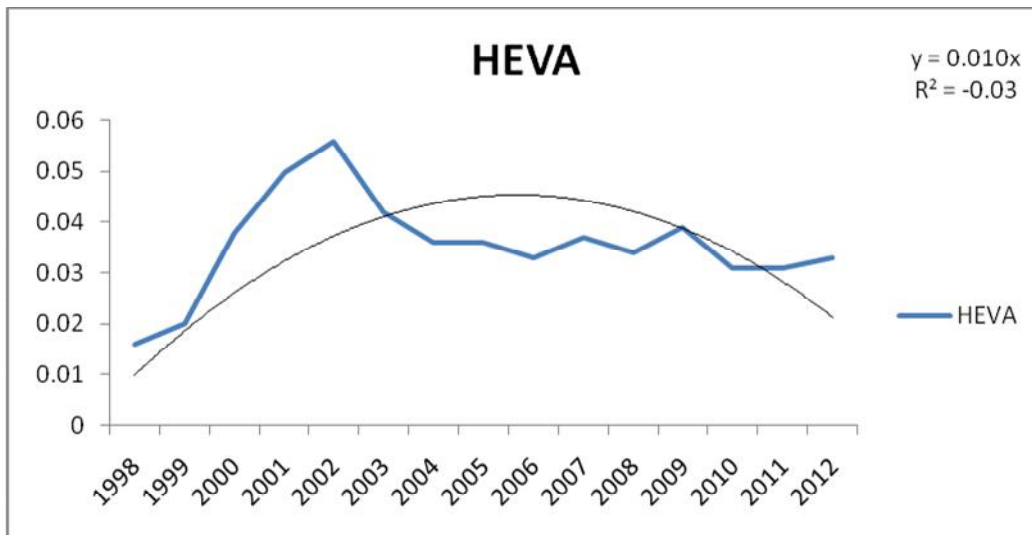
- عدد المتعاقدين Number of Contractors: يفحص نمو العمال المرتبطين بمرور الوقت يمكن مقارنته بعدد العاملين بدوام كامل لفهم اتجاهات القوى العاملة بشكل أفضل.

* القيمة الاقتصادية المضافة للموارد البشرية ¹ HEVA: نشأ هذا المفهوم من القيمة الاقتصادية المضافة IEVA الذي يعتبر مقياس للأداء المالي ، الذي يظهر مقدار الربح الحقيقي المتاح بعد سداد جميع النفقات والضرائب وكذا تكلفة رأس المال ، HEVA هو المفهوم الموسع من منظور رأس مال بشري .

الصيغة الحسابية : القيمة الاقتصادية المضافة / متوسط عدد الموظفين .

حيث سنقوم في هذا المنحنى البياني بتوضيح القيم الاقتصادية المضافة للموارد البشرية داخل المؤسسة من الفترة 1998-2012 وهذا لتحليل هذا المؤشر HEVA

شكل رقم(7): منحنى بياني يوضح القيمة الاقتصادية المضافة للموارد البشرية داخل المؤسسة من الفترة 1998-2012



المصدر: من إعداد الطالب بناء على التقارير المالية للمؤسسة

¹ Abhash kumar and Basu. Op.cit.p 68

من خلال الشكل (7) : نلاحظ أن القيمة الاقتصادية المضافة للموارد البشرية في تذبذب، حيث كانت أعلى نسبة 0.056 في سنة 2002، وكانت أقل نسبة هي 0.016 في سنة 1998، وكان متوسط القيمة الاقتصادية المضافة للموارد البشرية 0.0345.

مؤشرات تحليل محاسبة الموارد البشرية داخل المؤسسة: تتعدد القياسات التي تنتهجها مؤسسة infosys في قياس قيمة المورد البشري لديها حيث سنركز في الجدول الآتي على أهم القياسات¹.

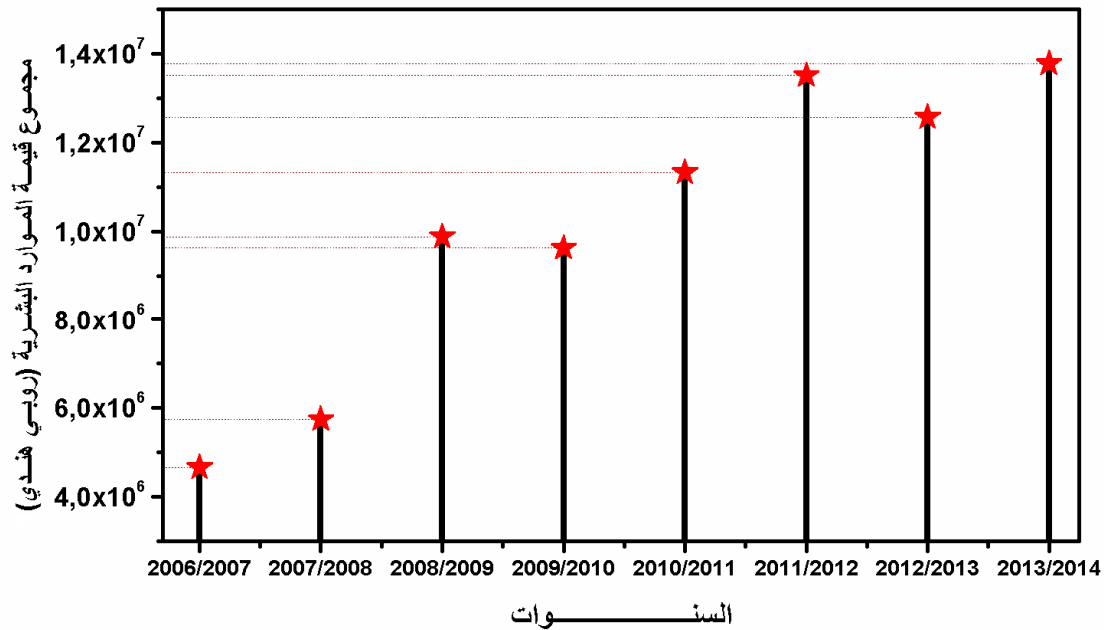
جدول رقم (11): تحاليل محاسبة الموارد البشرية داخل مؤسسة Infosys التكنولوجية 2007-2014

2013-14	2012-13	2011-12	2010-11	2009-10	2008-09	2007-08	2006-07	المتغيرات/ السنوات
								العمال
147008	141788	123811	106864	97349	85013	68156	49495	المتخصصين في البرمجيات
9680	8206	7009	6932	7501	6174	4085	3220	المساعدین
156688	149994	130820	113796	104850	91187	72241	52715	المجموع
								قيمة الموارد البشرية
12486700	11590000	12253900	10617300	9560000	9233100	5359200	4333600	المتخصصين في البرمجيات
1297800	981700	1256600	711400	65330	649000	386000	330100	المساعدین
13784500	12571700	13510500	11328700	9625330	9882100	5745200	4663700	مجموع قيمة الموارد البشرية
4035200	3373400	2750100	2274200	2169300	1669200	1389300	966000	إجمالي الدخل
2256600	1834000	1485600	1209300	1140500	887800	711200	480100	التكلفة الإجمالية للعمال
3648300	3096000	2503100	2093500	1907300	1482000	1189700	802700	القيمة المضافة
942100	831600	682300	621900	598800	465900	386100	247900	صافي الربح
								النسب
14.40	12.23	11.36	10.63	10.88	9.74	9.84	9.11	التكلفة لكل موظف
0.292	0.268	0.203553	0.200	0.225	0.168	0.241	0.207	إجمالي الدخل/ قيمة الموارد البشرية
16.37	14.58	10.99589	10.67	11.84	8.983	12.37	10.29	تكاليف العمال / نسبة قيمة الموارد البشرية

¹ Thineesh kumar M. Dr kavida V .jegajothi R.Valuation of human capital in Infosys technologies Ltd . International Journal of Commerce and Management Research.8 august. P55-59

0.264	0.246	0.185271	0.184	0.198	0.149	0.207	0.172	القيمة المضافة/ نسبة قيمة الموارد البشرية
87.97	83.81	103.2755	99.55	91.80	108.37	79.52	88.47	قيمة الموارد البشرية لكل موظف
6.834	6.614	5.050146	5.489	6.221	4.714	6.720	5.315	نسبة عائد قيمة الموارد البشرية

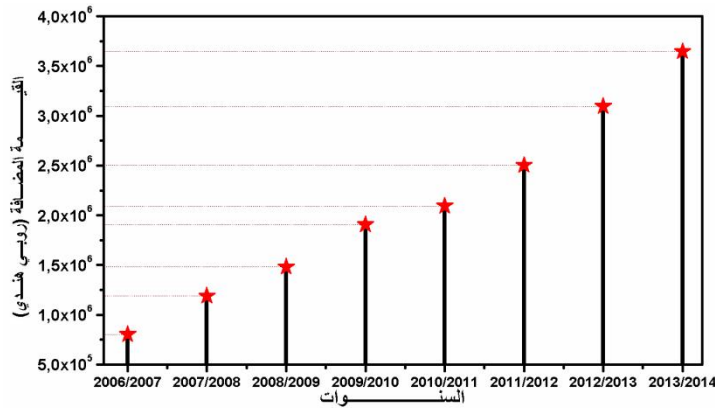
شكل رقم (8): منحني بياني يوضح قيمة الموارد البشرية داخل المؤسسة من الفترة 2014-2007



المصدر: من إعداد الطالب بناء على التقارير المالية للمؤسسة

من خلال الرسم البياني رقم (8): نلاحظ أن نسبة نمو قيمة الموارد البشرية تقدر ب 195.5%، أما متوسط قيمة الموارد البشرية فقدر ب 10138966، كما كانت أعلى قيمة للموارد البشرية هي 13784500 روبي هندي في 2014/2013 وكانت أقل قيمة 4663700 روبي هندي في 2007/2006، كما أن قيمة الموارد البشرية داخل المؤسسة التي ارتفعا سنويا ماعدا في سنة 2010 حيث سجلنا انخفاض في قيمة الموارد البشرية 2010 مقارنة بالسنة التي قبلها وكذا سنة 2012 التي انخفضت مقارنة بالسنة التي قبله.

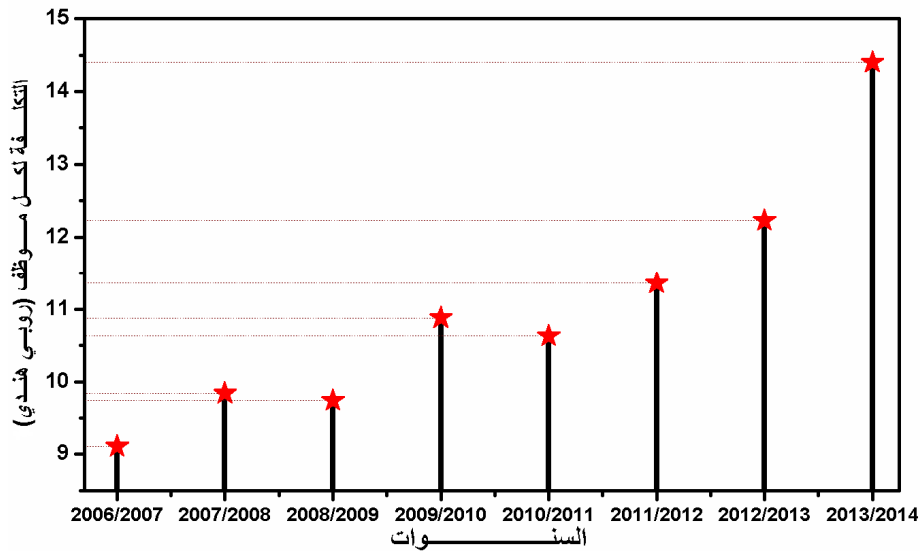
الشكل رقم(9): منحني بياني يوضح القيمة المضافة من استثمار المورد البشري



المصدر : من إعداد الطالب بناء على التقارير المالية للمؤسسة

من خلال الرسم البياني رقم (9): نلاحظ أن القيمة المضافة من استثمار للمورد البشري في ارتفاع وان نسبة النمو كانت 354.2% ، وكانت أعلى قيمة هي 3648300 ألف ربي ، وكانت اقل قيمة هي 802700 ألف روبي ، وكانت القيمة المتوسطة 2090325 ألف روبي .

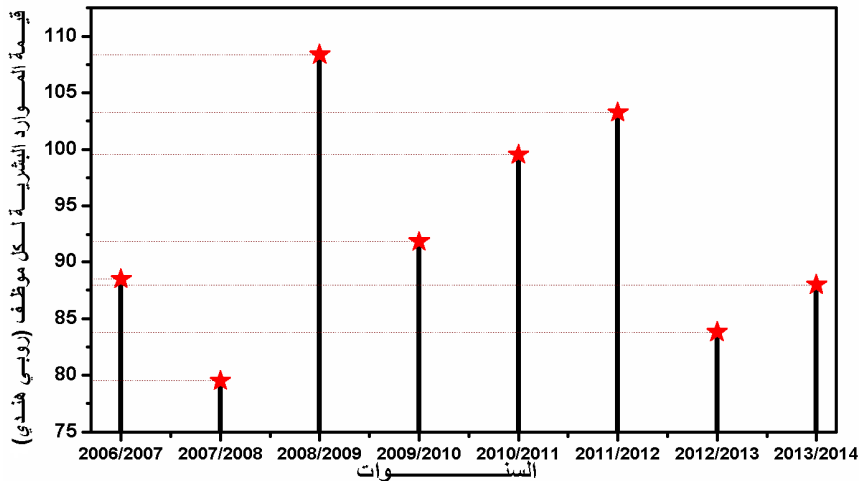
شكل رقم (10): منحني بياني يوضح التكلفة لكل موظف



المصدر : من إعداد الطالب بناء على التقارير المالية للمؤسسة

من خلال الرسم البياني رقم (10): نلاحظ أن تكلفة كل موظف في ارتفاع مستمر وأنا نسبة النمو لتكلفة كل موظف تقدر ب 58.068% ، وان أعلى تكلفة كانت 14.4 سنة 2014/2013 ، وكانت اقل تكلفة 9.11 سنة 2007 /2006 متوسط تكلفة الموظف قدرت ب 11.023 .

شكل رقم (11): منحني بياني يوضح قيمة الموارد البشرية لكل موظف



المصدر: من إعداد الطالب بناء على التقارير المالية للمؤسسة

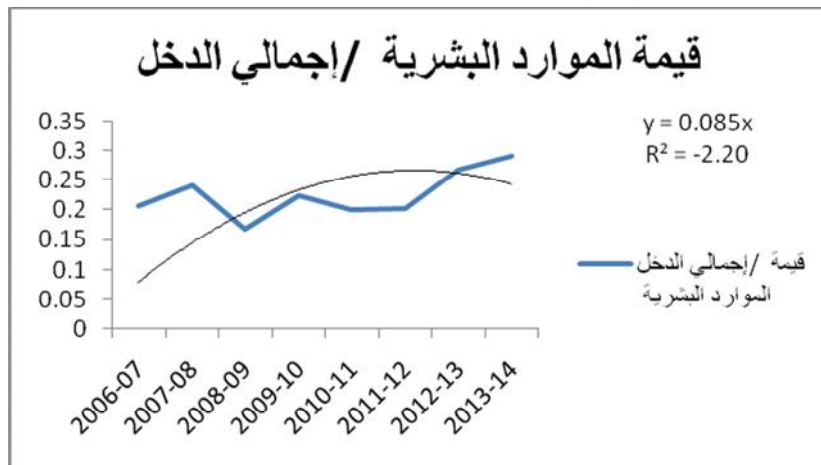
من خلال الرسم البياني رقم (11): نلاحظ أن نسبة نمو قيمة الموارد البشرية لكل موظف كانت سالبة

بـ (-0.565%)، كما نلاحظ أن اعلي قيمة للموارد البشرية لكل موظف هي 108.37 ألف روبي، وأن اقل

قيمة هي 79.52 ألف روبي هندي، وكان متوسط قيمة الموارد البشرية لكل موظف هي 92.84 ألف

روبي .

شكل رقم(12): منحني بياني يوضح إجمالي الدخل /قيمة الموارد البشرية



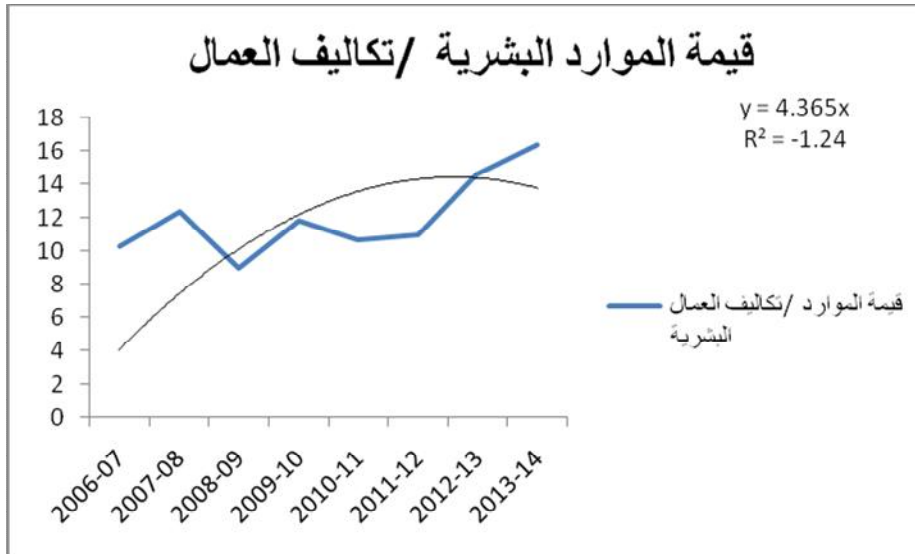
المصدر: من إعداد الطالب بناء على التقارير المالية للمؤسسة

من خلال ارسم البياني (12): نلاحظ أن إجمالي الدخل على قيمة الموارد البشرية اتمم بالتذبذب ، حيث

نلاحظ أن اعلي نسبة كانت 0.292 في سنة 2014/2013، وان اقل نسبة كانت 0.168 في 2009/2008، وان

متوسط إجمالي الدخل على قيمة الموارد البشرية قدر بـ 0.2255.

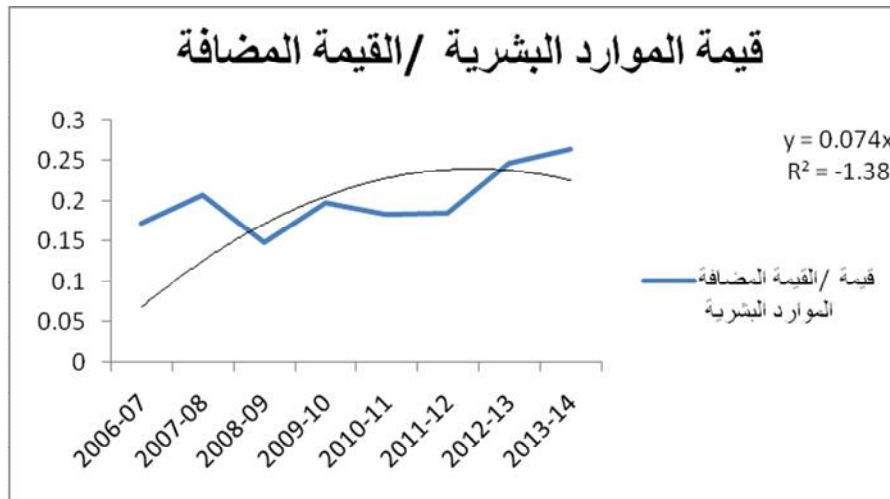
شكل رقم(13): منحني بياني يوضح تكاليف العمال /قيمة الموارد البشرية



المصدر: من إعداد الطالب بناء على التقارير المالية للمؤسسة

من خلال الرسم البياني(13): نلاحظ أن تكاليف العمال على القيمة الموارد البشرية اتسمت بالتذبذب حيث كانت اعلي نسبة16.37 في سنة 2014/2013، وكانت اقل نسبة هي8.983 في سنة 2009-2008، كما كان متوسط تكاليف العمال على القيمة الموارد البشرية 12.011.

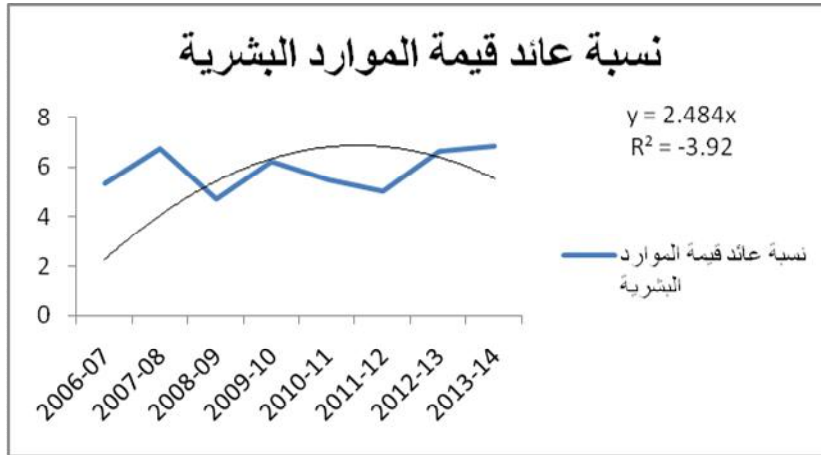
شكل رقم(14): منحني بياني يوضح القيمة المضافة /قيمة الموارد البشرية



المصدر: من إعداد الطالب بناء على التقارير المالية للمؤسسة

من خلال الرسم البياني (14): نلاحظ أن نسبة القيمة المضافة على قيمة الموارد البشرية كانت متذبذبة ، حيث كانت أعلى نسبة 0.264 في سنة 2014/2013، وكانت اقل نسبة 0.149 في سنة 2009/2008 ، وكان متوسط القيمة المضافة على قيمة الموارد البشرية 0.200625.

شكل رقم(15): منحني بياني يوضح القيمة المضافة /قيمة الموارد البشرية



المصدر: من إعداد الطالب بناء على التقارير المالية للمؤسسة

من خلال الرسم البياني (15): نلاحظ أن نسبة عائد قيمة الموارد البشرية يتسم بالتذبذب، حيث كانت أعلى نسبة 6.834 في سنة 2014/2013، كما كانت أقل نسبة 4.714 في سنة 2009/2008، كما كان متوسط نسبة عائد قيمة الموارد البشرية 5.868.

الجدول (12) : يوضح مؤشرات قياس قيمة الموارد البشرية في المؤسسة INFOSYS خلال 2008/2007

	2008	%	2007	%
Value-added				
Income	16,692		13,893	
Less: Operating expenses excluding personnel costs				
Software development and business process management expenses	1,306		1,187	
Selling and marketing expenses	302		371	
General and administration expenses	968		834	
	2,576		2,392	
Value-added from operations	14,116		11,501	
Non-operating income	704		378	
Total value-added	14,820		11,879	
Distribution of value-added				
Human resources				
Salaries and bonus	8,878	59.9	7,112	59.9
Providers of capital				
Dividend	1,902	12.8	649	5.5
Minority interest	-	-	11	0.1
Interest on debt	-	-	-	-
	1,902	12.8	660	5.6
Taxes				
Corporate income taxes	685	4.6	386	3.2
Dividend tax	323	2.2	102	0.9
	1,008	6.8	488	4.1
Income retained in business				
Depreciation	598	4.0	514	4.3
Retained in business	2,434	16.5	3,105	26.1
	3,032	20.5	3,619	30.4
Total	14,820	100.0	11,879	100.0

SOURCE : www.infosys.com H : 22:25 . 15-05-2018

من خلال الجدول (12) : نلاحظ أن المؤسسة تستخدم أهم المؤشرات في قياس الموارد البشرية و خاصة القيمة المضافة لمعرفة قيمة المورد البشري و الإفصاح عنه .

الجدول (13) : يوضح مؤشرات قياس قيمة الموارد البشرية في المؤسسة INFOSYS خلال 2008/2007

	2008	2007
Employees (No.)		
Software professionals	85,013	68,156
Support	6,174	4,085
Total	91,187	72,241
Value of human resources		
Software professionals	92,331	53,592
Support	6,490	3,860
Total	98,821	57,452
Total income	16,692	13,893
Total employee cost	8,878	7,112
Value-added	14,820	11,879
Net profits excluding exceptional items	4,659	3,861
Ratios		
Value of human resources per employee	1.08	0.80
Total income / human resources value (ratio)	0.17	0.24
Employee cost / human resources value (%)	9.0	12.4
Value-added / human resources value (ratio)	0.15	0.21
Return on human resources value (%)	4.7	6.7

SOURCE : www.infosys.com H : 22:25 . 15-05-2018

من خلال الجدول (13) : نلاحظ أن المؤسسة ركزت على المؤشرات التي تعتمد على عدد الموظفين و كذا نسب عائد و القيم المضافة لما يحققه المورد البشري داخل المؤسسة.

الجدول (14) : يوضح اثر محاسبة الموارد البشرية في القوائم المالية المؤسسة INFOSYS خلال 2008/2007

	2008	2007
SOURCES OF FUNDS		
Shareholders' funds		
Share capital	286	286
Reserves and surplus		
Capital reserves – Intangible assets	1,30,684	89,069
Other reserves	13,509	10,969
	1,44,193	1,00,038
Minority interest	–	4
	1,44,479	1,00,328
APPLICATIONS OF FUNDS		
Fixed assets		
At cost	5,439	4,642
Less: Accumulated depreciation	1,986	1,836
Net block	3,453	2,806
Add: Capital work-in-progress	1,324	965
	4,777	3,771
Intangible assets		
Brand value	31,863	31,617
Human resources	98,821	57,452
	1,30,684	89,069
Investments	72	25
Deferred tax assets	119	92
Current assets, loans and advances		
Sundry debtors	3,297	2,436
Cash and bank balances	6,950	5,834
Loans and advances	2,771	1,251
	13,018	9,521
Less: Current liabilities and provisions		
Current liabilities	1,912	1,469
Provisions	2,279	681
Net current assets	8,827	7,371
	1,44,479	1,00,328

SOURCE : www.infosys.com H : 22:25 . 15-05-2018

من خلال الجدول (14) : نلاحظ أن المؤسسة تقوم بالإفصاح عن محاسبة الموارد البشرية ضمن قوائمها المالية و هذا يدل على اثر محاسبة الموارد البشرية على جودة الإفصاح المحاسبي .

الجدول (15) : يوضح اثر محاسبة الموارد البشرية في القوائم المالية المؤسسة INFOSYS خلال 2008/ 2007

As at March 31,

	Schedule	2008
SHAREHOLDERS' FUNDS		
Share capital	1	286
Reserves and surplus	2	13,509
		13,795
MINORITY INTEREST		
		-
		13,795
APPLICATION OF FUNDS		
FIXED ASSETS		
Original cost	3	5,439
Less: Accumulated depreciation and amortization		1,986
Net book value		3,453
Add: Capital work-in-progress		1,324
		4,777
INVESTMENTS		
	4	72
DEFERRED TAX ASSETS		
	5	119
CURRENT ASSETS, LOANS AND ADVANCES		
Sundry debtors	6	3,297
Cash and bank balances	7	6,950
Loans and advances	8	2,771
		13,018
LESS: CURRENT LIABILITIES AND PROVISIONS		
Current liabilities	9	1,912
Provisions	10	2,279
NET CURRENT ASSETS		
		8,827
		13,795
SIGNIFICANT ACCOUNTING POLICIES AND NOTES ON ACCOUNTS		
	24	

SOURCE : www.infosys.com H : 22:25 . 15-05-2018

من خلال الجدول (15) : نلاحظ أن المؤسسة تفصح عن قيمة الموارد البشرية و علاقتها بأصول المؤسسة و هذا ما يندرج ضمن اثر المعلومات التي تنتج عن قياس محاسبة الموارد البشرية و أثرها في أصول المؤسسة التي هي في الأخير معلوماتها يتم الإفصاح عنها ضمن القوائم المالية .

المطلب الثاني : جودة الإفصاح المحاسبي في مؤسسة infosys

لكي تتسم عملية إفصاح بجودة المعلومات المحاسبية يجب توفر عدة أساليب وطرق لعملية نشر القوائم المالية ، حيث توجد مجموعة من الأساليب وطرق الإفصاح تستخدمها المؤسسة لنشر المعلومة، وتتوقف طريقة المفاضلة بين طريقة وأخرى حسب نوع المستخدم وكذا الأهمية النسبية للمعلومة ، ولكي يتسم الإفصاح بالجودة وجب توفر صفات معينة للمعلومات المحاسبية التي تنتج عن عملية الإفصاح

أولاً: أساليب الإفصاح المحاسبي داخل المؤسسة : حيث سنركز في هذا الجدول على أهم طرق وأساليب الإفصاح المحاسبي ، وكذا وجودها داخل مؤسسة infosys من عدمه.

جدول رقم (16): أساليب الإفصاح داخل مؤسسة infosys

أساليب الإفصاح المحاسبي	موجود	غ.موجود
الإفصاح من خلال القوائم المالية	نعم	-
استخدام المصطلحات الواضحة والمتعارف عليها	نعم	-
المعلومات بين الأقواس	نعم	-
الملاحظات والهوامش	-	نعم
التقارير والجداول الملحقة	نعم	-
تقرير مجلس الإدارة	نعم	
تقرير المراجع الخارجي	نعم	

المصدر : إعداد الطالب بناءا على التقارير المالية

من خلال الجدول أعلاه يتضح أن المؤسسة تتبع جميع أساليب وطرق الإفصاح المحاسبي ماعدا الملاحظات والهوامش التي تعتبر من وسائل الإفصاح الهامة والتي يتم فيها الإفصاح عن المعلومات التي لاستطيع المؤسسة الإفصاح عنها في صلب القوائم المالية

ثانياً: طبيعة معلومات الإفصاح المحاسبي داخل المؤسسة : لكي تصبح المعلومات التي توفرها المؤسسة لمستخدمي القوائم المالية تتسم بالجودة وجب توفر صفات معينة ، حيث سنركز في هذا الجدول أهم صفات جودة المعلومات ومدى إتباع مؤسسة infosys لهذه الصفات .

الجدول رقم (17): صفات معلومات الإفصاح المحاسبي داخل المؤسسة Infosys

غ. موجود	موجود	صفات جودة المعلومة
-	نعم	الملائمة
--	نعم	المصدقية
-	نعم	القابلية للتحقيق
-	نعم	القابلية للمقارنة
-	نعم	القابلية للفهم
نعم	-	التوقيت المناسب
-	نعم	الأهمية النسبية

المصدر : من إعداد الطالب بناء على التقارير المالية

من خلال الجدول أعلاه يتبين أنا معلومات المؤسسة تتميز بصفه الجودة

المطلب الثالث : نتائج الدراسة

من خلال هذا المطلب سيتم التطرق إلى نتائج الدراسة ومناقشتها:

- للتعرف على نتائج الفرضية توجد محاسبة الموارد بشرية في المؤسسة الاقتصادية INFOSYS تم تحليل القوائم المالية الخاصة بها وإبراز مؤشرات لتقييم المورد البشري وكذا الاطلاع على دراسات خاصة أسقطت عليها والتأكد من صحة بياناتها مقارنة بقوائمها المالية، وقمنا بتمثيل جميع البيانات على شكل جداول وأشكال بيانية لفترة معينة وهذا للتمعن في التحليل والدراسة أكثر حيث تمثل الأشكال من (7) حتى (15) خاصة بالفرضية الأولى، وتوصلنا إلى نتيجة أن المؤسسة لديها محاسبة الموارد البشرية وهي نموذجية في هذا الميدان .
- للتعرف على نتائج الفرضية يوجد إفصاح محاسبي ذا جودة داخل المؤسسة الاقتصادية INFOSYS تم وضع جدول رقم (16) يتضمن سبعة أساليب للإفصاح المحاسبي وقمنا بدراسة القوائم المالية للمؤسسة وتم إسقاط هذه الأساليب على القوائم المالية لمعرفة ما مدى إتباع المؤسسة لها فوجدنا ان المؤسسة تتبع 7/6 من أساليب الإفصاح وهذه النتيجة دليل على أن المؤسسة تتبع أفضل طرق الإفصاح ، كما قمنا بإنشاء جدول رقم (17) آخر يتضمن صفات التي يجب أن تتميز بها معلومة الإفصاح لكي تكون ذات جودة وقمنا بدراسة التقارير المالية وما مدى اتصاف معلوماتها بمعايير جودة المعلومة المحاسبية فكانت النتائج أن جميع معلومات التقارير المالية تتوفر فيها صفات الجودة كلما كانت المعلومة ذات جودة كان الإفصاح يتسم بالجودة .

- للتعرف على نتائج الفرضية تأثير محاسبة الموارد البشرية على جودة الإفصاح المحاسبي داخل المؤسسة الاقتصادية INFOSYS، قمنا بدراسة التقارير المالية للسنوات 2008/2007 ورأينا أن مؤسسة INFOSYS تقوم بالإفصاح عن الموارد البشرية وعن طرق تقييمها وجميع المؤشرات التي تقاس بها وهذا ما يعود بالفائدة على مستخدمي القوائم المالية الذين يرغبون في الاستفادة من الحصول على المعلومات التي تخص الموارد البشرية وبالتالي نتحصل على جودة الإفصاح، فكانت النتائج أن محاسبة الموارد البشرية وقياسها وطرق تقييمها على أساس القيمة التي تتبعها مؤسسة INFOSYS لها اثر على جودة الإفصاح المحاسبي داخلها.

ملخص الفصل

لقد تبين لنا بعد الدراسة التطبيقية للموضوع أن محاسبة الموارد البشرية داخل مؤسسة INFOSYS لها أهمية كبيرة وهذا من خلال المعلومات الخاصة بها التي تفصح عنها في قوائمها المالية ، حيث لا حضا أن المؤسسة تفصح عن طرق تقييم الموارد البشرية على أساس القيمة وكذا عن مؤشرات المالية الخاصة به، وبعد تحليلنا لقوائمها المالية تبين أن معلومات محاسبة الموارد البشرية الخاصة بها والمتضمنة في قوائمها المالية وكل إشكال الإفصاح المحاسبي تمتاز بالجودة أي توفر جميع المعلومات التي تخصها، وهذا يؤدي إلى جودة الإفصاح داخلها ، وبالتالي هناك تأثير كبير لمحاسبة الموارد البشرية على جودة الإفصاح المحاسبي داخل مؤسسة INFOSYS.

خاتمة

سمحت التطورات الحاصلة في المجال التكنولوجي وكذا في أساليب التسيير والمحاسبة إلى زيادة أهمية المورد البشري داخل المؤسسة، مما أدى الحاجة إلى تقييمه وكذا الإفصاح عنه في القوائم المالية لصالح المستفيدين منها، فكان لقياس الموارد البشرية أو كما يطلق عليه بصورة حديثة محاسبة الموارد البشرية قيمة كبيرة داخل المؤسسة، وللقيام بهذا التقييم بطريق أدق وجب توفر أنظمة فعالة وأساليب دقيقة لقياس الموارد البشرية، بالإضافة إلى هذا ونضرا للتطورات التي اشرنا إليها في البداية أصبحت المؤسسة تولي اهتماما كبيرا لعملية الإفصاح المحاسبي وهذا راجع إلى التطور في الفكر المحاسبي وإنشاء معايير محاسبة دولية تلزم قانونا جميع المؤسسات في أي دولة أن تقوم بعملية الإفصاح عن قوائمها المالية بغض النظر عن جودتها لان عامل الجودة يرجع إلى سياسة المؤسسة وتفتحها وكذا كفاءة موظفيها القائمين على عملية الإفصاح وكذا جودة المعلومة ومناسبتها.

لقد حاولنا في هذه الدراسات إضافة إسهامات فكرية عن محاسبة الموارد البشرية ومفهومها والضوابط التي تحكمها وكذا طرق قياسه، دون نسيان تأثيرها على الإفصاح المحاسبي الذي هو من أهم وظائف المؤسسة إذ يعتبر إجباريا وهذا لصالح مستخدمي القوائم المالية، حيث إن الربط بين محاسبة الموارد البشرية وجودة الإفصاح المحاسبي قلما تناولته الأدبيات المحاسبية التدقيقية وهذا لتحديد اثر محاسبة المورد البشري على جودة الإفصاح المحاسبي، ومن اجل الإحاطة بالموضوع قمنا بالجمع بين الدراسة النظرية والدراسة التطبيقية

ففي الجزء النظري تناولنا فصلين، الفصل الأول يتعلق بالمتغير الأول وهو محاسبة الموارد البشرية أما الفصل الثاني الخاص بالمتغير الثاني تطرقنا فيه إلى جودة الإفصاح المحاسبي، أما الدراسة التطبيقية فقمنا بعد عملية بحث باختيار مؤسسة أجنبية هندية نموذجية INFOSYS في قياس الموارد البشرية والإفصاح عنها ضمن قوائمها المالية، حيث تعتبر من أهم المؤسسات عالميا في قياس محاسبة الموارد البشرية

تذكير بالمشكلة:

وانطلاقا من اشكاليتنا المطروحة: ما مدى أهمية محاسبة الموارد البشرية في تحسين جودة الإفصاح المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية INFOSYS وبعد ما تم عرضه في الدراسة النظرية والتطبيقية، يمكن ذكر نتائج اختبار الفرضيات والدراسة والتوصيات كما يلي :

نتائج اختبار الفرضيات:

- 1-توجد محاسبة الموارد بشرية في المؤسسة الاقتصادية INFOSYS حيث تقوم المؤسسة بعمليات القياس المحاسبي واستخدام مؤشرات عديدة لقياسه وهذا بهدف الوصول إلى قيمته الحقيقية
 - 2- يوجد إفصاح محاسبي ذا جودة داخل المؤسسة الاقتصادية INFOSYS وتتبع الطرق والأساليب المعمول بها علميا في عملية الإفصاح وكذا توفر معلوماتها على أهم الميزات التي تعطيها صفة الجودة
 - 3- يوجد تأثير لمحاسبة الموارد البشرية على جودة الإفصاح المحاسبي داخل المؤسسة الاقتصادية
- INFOSYS كما أن المعلومات التي تنتج عن عملية محاسبة الموارد البشرية تتسم بالجودة وأنا عملية الإفصاح تتسم بالإتقان والكفاءة وهنا يكمن الأثر الذي يقوم به المتغير الأول على الثاني

نتائج الدراسة:

1- أهمية محاسبة الموارد البشرية : إن محاسبة الموارد البشرية لها دور كبير داخل المؤسسة وهذا راجع إلى أهمية المورد البشري داخلها لذلك يجب على المؤسسة أن تقوم بقياس هذا المورد ومعرفة قيمته الحقيقية وما هي مرد وبنته وفائدته بالنسبة للمؤسسة ، حيث أن المورد البشري الذي لا يعطي مردودا مقابل ما تنفق عليه المؤسسة فإنه يعتر تكاليف إضافية لها تستطيع المؤسسة أن تستغني عنها، فمحاسبة الموارد البشرية داخل المؤسسة ملزمة باتباعها وهذا لمعرفة كل ما يخص الموارد البشرية من قيمة ومعلومة ومر دودية أي كل ما يتعلق بها حتى ولو كان من دون أهمية لبعض مستخدمي القوائم المالية.

2- جودة الإفصاح المحاسبي في المؤسسة : أن عملية الإفصاح داخل المؤسسة هي عملية ملزمة بها لكن جودة الإفصاح هي صفة وهدف وجب عليها الوصول إليه ، فكلما كانت البيانات والمعطيات المحاسبية و التي تخص العناصر المحاسبية تتسم بالجودة كانت عملية الإفصاح عن القوائم المالية تنتج معلومات تتسم بالجودة، لذلك وجب على المؤسسة قبل أي عملية إفصاح أن تقوم في بادئ الأمر من التأكد من أن البيانات التي ستعالجها لتحصل على معلومات تفصح عنها أن تتميز بالجودة التي تختصر في بعض الميزات مثل بيانات مفهومة ومهمة ومنطقية وموضوعية وصادقة .

3- محاسبة الموارد البشرية لها أهمية وتأثير على عملية الإفصاح: فكلما كانت معلومات التي تخص محاسبة الموارد البشرية ذات جودة أي تتسم بالمصداقية والمنطقية والموضوعية والأهمية النسبية والقابلية للمقارنة كانت عملية الإفصاح ناجحة وذات فائدة لمستخدمي القوائم المالية من هذا نتأكد ونستنتج أن محاسبة الموارد البشرية بما تحمله من معطيات ومعلومات لها تأثير على جودة الإفصاح المحاسبي.

التوصيات :

بعد استخلاص نتائج الدراسة في شكل إشكالية وفرضيات البحث يمكن اقتراح جملة من التوصيات، نعتقد بتجسيدها في الواقع ستعود بالفائدة على مستخدمي القوائم المالية من خارجيين وداخليين ويمكن أن نردها في ما يلي :

- يجب على المؤسسات الاقتصادية ضبط عملية قياس محاسبة الموارد البشرية.
- يجب مراعاة جودة البيانات الخاصة بالموارد البشرية وصحتها حين القيام بعملية قياس محاسبة الموارد البشرية.
- ينبغي على المؤسسة الاقتصادية تأهيل ورسكلة الموظفين الذين يقومون بوظيفة محاسبة الموارد البشرية وهذا لإعطاء نتائج القياس مصداقية وصحة.
- أن تكون جميع المعلومات الخاصة بالموارد البشرية متاحة لكل المستفيدين.
- يجب على المؤسسة إنشاء مصلحة خاصة بمحاسبة الموارد البشرية وهذا لجعل معلومات ونتائج قياس محاسبة الموارد البشرية أكثر قيمة وقوة.

- يجب على المؤسسة الاقتصادية حين الإفصاح عن محاسبة الموارد البشرية أن تتأكد من جودة المعلومة المفصح عنها.
- أن تكون معلومات محاسبة الموارد البشرية أثناء عملية الإفصاح بصورة مفهومة وبسيطة وهذا لتسهيل فهمها من طرف مستخدمي القوائم المالية.
- بالنسبة للمعلومات التي تخص محاسبة الموارد البشرية والتي لم يفرضها القانون الإفصاح عنها في القوائم المالية والتي تكون مهمة لمستخدمي القوائم المالية أن تقوم المؤسسة بالإفصاح عنها في الجداول والملاحق .
- أن تقوم المؤسسة بإنشاء تقارير دورية تشير فيها إلى قياس الموارد البشرية بصفة دورية على الأقل كل 3 أشهر وتكون بصورة دقيقة .

أفاق البحث

تناول هذا البحث محاسبة الموارد البشرية وأثرها على جودة الإفصاح المحاسبي ، ساهمت هذه الدراسة في فك جزء بسيط من التعقيد الذي يتصف به الموضوع ومن أسبابه شح الدراسات في الميدان، وحتى ان كانت هناك دراسات في محاسبة الموارد البشرية وجودة الإفصاح فهي غالبيتها مكررة ، مع انتهائه الدراسة المتواضعة لا تخلو من النقائص حيث ستشير في الأخير إلى عناوين قد تكون أساسا لبحوث في المستقبل نذكر منها :

محاسبة الموارد البشرية وأهميتها في إطار الإفصاح المالي
الإفصاح المحاسبي لمحاسبة للموارد البشرية ميزات وعيوب
محاسبة الموارد البشرية ودرها في المؤسسة الاقتصادية من الجانب المالي والمحاسبي

قائمة المراجع

قائمة المراجع باللغة العربية

الكتب

1. على عبد الله شاهين، النظرية المحاسبية إطار فكري تحليلي وتطبيقي، طبعة 2011.
2. وليد ناجي الحياي، المشاكل المحاسبية و نماذج مقترحة ، الأكاديمية العربية الدانمرك 2007.
3. وليد ناجي الحياي ،. نظرية المحاسبة ، رئيس الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك ، الجزء الثاني.

الدراسات الجامعية

1. حمزة بوتيفان ، الإفصاح المحاسبي حدوده و أثاره على جودة المعلومات المحاسبية ، رسالة ماجستير جامعة حاج لخضر، الجزائر، باتنة ، الجزائر 2000،
2. ديما رفيق محمد ماصة ، مدى توفر مقومات محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الحكومية العاملة في قطاع غزة، رسالة ماجستير في المحاسبة و التمويل ، الجامعة الإسلامية، فلسطين، غزة، 2015
3. صافو فتيحة ، أبعاد القياس و الإفصاح و فق النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل التوجه نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية ، أطروحة دكتوراء في العلوم .جامعة حسيبة بن بوعلي، الجزائر، الشلف ، 2015-2016
4. عائشة محمد الشهري، المحاسبة عن الموارد البشرية دراسة ميدانية . في المملكة العربية السعودية، رسالة ماجستير في المحاسبة. العربية السعودية، 2013 ، ص 19-20
5. علاء عنقة ، الإفصاح المحاسبي عن المخاطر المصرفية و دورها في الرقابة عليها ، أطروحة دكتوراء في المحاسبة ، كلية الاقتصاد جامعة حلب، سوريا، 2010-2011
6. فضل كمال سالم ، مدى أهمية القياس و الإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية و أثره على اتخاذ القرارات المالية، رسالة ماجستير في المحاسبة و التمويل، الجامعة الإسلامية فلسطين (غزة)، 2008
7. ماجد إسماعيل أبو حمادة ، اثر التطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي و جودة التقارير المالية ، دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية ، رسالة ماجستير في المحاسبة و التمويل ، جامعة غزة ، فلسطين، 2009

8. معنز برهان جميل العكر، اثر مستوى الإفصاح المحاسبي في البيانات المالية المنشورة على تداعيات الأزمة المالية في القطاع المصرفي الأردني ، رسالة الماجستير في المحاسبة ،جامعة الشرق الأوسط، الاردن .2009-2010 ،
9. ناجي بن يحي . دور جودة المعلومات المحاسبية في تحسين الإفصاح المحاسبي ، دراسة حالة مطاحن الكبرى للجنوب GAM SUD بسكرة ، رسالة الماجستير في علوم التسيير ، تخصص محاسبة ، جامعة محمد خيضر،الجزائر، بسكرة ،ص
10. وسام رمضان الشنطي ، دور محاسبة الموارد البشرية في كفاءة أداء المالي ، ماجستير في المحاسبة ، جامعة الأزهر،فلسطين غزة ، 2015/2016،

المقالات والمدخلات

1. إسماعيل حجازي . أسماء زكري، محاسبة الموارد البشرية الاطار النظري و طرق القياس ، المتقى الوطني الخامس حول تسيير الموارد البشرية ، جامعة محمد خيضر،الجزائر، بسكرة ،23-24 فيفري 2016،
2. حاج قويدر قورين، التأصيل و القياس المحاسبي للرأس المال البشري في منظمة الأعمال الحديثة ، مجلة أبحاث اقتصادية و إدارية جامعة محمد خيضر ،الجزائر،بسكرة ، العدد الخامس جوان .2014
3. حسين بن الطاهر ، أبو طلاعة محمد ، دراسة اثر حوكمة الشركات على الشفافية و الإفصاح و جودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي ،مداخلة ، المتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي و الإداري ، جامعة محمد خيضر،الجزائر،بسكرة6-7 ماي،2012
4. حمد فهد دعسان ، تطبيق نظام محاسبة الموارد البشرية في الشركات المساهمة العامة لدولة الكويت ، جامعة الشرق الأوسط ، ديسمبر 2010
5. صديقي مسعود ، صديقي فؤاد ، انعكاس النظام المحاسبي المالي S.C.F على سياسات الإفصاح في الجزائر ، المتقى الوطني حول واقع و آفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر .جامعة الوادي ، الجزائر ، 5-201

6. علي محمد ثجيل المعموري، تحديات الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية دراسة انتقادية لدعم توجهات الإدارة في ظل عصر العولمة، المؤتمر العلمي الدولي عولمة الإدارة في عصر المعرفة، جامعة الجنان، لبنان، طرابلس، 15-17 ديسمبر 2012
7. عمر قريد ، ياسين بوبكر ، أثر الإفصاح المحاسبي و تكلفة الموارد البشرية على التقارير المالية الداخلية و الخارجية ،الملتقى الوطني الخامس حول تسيير الموارد البشرية ، جامعة محمد خيضر، الجزائر ، بسكرة .23-24 فيفري 2016.
8. عوض الله جعفر الحسين أبو بكر ، أهمية و جودة الإفصاح عن المعلومات المحاسبية .مجموعة شركات سودكال العالمية ، مجلة العلوم و الثقافة . جامعة السودان للعلوم و التكنولوجيا ، مجلد 02 ، نوفمبر 2012،
9. فلاح حمود شرار المطيري، الأهمية النسبية للإفصاح المحاسبي في اتخاذ قرارات الاقتراض دراسة تطبيقية على البنوك التجارية الكويتية، جامعة الشرق الأوسط، ديسمبر 2010
10. كريم عيسى سيروان، قيان سليمان حمه سعيد، دلير موسى أحمد، دور مستوى الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية على كفاءة سوق الأوراق المالية من وجهة نظر مراقبي الحسابات في إقليم كردستان العراق، مقال، مجلة جامعة التنمية البشرية، العراق، المجلد 3، العدد 2، حزيران 2017
11. كمال احمد الدوري ، إسماعيل يحي التكريتي . دراسة مقدمة لتنظيم نظام محاسبة الموارد البشرية في المنظمة ، الأردن، جامعة عمان الأهلية ،
12. لطيف زيود حسان ، دور الإفصاح المحاسبي في سوق الأوراق المالية في ترشيد قرار الاستمرار . مجلة جامعة تشرين للدراسات و البحوث العلمية سوريا. 2010 ، المجلد 29 ، العدد 1 .ص 8
13. ليلي الطويل ، عفرا زحلوط، تأثير الشركات التدقيق الدولية الأربعة الكبار في مستوى الإفصاح المحاسبي. دراسة على الشركات الأردنية المدرجة في سوق عمان للأوراق المالية، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية ، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، سوريا، مجلد 36 العدد 2، 2014، 2،
14. محمد الشريف الشنطي ، محاسبة الموارد البشرية ، مجلة المختار للعلوم الاقتصادية . جامعة عمر المختار ليبيا ، المجلد الثاني ، العدد الثالث حزيران 2013.

15. محمد زهير الدويد . عمر محمد البتيتي ، اثر قياس المحاسبي للموارد البشرية على مستوى إفصاح في القوائم المالية للشركات الصناعية المدرجة في سوق عمان المالي، ورقة بحثية ، الأردن ، أيار 2014
16. مسعود صديقي ، فؤاد صديقي، محددات الإفصاح المحاسبي في الحقل المحاسبي الجزائري وفق النظام المحاسبي المالي ،مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية جامعة قاصدي مرباح ،الجزائر ورقلة .، الجزائر فيفري 2016 ،
17. مهاوات العبيدي .اسماء جرموني، دوافع القياس المحاسبي لتكلفة الموارد البشرية بالمؤسسات الجزائرية .دراسة حالة مؤسسة الاسمنت سطيف . مداخلة مقدمة في الملتقى الوطني الخامس حول تسيير الموارد البشرية ، كلية العلوم الاقتصادية ، جامعة محمد خيضر،الجزائر، بسكرة، 23-24 فيفري 2016
18. نوال بن عمارة . صديقي مسعود ، محاسبة الموارد البشرية ، الملتقى الدولي حول التنمية البشرية و فرص الاندماج في اقتصاد المعرفة و الكفاءات البشرية ، جامعة قاصدي مرباح،الجزائر، ورقلة ، 09-10 مارس 2004.

قائمة المراجع باللغة الأجنبية .

Les Articles

01. Abhash kumar and Basu . VALUE ADDED AND PROFITABILITY: ROLE OF HUMAN RESOURCE. Raghunathpur College, West Bengal. Vol 7, No 2, September 2013
02. Thineesh kumar M. Dr kavida V .jegajothi R.Valuation of human capital in Infosys technologies Ltd . International Journal of Commerce and Management Research.8 august.

Web sites

01. www.infosys.com
02. <https://economictimes.indiatimes.com>
03. www.clearpointstrategy.com/human-capital-kpis-scorecard-measures

الملاحق

Human resource valuation

A fundamental dichotomy in accounting practices is between human and non-human capital. As a standard practice, non-human capital is considered as assets and reported in the financial statements, whereas human capital is mostly ignored by accountants. The definition of wealth as a source of income inevitably leads to the recognition of human capital as one of the several forms of wealth such as money, securities and physical capital. As a standard practice, Infosys reports the value of its employees using the Lev & Schwartz model. We have developed a new model to quantify this value, in partnership with GIST Advisory this year.

The Infosys GIST-HCX Model is based on a present value calculation of the increase in future earnings of employees during their employment at Infosys. Unlike conventional models, it also accounts for the impact of attrition on our human capital value, and therefore also quantifies the value of the positive human capital externality being generated by Infosys. Human Capital Externality refers to the benefit derived by society when employees whose human capital value is enhanced due to training and employee development at Infosys, leave the company.

The model discounts future earnings at an appropriate discount rate, and utilizes a long-run inflation rate consistent with the Reserve Bank of India's target for inflation expectations.

in ₹ crore, unless stated otherwise

	2012	2011	Annual Change
Employees (No.)			
Software professionals	1,41,788	1,23,811	14.52%
Support	8,206	7,009	17.08%
Total	1,49,994	1,30,820	14.66%
Value of human capital			
Software professionals	1,15,900	89,507	29.49%
Support	9,817	8,640	13.62%
Total	1,25,717	98,147	28.09%
Value of human capital externality			
Software professionals	6,182	4,702	31.48%
Support	649	563	15.28%
Total	6,831	5,265	29.74%
Total value of human capital and human capital externality	1,32,548	1,03,412	28.17%
Ratio			
Value of human capital per employee	0.84	0.75	12.00%

Assumptions:

1. Long run inflation rate assumed at 5%
2. Discounting rate assumed at 4%

Human resource valuation

A fundamental dichotomy in accounting practices is between human and non-human capital. As a standard practice, non-human capital is considered as assets and reported in the financial statements, whereas human capital is mostly ignored by accountants. The definition of wealth as a source of income inevitably leads to the recognition of human capital as one of the several forms of wealth such as money, securities and physical capital. As a standard practice, Infosys reports the value of its employees using the Lev & Schwartz model. We have developed a new model to quantify this value, in partnership with GIST Advisory this year.

The Infosys GIST-HCX Model is based on a present value calculation of the increase in future earnings of employees during their employment at Infosys. Unlike conventional models, it also accounts for the impact of attrition on our human capital value, and therefore also quantifies the value of the positive human capital externality being generated by Infosys. Human Capital Externality refers to the benefit derived by society when employees whose human capital value is enhanced due to training and employee development at Infosys, leave the company.

The model discounts future earnings at an appropriate discount rate, and utilizes a long-run inflation rate consistent with the Reserve Bank of India's target for inflation expectations.

in ₹ crore, unless stated otherwise

	2012	2011	Annual Change
Employees (No.)			
Software professionals	1,41,788	1,23,811	14.52%
Support	8,206	7,009	17.08%
Total	1,49,994	1,30,820	14.66%
Value of human capital			
Software professionals	1,15,900	89,507	29.49%
Support	9,817	8,640	13.62%
Total	1,25,717	98,147	28.09%
Value of human capital externality			
Software professionals	6,182	4,702	31.48%
Support	649	563	15.28%
Total	6,831	5,265	29.74%
Total value of human capital and human capital externality	1,32,548	1,03,412	28.17%
Ratio			
Value of human capital per employee	0.84	0.75	12.00%

Assumptions:

1. Long run inflation rate assumed at 5%
2. Discounting rate assumed at 4%