

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الشعبة: العلوم المالية والمحاسبية

التخصص: محاسبة

أثر القياس المحاسبي عن محاسبة الموارد البشرية وأثرها على مصادر البيانات المالية

دراسة حالة للقياس المحاسبي للموارد البشرية في الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز بولاية الوادي

تحت إشراف:

د. زكريا دمدوم

من إعداد الطالبات:

✓ منال خطاب

✓ مروة تواتي إبراهيم

✓ ليلي درويش

اللجنة المناقشة

مقيم أول

مشرفا

مقيم ثاني

أستاذ محاضر، بجامعة الشهيد حمه لخضر

أستاذ محاضر، بجامعة الشهيد حمه لخضر

أستاذ محاضر، بجامعة الشهيد حمه لخضر

عمر عطا الله

زكريا دمدوم

مصطفى عوادي

الموسم الجامعي: 2021/2020



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الشعبة: العلوم المالية والمحاسبية

التخصص: محاسبة

أثر القياس المحاسبي عن محاسبة الموارد البشرية وأثرها على مصادر البيانات المالية

دراسة حالة للقياس المحاسبي للموارد البشرية في الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز بولاية الوادي

تحت إشراف:

د. زكريا دمدوم

من إعداد الطالبات:

✓ منال خطاب

✓ مروة تواتي إبراهيم

✓ ليلى درويش

اللجنة المناقشة:

مقيم أول

مشرفا

مقيم ثاني

أستاذ محاضر، بجامعة الشهيد حمه لخضر

أستاذ محاضر، بجامعة الشهيد حمه لخضر

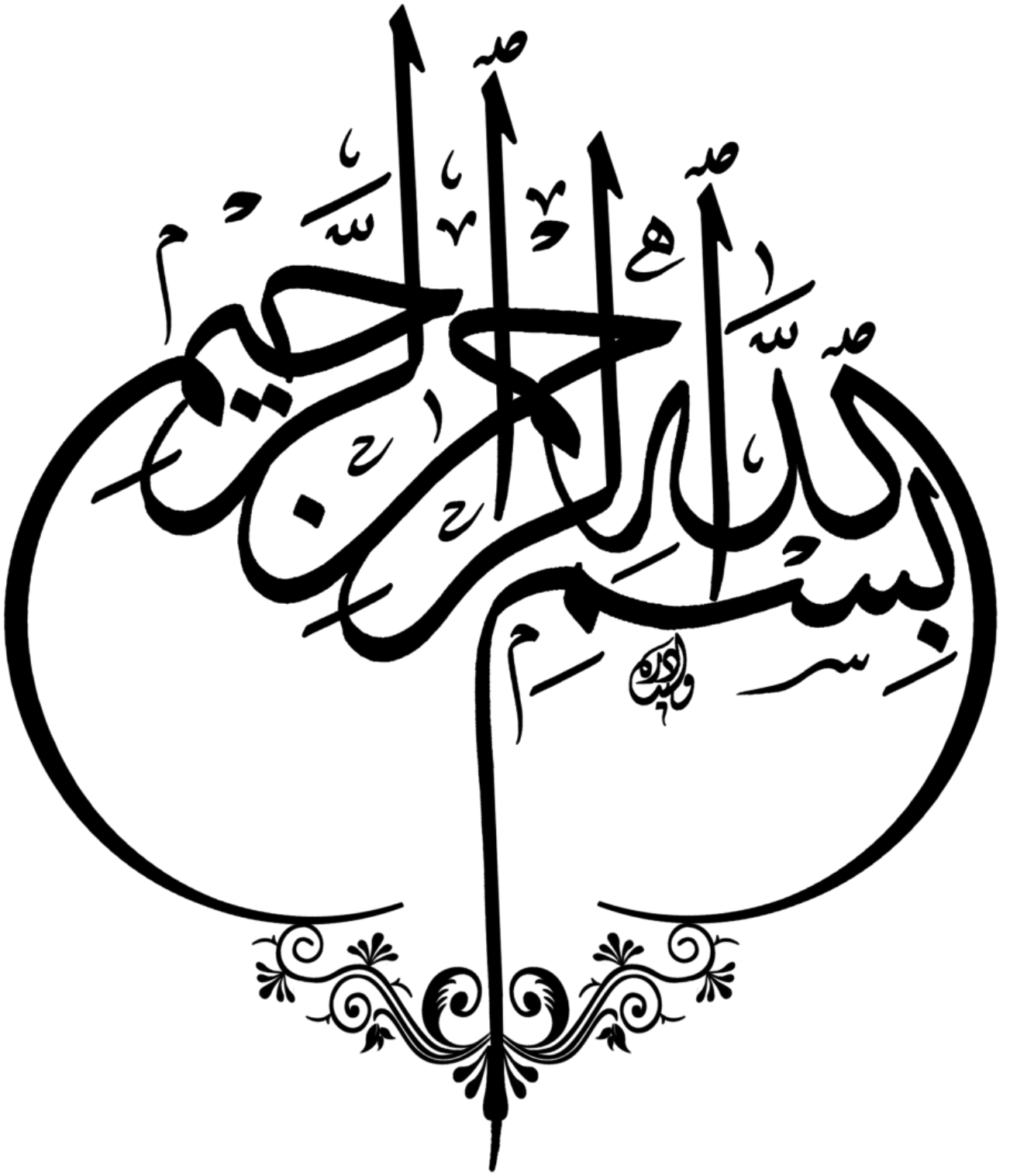
أستاذ محاضر، بجامعة الشهيد حمه لخضر

عمر عطا الله

زكريا دمدوم

مصطفى عوادي

الموسم الجامعي: 2021/2020



قال الله عز وجل:

﴿يَرْفَعُ اللَّهُ الَّذِينَ آمَنُوا مِنْكُمْ وَالَّذِينَ أُوتُوا الْعِلْمَ دَرَجَاتٍ وَاللَّهُ بِمَا تَعْمَلُونَ خَبِيرٌ﴾ (11)

[المجادلة:11]

﴿وَقُلْ رَبِّ زِدْنِي عِلْمًا﴾ (114)

[طه:114]

الإهداء

الحمد لله الذي وفقنا لهذا ولم نكن لنصل إليه لولا فضل الله علينا أما بعد:

إلى من كلمت أنامله ليقدّم لنا لحظة سعادة وحصد الأشواق عن دربي ليمهد لي طريق العلم إلى القلب الكبير

"والدي العزيز"

أهدي ثمرة جهدي إلى بهجة قلبي، وهبة الرب وكمال الودّ، إلى التي تعبت لأرتاح، وسهرت لأنام وحلمت لأنال،

إلى الشمس التي تضيئ صباحي والقمر الذي ينير ليالي

"أمي الحبيبة"

إلى من هم أقرب من روجي القلوب الطاهرة الرقيقة والنفوس البريئة، إلى رياحين حياتي ومن شاركني حضن الأم وبهم

أستمد عزتي وإصراري إخوتي "الطالب محمد، محمد الخطيب"

وأخواتي " أميرة، فادية، السيدة خديجة"

إلى كل من له مكانة في قلبي، إلى من ضاقت السطور عن ذكرهم فوسعهم قلبي "صديقاتي وأقربائي"

فأسأل الله أن يجعله نبراسا لكل طالب ومحبي العلم والمعرفة

إلى جميع أساتذتي الأفاضل بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

إلى كل طلبة السنة الثانية ماستر 2020-2021

كما أشكر كل الذين ساهموا من قريب أو بعيد في انجاز هذه المذكرة.

منال

الإهداء

الحمد لله الذي أعاننا بالعلم وزيننا بالحكم وأكرمنا بالتقوى وجعلنا بالعافية.

أتقدم بإهداء عملي المتواضع إلى:

الدرع الواقي والكنز الباقي، إلى من جعل العلم منبع اشتياقي لك أقدم وسام

الاستحقاق أنت أبي العزيز أطال الله في عمرك.

رمز العطاء ومنبع الحنان، إلى ذروة العطف والوفاء لك أجمل حواء أنت "أمي الغالية"

حفظك الله ورعاك.

الذر النادر والذخر العامر لإخوتي وأخواتي كل باسمه دتم لي سندا.

رمز الصداقة وحسن العلاقة صديقتي وعون الحاضر وسند المستقبل

زملاء الدراسة خاصة دفعة محاسبة.

وكذلك أشكر كل من ساهم من قريب أو بعيد في انجاز هذه المذكرة.

مرورة

الإهداء

وصلت رحلتي الجامعية إلى نهايتها بعد تعب ومشقة...

وها أنا أختم بحث تخرجي بكل همّة ونشاط.

وأمتن لكل من كان له فضل في مسيرتي، وساعدني ولو باليسير

الأبوين والأهل والأصدقاء و الأساتذة.....

وفي جميع مراحل الحياة، يوجد أناس يستحقون منا الشكر

وأولى الناس بالشكر هما الأبوان: لما لهما من الفضل ما يبلغ

عنان السماء، فوجودهما سبب للنجاة و الفلاح في الدنيا و الآخرة.

إلى من أظهروا لي ما هو أجمل من الحياة إخوتي من كانوا

ملاذي وملجئي إلى من تذوقت معهم أجمل اللحظات.

إلى أصدقائي الذين أشهد لهم بأنهم نعم الرفقاء في جميع الأمور.

ولا ينبغي أن أنسى أستاذي مما كان له الدور الأكبر في مساندي

ومدني بالمعلومات القيمة.

لـ

شكر وعرفان

"كن عالماً... فإن لم تستطع فكن متعلماً، فإن لم تستطع فأحب العلماء، فإن لم تستطع فلا تبغضهم..."

لابد لنا ونحن نخطو خطواتنا الأخيرة في الحياة الجامعية من وقفة نعود إلى أعوام قضيناها في رحاب الجامعة مع أساتذتنا الكرام الذين قدموا لنا العديد باذلين بذلك جهود كبيرة فبناء جيل لتبعث الأمة من جديد..

وقبل أن نمضي نقدم أسمى آيات الشكر والامتنان والتقدير والمحبة إلى الذين حملوا أقدس رسالة في الحياة...

وأخص بالتقدير والشكر للأستاذ "زكريا دمدوم".

الذي نقول له بشراك قول رسول الله صلى الله عليه وسلم:

"إن الحوت في البحر، والطير في السماء، ليصلون على معلم الناس الخير".

وإلى كل من لم يبخل علينا بيد المساعدة وأخص بالذكر الدكتور "محمد الدينوري سالي" والأستاذ "علي داهم"

وأخيراً نسأل الله تعالى أن يوفق الجميع لصالح الأعمال وأن يجزيهم خير الجزاء بما تفر به أعينهم في الدنيا والآخرة.

الملخص

المخلص:

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز أثر القياس المحاسبي على محاسبة الموارد البشرية وأثرها على مصادر البيانات المالية، فإن نجاح المشاريع الاقتصادية في تحقيق أهدافها يعتمد بدرجة كبيرة على كفاءة وفعالية الموارد البشرية العاملة بها من حيث القياس وتكاليف الاختيار والتعيين والتدريب وتطوير الأصول البشرية وتعديل القيمة الاقتصادية لها، فقد سعت الكثير من المؤسسات لتطبيق هذا المفهوم في إطار المحاسبة عن الموارد البشرية بطريقة منظمة حيث ساهم التقدم العلمي في توجيه الفكر المحاسبي إلى إعادة النظر في معالجة الموارد البشرية. وإدراكا من الباحثين لأهمية توفر معلومات عن تلك الموارد فقد نشطت المحاولات لوضع أسس للمحاسبة عن الموارد البشرية وإثبات اعتبار المورد البشري كمورد اقتصادي وبيان أثره غي القوائم المالية ومعرفة أهميته في تحقيق غايات إستراتيجية، إضافة إلى ضرورة اتخاذ الإجراءات والسياسات الرسمية من أجل تطبيق محاسبة الموارد البشرية ونخص بالذكر طريقة التكلفة التاريخية، وسنحاول في هذه الدراسة إبراز أهم تلك الصعوبات التي تواجه تطبيق المحاسبة للموارد البشرية وكيفية معالجتها وتسجيلها وفق النظام المحاسبي بمؤسسة سونلغاز بالوادي لسنة 2016-2017. ومن أبرز نتائج دراستنا أن عملية قياس الأفراد وفق لمحاسبة الموارد البشرية تفترض بقاء الأفراد بالمؤسسة ووضع مسار محدد للتطور الوظيفي للأفراد وتطبيق ذلك في الواقع العلمي يعتبر أمرا صعبا، وأن النموذج القائم على التكلفة التاريخية يعد في الوقت الراهن النموذج الأنسب مع الأنظمة المحاسبية الحالية وطرق عرض القوائم المالية، ولكن لحد الآن لم يتم الاتفاق على نموذج محدد يتم اعتماده لقياس الموارد البشرية نظراً لكثرة المتغيرات المتعلقة بهذا العنصر، مما جعل البحوث لا تزال مستمرة بهدف إيجاد أسلوب متكامل للقياس المحاسبي لهذا العنصر الهام.

الكلمات المفتاحية: محاسبة الموارد البشرية، القياس المحاسبي، البيانات المالية.

Résumé:

This study aimed to highlight the impact of accounting measurement on human resources accounting and its impact on financial data sources. Many institutions have sought to apply this concept in the framework of accounting for human resources in an organized manner, as scientific progress has contributed to directing accounting thought to reconsider the treatment of human resources. Realizing the importance of providing information on these resources, attempts have been made to lay the foundations for accounting for human resources, to prove that the human resource is considered an economic resource, and to show its impact on the financial statements, and to know its importance in achieving strategic goals. In addition to the need to take official procedures and policies in order to apply human resources accounting, especially the historical cost method. In this study, we will try to highlight the most important difficulties facing the application of human resources accounting and how to address and record them according to the accounting system of the Sonelgaz Foundation in the Valley for the year 2016–2017. One of the most prominent results of our study is that the process of measuring individuals according to human resources accounting assumes that individuals remain in the institution and that a specific path for the career development of individuals and the application of this in scientific reality is considered a difficult matter, and that the model based on historical cost is currently the most appropriate model with the current accounting systems and list display methods Financial, but so far no agreement has been reached on a specific model to be adopted for measuring human resources due to the large number of variables related to this element, which made research still ongoing with the aim of finding an integrated method for accounting measurement for this important element.

Keywords: human resource accounting, accounting measurement, financial data.

الفهارس

❖ فهرس المحتويات

❖ فهرس الجداول

❖ فهرس الأشكال

فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
	البسمة والآية القرآنية
	الإهداء
	شكر وعرهان
I	فهرس المحتويات
III	فهرس الجداول
VI	فهرس الأشكال
V	فهرس الملاحق
IV	قائمة المختصرات
أ-د	مقدمة
الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة عن الموارد البشرية.	
2	تمهيد.
3	المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لمحاسبة الموارد البشرية .
3	المطلب الأول: مفهوم محاسبة الموارد البشرية وتطورها التاريخي.
4	المطلب الثاني: خصائص وأهمية محاسبة الموارد البشرية .
4	الفرع الأول: خصائص محاسبة الموارد البشرية.
5	الفرع الثاني: أهمية محاسبة الموارد البشرية.
6	المطلب الثالث: عوامل وأهداف محاسبة الموارد البشرية.
6	الفرع الأول: عوامل محاسبة الموارد البشرية.
8	الفرع الثاني: أهداف محاسبة الموارد البشرية.
8	المطلب الرابع: رسملة واستنفاد الأصول عن الموارد البشرية.
9	المطلب الخامس: مزايا وفروض محاسبة الموارد البشرية.
9	الفرع الأول: مزايا محاسبة الموارد البشرية
10	الفرع الثاني:فروض محاسبة الموارد البشرية
12	المبحث الثاني: الإطار النظري لأثر القياس على محاسبة الموارد البشرية.
12	المطلب الأول: مفهوم القياس المحاسبي. للموارد البشرية.
12	المطلب الثاني: أسس ومعايير القياس المحاسبي.
12	الفرع الأول: أسس القياس المحاسبي.
13	الفرع الثاني: معايير القياس المحاسبي.
13	المطلب الثالث: نماذج القياس المحاسبي للموارد البشرية.

14	الفرع الأول: نماذج وقياس الموارد البشرية التي تعتمد على التكلفة.
18	الفرع الثاني: نماذج وقياس الموارد البشرية التي تعتمد على القيمة.
20	المطلب الرابع: مشكلة القياس المحاسبي لقيمة الموارد البشرية وكيفية معالجتها.
24	المطلب الخامس: التكاليف العامة المتعلقة بالموارد البشرية.
26	المبحث الثالث: الدراسات السابقة.
26	المطلب الأول: الدراسات باللغة العربية.
29	المطلب الثاني: الدراسات باللغة الأجنبية.
30	المطلب الثالث: أوجه الاتفاق والاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة.
32	خلاصة الفصل الأول.
الفصل الثاني: دراسة حالة للقياس المحاسبي للموارد البشرية وأثرها على القوائم المالية في الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز (SADEG) بولاية الوادي	
34	تمهيد
35	المبحث الأول: التعريف بالشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز (SADEG) بولاية الوادي.
35	المطلب الأول : تقديم الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز (SADEG)
35	الفرع الأول: نشأة الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز.
36	الفرع الثاني: فروع الشركة الوطنية لتوزيع الكهرباء والغاز
38	الفرع الثالث: التنظيم العام بالشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز
38	المطلب الثاني: مهام ووظائف الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز (SADEG) بولاية الوادي
38	الفرع الأول: نشأة الشركة
39	الفرع الثاني: وظائف الشركة
40	المطلب الثالث: التنظيم العام بشركة (SADEG) بولاية الوادي
45	المبحث الثاني: القياس المحاسبي للموارد البشرية لشركة (SADEG) بولاية الوادي باستخدام نموذج التكلفة التاريخية.
45	المطلب الأول: نطاق تطبيق نموذج التكلفة التاريخية
46	المطلب الثاني: خطوات وضع نموذج التكلفة التاريخية حيز التطبيق
47	المطلب الثالث: القياس المحاسبي للموارد البشرية بالشركة
51	المطلب الرابع: التغيير في قيم عناصر القوائم المالية للشركة بعد تطبيق نموذج التكلفة التاريخية
54	الفرع الأول: التغيير في عناصر القوائم المالية للشركة بعد تطبيق نموذج التكلفة التاريخية لسنة 2016
57	الفرع الثاني: التغيير في عناصر القوائم المالية لسنة 2017

65	الخلاصة
67	الخاتمة
71	قائمة المراجع

فهرس الجداول

الصفحة	بيان الجداول	الرقم
4	جدول يوضح مراحل تطور المحاسبة عن الموارد البشرية	1-1
25	جدول تكاليف الموارد البشرية.	2-1
45	جدول تطور عدد العمال بشركة سونلغاز الوادي خلال الفترة 2016-2017	1-2
53	قائمة المركز المالي قبل وبعد استخدام نموذج التكلفة التاريخية لمحاسبة الموارد البشرية لسنة 2016	2-2
54	جدول التغيير في عناصر قائمة المركز المالي بعد تطبيق نموذج التكلفة التاريخية لمحاسبة الموارد البشرية لسنة 2016	3-2
56	قائمة الدخل قبل وبعد استخدام نموذج التكلفة التاريخية لسنة 2016	4-2
57	الفارق في قائمة الدخل بعد استخدام نموذج التكلفة التاريخية لسنة 2016	5-2
59	قائمة المركز المالي قبل وبعد استخدام نموذج التكلفة التاريخية لسنة 2017	6-2
60	جدول التغيير في عناصر قائمة المركز المالي بعد تطبيق نموذج التكلفة التاريخية لسنة 2017.	7-2
62	قائمة الدخل قبل وبعد استخدام نموذج التكلفة التاريخية لسنة 2017	8-2
63	الفارق في قائمة الدخل بعد تطبيق نموذج التكلفة التاريخية لسنة 2017	9-2

فهرس الأشكال

الصفحة	بيان الأشكال	الرقم
14	نماذج القياس المحاسبي للموارد البشرية.	1-1
38	الهيكل التنظيمي للشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز (الشركة الأم)	1-2
40	الهيكل التنظيمي لمؤسسة توزيع الوسط	2-2
41	الهيكل التنظيمي لشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز (SADEG) بولاية الوادي	3-2
45	تطور عدد العمال بشركة (SADEG) الوادي خلال الفترة 2016-2017	4-2
46	خطوات وضع نموذج التكلفة التاريخية حيز التطبيق	5-2
47	معالجة تكاليف الموارد البشرية	6-2
54	التغيير في الأصول بعد استخدام نموذج التكلفة التاريخية لسنة 2016	7-2
55	الفارق في الخصوم بعد استخدام نموذج التكلفة التاريخية لسنة 2016	8-2
57	التغيير في قائمة الدخل بعد استخدام نموذج التكلفة التاريخية لسنة 2016	9-2
60	الفارق في الأصول بعد استخدام نموذج التكلفة التاريخية لسنة 2017	10-2
61	التغيير في الخصوم بعد استخدام نموذج التكلفة التاريخية لسنة 2017	11-2
63	الفارق في قائمة الدخل بعد استخدام نموذج التكلفة التاريخية لسنة 2017	12-2

قائمة المختصرات

الاسم بالكامل باللغة الأجنبية	الترجمة باللغة العربية	الرمز (الاختصار)
The Algerian company for the distribution of electricity and gas in the wilaya of El Oued.	الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز بولاية الوادي.	SADEG

مقدمة

المقدمة:

شهدت السنوات الأخيرة تغيرات سريعة و تحديات كبيرة صاحبه تطور تحول جوهري من اقتصاد صناعي إلى اقتصاد قائم على المعرفة، في خضم هذا التحول تغيرت نظرة المؤسسة للعنصر البشري و أدركت أهميته فأصبحت تعتبره أساس ثروتها، وأهم مواردها على حساب مواردها المادية، هذا ما فرض عليها إعداد عناصر بشرية ذات كفاءة عالية من خلال إنفاقها أموال طائلة في سبيل الحصول عليها، تطويرها، تدريبها و المحافظة عليها وتعد هذه الأموال أهم استثمارات المؤسسة التي تكسبها رأس مال بشري يحقق لها ميزة تنافسية تضمن بها استمرارها و بقائها.

رغم الأهمية التي أصبحت تحظى بها هذه الموارد على المستوى الاقتصادي و الإداري إلا أن قياسها و الاعتراف بها من أهم المشاكل التي تواجه الفكر وممارسة المحاسبين لعدة عقود، وأصبح قياسها و الاعتراف بها من أهم أوجه القصور المحاسبي، ومن هذا المنطلق ظهرت محاسبة الموارد البشرية كألية لمعالجة نقاط ضعف النظام المحاسبي فيما يخص مسألة قياس الموارد البشرية بهدف إثراء القوائم المالية وزيادة ملائمتها لاتخاذ القرارات، نظرا لذلك فقد أصبح رأس المال البشري واحدا من بين أهم المسائل الأساسية التي يجب على المحاسبة التفاعل معها بهدف إعطاء صورة صادقة عن أداء الوحدة الاقتصادية و إنتاجياتها، فصار من الضروري الاهتمام بكافة البيانات التي تتعلق بالموارد البشرية لكي يمكن الاستفادة منها في كافة المجالات، أما في المجال المحاسبي فقد بدأ البحث في محاسبة الموارد البشرية في الستينات من القرن العشرين، وهي تسعى إلى وضع نظام محاسبي ملائم يوفر المعطيات و المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات الملائمة و المتمثلة في الاستخدام الأمثل للعنصر البشري في المؤسسة، فهي تقوم على رسملة نفقات الموارد البشرية التي تحقق منافع مستقبلية، بدلا من اعتبارها أعباء تحمل نتيجة الدورة.

❖ إشكالية الدراسة:

باعتبار الموارد البشرية لها دور مهم في تطور ونجاح المؤسسات الاقتصادية لكونها تساهم بشكل أساسي في تحقيق أهدافه هذه الأخيرة، ومن أجل تحديد أداة إدارية تهتم بالعاملين كمورد تنظيمي، ولقياس تكاليف اختيار وتعيين و تدريب وتطوير هذه الموارد و الخروج بقيمتها من خلال اعتماد محاسبة الموارد البشرية و تطبيق المبادئ التي تحكمها فقد جاءت هذه الدراسة لمعالجة التساؤل التالي:

ما مدى أثر القياس المحاسبي على محاسبة الموارد البشرية؟ وما مدى أثرها على مصادر البيانات المالية؟

لذلك يمكن طرح مجموعة من الأسئلة الفرعية كما يلي:

- 1- فيما تتمثل أهمية محاسبة الموارد البشرية؟
- 2- فيما تكمن رسمة واستنفاذ الأصول عن الموارد البشرية؟
- 3- ما هي نماذج القياس المحاسبي للموارد البشرية؟
- 4- هل تحظى عملية القياس عن محاسبة الموارد البشرية باهتمام متخذي القرارات و الموظفين ذوي الشأن في المؤسسة؟

❖ الفرضيات:

للإجابة عن الأسئلة الفرعية قمنا بوضع الفرضيات التالية:

- 1- محاسبة الموارد البشرية هي عملية قياس تساهم في اتخاذ القرارات بشأن المورد البشري في المؤسسة.
- 2- القياس المحاسبي عن الموارد البشرية له تأثير هام في مصادر البيانات المالية.
- 3- يؤثر تطبيق محاسبة الموارد البشرية بشكل إيجابي على القوائم المالية (الميزانية المالية وجدول النتائج) لشركة سونلغاز_الوادي.

❖ مبررات اختيار الموضوع :

لم يكن اختيارنا للموضوع بمحض الصفحة و لكن نتيجة لعدة أسباب، منها ما هو ذاتي و منها ما هو موضوعي:

✓ أسباب ذاتية:

طبيعة التخصص (محاسبة).

الرغبة و الميل الشخصي في معالجة هذه المواضيع.

✓ أسباب موضوعية:

- أن موضوع محاسبة الموارد البشرية يعتبر من الموضوعات الحديثة في ميدان المحاسبة.
- كون الدراسة من المواضيع المطروحة في الساحة الاقتصادية و المهنية و التي تستدعي مزيدا من الدراسة و التحليل.

❖ أهداف الدراسة :

- تهدف هذه الدراسة إلى تحقيق ما يلي:
- تسليط الضوء على مفهوم محاسبة الموارد البشرية و مراحل تطورها التاريخي.
 - إبراز دور أثر القياس في عرض القوائم المالية.
 - تبيان نماذج و طرق القياس المحاسبي للموارد البشرية، سواء ما كان يعتمد على التكلفة أو القيمة حسب المفهوم الاقتصادي.

❖ أهمية الدراسة:

- إن لهذا الموضوع أهمية كبيرة نبرزها في ما يلي :
- تلمس الدراسة أهميتها من أهمية العنصر البشري في قطاع التعليم العالي، إذ يعتبر هذا الأخير الركيزة الأساسية خاصة بعد توجه تطوير الموارد البشرية كقرار إجباري في عصر يعتمد على الإبداع.
- أن موضوع محاسبة الموارد البشرية محل نقاش، باعتبار هذه المحاسبة مجالا مهما وجديدا، وتمثل مرحلة من مراحل التطور المتميزة واستمرارا واستكمالاً بدراسات سابقة.

❖ حدود الدراسة:

تتمثل حدود الدراسة في الحدود الزمانية و المكانية:

✓ الحدود الزمانية:

يرتبط مضمون الدراسة التطبيقية بالزمن الذي أجريت فيها، وذلك من خلال الفصل الثاني من السنة الجامعية ل2021.

✓ الحدود المكانية:

اقتصرت الدراسة التطبيقية على تطبيق القياس المحاسبي للموارد البشرية في الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء و الغاز بولاية الوادي.

❖ المنهج المتبع و الأدوات المستخدمة:

تم اعتماد المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري للدراسة وللإجابة على الإشكالية التي تم طرحها واختبار صحة الفرضيات التي وضعناها وهو مناسب لهذا النوع من الدراسات، وهذا من خلال المراجع المختلفة من كتب و

مجلات ودراسات سابقة لديها علاقة بموضوع الدراسة من أطروحات دكتوراه ورسائل ماجستير و مقالات في مجلات محكمة وملتقيات دولية ووطنية.

❖ مرجعية الدراسة:

تم الاعتماد في موضوع دراستنا على المراجع العربية و الأجنبية والتي تناولت موضوع البحث.

❖ صعوبات الدراسة:

خلال القيام بهذه الدراسة واجهنا العديد من الصعوبات أهمها:

- قلة المراجع.
- حداثة الموضوع مما يصعب الحصول على أكبر كم من المعلومات .
- صعوبة الحصول على وثائق من الشركة محل الدراسة.
- صعوبة الحصول على المعلومات الصحيحة لسريتها داخل الشركة، وبالتالي عدم تمكننا من الحصول على العديد من المعلومات المهمة بالانجاز التطبيقي.
- قلة الدراسات السابقة المشابهة للموضوع.

❖ محتوى البحث:

قصد الإلمام بدراسة الموضوع وتحليل إشكالية البحث المطروحة والإجابة على التساؤلات التي تضمنتها و أخذ الفرضيات بعين الاعتبار، ارتأينا تقسيم و هيكلية البحث إلى فصلين بعد المقدمة، الأول خاص بالإطار النظري للدراسة والثاني خاص بالجانب التطبيقي، بالإضافة إلى خاتمة تناولت استنتاجات وتوصيات الدراسة وذلك حسب ما يلي:

- **الفصل الأول:** تناول هذا الفصل الدراسة النظرية، تم تفصيلها على شكل مباحث، تضمنت مبحثين، خصص المبحث الأول إلى الإطار المفاهيمي لمحاسبة الموارد البشرية والمبحث الثاني الإطار النظري لأثر القياس على محاسبة الموارد البشرية .

-**الفصل الثاني:** تناول هذا الفصل دراسة الحالة تمثلت في دراسة على مستوى الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز (SADEG) بولاية الوادي، تم تفصيلها على شكل مبحثين، المبحث الأول يتضمن التعريف بالشركة والمبحث الثاني القياس المحاسبي للموارد البشرية لشركة(SADEG)بولاية الوادي باستخدام نموذج التكلفة التاريخية.

الفصل الأول

الإطار النظري للمحاسبة عن الموارد البشرية

- ❖ **المبحث الأول:** الإطار المفاهيمي لمحاسبة الموارد البشرية.
- ❖ **المبحث الثاني:** الإطار النظري لأثر القياس عن محاسبة الموارد البشرية.
- ❖ **المبحث الثالث:** الدراسات السابقة

تمهيد:

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

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

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لمحاسبة الموارد البشرية.

المبحث الثاني: الإطار النظري لأثر القياس عن محاسبة الموارد البشرية.

المبحث الثالث: الدراسات السابقة.

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة عن الموارد البشرية.

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لمحاسبة الموارد البشرية.

نظرا للظروف والمستجدات الحاصلة في حقل الاقتصاد والإدارة ، والتي أصبحت تستدعي ضرورة تغيير المعالجة المحاسبية للعنصر البشري وفقا للمكانة الكبيرة التي يحتلها، فقد ظهر مفهوم محاسبي جديد يعرف بـ "محاسبة الموارد البشرية" ، سيكون محل المناقشة والتحليل في الفقرات الموالية.

المطلب الأول: مفهوم محاسبة الموارد البشرية وتطورها التاريخي.

وهنا يمكن تقسيم المطلب إلى فرعين هما: الفرع الأول هو مفهوم محاسبة الموارد البشرية والثاني تطورها التاريخي.

الفرع الأول: مفهوم محاسبة الموارد البشرية.

المحاسبة من منظور المحاسبة المالية التي تقوم بقياس الأثر المالي لمختلف العمليات التي تتم بين المؤسسة ومحيطها الخارجي خاصة أو محاسبة يبدو من الوهلة الأولى أن هذا المصطلح غريب وغير معروف وهذا ربما يعود إلى قلة الكتابات فيه لأن معظم الكتاب يتناولون التكاليف التي تعمل على تحديد الجيد لتكاليف الإنتاج من خلال قياس الأثر المالي لحركة التكاليف داخل المؤسسة.

فمفهوم محاسبة الموارد البشرية هو مفهوم فلسفي Philosophical Concept وليس عبارة نظرية أو طريقة معينة لها ثوابت ومبادئ معينة وإنما هو مفهوم يعني كل العمليات الحسابية الملموسة وغير الملموسة التي تقوم بها المؤسسة من أجل تقييم رأس مالها البشري والفكري Human Capital وهذا بالاعتماد على كل الأنظمة المتواجدة في المؤسسة من نظام المعلومات الإداري، نظام المعلومات المحاسبي، نظام مراقبة الإدارة.

كما أن مفهوم الموارد البشرية يضع الإنسان على نفس مستوى الموارد المجتمعية الأخرى حيث أنه مورد من أعلى الموارد، فهو القادر على تحويل الموارد إلى طاقة منتجة ونافعة، ذلك أن الإنسان هو صانع ذلك التحول في الموارد الأخرى وهو الموظف لها، وهو بذاته مورد لا تنضب طاقاته وهو في نهاية الأمر الغاية والهدف الذي من أجله يتم استثمار وتشغيل طاقات مختلف الموارد الأخرى¹.

¹فضل كمال سالم، "مدى أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره على اتخاذ القرارات المالية" دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة في قطاع غزة"، رسالة ماجستير الجامعة الإسلامية بغزة كلية التجارة، فلسطين، 2008، ص 23.

الفرع الثاني: نشأة محاسبة الموارد البشرية وتطورها التاريخي.

لقد مرت المحاسبة عن الموارد البشرية بالعديد من مراحل التطور المتميزة نلخصها في الجدول التالي:

جدول رقم (01): مراحل تطور المحاسبة عن الموارد البشرية:

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

المصدر: رشا حمادة، القياس والإفصاح المحاسبين الموارد البشرية وأثره عن القوائم المالية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد الثامن عشر، العدد الأول، سوريا: دمشق، 2002، ص 147.

المطلب الثاني: خصائص وأهمية محاسبة الموارد البشرية.

ويمكننا أيضاً تقسيم المطلب إلى فرعين هما: الفرع الأول خصائص محاسبة الموارد البشرية أما الثاني أهميتها.

الفرع الأول: خصائص محاسبة الموارد البشرية.

لمحاسبة الموارد البشرية مجموعة من الخصائص نذكر منها:

- هي نوع من أنواع المحاسبة يعني فقط بالجانب البشري داخل المنظمة أي أن من مميزاتها أنها تهتم فقط بكل ما يخص العمال داخل المنظمة.

- لها طابع مادي وطابع غير مادي حيث أنه من المعروفان المحاسبة مالية كانت أو تحليلية أو غيرها، تهتم بالجانب المادي فقط أما محاسبة الموارد البشرية تهتم بالجانب المادي للعمال وفي نفس الوقت تهتم بالجانب المعنوي بحيث لا تفصل الجانب المادي للعامل عن الجانب المعنوي له.
- تسمح للإدارة من خلال ما توفره من معطيات ومعلومات بالتخطيط السليم لمواجهة الأعباء المتوقعة وغير المتوقعة للعمال داخل المنظمة.
- القدرة على التحقيق الدقيق للاستثمارات البشرية التي تحتاج إليه المنظمة لبناء تنظيماًتها الإنسانية وبناء هيكل العمالة.
- تتميز أيضاً بقدرتها على تحديد طرق وكيفية الاستفادة وتسيير العنصر البشري داخل المنظمة.
- تحديد التكلفة الحقيقية للعنصر البشري وبالتالي تسمح بالمفاضلة وقياس العائد ومقارنته بالتكلفة¹.
- إن المحاسبة عن الموارد البشرية أداة قياس وليست فرعاً مستقلاً وقائماً بذاته بل تعد تحسيناً للنظم الموجودة.
- إن المحاسبة من الموارد البشرية في قيامها للموارد البشرية، تعترف بأساليب القياس التي يمكن تطبيقها عملياً، ولا تعترف بتلك المقاييس التي تخرج عن نطاق التطبيق.
- إن قياس الموارد البشرية ليس هدفاً في حد ذاته بل يستخدم كما هو الحال بالنسبة لباقي الأصول في اتخاذ القرارات الإدارية الداخلية والخارجية.
- إن التقدير عن نتائج القياس المحاسبي لا يشترط مشكلاً معيناً من أشكال التقرير، فالمهم هو توصيل معلومات كاملة عن الموارد البشرية للجهات المسؤولة بالشكل الذي يحقق الموجود منها سواء كان في شكل الميزانية أو في شكل تقارير مستقلة².

الفرع الثاني: أهمية محاسبة الموارد البشرية.

- تتضح أهمية الموارد البشرية على مستوى المنظمات وفي ذات الوقت لا يمكن التغاضي عن دور وأهمية الموارد البشرية على عدة محاور منها³:
- الموارد البشرية أساس الاستقلال والنفوذ الاقتصادي.
 - أداة تنافسية عالمية.
 - تساعد على خفض فاتورة التكنولوجيا المستوردة.

¹ زهراء غريسي علوي، نور الهدي علالي، نور الهدي سرياني، المعالجة المحاسبية للموارد البشرية في ظل النظام المحاسبي المالي SCF، دراسة ميدانية، مذكرة ماستر، الجزائر: جامعة الوادي، 2016، ص20.

² جمال أحمد الدوري، إسماعيل يحيى التكريتي، نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية (دراسة مقدمة لتصميم نظام محاسبة الموارد البشرية في المنظمة)، جامعة عمان الأهلية، كلية العلوم الإدارية والمالية، 2010، ص8.

³ سناء عبد الهادي الجعدي: دور وأهمية القياس المحاسبي للموارد البشرية في الجامعات الفلسطينية، رسالة ماجستير الجامعة الإسلامية غزة، كلية التجارة، 2007، ص 30-32.

- تعمل على تعظيم القيمة المضافة.
- تعمل الموارد البشرية على زيادة الصادرات.
- مكمل أساسي للثورة القومية.
- الحكم على مدى فعالية المنشأة في إدارة مواردها البشرية¹.
- تحديد العائد على رأس المال المستثمر في الموارد البشرية.
- معرفة نسبة معدل دوران العمل وقيمة الخسائر الناتجة عنه.
- مساعدة الإدارة في الاختيار بين البدائل في عملية اتخاذ القرارات في الموازنات الرأسمالية بإضافة تكلفة وقيمة الموارد البشرية.
- المساعدة في تخطيط الاستثمار في الموارد البشرية.
- تستخدم بياناتها في أعداد النسب المالية، بالإضافة للتحليل المالي.

المطلب الثالث: عوامل وأهداف محاسبة الموارد البشرية.

سننظر فيما يلي إلى عوامل وأهداف محاسبة الموارد البشرية.

الفرع الأول: عوامل محاسبة الموارد البشرية.

فيما يتعلق بالاهتمام بمحاسبة الموارد البشرية يمكن الإشارة إلى مجموعة من العوامل التي ساعدت على الاهتمام بها هي²:

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

¹ محمد جلال محمد بديوي، المحاسبة عن الموارد البشرية (بغداد: الجامعة المستنصرية، كلية الإدارة والاقتصاد، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد الرابع، 1980)، ص 217-218.

² فضل كمال سالم، مرجع سبق ذكره، ص 34-35-36.

- التطورات والمتغيرات التكنولوجية والتقنية وانعكاساتها على الوحدات الاقتصادية، إن المتغيرات التكنولوجية والسياسية والاقتصادية لها آثار كبيرة على الوحدات الاقتصادية، حيث أفرزت تلك المتغيرات قفزة واسعة لنظم الإنتاج والإدارة في الشركات في الدول المتقدمة.

- ضغوط المؤثرات البيئية الخارجية، ويشمل ذلك:

أ- **المؤثرات القانونية:** وتتمثل في القوانين والتشريعات التي تصدرها الدولة بهدف حماية وتأمين العاملين.

ب- **تأثير النقابات العمالية:** من حيث تحديد حقوق العاملين من أجور مميزات إضافية وإجازات وخدمات وغيرها.

ج- **تأثير سوق العمل:** تتأثر ظروف هذه السوق بظروف العرض والطلب على عنصر العمل، وهي ظروف متغيرة بطبيعتها، حيث يصعب التحكم والتأثير من قبل المنظمة وحدها.

يقول "Harbison" أن الإنسان هو المحدد الرئيسي للأعمال ومقدار كفايتها ونجاحها، فهي الذي يخطط لقيام المنظمة، ويعين سبل الوصول إلى هذه الأهداف، ويختار الآلات والمعدات والخدمات التي سيشغلها لبلوغ هذه الأهداف ثم هو المنفذ الفعلي، وهو الذي يقيم نتائج هذا العمل ويحدد درجة نجاحه أو فشله.

وهذا قد أشار "Flamholtz" أيضا إلى مجموعة من العوامل التي يرجع إليها الاهتمام بمحاسبة الموارد البشرية، وهي:

- اهتمام الأدب المحاسبي بمفاهيم وطرق المحاسبة عن الموارد البشرية التي تمثل الأصول الأساسية لمعظم المنشآت وخاصة المنشآت الخدمية¹.

- مع زيادة التقدم الفني زادت حاجة الأفراد للتعليم والتدريب واكتساب المهارات والخبرات التي تزيد من قيمة رأس المال البشري، بالإضافة إلى قيام بعض المنظمات بالإنفاق على تشغيل وتنمية الأساليب الفنية والإدارية ومهارات بعض العاملين إيماناً منها بأن العائد من هذه الاستثمارات يتمثل في منافع مستقبلية يحصل عليها الأفراد.

مما تقدم يمكن القول أن تجاهل أهمية العنصر البشري وعدم قيام المنشآت بالمحاسبة عن الموارد البشرية التي تعطي الإدارة أساساً أفضل للاختيار من بين البدائل واتخاذ قراراتها بطريقة رشيدة تحقق الاستخدام الأمثل للموارد البشرية.

وقد انعكس هذا الاهتمام في صورة آراء تطالب باعتبار العنصر البشري أصلاً من أصول المنشأة يجب إدراجه في الميزانية وتطبيق الاستنفاد منه².

¹فضل كمال سالم، مرجع سبق ذكره، ص35.

²فضل كمال سالم، مرجع سبق ذكره، ص36.

الفرع الثاني: أهداف محاسبة الموارد البشرية.

تهدف محاسبة الموارد البشرية مثلها مثل باقي أنواع المحاسبة الأخرى إلى تحقيق مجموعة من الأهداف من بينها¹:

- إيجاد طرق قياس يعتمد عليها في معرفة تكلفة الموارد البشرية.
- وضع التقارير المالية الصحيحة عن نشاط المنشأة.
- اتخاذ القرارات المالية السليمة عن المنشأة سواء بواسطة الإدارة أو بواسطة الأشخاص الخارجين المعنيين.
- توفير معلومات عن كفاية المديرين في استخدام الموارد البشرية كأصل من أصول المنشأة.
- تنظيم وتنسيق استخدام كافة الموارد في المنشأة سواء كانت طبيعية أو مالية أو بشرية.
- توفر للإدارة معلومات عن التكاليف الفعلية لاستقطاب الموارد البشرية، وتمييزها سواء بإضافة موارد بشرية جديدة أو تطوير الموارد الحالية.
- المساعدة في إعداد الموازنة التخطيطية لتكاليف الحصول على الموارد البشرية وتمييزها.
- تحديد قيمة الأفراد بالنسبة للمنشأة، وذلك بإيجاد مقاييس صالحة وموثوق بها.
- تحديد العائد الذي يحصل عليه المشروع من رأس المال البشري، وتقييم قرارات الاستثمار في القوى العاملة، وذلك بمقارنة التكلفة بالمنفعة لمختلف البدائل.

المطلب الرابع: رسملة و استنفاد الأصول عن الموارد البشرية

إن الحد الفاصل في تحديد هل كانت النفقة هي نفقة رأسمالية أو أنها نفقة جارية هو مقدار الخدمات المتوقعة من تلك النفقة مستقبلاً، فالنفقة يجب إن تعالج كنفقة جارية أو رأسمالية في الفترة التي تحقق فيها منافعها فإذا كانت تلك النفقات تعود بالمنفعة لعدة سنوات فإنها يجب أن تعد كأصل من أصول المؤسسة، وعندها في هذه الحالة لا بد من رسملة ذلك الأصل . وقد تم سابقاً دراسة موضوع اعتبار الموارد البشرية كأصل من أصول المؤسسة وعليه فلا بد من رسملة الموارد البشرية بمعنى قياس النسبة من قيمة الأصل التي سوف تستهلك خلال الفترة المحاسبية. وهنا لا بد من أن نميز بين الإهلاك والذي هو النقص في الأصول المادية المملوكة كالعقارات والآلات والأثاث وبين الاستنفاد والذي هو النقص في الأصول الغير ملموسة أو ما يسمى بالأصول المعنوية على الرغم من أن شهرة المحل مثلاً قد تتزايد قيمتها بمرور الزمن على عكس باقي الأصول المادية الثابتة التي يطرأ تناقص تدريجي في قيمتها. ولكن إذا عرفنا الاستنفاد بأنه مقابلة ما يستهلك من منافع الأصل خلال الفترة التقديرية المتوقعة لخدمات هذا الأصل مع الأخذ بالحسبان الحاجة إلى وضع معيار معين يحدد فترة زيادة الخبرة للأصل البشري خلال سنوات

¹ عبد الحق بوقفة، ددموم زكريا، وليد مرغني، (2020)، أهمية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الجزائرية-دراسة عينة من المؤسسات بولاية الوادي- مجلة الدراسات الاقتصادية الكمية، المجلد: السادس، العدد الأول، الجزائر: جامعة قاصدي مرباح ورقة، ص: 27-38.

الخدمة والفترة التي تبقى عندها الخبرة ثابتة ، ويمكن أن يكون استنفاد الأصول البشرية مبنياً على احد الاعتبارات التالية¹:

- 1- مدة خدمة الأصل البشري تعادل فترة بقائه في الخدمة لدى المؤسسة.
- 2- مدة خدمة الأصل البشري تعادل فترة بقاء الأصل في وظيفة معينة في المؤسسة.
- 3- مدة خدمة الأصل البشري تعادل مدة استمرار معارفهم في التكنولوجيا المتطورة والجديدة، فإذا كانت معارفهم غير قادرة على مجاراة التكنولوجيا الجديدة فان قيمتهم كأصل بشري تستنفذ بالكامل.

المطلب الخامس: مزايا و فروض محاسبة الموارد البشرية.

وهنا يمكن تقسيم المطلب إلى فرعيين هما: الفرع الأول مزايا محاسبة الموارد البشرية والثاني فروض محاسبة الموارد البشرية.

الفرع الأول: مزايا محاسبة الموارد البشرية

- تحقق محاسبة الموارد البشرية عدة مزايا يمكن تلخيصها في الآتي :
- التخطيط السليم للقوى العاملة لمواجهة الأعباء الحالية و المتوقعة .
- تقدير الاستثمارات التي توجهها المنظمة في بناء تنظيمها الإنساني .
- تحديد أفضل مجالات الاستفادة من الأصول الإنسانية وذلك عن طريق قياس العائد من استخدام هذه الأصول .
- تقدير التكاليف الحقيقية للأعمال مما يساعد على اتخاذ القرارات الملائم،(المالية، الإنتاجية، الإنسانية).
- تقدير القيمة الإنتاجية للأصول الإنسانية و تخصيص الأجزاء المستفادة من هذه القيمة لكل سنة مالية
- عدم تحميل حسابات النتيجة بكافة المصروفات المرتبطة بالموارد البشرية التي تستنفد خلال الفترة المالية مما يترتب عليه زيادة الأرباح .
- إن استحداث أصول جديدة هي "الأصول البشرية" يترتب عليه تضخم المركز المالي للمنظمة، ويوحي بزيادة ثقلها في السوق .
- تشجيع عمليات القروض طويلة الأجل بضمان الأصول التي تضخمت بزيادة أصول الموارد البشرية .
- إظهار ايجابيات في جميع نسب التحليل المالي الذي يمثل البسط فيها صافي الأرباح أو أصول المنشأة .
- تساعد محاسبة الموارد البشرية في تحويل النظرة إلى العاملين من أنهم أعباء إلى أنهم أصول، ومن ثم فإنها تجعل الإدارة تزيد اهتمامها بتطوير الموارد البشرية، واعتبار الأفراد العاملين ليسوا أدوات إنتاجية فحسب بل إنهم أعضاء مشاركين يساهمون في تحقيق أهداف المنظمة إلى جانب أهدافهم الشخصية .

¹ - رشا حمادة، القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية وأثره على القوائم المالية- دراسة تطبيقية على أعضاء الهيئة التدريسية في جامعة دمشق، مجلة دمشق، سوريا، المجلد 18، العدد1، 2002، صص 149-150.

- التأثير في سلوكيات الأفراد بما يدفع بالمستثمرين إلى استثمار أموالهم في مثل هذه المؤسسات التي تعكس حساباتها الختامية موقفا متفائلا بالنسبة للفترة المالية .
- تساعد محاسبة الموارد البشرية الإدارة على حسن استخدام قواها العاملة، واتخاذ القرارات الملائمة بشأن توظيفهم وتوجيه جهودهم¹.

الفرع الثاني: فروض محاسبة الموارد البشرية.

ترتكز محاسبة الموارد البشرية مثلها مثل أي نوع من المحاسبة على مجموعة من الفروض التي تعتبر كأساس عمل و كمبادئ أساسية تعمل في ظلها لتسيير و ترشيد العنصر البشري داخل المنظمة وهي كالتالي:

الفرض الأول: يعتبر المورد البشري داخل المنظمة ذو أهمية بحيث أن له قيمة اقتصادية مباشرة و تتمثل في كل المجهود و الوقت المنفق في سبيل تأدية وانجاز الأعمال المسندة لهذا العنصر البشري الذي يعمل داخل المنظمة وكل الخدمات المقدمة في حينها أو الممكن تقديمها في المستقبل من طرف هذا العنصر البشري. وأما القيمة الاقتصادية غير المباشرة فتتمثل في حسن تسيير العنصر و استخدامه والاستفادة من الموارد المادية و التكنولوجيات و التقنيات باعتباره هو أداة فعالة قادرة على المساهمة في تحقيق أهداف المنظمة.

الفرض الثاني: تتأثر قيمة الموارد البشرية بالنمط القيادي للإدارة، حيث تتوقف إنتاجية العاملين على القدرات و المهارات من ناحية، والرغبات و الميول من ناحية أخرى، كما تتطور معارف الموارد البشرية في المنظمات التي تركز إدارتها على التدريب وتطوير العاملين، وكذا الحوافز المادية و المعنوية التي تقدمها لإشباع الحاجات المختلفة، كما انه تساهم الإدارة في توجيه العنصر البشري واستخدام طاقاته الاستخدام الصحيح، مما يولد لديه دوافع ايجابية، و استعداد نفسي و ذهني للمساهمة في أهداف المنظمة أما إذا فشلت الإدارة في استخدام العنصر البشري انخفضت قيمته، وعليه فالإدارة الناجحة عليها أن تجذب الكفاءات الجيدة أكثر من غيرها.

الفرض الثالث: تعتبر المعلومات التي توفرها محاسبة الموارد البشرية من حيث قياس تكلفة وقيمة المورد البشري جد ضروريا للإدارة المنظمة في مختلف العمليات الروتينية اليومية الخاصة بالعنصر البشري وفي العمليات الأساسية و الإستراتيجية و المتمثلة في التخطيط و اتخاذ القرارات و التوظيف و التكوين وتنمية المورد البشري داخل المنظمة.

كما أن المعلومات التي تتضمنها محاسبة الموارد البشرية لها أهمية كبيرة في عمليات الرقابة والتقييم، سواء المتعاملين الداخليين و المتمثلين في الإدارة أو العمال أو النقابة و للمتعاملين الخارجيين مثل مصلحة الضمان الاجتماعي، في الأجلين الطويل و القصير.

¹ - أيمن عبد الله محمد أبو بكر، المحاسبة عن تكلفة الموارد البشرية وأثرها، موقع موجه لإدارة الأعمال، بالسودان، دراسة حالة جامعة دنقلا من 2003-2008، ص126.

الفرض الرابع: إن توظيف الموارد البشرية يعتبر تكلفة اقتصادية تتحملها المؤسسة مقابل خدمات و منافع تحصل عليها مستقبلاً، لذا لا يمكن ترجمة هذه التكاليف و الخدمات في صور نقدية، وإظهارها في القوائم المالية مثل أجور العمال وتكاليف التدريب و التأهيل وكل التكاليف قابلة للقياس.

الفرض الخامس: إن المفهوم التقليدي للأصول يقوم على أنها حقوق و خدمات مملوكة قابلة للقياس بوحدات نقدية وهي تكسب نتيجة للتعامل بين الوحدات الاقتصادية يتوقع منها مستقبلاً الحصول على خدمات و منافع اقتصادية¹.

¹ - فورين الحاج قويدر، التأسيس والقياس المحاسبي لرأس المال البشري في منظمات الأعمال الحديثة، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، بسكرة العدد 15، 2014، ص-ص: 125-126.

المبحث الثاني: الإطار النظري لأثر القياس على محاسبة الموارد البشرية.

المطلب الأول: مفهوم القياس المحاسبي.

عرّف القياس في المحاسبة بتحديد أرقام الماضي والحاضر والمستقبل للمنشأة، أو تحديد الظاهرة الاقتصادية في المستقبل على أساس الملاحظة وتبعاً للقواعد المحددة¹، وعرّف أيضاً بالقياس الكمي والنقدي للأحداث المالية الخاصة بالنشاط التجاري لمشروع معين، ويشمل عمليات التسجيل والتبويب والترحيل، وتلخيص تلك العمليات في صورتها النهائية²، وكما عرّف بتعيين مقادير كمية من النقود عن الأشياء أو الأحداث المرتبطة بالمنشأة التي يتم الحصول عليها بطريقة ما وتناسب التجميع الرياضي أو التفضيل المطلوب لظروف معينة³.

المطلب الثاني: أسس ومعايير القياس المحاسبي.

وهنا يمكن تقسيم المطلب إلى فرعيين هما: الفرع الأول أسس القياس المحاسبي والثاني معايير القياس المحاسبي.

الفرع الأول: أسس القياس المحاسبي

تتمثل أسس القياس المحاسبي فيما يلي⁴:

- 1-الخاصية محل القياس: تنحصر عملية القياس بشكل عام وأياً كان مجالها على خاصية معينة لشيء معين.
- 2- مقياس مناسب للخاصية محل القياس: يتوقف نوع المقياس المستخدم في عملية القياس على الخاصية محل القياس.
- 3- وحدة القياس المميزة للخاصية محل القياس: عندما يكون الهدف من عملية القياس تحديد المحتوى الكمي لخاصية معينة لشيء معين يراعي تحديد نوع المقياس المناسب لعملية القياس، بالإضافة إلى تحديد نوع وحدة القياس.
- 4-الشخص القائم بعملية القياس: يعتبر الشخص القائم بعملية القياس عنصراً هاماً في عملية القياس، لأن النتائج تختلف باختلاف القائمين بها في حالة عدم توفر المقاييس الموضوعية.

¹American Accounting Association, Report of the committee on Foundation of Accountin Measurement(The Accounting Review, Supplement To Vol.46,1971) p.3.

²- متولي عامر، إطار المحاسبة الإدارية، القاهرة، دار النهضة العربية، 1969، ص18.

³Hendriksen, E, S. Breda, M, F, Accounting Theory(the Accounting Review, 1992) p.488.

⁴- محمد عطية مطر وآخرون، نظرية المحاسبة و اقتصاد المعلومات، عمان، دار حنين للنشر والتوزيع، 1996، ص100.

الفرع الثاني: معايير القياس المحاسبي

تتمثل معايير القياس المحاسبي بالاتي¹:

1-معيار الموضوعية: يقصد بالموضوعية في القياس المحاسبي عدم التحيز والذي يضمن قابلية القياس للتحقيق من خلال وجود الأدلة الواضحة بالنسبة للأحداث المراد قياسها.

2-معيار القابلية للتطبيق العملي: يكون المقياس قابلاً للتطبيق العملي بتوافر الظروف العملية لتنفيذ نموذج يتحمل به المشروع تكلفة مناسبة، وإمكانية تنفيذ القياس في وقت مناسب.

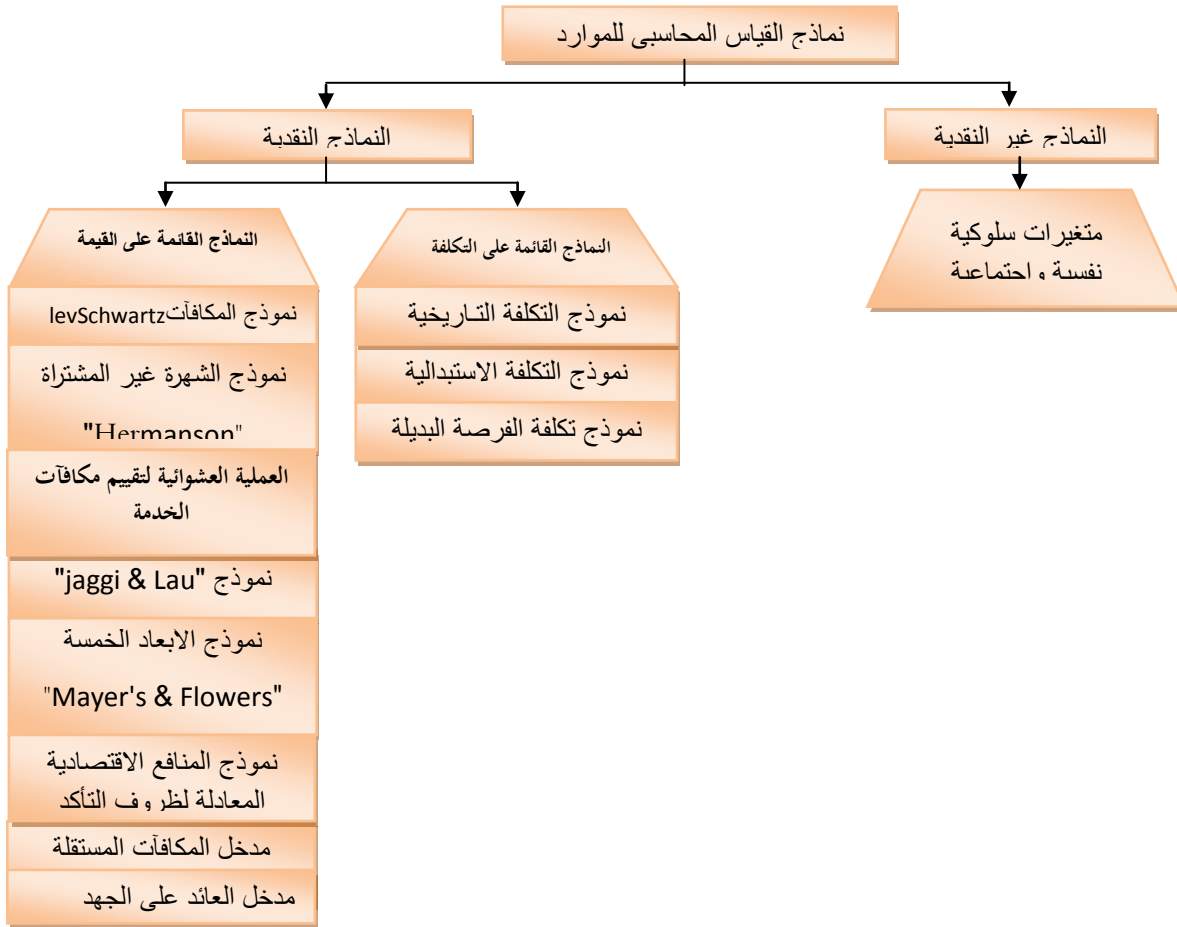
3-معيار الفائدة: يتوافر في المعلومات المحاسبية قدراً من الفائدة لمستخدميها سواء داخل أو خارج الوحدة المحاسبية، ويتحدد معيار الفائدة بالملائمة، القابلية للتحقق، التعبير الكمي.

المطلب الثالث: نماذج القياس المحاسبي للموارد البشرية.

يرى المختصون والباحثون في هذا المجال أن هناك نموذجين لقياس الموارد البشرية، فالأول يعتمد على القيمة والثاني يعتمد على التكلفة التاريخية وسنتناول في هذا المطلب هذين النموذجين.

¹- محمد عمر وهيب، القياس المحاسبي لمتغيرات السلوك البشري وأثره على خفض التكلفة، مصر، كلية التجارة، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، العدد الأول، 1991، ص270.

شكل (01): نماذج القياس المحاسبي للموارد البشرية.



المصدر: نور الهدى حداد، محاسبة الموارد البشرية من منظور القياس والمؤسسات الجزائرية، أطروحة دكتوراه، الجزائر، جامعة سطيف، 2014-2015، ص107.

الفرع الأول: نماذج قياس الموارد البشرية التي تعتمد على التكلفة:

التكاليف، كما تم تعريفها في سياق المحاسبة الإدارية هي "الموارد التي تم التضحية بها أو استفادها من أجل تحقيق هدف معين، أو لتبادل أصول الشركات بخدمات الموظفين أو العمل ذاته"¹.

1- نموذج التكلفة التاريخية (تكلفة الاقتناء):

التكلفة التاريخية للموارد البشرية هي التضحية التي تم تقديمها لاكتساب وتطوير هذه الموارد، فقد تم تطوير هذه الطريقة من قبل Brummet et Pyle; flamholtz سنة 1969²، وهي تقترح معاملة العاملين كأصول

¹العنزي سعد علي حمود، والعايدي علي رزاق جواد، كلفة المورد البشري بمنظور سلوكي، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة بغداد، العراق، 2011، المجلد 17، الإصدار 62، ص07.

²Ogan pekin Application of hman resource value model: A filed study, Accounting organization and society. 1976. Vol. 1 No-2-3, pp.195-217 pergamon press, great Britain.p.195.

حيث يرى هذا المدخل أن التكلفة اللازمة للحصول على رأس المال البشري هي التي تحدد قيمته، بمعنى أن التكاليف اللازمة لتعيين موارد بشرية مؤهلة تعتبر الأساس العلمي للتكاليف التاريخية، والتي يقصد بها التضحيات الفعلية التي تتحملها الوحدة في سبيل المحافظة عليها وصيانتها، ويتم تقسيم تكاليف الموارد البشرية إلى قسمين: القسم الأول يتعامل معه كمصروفات جارية كالرواتب والأجور وما شابهها، والثاني يتعامل معه كمصروفات رأسمالية تؤدي إلى زيادة المنافع المستقبلية؛ حيث تتم رسمة التكاليف المرتبطة بالاستقطاب والاختيار والاستخدام والتعيين وتدريب الفرد وتطويره، ومن ثم إطفاء هذه التكاليف على مدى العمر المتوقع للاستخدام، أما الجزء غير المستنفد فيمثل الجزء المتبقي من التكلفة الأصلية ويظهر في قائمة المركز المالي. وإذا تم تصفية الأصل خلال الفترة المذكورة، كأن يكون نتيجة الوفاة أو إنهاء الخدمة أو الاستقالة يتم الاعتراف بالخسارة الناجمة عن ذلك، وإذا تبين أن الأصل عمراً أطول أو أقصر مما قدر ابتداءً، يتم إجراء التعديلات اللازمة في أقساط الإطفاء.

وتتكون التكاليف التاريخية للموارد البشرية من ثلاثة مجموعات أساسية¹، هي تكلفة الحصول على هذه الموارد، وتكلفة التعلم، وتكاليف مكافأة ترك الخدمة؛ حيث يتم في هذا المدخل رسمة البنود الكلفوية التالية²:

- تكاليف الإعلان عن الوظائف الشاغرة واستقطاب الموارد البشرية الجديدة للمؤسسة متضمنة أتعاب لجنة الاستقطاب وتكاليف سفرهم وأية مصاريف أخرى ذات صلة.
 - تكاليف الإجراءات المقابلات والاختيار من أجل تحديد من تمنح له الوظيفة من الموارد البشرية المرشحة لها.
 - تكاليف التوظيف التي تتحملها المؤسسة في سبيل الحصول على موارد بشرية جديدة في التنظيم الإداري، وما يرتبط بها من تكاليف غير مباشرة كالعلاوات والترفيعات والمكافآت والحوافز.
 - تكاليف الإعارة والتنسيب والبعثات والزمالات والإجازات الدراسية داخلياً وخارجياً، والتي يتم تحملها من أجل التوجيه اللاحق لمرحلة التعيين في المؤسسة.
 - برامج التدريب والتأهيل للمورد البشري في الداخل والخارج لوضعه في مستوى الأداء المتوقع منه عند قيامه بوظيفة معينة متضمنة التكاليف المباشرة وغير المباشرة سواءً للمدرّبين أو المتدربين.
- لقد طبق هذا النموذج في شركة BARRY، بالإضافة إلى كل من شركة G.T.E³ و General Motors³ ولهذا النموذج في القياس عدة مزايا نذكر منها ما يلي⁴:

¹ راضي نوال حربي، مدى إمكانية محاسبة الموارد البشرية في الجامعات، دراسة تطبيقية، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة القادسية، العراق، مجلد 16، الإصدار 1، ص-149-165، 2014، ص156.

² الغبان ثائر صبري، المناهج العلمية لقياس رأس المال البشري في ظل محاسبة رأس المال الفكري والإجراءات المقترحة للتطبيق في الوحدات المعرفية، مجلة دراسات محاسبية ومالية، جامعة بغداد، العراق، المجلد 2، العدد 8، ص:1-60، 2009، ص12.

³Ogan pekin, op,cit, p195.

⁴الغبان ثائر صبري، مرجع سابق، ص13.

- السهولة والبساطة في التطبيق، حيث يتحدد عمله في تجميع التكاليف الفعلية المرتبطة برأس المال البشري والتي تم إنفاقها فعلاً بوعاء كلفوي واحد.
 - المفاضلة بين الاستثمارات البديلة لأن وجود نظام محاسبي متخصص سيساعد الإدارات على الإجابة على التساؤلات الخاصة بمقدار المبالغ المستثمرة والعائد المتوقع لتتسنى المفاضلة بين البدائل.
 - يتماشى النموذج مع مبدأ التحقق عند تحديد الدخل من خلال زيادة النقدية أو حقوقها على التكلفة التاريخية للموارد المستخدمة فيها، وبشكل عام فغنه يتماشى مع الأسلوب التقليدي في المحاسبة.
 - الموضوعية في القياس، حيث أن المحاسبة يجب أن تركز على الأدلة الموضوعية غير الشخصية والتي يمكن التحقق منها، فالتكاليف الفعلية يمكن التحقق منها وبالتالي تحديدها.
- وبالرغم مما يتصف به هذا النموذج من مميزات فإن له نقاط ضعف وقد وُجّهت له العديد من الانتقادات نلخصها في الآتي:

- إن تقدير عمر الأصل (المورد البشري) لا يركز إلى أدلة دقيقة.
- إن التكاليف التي تحملتها المؤسسة في سبيل المورد البشري في الماضي لا تلائم اتخاذ القرارات في ما يتعلق بالحاضر والمستقبل.
- تتزايد القيمة الاقتصادية للموارد البشرية مع التدريب واكتساب الخبرة خلافاً للأصول المادية.
- إن تكاليف الاستقطاب والاختيار والتعيين لا تمثل تكلفة للمورد البشري بل هي تكلفة لنشاط إدارة الموارد البشرية، لأن أي شخص حينما يتقدم لقبول وظيفة أو عمل معين يعرض عليه، فإن المرتب أو الأجر هو المعيار المؤثر في قبوله أو رفضه، وليس مقدار ما أنفقت الشركة في استقطابه واختياره وتعيينه¹.

2- نموذج التكلفة الاستبدالية:

تكاليف الاستبدال أو الإحلال يقصد بها التكاليف التقديرية التي تتحملها المؤسسة لاستبدال موظفيها بآخرين يعادلونهم في مستوى الخبرة والمهارة²؛ وهي تشمل تكاليف التسريح، وخسائر عدم الكفاءة قبل التسريح، ومتوسط تكاليف التوظيف والتعيين وتدريب الموظفين لملء الوظائف الشاغرة، فضلاً عن خسائر أو تكلفة الفرصة البديلة المتكبدة خلال الفترة التي تظل فيها الوظائف شاغرة، وتشمل البنود المحاسبية لهذه التكاليف كلا من تكاليف المقابلة والتوظيف والاختيار والتعيين والتدريب للمستخدمين الجدد³. يتم التمييز

¹ M.C. Garg. Human Resource Planning and Development, pp,1-22,available at: <http://lezzbooks.com/post/class-mcom-author-dr-mc-garg-subject-human-resource,20/05/2013>.

²Grove Hugh D. & Mock Theodore J, **A Review of human resource accounting measurement: systems from measurement theory perspective**, Accounting, Organization and society, pergamon press, printed in Great Britain, vol. 2, No.3, pp.219-236, 1977, p.233.

³Chen Hai Ming &Lin Ku Jun, **The role human capital cost in accounting**, Journal of Intellectual capital, vol. 5, No. 1,pp, 116-130,2004.p123.

بين نوعين من تكاليف الإحلال أو الاستبدال، هما تكلفة الإحلال الشخصي وتكلفة الإحلال الوظيفي؛ فالأولى **تكلفة الإحلال الشخصي تُعرف بأنها** "التضحية التي تتحملها المؤسسة في سبيل إحلال فرد بدلاً من فرد آخر يكون قادراً على تقديم مجموعة الخدمات التي يقدمها الفرد الحالي"¹، وتقوم تكلفة الإحلال الشخصي على أساس احتساب تكاليف مجموعة عناصر رئيسية متمثلة في تكاليف التعيين والتدريب والتطوير وتنمية القدرات بجانب تكاليف التقاعد والتعويض للموارد البشرية العاملة. أما الثانية **وهي تكلفة الإحلال الوظيفي**، فيُقصد بها "التضحية التي تتحملها المؤسسة الآن في سبيل إحلال شخص محل شخص آخر يشغل وظيفة معينة في المؤسسة، بحيث يكون البديل قادراً على القيام بنفس المهام وتقديم نفس الخدمات التي تُلزم لهذه الوظيفة"². ويعدّ Flamholtz (1974) من الرواد الداعين إلى الأخذ بهذا النموذج، على أساس التكلفة المتوقع إنفاقها في المستقبل. وعناصر الإحلال الوظيفية عادة هي ثلاثة: تكلفة الحصول على الأفراد، وتكلفة التعلم، وتكلفة ترك العمل³، وهناك عناصر تكلفة أخرى غير مباشرة وهي الخسارة في الإنتاجية المتعلقة بالمدة التي تسبق انفصال الفرد عن المؤسسة، إذ يكون هناك ميل لديه لتخفيض الإنتاجية طالما يعلم انه سيتترك العمل.

3- نموذج تكلفة الفرصة البديلة:

تكلفة الفرصة البديلة تمثل مجموعة المنافع المضحى بها في سبيل استخدام المورد البشري استخداماً بديلاً، وبعبارة أخرى هي القيمة الضائعة لتخصيصه في وظيفة دون أخرى؛ وهذا النموذج يعمل على حساب القيمة النقدية وتخصيص الأفراد حسب النشاطات الواعدة، ويعرض طريقة لتقييم المورد البشري من خلال عملية مزايمة تنافسية داخل المؤسسة، حيث تم اقتراح النموذج من قبل Jones & Hekimian⁴ في ظل هذا النموذج يقوم مدراء مراكز الاستثمار بعرض أسعارهم للمستخدمين الآخرين الذين يمتازون بالندرة، أما المستخدمين الآخرين الذين لا يتميزون بالندرة فإن هذه الطريقة لا تعتبرهم ضمن قاعدة الأصول البشرية؛ حيث يتم تطوير السوق الداخلية للعمل وتحديد قيمة الموظفين من قبل المديرين الذين يزايدون على بعضهم البعض على الموارد البشرية المتاحة بالفعل داخل المؤسسة، وأعلى مزايد هو من يفوز بالموارد⁵؛ وتشتمل تكاليفها على تكاليف تعلم رأس المال البشري وتكاليف التدريب على رأس العمل (التدريب أثناء العمل)، وتكاليف الفرصة البديلة لوقت المديرين، وهذه الأخيرة هي تكاليف تتحملها المؤسسات لاستخدام العاملين بها كمديرين، أي تكلفة الفرصة البديلة المترتبة عن فقدان الإنتاجية بسبب أن

¹Parameswarn R,& Jothi K, **human resource accounting**, the chartered accountant journal, vol. 53, Iss. 7,pp.876-874, 2005, p.873.

²العنزي سعد علي حمود والعايدي علي رزاق جواد، مرجع سابق، ص:7.

³Eusk K.J. & Rock c.T. **Integrating Human Resource Accounting into the public policy process: An illustration**, Journal of Accountmg and public policy, vol.2.No.2, pp.99-114,1983, p101.

⁴Fleming Mary M, K, **Behavioral implication of human resource accounting: A survey of potential problems**, Human resource management, vol16,iss.2,pp.24-29,1977,p25.

⁵Sumod shahina Javad, **Human Resource Measurement: The present and the way Forward**, 2012, p.1, available at SSRN: <http://SSm.com/abstract=2004508> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2004508,26/01/2013>.

الموظفين يعملون كمدرّبين¹. وبالتالي طالما أن المؤسسات تستثمر في تعليم رأس المال البشري وحياسة ممتلكات النقود، فإنها ينبغي أن تفصح عن مثل هذه الاستثمارات.

الفرع الثاني: نماذج القياس على أساس القيمة:

تستند هذه الأساليب على مفهوم القيمة الاقتصادية للموارد البشرية، والتي عرفها Flamholtz & Lundy سنة 1975 بأنها "القيمة الحالية للإيرادات المستقبلية المتوقعة منها في إطار عملها في المؤسسة"²، ومن الطرق المستخدمة نذكر ما يلي:

1- نموذج المكافآت لـ Lev & Schwartz:

يُعرف هذا النموذج كذلك بالنموذج التعويضي؛ حيث قام كل من Lev & Schwartz سنة 1971 باشتقاق نموذج لقياس القيمة الاقتصادية للموارد البشرية من خلال التوفيق المال البشري كما تم تعريفه من قبل خبراء الاقتصاد مع المنطق المحاسبي، والنقطة الحاسمة أو الجوهرية في هذه الموافقة هي القدرة على التمييز بين التكاليف والاستثمار، وكذلك إمكانية قياس القيمة المكتسبة للاستثمار في الموارد البشرية لمؤسسة معينة بطريقة موضوعية³.

2- نموذج الشهرة غير المشتراة لـ Hermanson:

اقترح Roger H. Hermanson نموذجين لقياس الموارد البشرية أحدهما يعتمد على الأجور المستقبلية المخصومة المعدلة، وهو نموذج آخر يستخدم المرتبات والأجور كمدخل لقياس القيمة على أساس مجموع الأفراد، ويعتمد القيمة الحالية للمرتبات والأجور المستقبلية، كما في نموذج Lev & Schwartz إلا أنه يُعدل النتيجة بمعامل كفاءة لقياس الفاعلية النسبية لرأس المال البشري، وهو معدل العائد على الاستثمار للمؤسسة نسبة إلى كل المؤسسات في الاقتصاد⁴.

3- النموذج الاحتمالي لتقييم مكافآت الخدمة لـ Flamholtz:

هذا النموذج اقترحه Eric Flamholtz، في 1972 و1975م⁵، بناءً على التطبيقات الخاصة بإحدى شركات التأمين التي أجرت دراسة لقياس قيمة أفرادها، فقامت بتحديد قيمة مختلف المواقع الوظيفية لديها، واحتمال شغل الفرد لهذه المواقع في نقاط زمنية محددة في المستقبل، واستناداً على ذلك يمكن قياس القيمة المتوقعة لأي فرد بالنسبة إلى المؤسسة بالقيمة النقدية المتوقعة المخصومة للمرتبات والأجور التي يُتوقع أن يحصل عليها من خلال الأدوار المستقبلية التي يمكن أن يشغلها، آخذين بعين الاعتبار احتمال بقائه في المؤسسة من عدمه⁶.

¹Chen Hai Ming & Lin Ku Jun, Op.cit, p.123.

²Eusk K.J. & Rock c. T.Jr, Op.cit. p,101.

³ Gumb Bernard & Desmoulin- Lebeault françois, **De la pertinence du capital humain comme objet Comptable: Le cas des joueurs de football**, Journée capital immaterial: etet des lieux des perspectives".Moontpellier, 18juin 2010,p4

⁴Inekwe, Mucholas, Human asset accounting: Areconsideration of some contending issues, international Journal of public Administation and Management Research (ijpAMR), vol.2, No,3,pp.156-163,2014,p.160.

⁵Flamholtz Eric G, Valuation of human assets in a securities Brokerage firms: An empirical study, Accounting Organization and society, Vol,12, No.4,pp.309-318. Pergamon Journals Ltd, Great Britain, 1987,p.310.

Op.cit. p,135.Gumb Bernard & Desmoulin- Lebeault françois,⁶

4- نموذج Jaggy & Lau:

تم اقتراح تقييم الموارد البشرية على أساس مجموعات عمل وليس كأفراد، وذلك بهدف معالجة مشكلة تقدير مدة الخدمة المتوقعة أو فرص الترقية للمستخدمين على أساس فردي، ويُفترض بمجموعة العمل أن تكون متجانسة وليس من الضروري أن تشتمل على عاملين يعملون في نفس القسم. إن هذا النموذج يفترض صعوبة تقدير مدة الخدمة المتوقعة للفرد المستخدم في موقع وظيفي معين، وأنه يكون أسهل أن يتم تحديد نسبة الأفراد الذين يُحتمل، إما أن يتركوا المؤسسة أو أن يتم ترقيتهم خلال فترة معينة¹.

5- نموذج الأبعاد الخمسة لـ Mayer's & Flowers:

يقترح Mayer's & Flowers إجراء تقدير لرأس المال البشري وتقدير تكاليف المدخلات المختلفة لتحسين كفاءة التنظيم البشري؛ حيث يفترض أن تتضمن أبعاد الموارد البشرية كلاً من المعرفة، والمهارة، والصحة، والوفرة، وبنية الجسم، ولتقدير الأبعاد الأربعة الأولى يتم استخدام تقديرات اللوائح المدققة والتقييم الشخصي وتستخدم تقارير الملاحظة العامة لتقدير البنية الجسدية². وتُعد الأبعاد الخمسة عملية أكثر منها نظرية، إذ يؤكد البحثان بأنه عندما يُقصر مورد بشري ما، يصبح الآخرون غير فعالين تبعاً، وقبل تحسين أي بُعد يجب أن يعطى الاعتبار لمستوى الأبعاد الأخرى؛ إذ ربما لن تكون تكلفة تحسين معرفة مورد بشري ما فعالة إذا كانت بنيته الجديدة ضعيفة.

6- نموذج المنافع الاقتصادية المعادلة لظروف التأكد لـ Ogan:

باستثناءات قليلة تؤكد نماذج القياس حتى الآن على تجاهلها للتكاليف التي تتحملها المؤسسة للاحتفاظ بمواردها البشرية، ويُعد هذا غير كافٍ من وجهة نظر تأخذ بجانب الملائمة للوحدة؛ حيث ينبغي أن يكون نظام المحاسبة عن الموارد البشرية أغنى من مجرد تقدير بسيط لقيمة الموارد البشرية، إذ يجب أن يتيح للمستخدمين النفاذ إلى المعلومات المتكررة على الموارد البشرية، كما يُمكن من التحكم في المؤسسة من خلال هذه المعلومات الكمية؛ ولهذا اقترح Ogan سنة 1976³ مدخلاً يتضمن بشكل صريح مراعاة التكلفة والمنفعة لقيمة الموارد البشرية كأصل من الأصول.

7- مدخل المكافآت المستقلة:

تم تطبيق هذا المدخل في جمعية المحاسبين القانونيين في شيكاغو، وقد سجله caplan و Landekich كحالة دراسية مع بعض التفاصيل في كتاب لهما يحمل عنوان: "محاسبة الموارد البشرية: الماضي، الحاضر والمستقبل"⁴. ينظر هذا المدخل إلى حركة الموارد البشرية كأصل من الأصول من خلال أدوارهم ومناصبهم، باعتبارها الحركة عملية مستقلة تعتمد على الوظائف السابقة وحالات الخدمة التي

¹ Op.cit, p228.Grove Hugh D. & Mock Theodore J,

² د. رشا حمادة، مرجع سبق ذكره، ص:153.

³ Andarde Pedro & Sotomayor Ana Maria, **Measurement models of human capital accounting: case study**, Global Advanced Research Journal of Economics, Accounting and finance, Vol. 2, No.4, pp.86-92,2013. P.90.

⁴ Caplan Edwin H. & Landekich Stephen, **Human resource accounting: Past, present and future**, National Association of Accountants, New York, 1975.

تم القيام بها، ويستلزم جعل المدخل عملياً حساب القيمة القابلة للتحقق والمتوقعة للموارد البشرية كأصل من الأصول ضمن رأس المال البشري.

8- مدخل العائد على الجهد المستخدم:

يهدف هذا النموذج إلى الوصول إلى أفضل توزيع ممكن للموارد البشرية العاملة في المؤسسة من خلال قياس الجهد المبذول في الوظائف المُسندة إليها. وتتجلى الخطوات من الناحية العملية في تحديد الدرجات الوظيفية التي تشغلها الموارد البشرية بجانب تحديد المعاملات لكل درجة من الدرجات حتى الوصول في النهاية إلى وجود مُعامل لكل درجة يتم وضعها في الهيكل التنظيمي؛ بالإضافة إلى تحديد التقييمات الخاصة بفعالية وكفاءة الموارد البشرية كأصول في تأديتها للوظيفة المُسندة إليها كأن يستخدم تقييم: امتياز، جيد جداً، جيد، وسط، كفو وغيرها من التقييمات المختلفة، كما يتم وضع المعاملات لكل تقييم من التقييمات المذكورة أعلاه كأن يوضع لتقييم الامتياز معاملة (2) وتقييم جيد جداً معاملة (1) حتى آخر التقييمات، ومن ثم بيان المعاملات الخاصة بسنوات الخبرة، والتي ترتبط بمدى الكفاءة في أداء الوظيفة المسندة للموارد البشرية في الوحدة؛ وبحيث ترتفع درجة المُعاملات كلما ارتفعت سنوات الخبرة الوظيفية، ويمكن قياس الجهد المبذول من قبل المورد البشري¹.

المطلب الرابع: مشكلة القياس المحاسبي لقيمة الموارد البشرية وكيفية معالجتها.

تتم المعالجة بعد رسملة كل المصاريف اللازمة للحصول على المورد البشري، وتشمل هذه المصاريف:

- مصاريف الإعلان للحصول على المورد البشري.
- مصاريف الحصول على العنصر البشري وتطوير كفاءته مثل التدريب والبعثات والدورات... الخ.
- مصاريف تتعلق بالخبراء للحصول على المورد البشري مثل مصاريف نقلهم والمكافآت الممنوحة لهم ومصاريف المقابلة والاختبارات... الخ².

أ- تكلفة الحصول على المورد البشري:

حساب مدین	حساب دائن	البيانات	المبلغ مدین	المبلغ دائن
تاريخ العملية				
Xxx6		مصاريف الحصول على المورد البشري	xxxxxx	
44563		رسوم قابلة للاسترجاع على السلع والخدمات	xxxxxx	

¹ الغبان ثائر صبري، مرجع سبق ذكره، ص:33.

² محمد الدينوري سالم، محاضرات في المعالجات المحاسبية في ظل scf، أقيمت على طلبة أولى ماستر تدقيق محاسبي، جامعة الشهيد حمّـة لخضر، الوادي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2016-2017، بدون رقم صفحة.

XXXXXX	حساب لدى البنك	512
XXXXXX	الصندوق	53
XXXXXX	موردو السلع والخدمات	401

تكلفة الحصول على المورد البشري

أ - رسمة المورد البشري:

حساب مدين	حساب دائن	البيان	المبلغ مدين	المبلغ دائن
تاريخ العملية				
	203	مصاريف التطوير والرسمة	XXXXXX	
	7084	منتجات أنشطة المورد البشري		XXXXXX

رسمة المورد البشري

ب - في نهاية السنة نسجل قسط الإطفاء¹:

إن قيمة المورد البشري تمثل كافة المصاريف سالفة الذكر المرتبطة بالمدة الإنتاجية للعنصر البشري والتي يمثلها العقد المبرم للعنصر البشري مع المنشأة وبالتالي فإن:
 قسط إطفاء المورد البشري = الأصل البشري ÷ العمر الإنتاجي

حساب مدين	حساب دائن	البيان	المبلغ مدين	المبلغ دائن
تاريخ العملية				
		حصى الإهلاك وخسائر القيمة أصول غ جارية	XXXXXX	
	7084	إطفاء مصاريف التطوير والرسمة		XXXXXX

قسط الإطفاء

¹ محمد الدينوري سالمى، مرجع سبق ذكره.

❖ وفي حالة التنازل نجد حالتين:

أ- في حالة تحقيق فائض:

حساب مدین	حساب دائن	البيان	المبلغ مدین	المبلغ دائن
تاريخ العملية				
512		حسابات لدى البنوك	XXXXXX	
2803		إطفاء مصاريف التطوير والرسملة	XXXXXX	
	203	مصاريف التطوير والرسملة		XXXXXX
	752	فائض قيمة خروج المورد البشري		XXXXXX
تحقيق فائض				

ب- في حالة تحقيق عجز:

حساب مدین	حساب دائن	البيان	المبلغ مدین	المبلغ دائن
تاريخ العملية				
512		حسابات لدى البنوك	Xxxxx	
2803		إطفاء مصاريف التطوير والرسملة	xxxxxx	
652		خسائر قيمة خروج المورد البشري	xxxxxx	
	203	مصاريف التطوير والرسملة		xxxxxx
تحقيق عجز				

ت- في حالة وجود خسائر قيمة:

حساب مدین	حساب دائن	البيان	المبلغ مدین	المبلغ دائن
تاريخ العملية				
681		حصص الإهلاك وخسائر القيمة أصول غ جارية	xxxxxx	
	2903	خسائر قيمة مصاريف التطوير والرسملة		xxxxxx

وجود خسائر قيمة

أ - في حالة إنقاص خسائر القيمة:

حساب مدين	حساب دائن	البيان	المبلغ مدين	المبلغ دائن
تاريخ العملية				
2903		خسائر القيمة مصاريف التطوير والرسملة	XXXXX	
	781	استرجاع خسائر قيمة أصول غ جارية		XXXXX
إنقاص خسائر القيمة				

❖ وفي حالة التنازل مع وجود خسائر قيمة هنا نجد حالتين:

أ - في حالة تحقيق فائض:

حساب مدين	حساب دائن	البيان	المبلغ مدين	المبلغ دائن
تاريخ العملية				
512		حسابات البنوك	Xxxxx	
2803		إطفاء مصاريف التطوير والرسملة		XXXXX
2809		خسائر قيمة مصاريف التطوير والرسملة		XXXXX
	203	مصاريف التطوير والرسملة		XXXXX
	752	فائض قيمة خروج المورد البشري		XXXXX
تحقيق فائض				

أ - في حالة تحقيق عجز:

حساب مدين	حساب دائن	البيان	المبلغ مدين	المبلغ دائن
تاريخ العملية				
512		حسابات البنوك	XXXXX	
2803		إطفاء مصاريف التطوير والرسملة	XXXXX	
2809		خسائر قيمة مصاريف التطوير والرسملة	XXXXX	
652		خسائر قيمة خروج المورد البشري	XXXXX	

المطلب الخامس: التكاليف العامة المتعلقة بالموارد البشرية¹:

تعالج محاسبة الموارد البشرية قياس تكاليف الموظفين وقيمتهم بالنسبة للمؤسسة، إنها الأداة التي تهدف إلى مساعدة الإدارة لتنفيذ تلك المهام كالتعيين والفصل والتنقلات والتدريب وإعادة التدريب ومع أن الحاجة إلى المحاسبة هنا تبدو غير ظاهرة إلا أن محاسبة الموارد البشرية تستطيع تقديم خدمة هامة إلى المدربين والموظفين والمستثمرين، إذ يستطيع محاسب العمل جنباً إلى جنب مع شؤون الموظفين والتدريب أو الإدارة حيث يقوم بقياس الإمكانية والجدوى المتوقعة من الموظفين كأفراد ومجموعات ومن بين العوامل المعتمدة:

البيانات الحالية والتاريخية الخاصة بتكاليف توظيف الموظفين الجدد وتدريبهم؛ وسجلات الإنتاج وتصنيفات الأداء ومستويات الدوافع للموظفين الحاليين وتوقعات واستراتيجيات وأهداف الشركة.

وقد تستخدم المعلومات لتحديد كل جانب تقريبا في علاقة الموظف بالمؤسسة:

الاستحواذ والتطوير وتحديد المكان والاستمرار والاستخدام والتقييم وسلم الرواتب وبذلك تستطيع الإدارة تكييف الشركة واتخاذ قرارات الموازنة وحتى تزويد المستثمرين بالمعلومات عن هذا الأصل البشري لمساعدتهم في اتخاذ القرارات، ومن ثمّ تستطيع محاسبة الموارد البشري تحديد الإطار العام لنجاح الشركة أو إخفاقها².

لقد وضع Flamholtz في كتابه الجديد المطور من ثمّ محاسبة الموارد البشرية الذي صدرت الطبعة الثالثة المعدلة نموذجاً محاسبياً لتطوير البشرية بناءً على الأسس المحاسبية السليمة التي حاولت إبراز جدوى البرامج التدريبية والنشاطات التطويرية.

ولكن كان من الصعب دوماً للتعبير عن جدوى برامج الموارد البشرية من حيث التكاليف، وقد أثار هذا الموضوع ضجة كبيرة من الجدل، فمن يعتقد بأن برامج تطوير الموارد البشرية كأصول للمؤسسة يدافعون في بعض الأحيان عن رسملة وتقييم البرامج على مدى خدمتهم، وهم يعتقدون بأن بيانات دخل الشركة وميزانياتها العمومية محرّفة لأن العاملين في الشركة استبعدوا من القائمة المُعنونة "إجمالي الموجودات"، ويترتب على الموارد البشرية تكاليف عديدة شأنها في ذلك شأن غيرها من الأصول³.

¹رشا حمادة، مرجع سابق، ص:157.

²Grove Hugh D. & Mock Theodore J, Op.cit, p.64.

جدول رقم(02): تكاليف الموارد البشرية.

التكاليف	التعريفات
الأصلية	تنشأ التدفقات المالية عندما يصبح التوظيف والتدريب ضرورياً.
البديلة	التكاليف المتكبدة حالياً لاستبدال الموارد البشرية المستخدمة في نشاط محدد.
الفرصة البديلة	قيمة الموارد البشرية عند استخدامها بصورة أمثل كفرصة بديلة.

المصدر: رشا حمادة، مرجع سبق ذكره، ص: 157.

المبحث الثالث: الدراسات السابقة:

يشمل هذا المبحث بعض الدراسات السابقة والمنقسمة إلى مطلبين، المطلب الأول الدراسات المتعلقة باللغة العربية والمطلب الثاني المتعلق باللغة الأجنبية (الفرنسية/ الانجليزية) التي تناولت نفس الموضوع أو جانب من جوانبه، فأما المطلب الثالث فهو مخصص لإيجاد أوجه الاختلاف والتشابه بين الدراسات السابقة والحالية.

المطلب الأول: الدراسات باللغة العربية.

1- دراسة نور الهدى حداد (2015) وهي أطروحة دكتوراه بعنوان: محاسبة الموارد البشرية من منظور القياس والإفصاح وتطبيقها في المؤسسات الجزائرية، جامعة سطيف.

هدفت هذه الأطروحة لدراسة مدى إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الجزائرية، تباين نماذج وطرق القياس المحاسبي للموارد البشرية سواء ما كان يعتمد على التكلفة أو القيمة حسب المفهوم الاقتصادي وتسليط الضوء على مفهوم محاسبة الموارد البشرية ومراحل تطورها نظريا وتطبيقيا، وتوضيح أثر تطبيق محاسبة الموارد البشرية على كل من الإدارة والمتمدرسين والأفراد في المؤسسة، ومن أهم النتائج أنه قد أصبحت الموارد البشرية في ظل الاقتصاديات الحالية تمثل الأصول الأكثر قيمة لدى المؤسسات؛ فإنّ المعالجات المحاسبية التقليدية لها على أنها مجرد مصاريف إيرادية يجعل من التقارير المالية لا تقدّم صورة وفيّة عن المؤسسة، خاصة تلك التي تعتمد على الموارد البشرية بشكل كبير، وأن الأصحّ معالجتها على أساس أنها مصاريف استثمارية. فقد اجتذبت قدرا كبيرا من الاهتمام في فترة قصيرة نسبيا من الزمن على الرغم من أنّه تمّ إجراء العديد من الأعمال على الجوانب السلوكية والتنظيمية للمحاسبة، وقد اقترح الباحثون في مجال محاسبة الموارد البشرية الكثير من النماذج لقياس قيمة المورد البشري منها ما يعتمد على التكلفة كالتكلفة التاريخية والاستبدالية، ومنها ما يعتمد على القيمة الاقتصادية للموارد البشرية. وبصفة عامة فإن النموذج القائم على التكلفة التاريخية يعدّ في الوقت الراهن النموذج الأنسب كونه يتماشى مع الأنظمة المحاسبية الحالية وطرق عرض القوائم المالية.

2- دراسة زهراء غريسي علوي، نور الهدى علالي، نور الهدى سرياني (2016) والموسومة بعنوان: المعالجة المحاسبية للموارد البشرية في ظل نظام scf، جامعة الوادي.

هدفت هذه الدراسة الى التعرف على أثر النظام المحاسبي من خلال تطبيقه على الموارد البشرية في المؤسسة، ومساهمة النظام المحاسبي المالي في توفير المعلومات والإفصاح عنها بشكل صادق فيما يخص المورد البشري، والتعرف على الصعوبات والمعوقات التي تحد من تطبيق المحاسبة على الوارد البشرية، فقد ارتأى غالبية أفراد العينة أن النظام المحاسبي

المالي يسهل عملية مراقبة الحسابات وتسجيله بدقة ووضوح وعرض كشوفات تعكس الصورة الصادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة.

وأن محاسبة الموارد البشرية في عملية القياس تساهم في اتخاذ القرارات بشأن المورد البشري في المؤسسة. وعدم تطبيق نظام المحاسبة على الموارد البشرية يؤدي إلى بروز مشاكل محاسبية كالتضخم في تكاليف المؤسسة، ويعتبر المورد البشري عنصراً هاماً وفعالاً داخل المؤسسة مما يساهم في تحقيق أهداف المنظمة إلى جانب أهدافهم الشخصية.

3- رشا حمادة، (2002) والموسومة تحت عنوان: القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية وأثره

في القوائم المالية-دراسة تطبيقية على أعضاء الهيئة التدريسية في جامعة دمشق-،مجلة جامعة دمشق، المجلد 18، العدد 1، ص ص: 143-176.

هدفت هذه الدراسة إلى قياس رأس المال البشري وبيان أثره في القوائم المالية، مع توضيح كيفية الإفصاح عن قيمة وتكلفة الموارد البشرية وذلك بالتطبيق العملي لأساليب المحاسبة عن الموارد البشرية في جامعة دمشق، وخلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج تتمثل في أن المحاسبة عن الموارد البشرية تضمن الاستغلال الأفضل لتلك الموارد في حال معاملتها كأصول، وأن استبعادها من قائمة المركز المالي يعتبر قصوراً في الوظيفة المحاسبية والإدارية، كذلك ربطت الدراسة قيام المحاسبة عن الموارد البشرية بدورها المثالي بضرورة وجود نظام محاسبي شامل يتم من خلاله تزويد المعلومات عن الموارد البشرية للمنشأة ضمن قوائم مالية ذات موضوعية وثقة ومصداقية.

4- دراسة مسح خديجة، عامر حنان (2017)، والموسومة تحت عنوان: إمكانية تطبيق محاسبة الموارد

البشرية في الجامعة، جامعة سعيدة.

هدفت هذه الدراسة إلى التعريف بمفهوم محاسبة الموارد البشرية وبيان مدى أهمية تطبيقها، ونماذج قياس تكاليفها، وبيان أهمية محاسبة الموارد البشرية بشكل عام وعلى الجامعات بشكل خاص، والتعرف على القواعد والمبادئ اللازمة لتطبيق محاسبة الموارد البشرية في الجامعات. واستعراض أهم الصعوبات والمعوقات التي تواجه تطبيق محاسبة الموارد البشرية. ومن أهم النتائج التي توصل إليها وجود الوعي الكافي لدى إدارات الجامعات بأهمية ضرورة تطبيق محاسبة الموارد البشرية. و مدى تلبية مخرجات النظام المحاسبي المطبق في الجامعات لتبني محاسبة الموارد البشرية. وهناك العديد من الصعوبات والمعوقات التي تواجه تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الجامعة من أهمها رفض فكرة قياس وتقييم العنصر البشري، وإظهار مضمن الأصول في الميزانية، وصعوبة تقدير العوائد المستقبلية للموارد البشرية.

5- دراسة فضل كمال سالم (2008) رسالة ماجستير، والموسومة تحت عنوان: مدى أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره على اتخاذ القرارات المالية- دراسة تطبيقية على شركات المساهمة في قطاع غزة-، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية بغزة.

هدفت هذه الدراسة إلى بيان ماهية وأهمية المحاسبة عن الموارد البشرية، والتعرف على فوائد ومزايا وأهداف عملية المحاسبة عن الموارد البشرية، وتحليل ومناقشة وجهات النظر المؤيدة والمعارضة لرسملة نفقات الموارد البشرية ومدى انطباق خصائص الأصول على الموارد البشرية ومعاملتها كأصل من الأصول، والتعرف على مستوى الإدراك والوعي لدى متخذي القرارات في الشركات المساهمة لأهمية القياس والإفصاح عن تكلفة الموارد البشرية وبيان مدى اعتماد الشركات المساهمة على المعلومات الخاصة بالموارد البشرية في اتخاذ القرارات المالية ومدى تأثيرها على تلك القرارات .

ومن أهم النتائج التي توصلت إليها وجود اهتمام مقبول بالبيانات الخاصة بالموارد البشرية إلا أن هناك إهمال المدخل الدفترى والسجلات المنظمة للقياس المحاسبي للموارد البشرية، وأن رسملة الأصول البشرية والإفصاح عنها يوفر المزيد من الموضوعية والمصدقية والثقة للبيانات المحتواة في التقارير .و إن توفير معلومات عن القيمة الاقتصادية الأصول البشرية يزيد من كفاءة الإدارة في الرقابة عليها وفي استغلالها الاستغلال الأمثل الذي يحقق الإنتاجية القصوى.

6- دراسة بلقرع فاطنة، قهيري فاطنة (2017) والموسومة تحت عنوان: أهمية محاسبة الموارد البشرية في عملية الإفصاح عن القوائم المالية، جامعة الجلفة.

هدفت هذه الدراسة إلى الوقوف على أبرز طرق تقييم تكلفة الموارد البشرية، وإلقاء الضوء على نشأة محاسبة الموارد البشرية وأهميتها وأهدافها والوقوف على أبرز طرق تقييم تكلفة الموارد البشرية. بيان كيف تأثر محاسبة الموارد البشرية في الإفصاح عن القوائم المالية. ومن أهم النتائج التي توصل إليها الباحث هي ظهور مفهوم محاسبة الموارد البشرية لأول مرة في بداية الستينيات من القرن الماضي وذلك لأهمية الموارد البشرية باعتبارها من أهم موارد المنظمة، تتعلق محاسبة الموارد البشرية أساساً بقياس البيانات المتعلقة بالموارد البشرية والإفصاح عنها في القوائم المالية، يتمثل الهدف الأساسي لمحاسبة الموارد البشرية المساعدة على اتخاذ القرارات السليمة.

المطلب الثاني: الدراسات باللغة الأجنبية

01- دراسة Atul Bansal, preeti Sharma 2019

An Empirical Evaluation on performance of Organization through human

Resource Accounting (HRA): A Study on selected Corporate Units of India.

تحاول هذه الدراسة تحليل أهمية ممارسات محاسبة الموارد البشرية (HRA) لإعداد التقارير المالية للشركات. هذه الورقة عبارة عن استكشاف نظري وتجريبي، تهدف إلى بعض الاقتراحات لأفكار وأساليب وتقنيات وتطبيقات جديدة لـ HRA، تقدم الشركات متعددة الجنسيات المختلفة في مجال إدارة الموارد البشرية أنواعا مختلفة من التفكير حول ممارسات إدارة شؤون الموظفين بأنظمة وأهداف مختلفة للتحليل المالي وإعداد التقارير. كانت إدارة الموارد البشرية ولا تزال واحدة من أقوى الأفكار التي ظهرت في مجال الأعمال والإدارة وتأثيرها. يمكن أن تضمن الممارسات الفعالة للموارد البشرية في البيان المحاسبي فوائد طويلة الأجل لموظفي الشركات كما أنها تزيد من الجودة والأداء والقيم والالتزام بالحاجة المستقبلية. ثم جمع بيانات هذه الدراسة من مصادر ثانوية وأولية من وحدات مؤسسة مختارة، وعد قليل جدا من الشركات تمارس هذا المفهوم عمليا في تقاريرها المحاسبية والمالية. ثم تناول بعض النتائج التي قد تكون شرطا أساسيا للنمو والتطوير التنظيمي.

02- دراسة Hasan Y El-Mousawi, Hasan H Kanso 2019:

An Empirical Study HASAN Y EL Mousawi, Hasan H Kanso INTERNATIONAL Journal of Economics and finance, 2019.

في السنوات الأخيرة ، كان هناك جدل حول ما إذا كان ينبغي الإبلاغ عن تكاليف الموارد البشرية في الميزانيات العمومية أو في بيانات الدخل كتكاليف ، يهدف هذا البحث إلى دراسة القياس المحاسبي و الإفصاح عن الموارد البشرية وأثرها على البيانات المالية للمؤسسة والتي تعتبر المصدر الرئيسي لاتخاذ القرار. اعتمد الباحثون المنهج الوصفي التحليلي باستخدام دراسة تجريبية. تم إعداد استبيان و توزيعه على مجموعة من المحاسبين القانونيين والأساتذة اللبنانيين في الجامعات الحكومية و الخاصة. أسفر البحث عن بعض النتائج المهمة، لاسيما أن الاستثمار في الموارد البشرية يمكن اعتباره احد الأصول المنظمة. تماما مثل الأصول غير الملموسة الأخرى، كما وجد الباحثون أن الإفصاح المحاسبي عن تكاليف الموارد البشرية يؤثر على البيانات المالية.

03- دراسة 2017 M Shafiee Rodposhti, F Bahrami, M Ahmad khani

International Journal of information, Business and Management 2017

في الوقت الحاضر، في العديد من البلدان يتم استخدام الموارد البشرية كمصدر للملكية من قبل العديد من المنظمات الاجتماعية والاقتصادية من أجل تحسين مستوى عملها. يحتاج المستثمرون والمجموعات الأخرى ذات الصلة من أجل اتخاذ قرارات أفضل إلى استخدام بعض التعبيرات المتعلقة بقيمة الموارد البشرية والاستعانة بمنظمات محاسبة الموارد البشرية التي تسعى إلى تحسين كفاءة وفعالية إدارة الموارد البشرية، والهدف الرئيسي من هذه الورقة هو تقييم تأثير المحاسبة ومديري الموارد البشرية في اتخاذ القرار وسلوك الموظفين في مخزون الشركة، ويتم النظر في هذه الدراسة المقطعية مع نهج المسح والبحث التطبيقي.

4- دراسة 2014 Empirical Analysis on Importance of Human Resource Accounting

(HRA) Practices in the Organizations Azmir Hossain Nazma Akhter, Nabila Sadia .

International Journal of Ethics in Social Sciences, 2014.

تحاول هذه الدراسة تحليل أهمية ممارسات محاسبة الموارد البشرية لإعداد التقارير المالية للشركات. هذه الورقة عبارة عن استكشاف نظري و تجريبي، يهدف إلى استكشاف و مراجعة الأدبيات السابقة مع بعض الاقتراحات لأفكار و أساليب و تقنيات و تطبيقات جديدة لإدارة الموارد البشرية. تقدم الشركات متعددة الجنسيات المختلفة في مجال إدارة الموارد البشرية أنواعا مختلفة من التفكير حول ممارسات إدارة شؤون الموظفين بأنظمة و أهداف مختلفة للتحليل المالي وإعداد التقارير. كانت إدارة الموارد البشرية ولا تزال واحدة من أقوى الأفكار التي ظهرت في مجال الأعمال والإدارة وتأثيرها . يمكن أن تضمن الممارسات الفعالة للموارد البشرية في البيان المحاسبي فوائد طويلة الأجل لموظفي الشركات كما أنها تزيد من الجودة و الأداء والقيم والالتزام بالحاجة المستقبلية. تم جمع بيانات هذه الدراسة من مصادر ثانوية فقط. عدد قليل جدا من الشركات تمارس هذا المفهوم عمليا في تقاريرها المحاسبية و المالية. تم تناول بعض النتائج والاقتراحات في الدراسة التي قد تكون شرطا أساسيا للنمو و التطوير التنظيمي.

المطلب الثالث: أوجه الاتفاق والاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة.

حرصت معظم الدراسات السابقة على إبراز طرق وأساليب القياس المحاسبي للموارد البشرية وتقييم مدى ملائمة تلك الطرق لعملية القياس، وركزت أغلبها على ضرورة معاملة تلك الموارد معاملة الأصول ومعالجتها محاسبيا بنفس طريقة معالجة الأصول وذلك لانطباق معايير الاعتراف بالأصل على العنصر البشري مع ضرورة العمل على إظهار قيمتها ضمن بنود القوائم المالية، وأكدت مختلف الدراسات إلى الاهتمام المتزايد بعملية المحاسبة عن الموارد البشرية حيث أشارت مختلف

الدراسات إلى أهمية المحاسبة عن الموارد البشرية في تزويد المستخدمين لها بالمعلومات المالية والكمية التي تساعد على استخدام الموارد البشرية بشكل أكثر كفاءة وفعالية، ومن الملاحظ أن الدراسات السابقة لم تتفق على وضع أسلوب منهجي موحد يمكن أن يمثل النموذج الموضوعي الملام لتقييم وقياس الموارد البشرية وبالتالي فإن عدم الاتفاق أدى إلى اختلاف في تأثير القياس المحاسبي للموارد البشرية على القرارات المالية والإدارية حسب طريقة القياس المستخدمة.

اتفقت الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة من حيث عرض المفاهيم المتعلقة بالقياس المحاسبي والموارد البشرية والقوائم المالية خاصة الدراسة الخامسة والتي تشبه نوعاً ما موضوع دراستنا، وكذلك اتفقت في الدور الذي يلعبه أثر القياس على الموارد البشرية.

الخلاصة:

من خلال ما تطرقنا إليه في هذا الفصل يتضح لنا أنه قد تجسدت أهمية الموارد البشرية في الاقتصاد من خلال اعتبارها كصنف من أصناف رأس المال، أما على مستوى المؤسسة فقد تجسدت أهميتها من خلال إحداث إدارة خاصة بها، حيث ارتبطت نشأة وتطور إدارة الموارد البشرية باكتشاف أهمية العنصر البشري في العمل، ودوره الفعال في تحقيق أهداف المؤسسة وبقائها واستمراريتها، مما يعني أن هذه النشأة والتطور تعكسان نظرة واهتمام أصحاب الأعمال بالعنصر البشري، وبدور إدارة الموارد البشرية في تنمية وتطوير الأداء البشري.

لذا يعتبر العنصر البشري مورداً هاماً من موارد المؤسسة إن لم يكن أهمها جميعاً، فكما تستفيد الإدارة من العناصر المادية والتقنية والأموال والخدمات والطرق والأساليب فإنها تجني فوائد جمّاً من العاملين المؤهلين، حيث أن هؤلاء قادرون على المساهمة في تحقيق أهداف المؤسسة وتقديم خدمات متنوعة وحالية ومستقبلية ذات قيمة معينة، لكن تواجه المؤسسات صعوبات ومعوقات تحول في تطبيق نظام محاسبة الموارد البشرية من كونها تحتاج إلى تكاليف كبيرة في عملية قياس وتقييم الموارد البشرية، إلا أننا نجد هذا الاهتمام يعد من المواضيع الحديثة على الساحة المحاسبية، وهذا ما سنتطرق له من خلال "الدراسة التطبيقية" الفصل الثاني.

الفصل الثاني

دراسة حالة للقياس المحاسبي للموارد البشرية وأثرها على القوائم المالية.

- ❖ المبحث الأول: التعريف بالشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز (SADEG) بولاية الوادي.
- ❖ المبحث الثاني: القياس المحاسبي للموارد البشرية لشركة (SADEG) بولاية الوادي باستخدام نموذج التكلفة التاريخية

الفصل الثاني

دراسة حالة للقياس المحاسبي للموارد البشرية وأثرها على
القوائم المالية في الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز
(SADEG) بولاية الوادي

تمهيد

بعد التعرف على محاسبة الموارد البشرية من حيث المفاهيم والمبادئ والفروض ومجال التطبيق وصولاً إلى قياس قيمة هذه الأصول البشرية بنماذج مختلفة وبيان الأثر على القوائم المالية للمنظمات ومدى تأثيرها على قرارات المستفيدين، ومن أجل الوصول إلى نتائج علمية دقيقة وفقاً لما تقتضيه المناهج العلمية لإظهار أهمية هذا النهج المحاسبي الجديد، وبيان كيفية تطبيقها في المنظمات وفقاً للمبادئ والمعايير المحاسبية المتعارف عليها، يأتي هذا الفصل لتحديد مدى إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الجزائرية من حيث الاعتراف بالموارد البشري أصلاً من أصول المؤسسة، وقياس قيمتها بالطرائق التي حددها النظام المحاسبي المالي، وبيان أثر ذلك على القوائم المالية.

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

المبحث الأول: التعريف بالشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز (SADEG) بولاية الوادي.

المبحث الثاني: القياس المحاسبي للموارد البشرية لشركة (SADEG) بولاية الوادي باستخدام نموذج التكلفة التاريخية.

المبحث الأول: التعريف بالشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز (SADEG) * بولاية الوادي

سنتناول في هذا المبحث التعريف بالمؤسسة محل الدراسة وهي الشركة الوطنية للكهرباء والغاز (سونلغاز) بولاية الوادي، بداية بتقديم الشركة الأم وفروعها عبر التراب الوطني وهيكلها التنظيمي الموزع على كافة مراكز التوزيع فيها، بالإضافة إلى مهامها وأهدافها، ثم التطرق إلى التعريف بشركة (سونلغاز) الوادي ومصالحها وهيكلها التنظيمي.

المطلب الأول : تقديم الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز (SADEG)

قبل التطرق إلى الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز (SADEG) بولاية الوادي، وجب التعرف أولاً على الشركة الأم وفروعها.

أولاً: نشأة الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز.

تأسست الشركة الوطنية للكهرباء و الغاز - المؤسسة الأم- في 28/07/1969 بأمر رقم :59/69 ، و تعتبر سونلغاز من المؤسسات الهامة في الدولة حيث كانت تسمى في عهد الاستعمار EGA أي كهرباء وغاز الجزائر وتمتد جذورها إلى عام 1947 وقد تم تأميمها بعد الاستقلال .

كانت المؤسسة في الفترة التأسيسية تنقسم إلى 4 مديريات جهوية (الجزائر، وهران ، قسنطينة ، ورقلة) وفي سنة 1975 تم تعديل المديريات الجهوية حيث أصبحت مناطق التوزيع (الجزائر ، الشلف ، قسنطينة ، عنابة ، سطيف ، بشار ، البليدة ، وهران ، ورقلة) مع العلم أنه لديها 45 مركز توزيع تابع لهذه المناطق .

وفي سنة 1991 تم تحويل اسم الشركة من الشركة الوطنية للكهرباء و الغاز إلى المؤسسة العمومية ذات طابع صناعي و تجاري ، جاء بعد ذلك في 01/06/2002 حسب القانون الأساسي للشركة الجزائرية للكهرباء و الغاز المسماة بسونلغاز شركة ذات أسهم، وكانت المرحلة (2002/2007) مرحلة انتقالية حيث تم تقسيم وهيكل المؤسسة حسب نظامها الجديد، وحاليا هناك مديرية عامة تتكون من :

- مديرية الإنتاج (إنتاج الكهرباء).
- مديرية النقل (نقل الكهرباء والغاز).
- مديرية التوزيع (توزيع الكهرباء والغاز).

¹SADEG: Société Algérienne de Distribution de l'Electricité et du Gaz

ثانياً: فروع الشركة الوطنية لتوزيع الكهرباء والغاز

تتفرع شركة سونلغاز إلى:

- الشركة الجزائرية لإنتاج الكهرباء.
- شركة الكهرباء و الطاقات المتجددة.
- الشركة الجزائرية لتسيير شبكة نقل الكهرباء .
- الشركة الجزائرية لتسيير شبكة نقل الغاز.

في سنة 2005، تم إنشاء فرعين جديدين:

- الشركة المدنية لطب العمل.
 - مركز البحث وتطوير الكهرباء والغاز.
- أدمجت شركات صيانة وخدمات السيارات لتكوّن شركة وحيدة هي شركة: صيانة وخدمات السيارات، وكذلك الأمر بالنسبة لشركات صيانة المحولات الثلاث التي تم جمعها في شركة وحيدة هي: شركة خدمات المحولات الكهربائية، وهكذا اكتمل شكل قطب فروع (المهن المحيطة) مع الفروع التي كانت موجودة سابقا وهي:

- شركة النقل والشحن الاستثنائي للتجهيزات الصناعية والكهربائية.
- شركة الوقاية والعمل الآمن.
- صندوق الخدمات الاجتماعية والثقافية.
- نزل المزارعين.
- شركة صيانة التجهيزات الصناعية.

وكذا الشركة الجزائرية لتقنيات الإعلام، أنشئت في 1998، وأخيرا، إنشاء المتجر الجزائري للعتاد الكهربائي والغازي في 2003، وهو فرع مهمته الرئيسية تسويق العتاد الكهربائي والغازي عبر شبكة توزيع تغطي مجموع أنحاء التراب الوطني.

في 2006، تم إنشاء خمس شركات "مهن قاعدية" أخرى.

- فرع أول: مسير منظومة الكهرباء، مكلف بإدارة نظام إنتاج/نقل الكهرباء.

كما تم إنشاء 4 فروع تضمن مهنة توزيع الكهرباء والغاز، هي:

- الشركة الجزائرية لتوزيع كهرباء وغاز الجزائر.
- الشركة الجزائرية لتوزيع كهرباء وغاز الوسط.
- الشركة الجزائرية لتوزيع كهرباء وغاز الشرق.
- الشركة الجزائرية لتوزيع كهرباء وغاز الغرب.

تضاف هذه الشركات الخمس لكل من الشركة الجزائرية لإنتاج الكهرباء، والشركة الجزائرية لتسيير شبكة نقل الكهرباء، والشركة الجزائرية لتسيير شبكة نقل الغاز، لتكون قطب (المهن القاعدية)، يتضمن هذا القطب الأخير كذلك:

- شركة كهرباء ترقية.
- شركة كهرباء كدية الدروش.
- شركة كهرباء البروقية.
- شركة كهرباء سكيكدة.

هذه الشركات الأربع هي محطات إنتاج الكهرباء أنشأت بمساهمة سوناطراك، خلال هذه السنة ذاتها، 2006، وفي سياق دعم تنظيم سونلغاز على شكل مجمع وإنجاز برنامج تطوير هام للمجمع، عادت مؤسسات الأشغال الخمس، وهي:

- شركة أشغال الكهربية.
- شركة الأشغال والتركيب الكهربائي.
- شركة إنجاز القنوات.
- شركة إنجاز المنشآت الأساسية.
- شركة التركيب الصناعي.

بقرار السلطات العمومية، بعد أن كانت عبارة عن هياكل إنجاز مندمجة في المؤسسة، ثم رقيت إلى مؤسسات مستقلة على ضوء إعادة الهيكلة التي تمت في 1983، وفي جانفي 2007، جاء دور مراكز الانتقاء والتكوين التابعة لسونلغاز لترقى إلى فرع هو: معهد التكوين في الكهرباء والغاز، وتم توقيع إنهاء عملية إعادة هيكلة مجمع سونلغاز مع إنشاء شركة هندسة الكهرباء والغاز في شهر جانفي 2009، الأمر الذي جعل عدد فروع قطب "الأشغال" يبلغ 6 فروع، في هذا التاريخ ذاته، تم إنشاء شركتين أخريين، هما: الجزائرية لتكنولوجيا الإعلام وشركة الممتلكات العقارية للصناعات الكهربائية والغازية.

أصبحت سونلغاز اليوم مجمعا صناعيا يتكون من 39 شركة، منها 6 شركات مساهمة مباشرة هي:

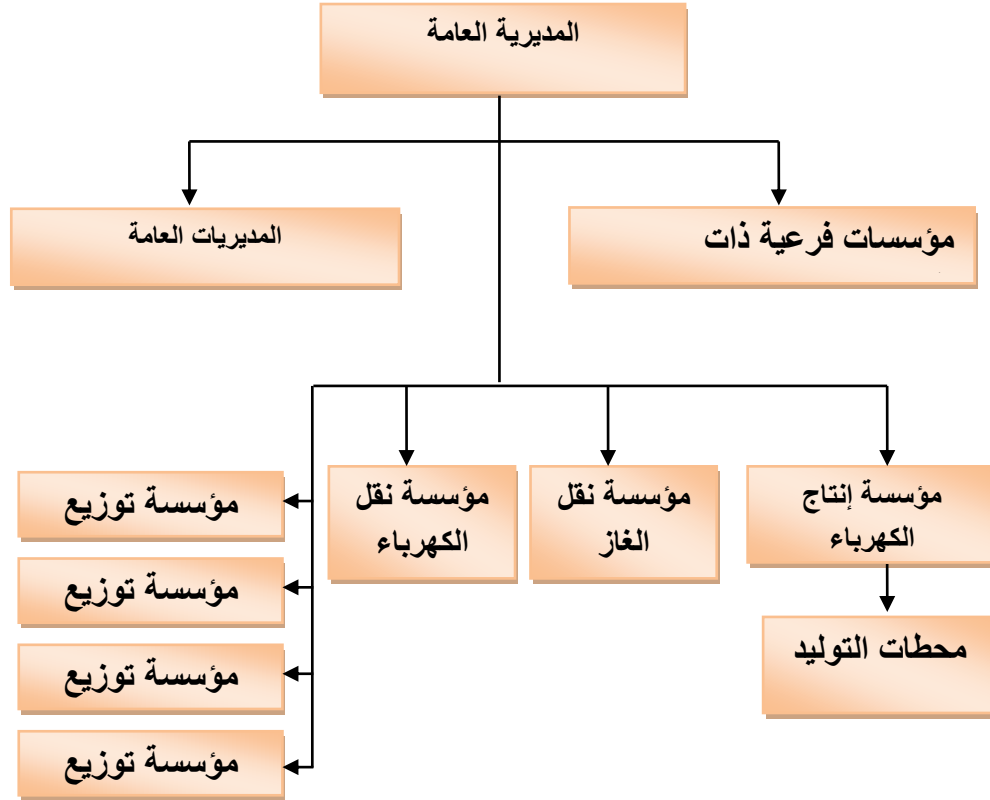
- الشركة الجزائرية للطاقة.
- الشركة الجزائرية للطاقة والاتصالات.
- الطاقة الجديدة الجزائر.
- شركة الخدمات الهندسية الجزائرية.
- الشركة الجزائرية الفرنسية للهندسة والإنجاز.
- شركة كهرباء حجرة النوس.

هذا، إضافة إلى حساب المساهمات غير المباشرة للشركة مثل (كهرباء)، وقد التحق فرع أخير بالمجمع في جوان 2009، هو (إنارة الرويبة).

ثالثاً: التنظيم العام بالشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز

إن الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز مؤسسة عمومية ذات طابع صناعي و تجاري، حسب القانون الأساسي للشركة، حيث شهدت مرحلة انتقالية من حيث تقسيم وإعادة هيكل الشركة حسب نظامها الجديد، ولكثرة فروعها وتشعبها يمكننا تقديم الهيكل التنظيمي العام للشركة والذي يساعدنا في فهم الهيكل العام لها.

الشكل رقم (01): يوضح الهيكل التنظيمي للشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز (الشركة الأم)



المصدر : مصلحة الموارد البشرية بالشركة لولاية الوادي.

المطلب الثاني: مهام ووظائف الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز (SADEG) بولاية الوادي

أولاً: نشأة الشركة

كانت منطقة الوادي سابقاً تتزود بالطاقة الكهربائية عن طريق وكالة الوادي التابعة لمركز التوزيع بيسكرة، ونظراً لارتفاع الكثافة السكانية في الولاية، تقرر إنشاء مركز توزيع لمنطقة الوادي وذلك في أواخر الثمانينات بخلق مندوبية تسمى المؤسسة الوطنية للكهرباء و الغاز .

وفي عام 1992 تحوّلت المندوبية إلى مركز للتوزيع الذي هو عبارة عن مؤسسة تعمل على مستوى الولاية وينقسم هذا الأخير إلى ثلاث وكالات (الوادي ، المغير ، الدبيلة) و قد أصبحت تسمى الآن بالمقاطعة وهي عبارة عن خلايا مصغرة للتوزيع كما أنها تعتبر وسيلة وطريقة مستعملة من أجل ضمان عدة وظائف أهمها:

- وظائف خاصة بالزيائن (كشوفات و تسديدات).

- وظائف خاصة بالكهرباء (شبكات كهربائية).

حيث يبلغ عدد عمالها حتى سنة 2019 إلى عدد إجمالي 643 عامل مقسم إلى 124 إطار 299 عون تحكم 220 عون تنفيذ.

ثانياً: مهام الشركة

بناء على القانون الذي أصدر في سنة 1985، فإن المهام التي تقوم بها (SADEG) بولاية الوادي تتمثل في :

- إنتاج وتوزيع واستغلال الطاقة الكهربائية.

- النقل والتوزيع العمومي للغاز الطبيعي.

- تسيير المشتركين (الكهرباء والغاز).

- تسيير المنشآت الكهربائية والغازية.

- تطوير المنشآت الطاقة.

- تمثيل المؤسسة على مستوى الولاية.

- الاتصال بالسلطات.

ثالثاً: وظائف الشركة

- الوظائف التقنية: القيام بإنجاز وتطوير بحوث في مجال الإنتاج ونقل توزيع الطاقة في المجالات المذكورة.

-الوظائف التجارية: وتتمثل في بيع الطاقة للمستهلكين وتحقيق رغباتهم ومن الوظائف السابقة ظهرت عدت وظائف فرعية تنقسم إلى قسمين:

• وظائف ذات طابع إداري مثل: تسيير المال تسيير الوسائل، معالجة المعلومات.

• وظائف ذات طابع دراسي مثل: القيام بدراسات اقتصادية (التخطيط)، القيام بدراسات تسويقية، القيام بدراسات النظام العام وأنظمة مراقبة التسيير.

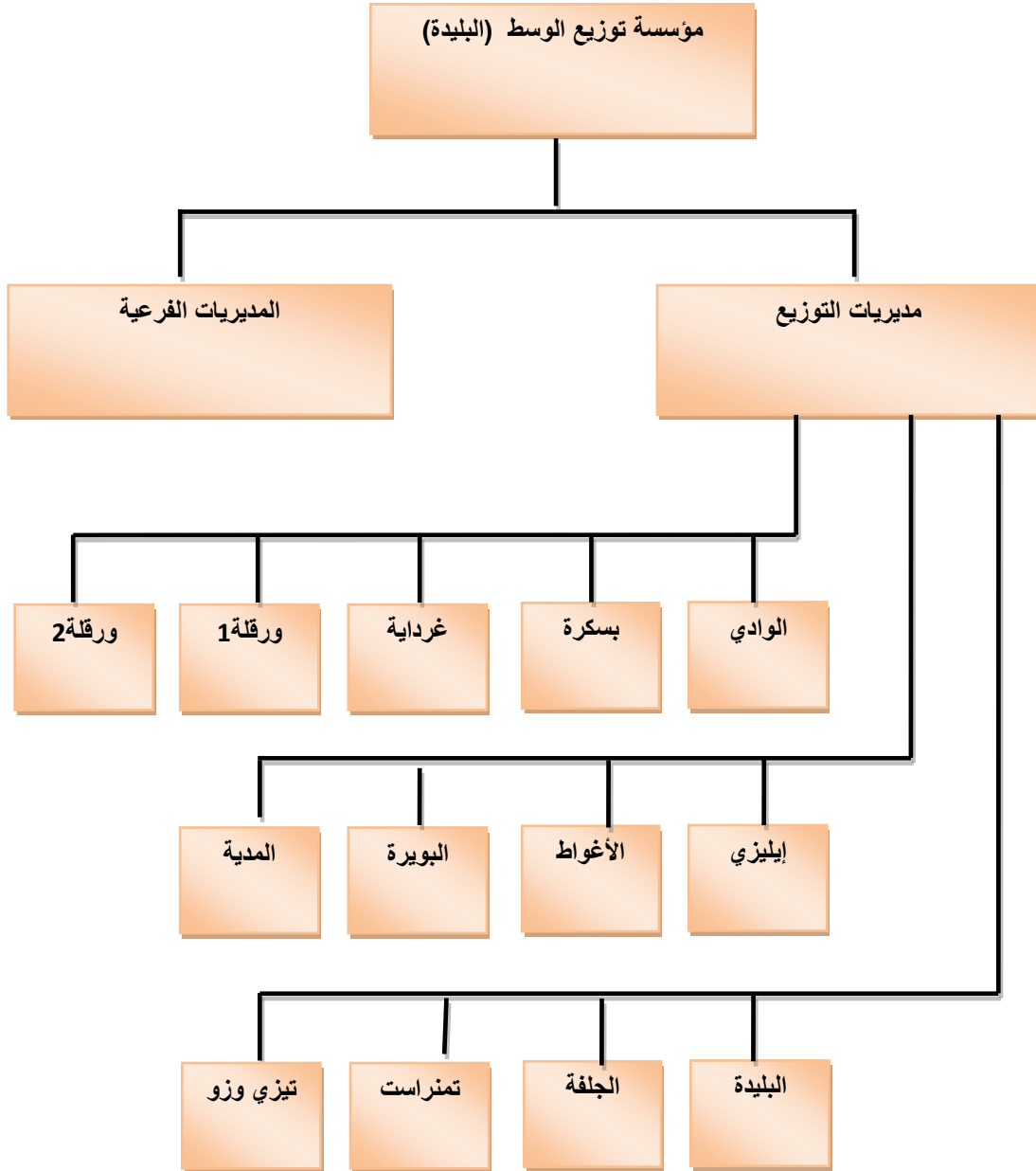
- وفي الوظائف ذات الطابع الدراسي يكون بهدف جميع الدراسات هو تحديد سياسة رشيدة للشركة وإيجاد الإستراتيجية اللازمة لتحقيق هدف الهيكل التنظيمي العام للشركة الأم.

¹من وثائق الشركة الوطنية لتوزيع الكهرباء و الغاز بالوادي .

المطلب الثالث: التنظيم العام بشركة (SADEG) بولاية الوادي

من خلال هذا الهيكل التنظيمي للمؤسسة الأم نتطرق إلى هيكل مؤسسة التوزيع للوسط الذي تنتمي إليه مديرية التوزيع بالوادي.¹

الشكل رقم (02): الهيكل التنظيمي لمؤسسة توزيع الوسط

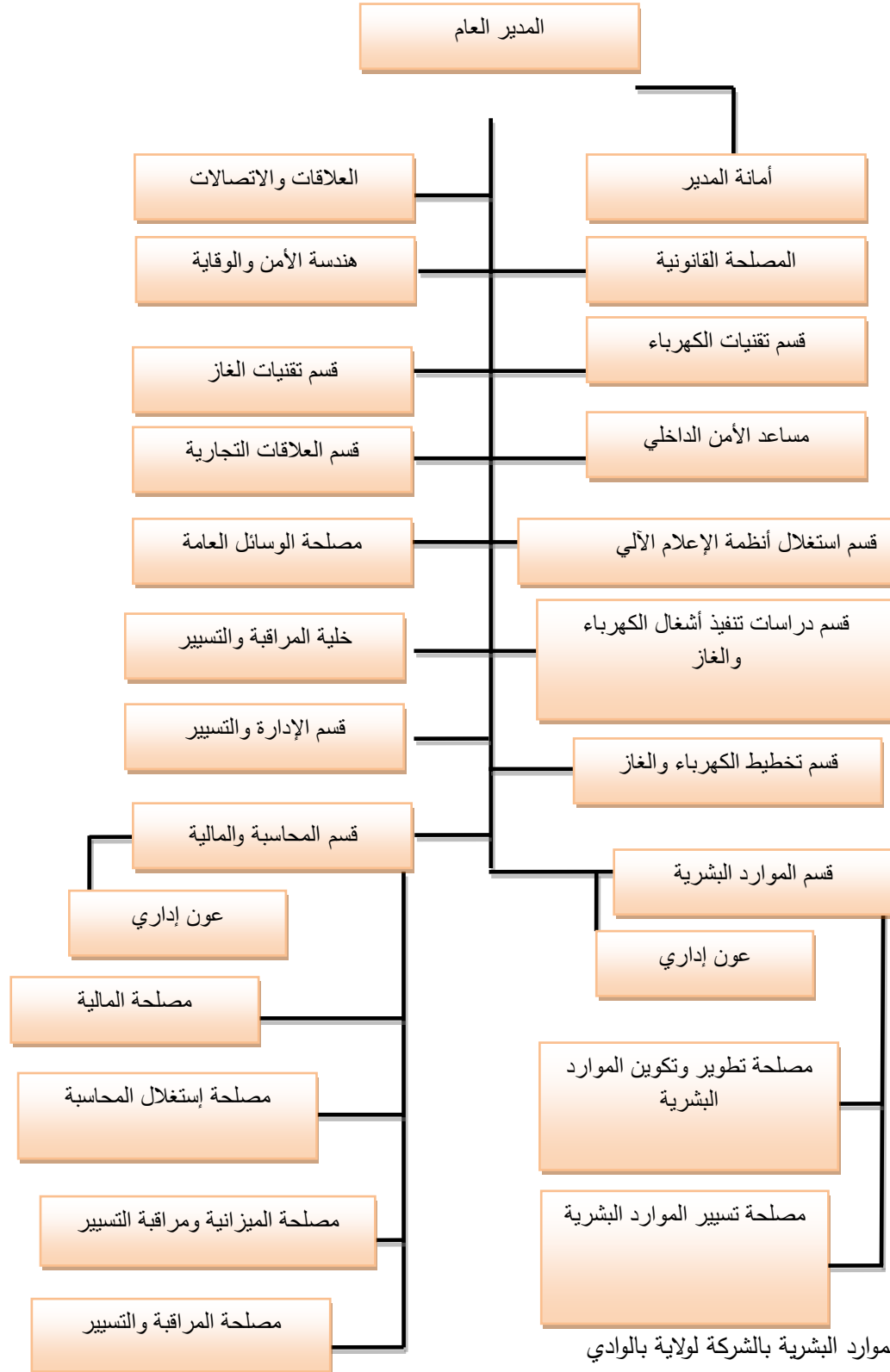


المصدر: مصلحة الموارد البشرية بالشركة لولاية الوادي

¹ من وثائق المؤسسة الوطنية لتوزيع الكهرباء و الغاز (سونلغاز) بالوادي

كما يمكننا توضيح الهيكل التنظيمي العام لشركة (SADEG) بولاية الوادي بالشكل التالي:

الشكل رقم (03): الهيكل التنظيمي الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز (SADEG) بولاية الوادي



المصدر: مصلحة الموارد البشرية بالشركة لولاية الوادي

إن مديرية التوزيع بالوادي تتكوّن من عدة مصالح وأقسام تتمثل فيما يلي:

- 1- **المدير العام:** يتمثل دور المدير في الإشراف على جميع العمليات التي يقوم بها الفرع والمصادقة عليها ويقوم بدراسة جميع التقارير وتحليلها وتقديم نسخ منها للسلطات العليا ويتمثل دوره كذلك في مراقبة أداء العمال لعملهم وهو يمثل الفرع في المديرية الجهوية والمؤسسة الأم.
- 2- **المصلحة القانونية:** المصلحة المكلفة بالشؤون القانونية التي تخص الشركة وعمالها وتتمثل مهامها في:
 - فض النزاعات بين الشركة والمتعاملين.
 - إبرام العقود بين الشركة والمتعاملين معها.
- 3- **العلاقات و الاتصالات:** المصلحة المكلفة بالتنسيق والترابط بين المصالح والمتعاملين من مهامها:
 - تسهيل المبادلات بين الشركة والمتعاملين معها.
 - الاتصالات الداخلية بالشركة.
- 4- **هندسة الأمن والوقاية:** المصلحة الخاصة بالحماية والأمن من مهامها:
 - تأمين توزيع الطاقة الكهربائية وصيانة الشبكات وتسيير المشتركين في الشروط الملائمة للنوعية والأمن.
 - من واجبها أيضاً صيانة الشركات بواسطة برنامج منظم، وتحليل الحوادث التي تصب في الشبكة.
- 5- **قسم تقنيات الغاز:** القسم الخاص بالتقنيات المبرمجة بتركيب الغاز من مهامه:
 - استمرار التموين بالطاقة الغازية بصورة جيدة.
 - المحافظة على نوعية الخدمة بالنظر إلى الأنظمة المعمول بها في دفتر الشروط.
- 6- **قسم تقنيات الكهرباء:** يتمثل في القسم المتخصص في تركيب الشبكات الكهربائية مع استمرارية الخدمة بنوعية عالية من مهامه:
 - الاستمرارية: بالتموين بالطاقة الكهربائية مع التقليل قدر الإمكان من الانقطاعات .
 - النوعية: بتقديم الخدمة بنوعية جيدة حسب الأنظمة المعمول بها في دفتر الشروط.
- 7- **مساعد الأمن الداخلي:** من مهامه:
 - المحافظة على الأمن داخل الشركة.
 - رفع تقرير عن السير العام للشركة إلى الوحدة الرئيسية.
- 8- **قسم العلاقات التجارية:** يلعب دور الوساطة بين الشركة والزبون ومن مهامه:
 - ربط الزبائن الجدد و إنجاز عقود الاشتراك.
 - إنجاز عقود التموين بالطاقة الكهربائية .
 - متابعة طلبات الزبائن من وصولها إلى نهاية العملية (تشغيل المنشآت الكهربائية) .
- 9- **قسم استغلال أنظمة الإعلام الآلي:** القسم المتخصص بالمعالجة الآلية للإعلام الآلي، من مهامه :

- معالجة برمجة المعلومات وتسييرها وفق القوانين الخاصة بالطاقة الكهربائية.
- إعداد البرامج و الإحصائيات و المتابعة المستمرة لملفات المشتركين.
- 10- مصلحة الوسائل العامة:** المصلحة الخاصة بالحفاظ على الوسائل وتقوم بالمهام التالية:
 - توفير وسائل النقل لأداء مهام المصالح.
 - التكفل بتصليح الأدوات التالفة من مكاتب وأبواب ونوافذ.
 - الحرص على توفر كل ما يلزم الموظفين من تجهيزات مكتبية وتسيير حظيرة السيارات.
- 11- قسم دراسات تنفيذ أشغال الكهرباء والغاز:** هو القسم المكلف بدراسة مشاريع تركيب شبكات الكهرباء والغاز ومتابعة تنفيذها ويكمن مهامه فيما يلي:
 - دراسة طلبات الزبائن الجدد.
 - متابعة الأشغال وانجاز المنشآت الكهربائية والغازية.
- 12- خلية المراقبة والتسيير:** غير مفعلة.
- 13- قسم إدارة تسيير المشاريع:** تخصصه تسيير مشاريع تركيب الشبكات الكهربائية والغازية من مهامه:
 - التسيير الأمثل لميزانية المؤسسة والدراسات الاقتصادية.
 - تسيير قروض المركز.
 - تسيير الأشغال الكهربائية.
 - تسيير المخزون.
- 14- قسم تخطيط الكهرباء:** القسم الخاص بدراسات الجدوى من مهامه:
 - التخطيط لتركيب الشبكات الكهربائية.
 - تسيير الأشغال الكهربائية.
- 15- قسم الموارد البشرية:** القسم الخاص بتسيير الموارد البشرية وتطويره وتدريبه من مهامه:
 - معالجة أجور العمال .
 - متابعة المسار المهني للعامل والعوامل الثابتة للأجور .
 - متابعة تكوين العمال، التريصات، الأيام الدراسية.
 - متابعة حوادث العمل.
 - متابعة الوثائق الإدارية وحفظ القرارات في ملفات العمال .
- 16- قسم المالية والمحاسبة:** هذا القسم هو المسؤول عن التكفل المادي بمختلف الاستثمارات ومشتريات الفرع بالإضافة إلى القيام بعمليات التسجيل والجرد وكذلك التسيير الأمثل لميزانية المؤسسة والدراسات الاقتصادية، ومن مهامه:
 - التسيير الأمثل لميزانية المؤسسة والدراسات الاقتصادية.

- تسيير قروض المركز.
 - تسيير المخزون.
- ولكي تبقى الشركة محتكرة لنشاط توزيع الكهرباء والغاز عليها القيام ب :
- التوسع في إنشاء الفروع من أجل تنمية القطاع.
 - دراسة تطوير التقنيات المستعملة في المؤسسة.
 - التسيير الجيد للعمال وتكوينهم من أجل رفع الكفاءة الإنتاجية.
 - اتساع المساحة المستعملة للكهرباء والغاز لزيادة المبيعات.

المبحث الثاني: القياس المحاسبي للموارد البشرية لشركة (SADEG) بولاية الوادي باستخدام نموذج التكلفة التاريخية.

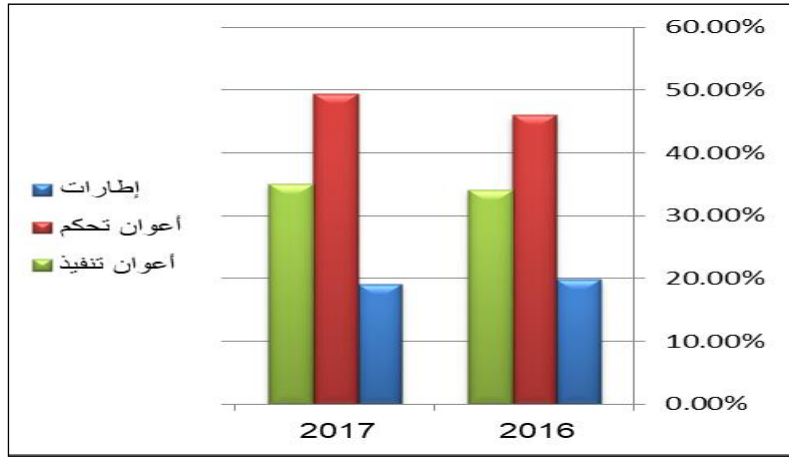
المطلب الأول: نطاق تطبيق نموذج التكلفة التاريخية

سيتم تطبيق طريقة رسمة التكاليف الخاصة بالموارد البشرية وإطفاؤها على مدى المدة المستفاد منها ، وستتم الدراسة على سنتين متتالية 2016-2017، حسب عدد العمال الموظفين الجدد كالتالي:

الجدول رقم (01):تطور عدد العمال بشركة سونلغاز الوادي خلال الفترة 2016-2017

المجموع	أعوان تنفيذ	أعوان تحكم	إطارات	-
600	205	276	119	2016
619	211	286	122	2017

الشكل رقم(04) تطور عدد العمال بشركة (SADEG) الوادي خلال الفترة 2016-2017

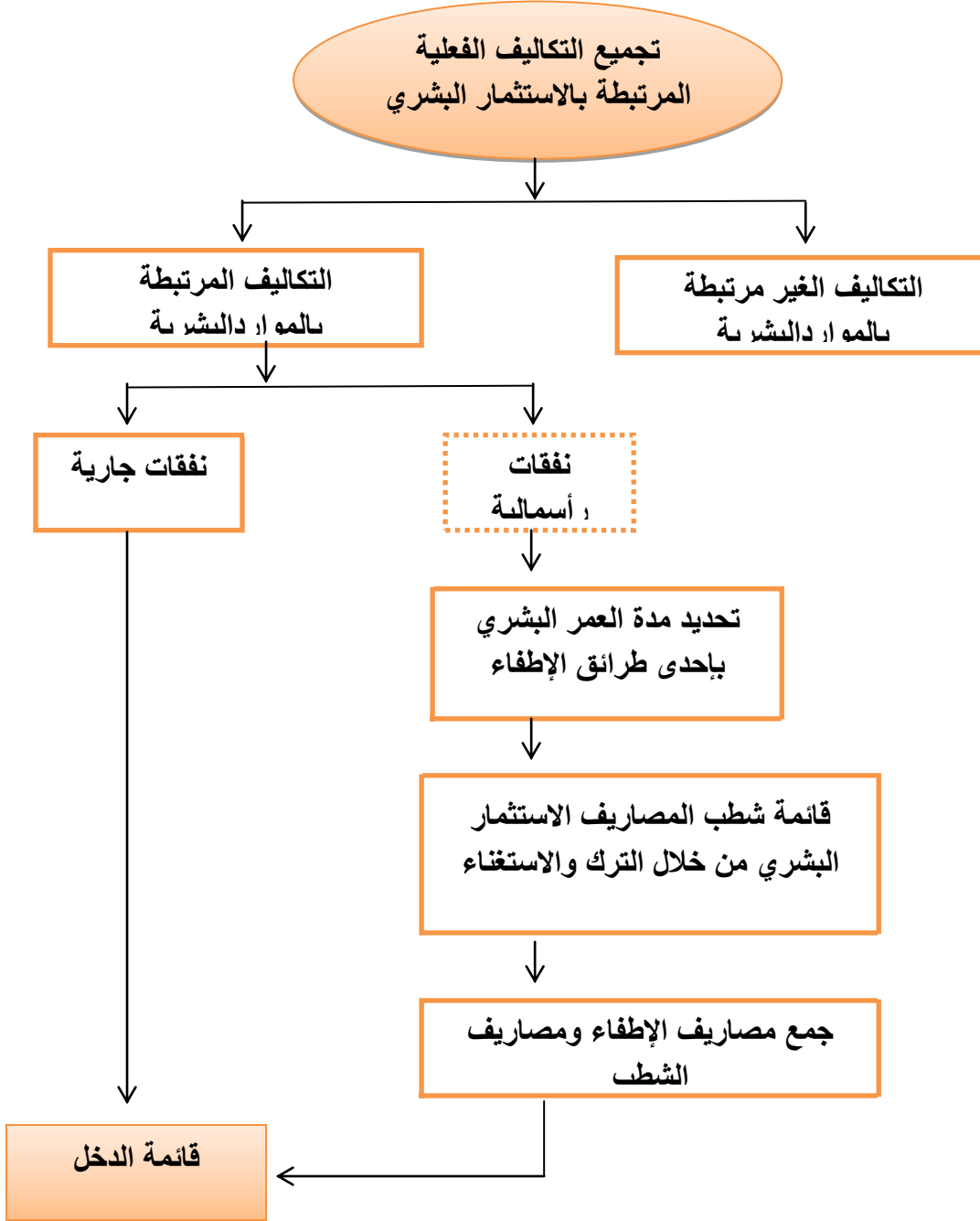


من خلال الشكل والجدول أعلاه والذي يُبين تطور عدد العمال بشركة سونلغاز الوادي خلال الفترة 2016-2017، نلاحظ بأن العدد الأكبر من العمال هم صنف أعوان التحكم يليهم أعوان التنفيذ وذلك لأهميتهم في نشاط الشركة والتي تحتاج إليهم بنسبة كبيرة جداً من خلال الأشغال التي تقوم بها الشركة من تركيب لشبكات الكهرباء والغاز، أما بالنسبة للإطارات فهي أقل أهمية بكون عملهم يقتصر في الإدارة فقط، وهذا ما نلاحظه من خلال سياسة التوظيف بالنسبة للشركة.

المطلب الثاني: خطوات وضع نموذج التكلفة التاريخية حيز التطبيق

يمكن تلخيص كل ما سبق في الشكل التالي:

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



المصدر: علي داهم، "محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الاقتصادية"، مقال طور النشر، مجلة العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المسيلة، 2021، طور النشر.

المبلغ دائن	المبلغ مدين	البيان	حساب دائن	حساب مدين
خلال 2017				
	342.000.00	تكاليف الاختبار		6118220
	5.392.183.00	تكاليف التأهيل والتدريب		6118228
	1.562.265.14	تكاليف التعيين		6118230
7.296.448.14		البنك	512	

تسجيل تكاليف الموارد البشرية ضمن
المصاريف الجارية

- أما المعالجة المحاسبية وفق نموذج التكلفة التاريخية فيتم فيها رسملة تكاليف الموارد البشرية على اعتبار هذه التكاليف رأسمالية، ويكون القيد المحاسبي كالتالي:

المبلغ دائن	المبلغ مدين	البيان	حساب دائن	حساب مدين
2017/12/31				
	7.296.448.14	أصول بشرية		208
342.000.00		تكاليف الاختبار	6118220	
5.392.183.00		تكاليف التأهيل والتدريب	6118228	
1.562.265.14		تكاليف التعيين	6118230	

رسملة تكاليف الموارد البشرية لسنة 2017

تسجيل مصاريف إطفاء التكاليف المرسملة لسنة 2017:

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

• قسط الإطفاء = تكلفة الأصل البشري/العمر الإنتاجي للأصل.

يتحدد العمر الإنتاجي المتوقع للمورد البشري كما تم حسابه في سنة 2016 بالعلاقة التالية:

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

الرجل: = 60 - (سنة التوظيف - سنة الميلاد)

أولاً: التغيير في عناصر القوائم المالية للشركة بعد تطبيق نموذج التكلفة التاريخية لسنة 2016

فيما يلي القوائم المالية لشركة سونلغاز الوادي والمتمثلة في قائمة المركز المالي (الأصول والخصوم) وقائمة الدخل، وذلك وفق استخدام المحاسبة التقليدية وبعد استخدام نموذج التكلفة التاريخية لمحاسبة الموارد البشرية.

1- التغيير في قائمة المركز المالي:

من خلال الجدول رقم(02) أدناه نرى التغيير في قائمة المركز المالي من خلال إدراج بند جديد فيها، الذي يعبر عن تكاليف الخاصة بالموارد البشرية تحت اسم "الأصول البشرية" والمقدرة بـ :10.008.349.17 دج والذي يمثل القيمة الصافية لتكاليف الموارد البشرية المرسلة بعد استبعاد القسط السنوي والمقدر بـ : 370.329.78 دج، الأمر الذي أدى إلى ارتفاع قيمة الأصول لسنة 2016 إلى 20.364.115.099.25 دج.

فيما نرى ارتفاع في قيمة الخصوم كذلك بنفس القيمة والمقدرة بـ : 10.008.349.17 دج ، تظهر من خلال الزيادة حقوق الملكية في الحساب بين الوحدات والمعبر عنها بالفائض بين قيمة الأصول البشرية والقسط السنوي لإطفائها،

وتجدر الإشارة إلى أن شركة سونلغاز لولاية الوادي تخضع للضريبة على مستوى وحدة التوزيع البلدية بعد التجميع، وليس على مستوى ولاية الوادي.

جدول رقم(02): قائمة المركز المالي قبل وبعد استخدام نموذج التكلفة التاريخية لحاسبة الموارد البشرية لسنة 2016

نسبة التغيير %	الفوارق المسجلة	المبالغ الصافية بعد	المبالغ الصافية قبل	
		تطبيق النموذج	تطبيق النموذج*	
				فارق بين الاقضاء والمنتوج الإيجابي أو السلبي
+100	+10.008.349.17	+10.008.349.17	—	أصول بشرية
عدم وجود أثر		4.348.776.33	4.348.776.33	أراضي
		11.404.991.664.24	11.404.991.664.24	مباني
		1.265.055.740.11	1.265.055.740.11	تثبيات عينية أخرى
		4.767.777.264.51	4.767.777.264.51	تثبيات يجرى امتيازها
		0.00	0.00	تثبيات مالية
+0.05	+10.008.349.17	17.452.181.794.36	17.442.173.445.19	مجموع الأصول غير الجارية
عدم وجود أثر		1.480.643.920.26	1.480.643.920.26	الزبائن
		1.779.210.00	1.779.210.00	مخزونات جارية
		990.418.236.61	990.418.236.61	المديون الآخرون
		218.320.415.77	218.320.415.77	الضرائب وما شبهها
				الأموال الموظفة والأصول المالية الأخرى
		220.771.522.25	220.771.522.25	الخزينة
		2.911.933.304.89	2.911.933.304.89	مجموع الأصول الجارية
+0.06	+10.008.349.17	20.364.115.099.25	20.354.106.750.08	المجموع العام للأصول
				الخصوم
عدم وجود أثر				رؤوس الأموال الخاصة
		161.622.411.46	161.622.411.46	فوارق إعادة التقييم
		0.00	0.00	نتيجة صافية
		-33.884.806.93	-33.884.806.93	رؤوس أموال أخرى /ترحيل من جديد
+0.07	+10.008.349.17	15.266.789.105.34	15.256.780.756.17	حساب الوحدات
+0.06	+10.008.349.17	17.394.526.709.87	17.384.518.360.70	مجموع الأموال الخاصة
عدم وجود أثر		39.365.905.53	39.365.905.53	قروض وديون مالية
		3.913.069.167.39	3.913.069.167.39	مؤونات ومنتجات ثابتة مسبقا
		3.952.435.072.92	3.952.435.072.92	مجموع الخصوم غير الجارية
		792.453.345.20	792.453.345.20	موردون وحسابات ملحقه
		9.576.250.46	9.576.250.46	ضرائب
		215.123.720.80	215.123.720.80	ديون أخرى
		1.017.153.316.46	1.017.153.316.46	مجموع الخصوم الجارية
+0.05	+10.008.349.17	20.364.115.099.25	20.354.106.750.08	مجموع عام الخصوم

*بناء على ميزانية الشركة لسنة 2016

والجدول التالي يوضح الفرق في قائمة المركز المالي بعد تطبيق نموذج التكلفة التاريخية لمحاسبة الموارد البشرية:

الجدول رقم (03): التغيير في عناصر قائمة المركز المالي بعد تطبيق نموذج التكلفة التاريخية لمحاسبة الموارد البشرية لسنة 2016

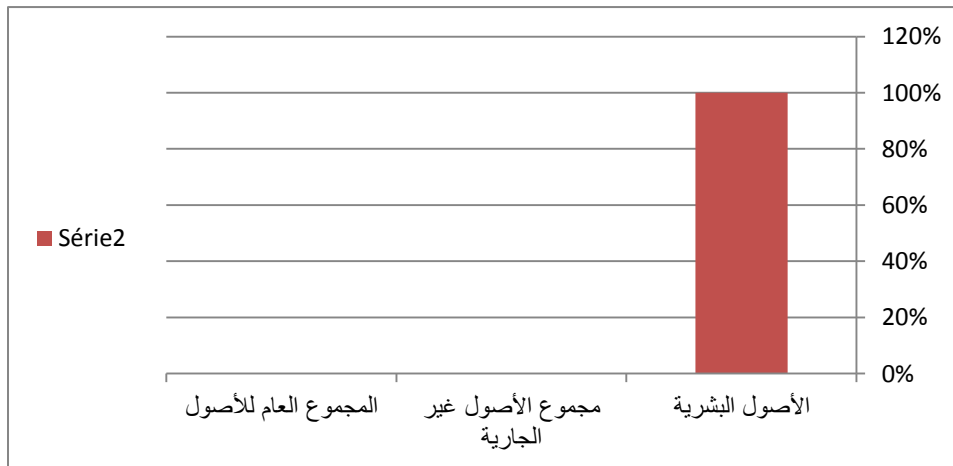
النسبة %	المبالغ الصافية بعد	المبالغ الصافية قبل	الأصول
	تطبيق النموذج	تطبيق النموذج*	
+100	+10.008.349.17	—	أصول بشرية
+0.05	17.452.181.794.36	17.442.173.445.19	مجموع الأصول غير الجارية
+0.06	20.364.115.099.25	20.354.106.750.08	المجموع العام للأصول
			الخصوم
+0.07	15.266.789.105.34	15.256.780.756.17	حساب الوحدات
+0.06	17.394.526.709.87	17.384.518.360.70	مجموع الأموال الخاصة
+0.05	20.364.115.099.25	20.354.106.750.08	مجموع عام الخصوم

*بناء على ميزانية الشركة لسنة 2016

أ- التغيير في الأصول:

نلاحظ من الشكل البياني أدناه بأن الأصول البشرية زادت بما نسبته 100% بسبب عدم تطبيق محاسبة الموارد البشرية أصلاً، في حين نجد أن نسبة الزيادة في مجموع الأصول الغير جارية والمجموع العامل للأصول تكاد تقترب من الصفر وذلك لارتفاع قيمة الأصول المادية الأرضي والمباني وكذا كافة الحقوق ما يجعل الأثر ضئيل.

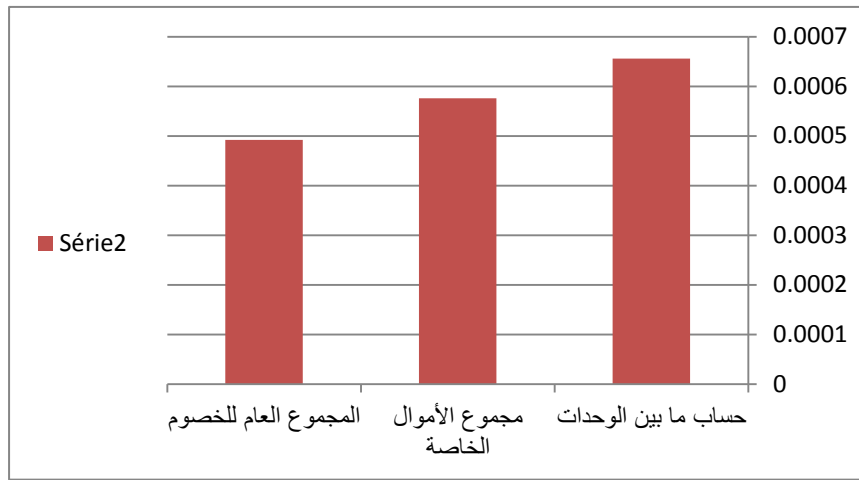
الشكل رقم (07) التغيير في الأصول بعد استخدام نموذج التكلفة التاريخية لسنة 2016



ب- التغيير في الخصوم:

نلاحظ من الشكل البياني أدناه بأن قيم الخصوم تكاد تكون متقاربة حيث تتراوح ما بين 0.05% و 0.07% باعتبار أن الزيادة تمت بنفس القيمة والتي تظهر من خلال إضافته في الحساب ما بين الوحدات والذي يعبر عن الفائض في النتيجة الذي ينتج من خلال القيمة الصافية للموارد البشرية بعد رسملة التكاليف الخاصة بها .

الشكل رقم (08) الفارق في الخصوم بعد استخدام نموذج التكلفة التاريخية لسنة 2016



2- التغيير في قائمة الدخل

من الجدول رقم (11) أدناه نلاحظ التغيير الواضح أعلاه من خلال إدراج بند جديد حول الأصول البشرية، وذلك من ناحية نقصان التكاليف المتعلقة بالموارد البشرية والمقدرة بـ : 10.378.679.15 دج من الإستهلاكات الأخرى، لتزيد من القيمة المضافة للاستغلال بنفس القيمة، كما زادت قيمة مخصصات الإهلاك بقيمة: 370.329.78 دج الذي يمثل القسط السنوي لإطفاء تكاليف الأصول البشرية، ما يزيد من قيمة النتيجة العملياتية بنفس القيمة، وهذا بدوره يؤدي إلى ارتفاع النتيجة العادية قبل الضرائب بمقدار: 10.008.349.37 دج وهو القيمة الصافية للموارد البشرية بعد استبعاد قسط الإطفاء السنوي، وهي نفس الزيادة في النتيجة الصافية للأنشطة العادية ذلك أن الضرائب لا تعالج على مستوى وحدة الوادي بل في الوحدة المركزية بالبلدية.

الجدول رقم(04) قائمة الدخل قبل وبعد استخدام نموذج التكلفة التاريخية لسنة 2016

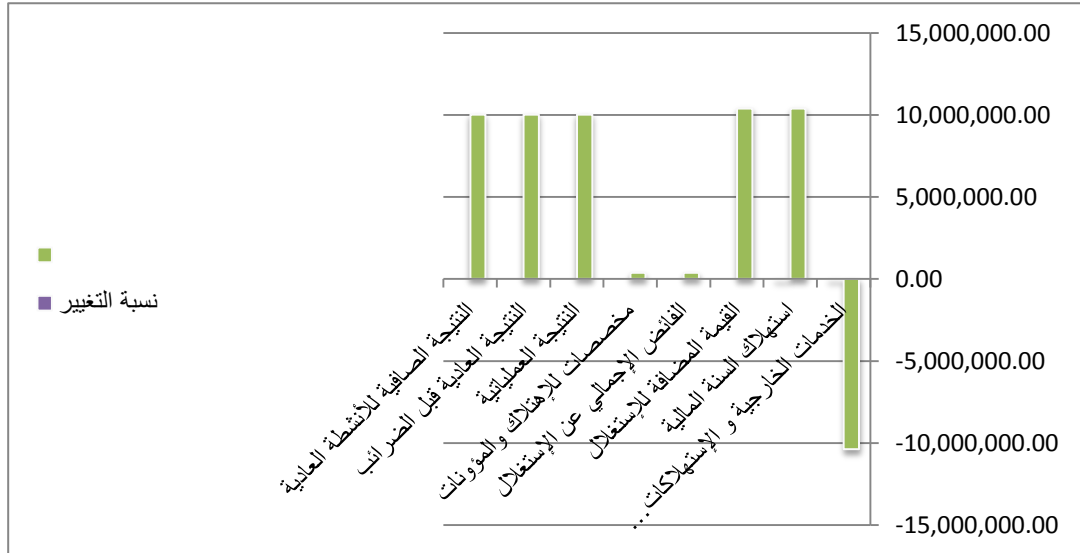
نسبة التغيير %	الفوارق المسجلة	المبالغ بعد	المبالغ قبل	البيان
		تطبيق النموذج	تطبيق النموذج*	
				رقم الأعمال
				تغير مخزونات المنتجات المصنعة قيد الصنع
		5.643.298.236.56	5.643.298.236.56	الإنتاج المثبت
				إعانات الاستغلال
		1.889.452.754.89	1.889.452.754.89	إنتاج السنة المالية
		-28.077.314.52	-28.077.314.52	المشتريات المستهلكة
-0.0400	-10.378.679.15	-228.658.394.37	-239.037.073.52	الخدمات الخارجية و الإستهلاكات الأخرى
-0.0070	-10.378.679.15	-1.381.347.435.70	-1.391.726.114.85	استهلاك السنة المالية
+0.0200	+10.378.679.15	508.105.319.19	497.726.640.04	القيمة المضافة للاستغلال
عدم وجود أثر		-573.196.491.86	-573.196.491.86	أعباء المستخدمين
		-105.130.930.11	-105.130.930.11	الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة
+0.0020	+10.378.679.15	-190.979.461.08	-180.600.781.93	الفائض الإجمالي عن الاستغلال
عدم وجود أثر		318.710.110.29	318.710.110.29	المنتجات العملية الأخرى
		-3.601.782.60	-3.601.782.60	الأعباء العملية الأخرى
+0.0005	+370.329.78	-747.317.930.26	-746.947.600.48	مخصصات لإهلاك والمؤونات
عدم وجود أثر		20.568.190.00	20.568.190.00	استرجاع حسائر القيم والمؤونات
+0.1340	+370.329.78	-746.563.438.73	-747.947.600.48	النتيجة العملية
عدم وجود أثر				المتوجات المالية
		-66.695.210.87	-66.695.210.87	الأعباء المالية
		-66.695.210.87	-66.695.210.87	النتيجة المالية
+0.0123	+10.008.349.37	-823.896.669.19	-813.888.319.82	النتيجة العادية قبل الضرائب
عدم وجود أثر				الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية
				الضرائب المؤجلة حول النتائج العادية
+0.0123	+10.008.349.37	-823.896.669.19	-813.888.319.82	النتيجة الصافية للأنشطة العادية

*بناء على جدول النتائج الشركة لسنة 2016

والجدول التالي يوضح التغيير الحاصل في قائمة الدخل بعد تطبيق محاسبة الموارد البشرية:
الجدول رقم (05) الفارق في قائمة الدخل بعد استخدام نموذج التكلفة التاريخية لسنة 2016

النسبة %	المبالغ الصافية بعد	المبالغ الصافية قبل	البيان
	تطبيق محاسبة الموارد البشرية	تطبيق محاسبة الموارد البشرية	
-0.0400	-228.658.394.37	-239.037.073.52	الخدمات الخارجية و الإستهلاكات الأخرى
-0.0070	-1.381.347.435.70	-1.391.726.114.85	استهلاك السنة المالية
+0.0200	508.105.319.19	497.726.640.04	القيمة المضافة للاستغلال
+0.0020	-190.979.461.08	-180.600.781.93	الفائض الإجمالي عن الاستغلال
+0.0005	-747.317.930.26	-746.947.600.48	مخصصات الإهلاك والمؤونات
+0.1340	-746.563.438.73	-746.193.108.95	النتيجة العملياتية
+0.0123	-823.896.669.19	-813.888.319.82	النتيجة العادية قبل الضرائب
+0.0123	-823.896.669.19	-813.888.319.82	النتيجة الصافية للأنشطة العادية

الشكل رقم (09) التغيير في قائمة الدخل بعد استخدام نموذج التكلفة التاريخية لسنة 2016



الواضح من الشكل البياني أدناه رقم (09) التغييرات التي مسّت قائمة الدخل بعد تطبيق محاسبة الموارد البشرية حيث مسّت كل من بند الخدمات الخارجية والإستهلاكات بالنقصان لاعتبار المصاريف التي أنفقت على الموارد البشرية هي رأسمالية وليست جارية بنسبة تكاد تقترب من الصفر وذلك لصغر هذه التكاليف مقارنة بالتكاليف العامة ما أدى إلى نقصان استهلاك السنة المالية أيضاً بنسبة ليست بعيدة عن الأولى، الأمر الذي يؤدي بالطبع إلى ارتفاع في القيمة المضافة للاستغلال وكذا الفائض الإجمالي عن الاستغلال بنسب متفاوتة ولكن تعتبر ضئيلة تتراوح ما بين

0.002 % و 0.02 %، في حين زادت مخصصات الإهلاك بنسبة ضئيلة جداً للقسط السنوي لسنة 2016، الأمر الذي زاد من النتيجة العملياتية ومن ثم النتيجة ما قبل الضرائب، وبما أنه لا توجد ضرائب فبنفس النسبة تغيرت وزادت النتيجة الصافية 0.01 %.

ثانياً: التغيير في عناصر القوائم المالية لسنة 2017

فيما يلي القوائم المالية لشركة سونلغاز الوادي والمتمثلة في قائمة المركز المالي (الأصول والخصوم) وقائمة الدخل، وذلك وفق استخدام المحاسبة التقليدية وبعد استخدام نموذج التكلفة التاريخية لمحاسبة الموارد البشرية.

1- التغيير في قائمة المركز المالي:

من خلال الجدول رقم (13) أدناه يتبين أن هناك زيادةً في الأصول البشرية بقيمة 7.044.454.67 دج ليصبح بقيمة 17.052.803.84 دج الذي يمثل التكاليف الخاصة بالموارد البشرية لسنة 2016 و 2017 والذي تم إدراجه أول مرة في سنة 2016، الذي يعبر عن القيمة الصافية لتكاليف الموارد البشرية المرسمة بعد استبعاد القسط السنوي والمقدر بـ 370.329.78 لسنة 2016 و 251.993.47 دج لسنة 2017، الأمر الذي أدى إلى ارتفاع قيمة الأصول لسنة 2017 إلى 23.212.717.919.64 دج.

فيما نرى ارتفاع في قيمة الخصوم كذلك بنفس القيمة والمقدرة بـ 7.044.454.67 دج، تظهر من خلال الزيادة حقوق الملكية في الحساب بين الوحدات والمعبر عنها بالفائض بين قيمة الأصول البشرية والقسط السنوي لإطفائها.

الجدول رقم (06): قائمة المركز المالي قبل وبعد استخدام نموذج التكلفة التاريخية لسنة 2017

نسبة التغيير %	الفارق المسجلة	المبالغ الصافية بعد	المبالغ الصافية قبل	
		تطبيق النموذج	تطبيق النموذج*	
				فارق بين الاقتناء-المنتوج الإيجابي أو السلبي
+70.38	+7.044.454.67	17.052.803.84	10.008.349.17	أصول بشرية
عدم وجود أثر		4.348.776.33	4.348.776.33	أراضي
		14.315.385.191.59	14.315.385.191.59	مباني
		1.434.120.718.86	1.434.120.718.86	تثبيات عينية أخرى
		3.963.275.550.60	3.963.275.550.60	تثبيات يجرى امتيازها
		0.00	0.00	تثبيات مالية
+0.04	+7.044.454.67	19.734.183.41.22	19.727.138.586.55	مجموع الأصول غير الجارية
عدم وجود أثر		1.582.868.065.91	1.582.868.065.91	الزيائن
		654.570.00	654.570.00	مخزونات جارية
		1.073.209.784.45	1.073.209.784.45	المدينون الآخرون
		161.046.167.64	161.046.167.64	الضرائب وما شبهها
				الأموال الموظفة والأصول المالية الأخرى
		660.756.290.42	660.756.290.42	الجزينة
		3.478.534.878.42	3.478.534.878.42	مجموع الأصول الجارية
+0.03	+7.044.454.67	23.212.717.919.64	23.205.673.464.97	المجموع العام للأصول
				الخصوم
				رؤوس الأموال الخاصة
عدم وجود أثر		161.622.411.46	161.622.411.46	فوارق إعادة التقييم
		0.00	0.00	نتيجة صافية
		-33.884.806.93	-33.884.806.93	رؤوس أموال أخرى /ترحيل من جديد
+0.04	+7.044.454.67	16.644.079.575.43	16.637.035.120.76	حساب الوحدات
+0.04	+7.044.454.67	16.771.817.179.96	16.764.772.725.29	مجموع الأموال الخاصة
عدم وجود أثر		46.099.792.17	46.099.792.17	قروض وديون مالية
		4.326.228.735.01	4.326.228.735.01	مؤونات ومنتجات ثابتة مسبقا
		4.372.328.527.18	4.372.328.527.18	مجموع الخصوم غير الجارية
		1.870.058.148.03	1.870.058.148.03	موردون وحسابات ملحقه
		9.789.737.55	9.789.737.55	ضرائب
		188.724.326.92	188.724.326.92	ديون أخرى
		2.068.572.212.50	2.068.572.212.50	مجموع الخصوم الجارية
+0.03	+7.044.454.67	23.212.717.919.64	23.205.673.464.97	مجموع عام الخصوم

*بناء على ميزانية الشركة لسنة 2017.

والجدول التالي يوضح الفارق في قائمة المركز المالي بعد تطبيق محاسبة الموارد البشرية:
الجدول رقم (07): التغيير في عناصر قائمة المركز المالي بعد تطبيق نموذج التكلفة التاريخية لسنة 2017.

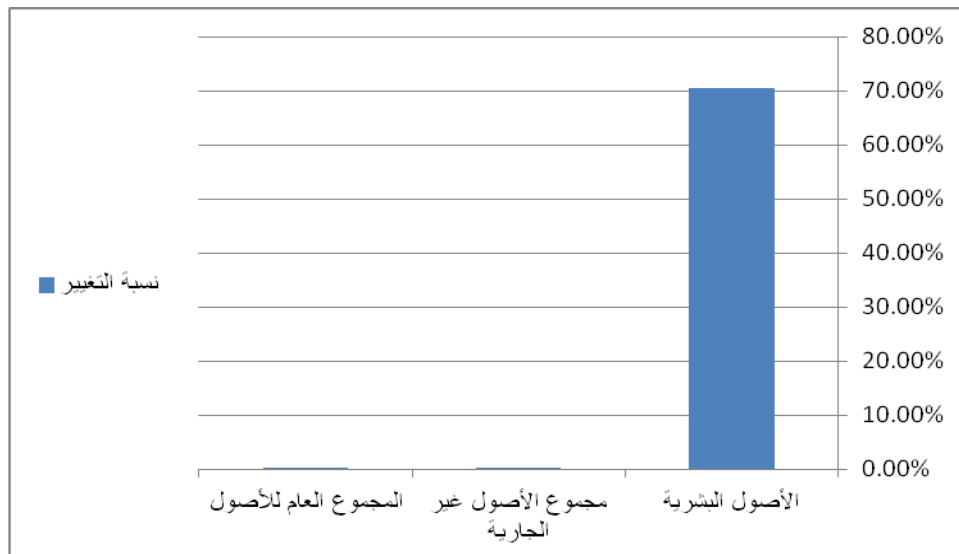
النسبة %	المبالغ الصافية بعد	المبالغ الصافية قبل	الأصول
	تطبيق النموذج	تطبيق النموذج*	
+70.38	7.044.454.67	10.008.349.17	أصول بشرية
+0.04	19.734.183.41.22	19.727.138.586.55	مجموع الأصول غير الجارية
+0.03	23.212.717.919.64	23.205.673.464.97	المجموع العام للأصول
			الخصوم
+0.04	16.644.079.575.43	16.637.035.120.76	حساب الوحدات
+0.04	16.771.817.179.96	16.764.772.725.29	مجموع الأموال الخاصة
+0.03	23.212.717.919.64	23.205.673.464.97	مجموع عام الخصوم

* بناء على ميزانية الشركة لسنة 2017.

أ- التغيير في الأصول:

نلاحظ من الشكل البياني أدناه بأن الأصول البشرية لسنة 2017 زادت ما نسبته 70.38% بعد تطبيق نموذج التكلفة التاريخية للسنة السابقة 2016، في حين نجد أن نسبة الزيادة في مجموع الأصول الغير جارية والمجموع العامل للأصول مازالت تقترب من الصفر وذلك للارتفاع الكبير في قيمة الأصول المادية مقارنة بالتكاليف المرتبطة بالموارد البشرية التي تعبر عن توظيف عدد قليل من الموارد البشرية والمتمثلة في 19 عامل وهو متناقص بالنسبة لسنة 2016، ما يجعل الأثر ما زال ضئيلاً.

الشكل رقم (10) الفارق في الأصول بعد استخدام نموذج التكلفة التاريخية لسنة 2017

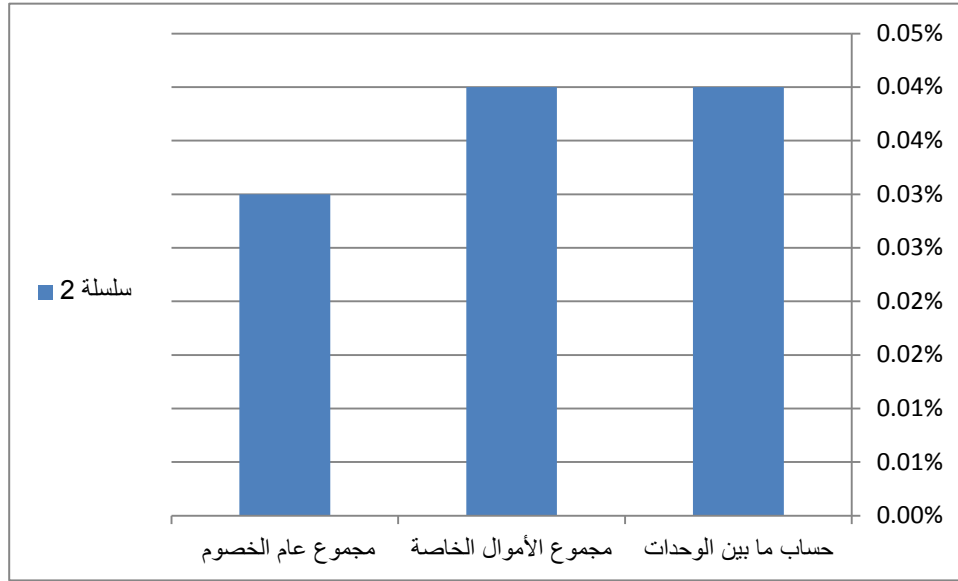


ب- التغيير في الخصوم:

نلاحظ من الشكل البياني أدناه بأن قيم الخصوم تكاد تكون متقاربة تتراوح ما بين 0.03% و 0.04% باعتبار أن الزيادة تمت بنفس القيمة والتي تظهر من خلال إضافته في الحساب ما بين الوحدات والذي يعبر عن الفائض في النتيجة

الذي ينتج من خلال القيمة الصافية للموارد البشرية بعد رسمة التكاليف الخاصة بها .

الشكل رقم (11): التغيير في الخصوم بعد استخدام نموذج التكلفة التاريخية لسنة 2017



2- التغيير في قائمة الدخل:

نلاحظ التغيير الواضح من الجدول رقم (15) أدناه من خلال إدراج بند جديد حول الأصول البشرية، وذلك من ناحية نقصان التكاليف المتعلقة بالموارد البشرية لسنة 2017 والمقدرة بـ : 7.296.448.14 دج من الإستهلاكات الأخرى، لتزيد من القيمة المضافة للاستغلال بنفس القيمة، كما زادت مخصصات الإهلاك بقيمة 622.323.25 دج والمتمثل في قسط 2016 والمقدر بـ : 370.329.78 دج وقسط 2017 والمقدر بـ : 251.993.47 دج الذي يمثل القسط السنوي لإطفاء تكاليف الأصول البشرية، ما يزيد من قيمة النتيجة العملياتية بنفس القيمة، وهذا بدوره يؤدي إلى ارتفاع النتيجة العادية قبل الضرائب بنفس المقدار وهو القيمة الصافية للموارد البشرية بعد استبعاد قسط الإطفاء السنوي، وهي نفس الزيادة في النتيجة الصافية للأنشطة العادية

الجدول رقم (08): قائمة الدخل قبل وبعد استخدام نموذج التكلفة التاريخية لسنة 2017

نسبة التغيير %	الفوارق المسجلة	المبالغ بعد	المبالغ قبل	البيان
		تطبيق النموذج	تطبيق النموذج*	
				رقم الأعمال
				تغير المخزونات المنتجات المصنعة قيد الصنع
		5.643.298.236.56	6.095.719.933.63	الإنتاج المثبت
				إعانات الاستغلال
		1.889.452.754.89	1.659.946.565.70	إنتاج السنة المالية
		-28.077.314.52	-24.783.234.99	المشتريات المستهلكة
-0.030	-7.296.448.14	-235.954.842.51	-242.783.234.99	الخدمات الخارجية و الإستهلاكات الأخرى
-0.030	-7.296.448.14	-1.398.643.883.84	-1.453.362.377.55	استهلاك السنة المالية
+0.0353	+7.296.448.14	213.880.636.29	206.584.188.15	القيمة المضافة للاستغلال
عدم وجود أثر		-573.196.491.86	-700.717.291.06	أعباء المستخدمين
		-105.130.930.11	-120.090.010.88	الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة
+0.0120	+7.296.448.14	-606.926.665.65	-614.223.113.79	الفائض الإجمالي عن الاستغلال
عدم وجود أثر		318.710.110.29	201.420.410.97	المنتجات العملياتية الأخرى
		-3.601.782.60	-20.376.997.94	الأعباء العملياتية الأخرى
+0.0003	+622.323.25	-767.550.485.72	-766.928.162.47	مخصصات الإهلاك والمؤونات
عدم وجود أثر		20.568.190.00	179.946.064.33	استرجاع خسائر القيم والمؤونات
+0.0002	+622.323.25	-1.184.237.806.59	-1.183.615.483.34	النتيجة العملياتية
عدم وجود أثر				المنتجات المالية
		-66.695.210.87	-34.816.306.31	الأعباء المالية
		-66.695.210.87	-34.816.306.31	النتيجة المالية
+0.0058	+622.323.25	-1.220.054.112.90	-1.219.431.789.65	النتيجة العادية قبل الضرائب
عدم وجود أثر				الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية
				الضرائب المؤجلة حول النتائج العادية
			-390.880.00	أعباء العناصر غير العادية
+0.0058	+622.323.25	-1.220.444.992.90	-1.219.822.669.65	النتيجة الصافية للأنشطة العادية

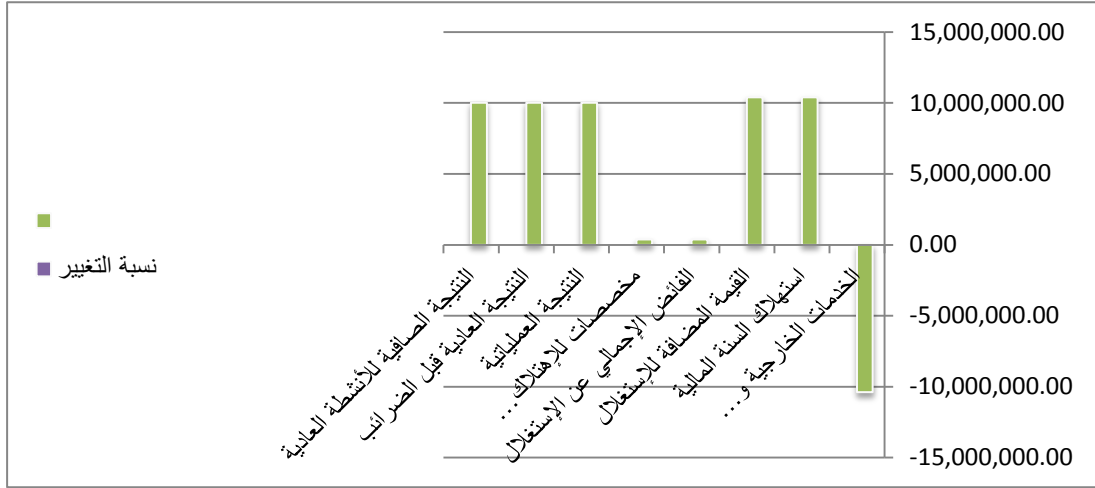
* بناء على جدول النتائج لسنة 2017.

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

النسبة %	المبالغ الصافية بعد	المبالغ الصافية قبل	البيان
	تطبيق محاسبة الموارد البشرية	تطبيق محاسبة الموارد البشرية	
-0.0300	-235.954.842.51	-242.783.234.99	الخدمات الخارجية و الإستهلاكات الأخرى
-0.0300	-1.398.643.883.84	-1.453.362.377.55	استهلاك السنة المالية
+0.0350	213.880.636.29	206.584.188.15	القيمة المضافة للاستغلال
+0.01	-606.926.665.65	-614.223.113.79	الفائض الإجمالي عن الاستغلال
+0.0003	-767.550.485.72	-767.298.492.25	مخصصات الإهلاك والمؤونات
+0.0003	-1.184.237.806.59	-1.183.615.483.34	النتيجة العمليانية
+0.0058	-1.220.054.112.90	-1.219.431.789.65	النتيجة العادية قبل الضرائب
+0.0058	-1.220.444.992.90	-1.219.822.669.65	النتيجة الصافية للأنشطة العادية

الجدول رقم (09) الفارق في قائمة الدخل بعد تطبيق نموذج التكلفة التاريخية لسنة 2017

الشكل رقم (12) الفارق في قائمة الدخل بعد استخدام نموذج التكلفة التاريخية لسنة 2017



من الشكل البياني أدناه رقم (12) وبعد تطبيق نموذج التكلفة التاريخية لسنة 2017 نلاحظ التغيير الذي مس كل من بند الخدمات الخارجية والإستهلاكات بالنقصان أقل مما في سنة 2016 بنسبة تكاد تقترب من الصفر أيضاً وذلك لنقصان عدد العمال الجدد البالغ عددهم 19 عاملاً ما يعني صغر هذه التكاليف مقارنة بالتكاليف العامة ما أدى إلى نقصان استهلاك السنة المالية أيضاً بنسبة ليست بعيدة عن الأولى كذلك، الأمر الذي يؤدي بالطبع إلى ارتفاع في القيمة المضافة للاستغلال وكذا الفائض الإجمالي عن الاستغلال بنسب متفاوتة ولكن تعتبر ضئيلة تتراوح ما بين 0.01 % و 0.03 %، في حين زادت مخصصات الإهلاك بنسبة ضئيلة جداً

للقسط السنوي لسنة 2016، الأمر الذي زاد من النتيجة العملياتية ومن ثم النتيجة ما قبل الضرائب، وبما أنه لا توجد ضرائب فبنفس النسبة تغيرت وزادت النتيجة الصافية حيث تتراوح ما بين 0.0008 % و 0.0005 %.

خلاصة الفصل

حاولنا في هذا الفصل إجراء الدراسة التطبيقية على الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز بولاية الوادي، بهدف معرفة إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية على الشركة من خلال استخدام طريقة التكلفة التاريخية في تقييم الموارد البشرية التي تعتمد على التكلفة.

إن تطبيق أسلوب التكلفة التاريخية الذي يعتمد على تحديد التكاليف المرتبطة بالحصول على الموارد البشرية من مصاريف الاختيار ومصاريف التدريب والتكوين إلى مصاريف التعيين والتي كانت تعالج سابقاً ضمن التكاليف الجارية، وبعد استخدام هذا المبدأ تم رسملة هذه التكاليف ضمن أصول الشركة تحت بند التثبيات المعنوية في حساب خاص بالأصول البشرية، قد مكن الشركة من معرفة مصاريفها بدقة أكبر وكذا توزيعها على سنوات العمل والتي نتج عنها تغيرات جوهرية في كل من قائمة المركز المالي وقائمة الدخل ما جعل القوائم المالية أكثر واقعية و موثوقة ومعبّرة بصدق عن الوضعية المالية للشركة.

ومن خلال النتائج المتوصل إليها يمكن القول بأن طريقة التكلفة التاريخية هي الأقرب للواقع من خلال تحقيقها للخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية.

الخاتمة

الخاتمة

لقد جاءت محاسبة الموارد البشرية لتغيير المفاهيم التي كانت تعرف الموارد البشرية فيما مضى والنظرة المحدودة التي كان ينظر إليها المحاسبين والاقتصاديين، فأهمية الموارد البشرية لم يعد موضوع شك أو نقاش في المنشآت فهو أصبح ذلك السلاح المهم لتحقيق استراتيجياتها التنافسية.

يتمحور موضوع دراستنا حول أثر القياس المحاسبي على محاسبة الموارد البشرية وأثرها على مصادر البيانات المالية وعلى هذا الأساس فقد جاءت دراستنا للبحث في الإشكالية التالية:

- ما مدى أثر القياس المحاسبي على محاسبة الموارد البشرية؟ وما مدى أثرها على مصادر البيانات المالية؟

حيث بحثنا في الجانب النظري من هذه الدراسة في مفهوم محاسبة الموارد البشرية، ومدى إمكانية اعتبار المورد البشري كأحد الأصول، والنماذج المقترحة للقياس المحاسبي عنه، أما الجانب التطبيقي فقد خصص لدراسة إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في مؤسسة سونلغاز-الوادي- وذلك انطلاقاً من فرضيات الدراسة الثلاث التي قمنا بوضعها، ليكون أهم ما توصلنا إليه من خلال دراستنا ما يلي:

أولاً: نتائج اختبار الفرضيات.

- محاسبة الموارد البشرية هي عملية قياس تساهم في اتخاذ القرارات بشأن المورد البشري في المؤسسة أثبتت صحتها من خلال النتائج المتوصل إليها.

- حتى تقوم المحاسبة عن الموارد البشرية بدورها على أكمل وجه لا بد أن يقدم المختصون وسائل جديدة مبتكرة تتناسب مع المتغيرات والاحتياجات الجديدة والمتزايدة والتي ترسخ الحاجة إلى نظام محاسبي شامل يضمن تدفق معلومات عن الموارد المالية والبشرية للمؤسسة ضمن قوائم مالية أقرب للموضوعية وأكثر انسجاماً مع القياس المحاسبي والتي تؤثر في أعمالها بشكل كبير.

- يؤدي تطبيق محاسبة الموارد البشرية إلى إحداث تغييرات جوهرية إيجابية هيكلية ورقمية في القوائم المالية (الميزانية) بشركة سونلغاز الوادي، حيث يسمح تطبيق محاسبة الموارد البشرية بتحسين درجة القياس المحاسبي عن حقيقة قيمة الموارد المستخدمة من طرف المؤسسة بما في ذلك الموارد البشرية، وكذا النتيجة الحقيقية للدورة المالية وهو ما يؤكد صحة فرضية الدراسة.

ثانياً: عرض نتائج الدراسة:

وعليه تتضمن خاتمة الموضوع مجموعة من النتائج المتوصل إليها بشقه النظري والتطبيقي:

- تختلف النظرة المحاسبية عن الموارد البشرية في المؤسسات والشركات بدرجات متفاوتة تبعاً لمدى اعتماد المؤسسة على العنصر البشري، لذا يعتبر تطبيق المحاسبة عن الموارد البشرية أمراً نسبياً متعلق بمدى أهمية العنصر البشري.

- إن عملية قياس الأفراد وفقا لمحاسبة الموارد البشرية تقتضى بقاء الأفراد بالمؤسسة ووضع مسار محدد للتطور الوظيفي للأفراد، مع مراعاة سياسات التقاعد واحتمالية مغادرة العمل في أي وقت، وتطبيق ذلك في الواقع العلمي يعتبر أمرا صعبا.
- بصفة عامة فإن النموذج القائم على التكلفة التاريخية يعد في الوقت الراهن النموذج الأنسب مع الأنظمة المحاسبية الحالية وطرق عرض القوائم المالية.
- يمكن تطبيق محاسبة الموارد البشرية في ظل المعيار المحاسبي الدولي رقم 38 الخاص بالأصول الغير ملموسة، فإلى جانب العلامات التجارية، والممتلكات، وغيرها يمكن اعتبار المورد البشري كأصل غير ملموس.
- من الرغم من أن لكل نموذج من نماذج قياس الموارد البشرية مزاياه وعيوبه الخاصة، وأن العديد من النماذج قد جاءت بهدف تجنب النقائص التي كانت في النماذج التي سبقتها إلا أنه ولغاية الوقت الراهن لم يتم الاتفاق على نموذج محدد يتم اعتماده لقياس الموارد البشرية نظرا لكثرة المتغيرات المتعلقة بهذا العنصر، والتي تساهم في تحديد قيمته، بالإضافة إلى أن منها ما يصعب تقديره أو التنبؤ به والتحكم فيه، مما جعل البحوث لا تزال مستمرة بهدف إيجاد أسلوب متكامل للقياس المحاسبي لهذا العنصر الهام.

ثالثا: التوصيات.

في ضوء النتائج السابقة يمكن الأخذ بالتوصيات التالية:

- لقياس الموارد البشرية يستحسن استخدام طريقة التكلفة التاريخية لأنها تعتبر أكثر موضوعية وسهولة في التطبيق وكذا الأكثر انسجاما مع المبادئ المحاسبية.
- ضرورة إصدار معيار يهتم بمحاسبة الموارد البشرية.
- إعطاء فرصة للمحاسبين بأن يمارسوا دورهم في توفير معلومات لمعالجة محاسبة الموارد البشرية، حيث ينبغي الاهتمام بالدرجة الأولى على المعلومات المالية المرتبطة بمحاسبة الموارد البشرية.
- إنشاء إدارة متخصصة في المحاسبة عن الموارد البشرية لتسهيل عملية توفير المعلومات بخصوص المورد البشري وتحسين اتخاذ القرارات بشأنه.
- ضرورة إصدار قوانين اقتصادية ومالية، تحث على اعتبار الموارد البشرية أصل من أصول المنشأة مع إلزامية ظهوره في القوائم المالية.

رابعا: آفاق الدراسة.

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

- تطبيق نموذج للمحاسبة عن الموارد البشرية في ظل استخدام التكنولوجيا.
- أثر القياس المحاسبي على إضفاء المصداقية والشفافية على القوائم المالية.
- مدى فعالية القياس المحاسبي باستخدام التكلفة التاريخية.

قائمة المصادر والمراجع

❖ أولاً: المراجع باللغة العربية:

-I الكتب:

1. متولي عامر، إطار المحاسبة الإدارية، القاهرة، دار النهضة العربية، 1969.
2. محمد عطية مطر وآخرون، نظرية المحاسبة و اقتصاد المعلومات، عمان، دار حنين للنشر والتوزيع، 1996.

-II المجلات والجرائد:

1. بلقرع فاطنة، قهيري فاطنة، أهمية محاسبة الموارد البشرية في عملية الإفصاح عن القوائم المالية، (2017) جامعة الجلفة.
2. راضي نوال حربي، مدى إمكانية محاسبة الموارد البشرية في الجامعات، دراسة تطبيقية، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة القادسية، العراق، مجلد16، الاصدار1، ص-149-165، 2014.
3. رشا حمادة، القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية وأثره على القوائم المالية- دراسة تطبيقية على أعضاء الهيئة التدريسية في جامعة دمشق، مجلة دمشق، سوريا، المجلد 18، العدد الأول.
4. عبد الحق بوقفة، دمدم زكريا، وليد مرغني، (2020)، أهمية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الجزائرية، دراسة عينة من المؤسسات بولاية الوادي- مجلة الدراسات الاقتصادية الكمية، المجلد: السادس، العدد الأول، الجزائر: جامعة قاصدي مرباح ورقلة.
5. العنزي سعد علي حمود، والعايدي علي رزاق جيا، كلفة المورد البشري بمنظور سلوكي، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة بغداد، 2011، المجلد17، الإصدار، 62.
6. الغبان ثائر صبري، المناهج العلمية لقياس رأس المال البشري في ظل محاسبة رأس المال الفكري والإجراءات المقترحة للتطبيق في الوحدات المعرفية، مجلة دراسات محاسبية ومالية، جامعة بغداد، العراق، المجلد 2، العدد 8، 2009.
7. قورين الحاج قويدر، التأصيل والقياس المحاسبي لرأس المال البشري في منظمات الأعمال الحديثة، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، بسكرة العدد2014، 15.
8. محمد جلال محمد بديوي، المحاسبة عن الموارد البشرية (بغداد: الجامعة المستنصرية، كلية الإدارة والاقتصاد، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد الرابع، 1980).
9. محمد عمر وهيبية، القياس المحاسبي لمتغيرات السلوك البشري وأثره على خفض التكلفة، مصر، كلية التجارة، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، العدد الأول، 1991.

III- الرسائل العلمية:

1. أيمن عبد الله محمد أبو بكر، المحاسبة عن تكلفة الموارد البشرية وأثرها، موقع موجة لإدارة الأعمال، بالسودان، دراسة حالة جامعة دنقلا من 2003-2008.
2. زهراء غريسي علوي، نور الهدي علالي، نور الهدي سرياني، المعالجة المحاسبية للموارد البشرية في ظل النظام المحاسبي المالي SCF، دراسة ميدانية، مذكرة ماستر، الجزائر: جامعة الوادي، 2016.
3. سناء عبد الهادي الجعيدي: دور وأهمية القياس المحاسبي للموارد البشرية في الجامعات الفلسطينية، رسالة ماجستير الجامعة الإسلامية غزة، كلية التجارة، 2007.
4. فضل كمال سالم، "مدى أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره على اتخاذ القرارات المالية " دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة في قطاع غزة"، رسالة ماجستير الجامعة الإسلامية بغزة كلية التجارة، فلسطين، 2008.
- 7- نور الهدي حداد ، محاسبة الموارد البشرية من منظور القياس والإفصاح وتطبيقها في المؤسسات الجزائرية، جامعة سطيف(2015).

IV- المحاضرات والملتقيات:

1. جمال أحمد الدوري، إسماعيل يحيى التكريتي، نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية (دراسة مقدمة لتصميم نظام محاسبة الموارد البشرية في المنظمة)، الأردن، جامعة عمان الأهلية، كلية العلوم الإدارية والمالية.
2. محمد الدينوري سالم، محاضرات في المعالجات المحاسبية في ظل scf، أقيمت على طلبة أولى ماستر تدقيق محاسبي، جامعة الشهيد حمّ لخضر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2016-2017.
3. مسحوب خديجة، عامر حنان، إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الجامعة (2017)، جامعة سعيدة.

❖ المراجع باللغة الأجنبية:

1. **Books:**

1. Caplan Edwin H. & Landekich Stephen, ***Human resource accounting: Past, present and future***, National Association of Accountants, New York, 1975.
2. American Accounting Association, Report of the committee on Founmdation of Accountin Measurement (The Accounting Review, Supplement To Vol.46,1971).
3. Sumod shahina Javad, **Human Resource Measurement: The present and the way Forward**, 2012, available at SSRN: <http://SSm.com/abstract=2004508> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2004508,26/01/2013>.

. **Perioducals:II**

1. Chen Hai Ming & Lin Ku Jun, **The role human capital cost in accounting**, **Journal** of Intellectual capital, vol. 5, No. 1.,2004.
2. Andarde Pedro & Sotomayor Ana Maria, **Measurement models of human capital accounting: case study**, Global Advanced Research Journal of Economics, Accounting and finance, Vol. 2, No.4,2013.
3. Eusk K.J. & Rock c. T. **Integrating Human Resource Accounting into the public policy process: An illustration**, Journalof Accountrng and public policy, vol.2.No.2,1983.
3. Flamholtz Eric G, Valuation of human assets in a securities Brokerage firms: An empirical study, Accounting Organization and society, Vol,12, No.4. Pergamon Journals Ltd, Great Britain, 1987.
4. Ogan pekin Application of hmman resource value model: A filed study, Accounting organization and society. Vol. 1 No-2-3, pergamon press, great Britain, 1976.
5. Parameswarn R,& Jothi K, **human resource accounting**, the chartered accountant journal, vol. 53, Iss. 7, 2005.
6. Hendriksen, E, S. Breda, M, F, Accounting Theory(the Accounting Review, 1992).
7. Inekwe, Mucholas, Human asset accounting: Areconsideration of some contending issues, international Journal of public Administation and Management Research (ijpAMR), vol.2, No,3,2014.

III. Theses:

1. M.C. Garg. Human Resource Planning and Development course code: MC-207-H
Vettor: Dr.P.K. Gupta.
2. Grove Hugh D. & Mock Theodore J, **A Review of human resource accounting measurement: systems from measurement theory perspective**, Accounting, Organization and society, pergamon press, printed in Great Britain, vol. 2, No.3, 1977.
3. Fleming Mary M, K, **Behavioral implication of human resource accounting: A survey of potential problems**, **Human resource management**, vol16,iss.2,1977.
4. Gumb Bernard & Desmoulins- Lebeault françois, **De la pertinence du capital humain comme objet Comptable**: Le cas des joueurs de football, Journée capital immaterial: etet des lieux des perspectives".Moontpellier, 2010.