



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي
ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
الشعبة: علوم مالية ومحاسبية
التخصص: محاسبة

القياس المحاسبي للموارد البشرية وفق مقاربة
-schwartz-
دراسة حالة - لشركة بكار للأعمدة الكهربائية - الوادي -

تحت إشراف الدكتور:
زكرياء دمدوم
المؤطر بالمؤسسة:
محمد علي داهم

إعداد الطلبات:
✓ كعلة منى
✓ محدة نجاح
✓ هاشم هناء

الاسم واللقب	الجامعة	الصفة
تي أحمد	جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي	رئيسا
دمدوم زكرياء	جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي	مشرفا ومقررا
مرغني وليد	جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي	مناقشا

السنة الجامعية: 2021/2020



yhanderi

بِسْمِ اللَّهِ

الرَّحْمَنِ

الرَّحِيمِ

شكر وعرفان

بعد الحمد لله وشكره جلّ وعلا

نتقدم بحزب الشكر وعظيم الامتنان إلى أستاذنا الفاضل

الدكتور: دمدوم زكرياء

الذي تفضل بالإشراف على هذا العمل، حيث قدم لنا كل

النصح والإرشاد طيلة فترة الإعداد فله منا كل الشكر والتقدير .

وكما نشكر الأستاذ داهم محمد علي على مساندته لنا

طيل مشوارنا في انجاز هذا العمل

كما نتقدم بحزب الشكر لأعضاء لجنة المناقشة على قبولهم

ومراجعة هذا العمل وتصويبه .

إلى أمي

إلى التي تحمل اخف كلمة نطق بها السان

ونبع منها الحنان لكي امي الحبيبة

إلى صاحب القلب الكبير الذي كان هويتي حيثما اسير وعلمي الخير على

خطى المصطفى لك أبي الغالي

أسأل الله ان يطيل في عمرهما وان

يمنحهما العافية ويجعل عاقبتهما

الجنة عرضها السموات والارض.

الى القلوب التي احاطتني بالرعاية ورافقتني في دروب الحيات اخوتي .

إلى طلبة سنة ثانية ماستر تخصص محاسبة

دفعة 2021 وإلى كل من مد لنا يد العون في هذا العمل .

إلى هؤلاء وأولئك أهدي ثمرة جهدي .

منى . هناء . نجاح

ملخص الدراسة:

من خلال الدراسة التي قمنا بها نتضح لنا أهمية محاسبة الموارد البشرية بإعتبارها أداة يمكن الإعتماد عليها في الحصول على المعلومات اللازمة ومن أجل تحسين آلية إتخاذ القرارات المختلفة التي من شأنها رفع مكانة المؤسسة وتطورها .

وقد هدفت أيضا إلى إثبات قيمة المورد البشري بإعتباره مورد إقتصادي جد مهم وهذا من خلال تبيان أثره في القوائم المالية وأهميته في تحقيق غايات إستراتيجية ، وبشكل خاص في قطاع الخدمات ؛ سواء كان يعتمد على أساس الإستحقاق أو على أساس نقدي ؛ منطلقين بذلك من فرضية القياسات الغير نقدية هي إحدى الأساليب التي تقيم القيمة الاقتصادية للموارد البشرية ولكن ليس ماليا ، وكل هذا تطرقنا إليه في الجانب النظري للدراسة أما الجانب التطبيقي فتطرقنا فيه إلى تطبيق نموذج Lev & Schwartz على مؤسسة بكار للأعمدة الكهربائية لولاية الوادي ، حيث نتج عن هذا الأخير من خلال القوائم المالية لشركة زيادة في مردوديتها .

الكلمات المفتاحية: الأصول البشرية ، محاسبة الموارد البشرية، القياس المحاسبي،

Résumé:

Through our study, it becomes clear to us the importance of human resources accounting as a reliable tool in obtaining the necessary information and in order to improve the mechanism for making various decisions that will raise the status of the institution and its development.

It also aimed to prove the value of the human resource as a very important economic resource, by showing its impact on the financial statements and its importance in achieving strategic goals, particularly in the services sector; Whether it is on an accrual basis or on a cash basis; Starting from the hypothesis of non-monetary measurements, it is one of the methods that assess the economic value of human resources, but not financially. The latter, through the financial statements of the company, increases its profitability.

Les Mots-clés : human assets , comptabilité des ressources humaines, mesure comptable.

فهرس المحتويات

فهرس الاشكال:

الصفحة	عنوان	الشكل
45	تركيبات الهيكل التنظيمي للمؤسسة ووظائفها .	01
52	يوضح حساب قيمة الموارد البشرية للشركة لسنة 2019 وفق نموذج Lev & Schwartz	02
54	إنخفاض قيمة الموارد البشرية لسنة 2019 وفق نموذج Lev & Schwartz	03
60	نسبة التغيير في الأصول بعد استخدام نموذج Lev & Schwartz	04
60	نسبة التغيير في الخصوم بعد استخدام نموذج Lev & Schwartz	05
63	التغيير في قائمة الدخل بعد تطبيق نموذج Lev & Schwartz	06

فهرس الجداول

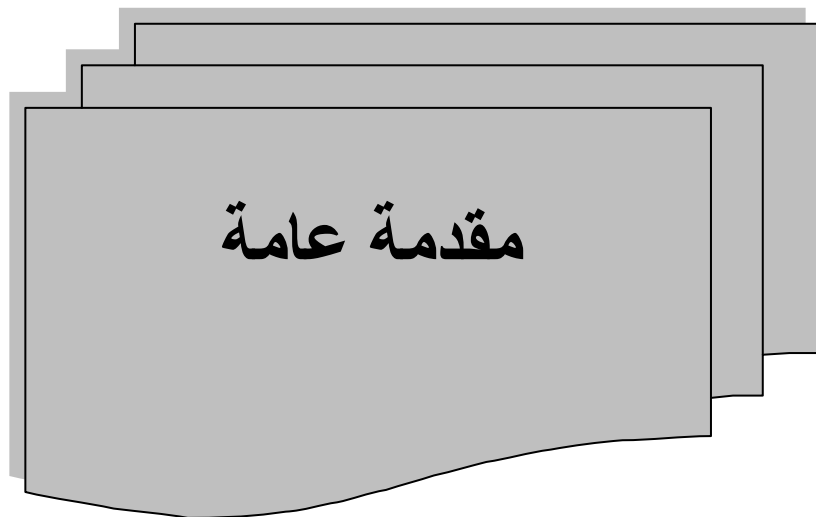
الصفحة	عنوان	الجدول
52	يوضح حساب قيمة الموارد البشرية للشركة لسنة 2019 وفق نموذج Lev & Schwartz	01
54	إنخفاض قيمة الموارد البشرية لسنة 2019 وفق نموذج Lev & Schwartz	02
56	ميزان المراجعة للحسابات المتعلقة بالموارد البشرية للشركة	03
57	الفارق في عناصر المركز المالي بعد استخدام نموذج Lev & Schwartz في جانب الاصول	04
61 - 63	الفارق في قائمة الدخل بعد تطبيق نموذج Lev & Schwartz	05

فهرس الملاحق

الصفحة	العنوان	الملحق
72	حساب قيمة الموارد البشرية بإستخدام نموذج Lev & Schwartz لسنة 2019 .	01
72	حساب قيمة المورد الشري .	02
73	خصوم الشركة خلال سنة 2019/2018 .	03
73	أصول الشركة خلال 2019/2018 .	04
74	جدول حسابات النتائج لسنة المالية 2019/ 2019 .	05

الصفحة	الموضوع
أ - و	مقدمة
	البسملة
	الشكر والعرفان
	الإهداءات
.I	فهرس الأشكال
.II	فهرس الجداول
.III	فهرس الملاحق
.IV	فهرس المحتويات
الفصل الأول التأصيل العلمي للقياس المحاسبي للموارد البشرية وفق مقاربة SCHWARTZ	
08	تمهيد :
14 - 09	المبحث الأول :الدراسات السابقة .
12 - 09	المطلب الأول : الدراسات باللغة العربية
13 - 12	المطلب الثاني : الدراسات باللغة الأجنبية .
14	المطلب الثالث: مقارنة بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة.
19 - 15	المبحث الثاني : محاسبة الموارد البشرية.
16 - 15	المطلب الاول : تعريف محاسبة الموارد البشرية.
17 - 16	المطلب الثاني: أهمية محاسبة الموارد البشرية .
19 - 18	المطلب الثالث: أهداف محاسبة الموارد البشرية.
41 - 20	المبحث الثالث: قياس محاسبة المورد البشري
22 - 20	المطلب الاول: تعريف القياس المحاسبي للموارد البشرية.
23 - 22	المطلب الثاني: اهداف قياس المحاسبي للموارد البشرية.
41 - 24	المطلب الثالث: نماذج القياس المحاسبي للموارد البشرية.
42	خلاصة الفصل

الفصل الثاني	
دراسة حالة حول القياس المحاسبي عن محاسبة المورد البشري وفق مقاربة SCHWARTZ LEV	
43	تمهيد :
47 - 44	المبحث الأول : تقديم مؤسسة محل الدراسة .
45 - 44	المطلب الأول :نشأة وتعريف المؤسسة محل الدراسة .
47 - 45	المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي للمؤسسة محل الدراسة ووظائفها :
52 - 48	المبحث الثاني : تطبيق نموذج LEV & SCHWARTZ . من النماذج التي رخص بها المشرع الجزائري في تقييمه للأصول .
48	المطلب الأول : أسباب إختيار تطبيق نموذج Lev & Schwartz :
49 - 48	المطلب الثاني : :خطوات وضع نموذج Lev & Schwartz حيز التطبيق
52 - 49	المطلب الثالث : القياس المحاسبي للموارد البشرية للمؤسسة بإستخدام نموذج LEV&SCHWARZ
64 - 53	المبحث الثالث:التغيرات التي تطرا علي المؤسسة بعد تطبيق نموذج Lev & Schwartz.
56 - 53	المطلب الأول: التسجيل المحاسبي للموارد البشرية في المؤسسة
64 - 56	المطلب الثاني: التغير في قيم عناصر القوائم المالية لمؤسسة بعد تطبيق نموذج Lev & Schwartz
65	خلاصة الفصل
68 - 66	الخاتمة
71 - 69	قائمة المراجع
74 - 72	الملاحق



مقدمة عامة :

تعتبر محاسبة الموارد البشرية من أهم المواضيع الحديثة نسبياً في مجال المحاسبة حيث ظهرت بؤادر الاهتمام من قبل المحاسبين منذ أواسط الستينيات القرن الماضي، باعتبار المورد البشري عنصر هام في قياس قيمة الأصول المعروضة في الميزانية كالمباني والمعدات وغيرها، فان اعتبار المعلومة المحاسبية ذات أهمية كبيرة، فهي المرآة العاكسة لنشاط المؤسسة ومواجهة العديد من الأطراف التي تتميز بأنها مخالفة وذات مصالح مختلفة الأمر ومن هنا يتم اكتشاف وسلتين لتقديم القوائم المالية ذات مصداقية وشفافية وهو القياس والإفصاح المحاسبي، حيث يعد القياس المحاسبي ترجمة للمعلومات المحاسبية في علامة قيم يتفق عليها الجميع وقياس قيمة المورد البشري .

حيث تواجه العديد من نشاطات إدارة الموارد البشرية الرفض في تخصيص الموارد المالية لتغطيتها، ولدى المالبين والمحاسبين التبرير الكافي لموقفهم بكون الموارد البشرية بمجموعة نشاطاتها كإدارة تحمل المنظمة تكاليف غير مبررة أو من الصعب قياسها أو متابعتها كتكاليف التدريب الذي ينفق عليه مبالغ مالية طائلة على أمل أن تظهر نتائجها بالمدى البعيد.

إن الغاية الأساسية في المحاسبة عن الموارد البشرية هو إعتبار الإنفاق على تنمية الموارد البشرية وتكوينها إنفاقاً استثمارياً، حيث أن المورد البشري ومهارته ومعارفه وقدرته على العمل من أهم العوامل التي تؤثر في نجاح المنشأة على المدى القصير وتعزز من قدرتها على البقاء والاستمرار والمنافسة على المدى الطويل.

لقد عرف هذا المجال البحثي ازدهارا في أدبيات الفكر المحاسبي خلال العقود القليلة الماضية؛ حيث اتجهت العديد من الشركات العالمية إلى تطبيق نظام المحاسبة عن الموارد البشرية، كون العنصر البشري هو المورد الحقيقي لأي مشروع و الموارد المادية ما هي إلا عوامل مساعدة . والمؤسسات الجزائرية كنظيراتها على المستوى العالمي تتفق أموالا طائلة في استقطاب واختيار

وتدريب العاملين، إلا أنها لا تزال تنتظر إلى هذه الأعباء على أنها نفقات جارية لا تتم رسملتها، وتنحصر المعالجة المحاسبية للموارد البشرية فيها في إطار حساب المنح والرواتب والأجور، غير أن الظروف الراهنة والانفتاح على الأسواق العالمية أصبحت تستدعي منها تطبيق محاسبة الموارد البشرية، خاصة المؤسسات التي تعتمد بشكل كبير على العنصر البشري في نشاطاتها، مثل المؤسسات الخدمية والتعليمية ومؤسسات تكنولوجيا المعلومات وشركات المحاسبة والتدقيق.

إشكالية الدراسة:

بناء على ما سبق يمكن طرح الإشكالية التالية :

كيف تتم محاسبة الموارد البشرية في ظل مختلف النماذج المقترحة للقياس المحاسبي عن المورد البشري وخاصة نموذج Lev & Schwartz ؟

وتتدرج ضمن هذه الإشكالية التساؤلات البحثية الفرعية التالية:

فيما تتمثل أهمية محاسبة الموارد البشرية؟

فيما تجلت آراء الباحثين والمنظرين في المحاسبة حول محاسبة الموارد البشرية؟

ما هو أثر تطبيق نموذج Lev & Schwartz في القياس المحاسبي عن محاسبة المورد البشري؟

الفرضيات

وللإجابة على الإشكالية و التساؤلات المطروحة إنطلقنا من الفرضيات التالية :

الفرضية الأولى : لا تهدف محاسبة الموارد البشرية إلى توفير المعلومات الدقيقة والملائمة عن المورد البشرية لمتخذي القرارات للمساعدة في تخطيط إحتياجات المنشأة من الموارد البشرية وتخصيصها على الوظائف المتاحة فيها بما يكفل ضبط ورقابة نفقات الإستقطاب و التعيين والتدريب والتطوير ونفقات ترك الخدمة وتحفيز الإدارة على الإهتمام برأس المال البشري .

الفرضية الثانية: يعتبر نموذج القياس على أساس القيمة بأنه القيمة الحالية للإيرادات المستقبلية المتوقعة منها في إطار عملها في المؤسسة .

الفرضية الثالثة: القياسات الغير نقدية هي إحدى الأساليب التي تقيم القيمة الاقتصادية للموارد البشرية ولكن ليس ماليا .

مبررات إختيار موضوع الدراسة :

- ❖ الإهتمام الشخصي بالموضوع بإعتبار محاسبة الموارد البشرية من الموضوعات الحديثة في علم المحاسبة؛
- ❖ إرتباط الموضوع بمجال التخصص " محاسبة " .
- ❖ الرغبة الشخصية في البحث في مجال محاسبة الموارد البشرية والتعرف على أحدث التطورات فيها ، ومحاولة ربط المعارف الأكاديمية بمتطلبات الحياة العملية .

أهداف الدراسة:

تهدف الدراسة إلى ما يلي:

- ❖ تسليط الضوء على مفهوم محاسبة الموارد البشرية وأبرز أهدافها.
- ❖ إدراج أهم نماذج القياس المحاسبي للموارد البشرية .
- ❖ إبراز أهم التغيرات بعد تطبيق نموذج **Lev & Schwartz**
- ❖ توضيح أثر تطبيق محاسبة الموارد البشرية على كل من الإدارة والمستثمرين والأفراد في المؤسسة.

أهمية الدراسة :

تتجلى أهمية موضوع الدراسة في مجموعة من النقاط أهمها :

- ❖ الإهتمام الكبير الذي توليه المؤسسات للموارد البشرية لكون الإنسان هو الأساس الذي تقوم عليه المؤسسة .
- ❖ أثر تطبيق محاسبة الموارد البشرية على المؤسسات من خلال القياس المحاسبي لقيمة المورد البشري وفق نموذج **Lev & Schwartz** .

❖ لفت إنتباه المؤسسات وخاصة الناشئة في الصناعة إلى ضرورة تطبيق نموذج **Lev & Schwartz** بإعتباره أداة من أدوات تحسين وتحقيق أفضل الأهداف للمؤسسة .

منهج الدراسة المتبع والأدوات المستخدمة:

لدراسة هذا الموضوع تم الإعتماد على المنهج الوصفي التحليلي ، حيث إعتدنا على المنهج الوصفي من أجل إبراز مختلف المفاهيم النظرية حول الموضوع محل الدراسة ، وهذا من خلال المراجع المختلفة من الكتب والمجلات ودراسات سابقة لديها علاقة بالموضوع من أطروحات دكتوراه ورسائل الماجستير ومقالات في مجالات محكمة وملتقيات دولية ووطنية .

أما في الجانب تم إتباع المنهج التجريبي في دراسة الحالة التطبيقية بإسقاط الدراسة النظرية على واقع المؤسسة محل الدراسة .

حدود الدراسة :

تتمثل حدود الدراسة في الحدود الزمانية والمكانية :

الحدود المكانية :

تمت دراستنا الميدانية على شركة بكار للأعمدة الكهربائية التي مقرها في ولاية الوادي لدى مكتب المحاسب ومحافظ الحسابات محمد علي داهم .

الحدود الزمنية :

أما عن الحدود الزمنية فتمت دراستنا للموضوع خلال سنة 2019 للسنة المالية .

صعوبات الدراسات :

فيما يخص ما واجهنا من صعوبات في مسيرة إنجازنا في هذه الدراسة كان أهمها :

✓ قلة الدراسات حول تطبيق نموذج **Lev & Schwartz** في الجزائر .

✓ صعوبة تطبيق النموذج في حد ذاته على المؤسسات الجزائرية وتعميمه .

✓ حادثة الموضوع وقلة وصول فكرته للأفراد عامة وللاصحاب مجال خاصة .

هيكل الدراسة :

تم تقسيم هاته الدراسة إلى فصلين ، بحيث تضمن الفصل الأول الجانب النظري لموضوع الدراسة والي تطرقنا فيه إلى أهم العناصر المتعلقة بالقياس المحاسبي للموارد البشرية وفق مقارنة Schwartz ، وهذا بعد تقسيمه إلى ثلاث مباحث ;المبحث الأول; تحدثنا عن الدراسات السابقة ، أما في المبحث الثاني; تطرقنا إلى محاسبة الموارد البشرية ، أما المبحث الثالث والأخير; فتناولنا فيه قياس محاسبة الموارد البشرية ، أما الفصل الثاني فقد خصص للدراسة التطبيقية للموضوع ، بحيث تطرقنا من خلاله إلى دراسة حالة عملية حول القياس المحاسبي للموارد البشرية وفق مقارنة Schwartz ، حيث إرتأينا فيه إلى مبحثين ؛ المبحث الأول ؛ تناولنا فيه تقديم مؤسسة محل الدراسة ، أما المبحث الثاني ؛ درسنا تطبيق نموذج **Lev & Schwartz** .

الفصل الأول

❖ المبحث الأول: الدراسات السابقة

❖ المبحث الثاني: محاسبة الموارد البشرية

❖ المبحث الثالث: قياس محاسبة المورد البشري

تمهيد :

لقد أدى التحول الجوهري في الاقتصاد العالمي من اقتصاد يعتمد على الصناعة إلى اقتصاد قائم على المعرفة، إلى زيادة الطلب على "الخدمات عالية التقنية" التي يقدمها أفراد يتمتعون بقدرات علمية ومهنية عالية وبالتالي قد أصبح هنالك إهتمام متزايد برأس المال البشري مقارنة برأس المال المادي بسبب أهميته في تطوير وسائل الإنتاج وفي تحقيق الأرباح. وكذلك على قياس تكاليف العاملين وقيمتهم عن طريق عدة مناهج، بحيث يمكن إستخدامه لتقييم أثرها على زيادة وتحسين آلية إتخاذ القرارات المختلفة المتعلقة بالموارد البشرية، وبالتالي لابد من تطوير مناهج المحاسبة التقليدية لكي تفي بأغراض محاسبة الموارد البشرية.

حيث أن الإعتماد محاسبة الموارد البشرية تؤدي إلى تعديلات جوهرية في القوائم المالية المنشورة، بسبب خلو هذه الأخيرة من أي بيانات تتعلق بالموارد البشرية في مشروع، فهو لا يقيم الموارد البشرية المستخدمة كأصول إنما يقيّمها فقط في شكل مصاريف تسبب في خلق الإيراد، هذا الواقع يفقد التقارير المنشورة خاصية التوازن الواجب تحقيقها بين الموارد المالية للمشروع وإستخداماتها التي تخصص لها قوائم تقدم معلومات حولها، حيث يتم رسملة الإنفاق على الإستثمارات في الموارد البشرية، وإظهارها كأصل من الأصول في الميزانية، حيث يعامل الإستثمار محاسبيا على أنه مصاريف تشغيلية بموجب مبادئ المحاسبة المتعارف عليها حاليا، إلا أنها تواجه العديد من المشكلات أثناء تطبيقها نظرا لصعوبة قياس المورد البشري والإفصاح عليه حسب النظام المحاسبي .

ومن خلال هذا الفصل سننول إلى دراسة أهم المواضيع ومعضلات المحاسبة المتعلقة بالموارد البشرية، خصوصا ما يتعلق بضرورة الإعتراف بها وقياسها محاسبيا كأحد الأصول، منوهين بذلك إلى ضرورة تبني نظام جديد لمعالجتها وهو ما يطلق عليه بمحاسبة الموارد البشرية. وفقا إلى ثلاث مباحث:

المبحث الأول : الدراسات السابقة .

المبحث الثاني :محاسبة الموارد البشرية .

المبحث الثالث :قياس محاسبة المورد البشري.

المبحث الأول :الدراسات السابقة .

يشمل هذا المبحث بعض الدراسات السابقة والمنقسمة إلى ثلاث مطالب، المطلب الأول الدراسات المتعلقة باللغة العربية والمطلب الثاني الدراسات المرتبطة باللغة الأجنبية (الإنجليزية) التي تناولت نفس الموضوع أو جانب من جوانبه، فأما المطلب الثالث فهو مخصص لتعليق ومناقشة الدراسات السابقة .

المطلب الأول : الدراسات باللغة العربية :

1. دراسة رشا حمادة (2002) والموسومة تحت عنوان : القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية وأثرها على القوائم المالية دراسة تطبيقي "دراسة تطبيقية على أعضاء الهيئة التدريسية في جامعة دمشق" مجلة جامعة دمشق المجلد 18 العدد 1 .

تضمنت هذه الدراسة بأن محاسبة الموارد البشرية أداة يمكن الإعتماد عليها للحصول على معلومات من أجل تحسين آلية إتخاذ القرارات المختلفة، إستثمارية أو إتمانية أو إنتاجية وغيرها، وتهدف هذه الدراسة إلى ثبات إعتبار المورد البشري كمورد إقتصادي، وتأثيره في القوائم المالية وأهميته على الأساس النقدي ومنطلقة بذلك من فرضية أن القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية لهما تأثير هام على القوائم المالية، فإن هذه الدراسة قسمت إلى جانبين الأول نظري وتناولت فيه نشأة وتطور محاسبة المورد البشري وخصائصها وتكاليفها العامة وكيفية قياسها، والجانب الثاني تطبيقي ; حيث تم فيه إقتراح تطبيق المحاسبة على الموارد البشرية جامعة دمشق، وقد تم إختيار أعضاء الهيئة التدريسية لها كتطبيق للإطار العلمي، وذلك لإمكانية معالجة الإستثمارات فيها أكثر من غيرها كأصل من الأصول و إنطباق معايير الأصل عليها وكذلك إلى سهولة الحصول على البيانات الخاصة بتكلفة الموارد البشرية في المؤسسات الخدمائية وإنتهت الدراسة بإثبات الفرضية

2. دراسة فضل كمال سالم (2008)، الموسومة ب : مدى أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره على إتخاذ القرارات المالية، دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة في قطاع غزة، مذكرة مقدمة للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين .

تهدف هذه الدراسة إلى أهمية التي يحظى بها القياس والإفصاح المحاسبي على تكلفة الموارد البشرية ومدى التأثير الذي تحدثه على إتخاذ القرارات المالية في كبرى الشركات العاملة في قطاع غزة، وذلك من أجل توجيه المزيد من الإهتمام للعنصر البشري الذي يعتبر من أهم الموارد الإنتاجية في الشركات الحديثة وإنطلقت هذه الدراسة من مجموعة من الفرضيات أهمها:

✓ لا يوجد إدراك لدى متخذي القرارات في الشركات المساهمة في قطاع غزة لأهمية المحاسبة عن الموارد البشرية

✓ لا يؤثر القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية المختلفة لقياس مدى أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية في الشركات المساهمة العاملة في قطاع غزة، والتعرف على مدى تأثيرها على إتخاذ القرارات المالية في المنظمة، كما تم إجراء بعض المقابلات مع مجموعة من متخذي القرارات وموظفي الشركات لأخذ آرائهم حول مايطبق ما لايطبق من سياسات وإجراءات تعكس عملية المحاسبة عن الموارد البشرية داخل بيئة العمل في الشركة .

حيث توصلت إلى أن توفير معلومات عن القيمة الاقتصادية للأصول البشرية يزيد من كفاءة الإدارة في الرقابة عليها وإستغلالها إستغلال الأمثل الذي يحقق الإنتاجية القصوى، بالإضافة إلى أن رسملة الأصول البشرية والإفصاح عنها يوفر المزيد من المصداقية والموضوعية والثقة للبيانات المحتواة

3. دراسة نور الهدى حداد (2015/2014)، الموسومة ب :محاسبة الموارد البشرية من منظور القياس والإفصاح وتطبيقها في المؤسسات الجزائرية ; حيث جاءت هذه الدراسة بهدف تسليط الضوء على محاسبة الموارد البشرية، التي تدور فكرتها الأساسية حول القيمة الاقتصادية للمورد البشري، وذلك من خلال رسملة نفقات الموارد البشرية التي تحقق منافع مستقبلية بدلا من إعتبارها أعباء تحمل لنتيجة الدورة، وصولا لمجموعة من النتائج كان أهمها; أنه يمكن تطبيق محاسبة الموارد البشرية في ظل المعيار المحاسبي الدولي رقم 38 الخاص بالأصول غير ملموسة، ونظرا لأنه لا يوجد نموذج موحد ثم الإتفاق عليه لتحديد قيمة المورد البشري، فإنه على المؤسسة إختيار النموذج الأكثر مناسبة لنشاطها وطبيعة مواردها البشرية مما يسهم في تقديم

معلومات أكثر قرباً من الواقع، وما توصل إليه من خلال الدراسة التطبيقية إلى أن تطبيق محاسبة الموارد البشرية يحتاج إلى ترقية الفكر والوعي الإقتصادي وضمان شفافية المعلومات المحاسبية المفصح عنها كخطوة أساسية.

4. دراسة معاذ محمد الأعرج (2016)، الموسومة بـ :إستخدام نموذج lev & schwartz لقياس رأس المال البشري ومساهمته في صافي الدخل .

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على طرق قياس الموارد البشرية لبنك لبنان والمهجر في الأردن للفترة المالية 2010 – 2014، بإستخدام أحد أكثر النماذج الموصي بها من قبل الباحثين وهو نموذج lev & schwartz القائم على أساس التكلفة، وقامت الدراسة بقياس الموارد البشرية بإستخدام منهج القيمة عن طريق إشتقاق علاقة رياضية تقيس قيمة صافي الدخل الناتج عن تشغيل الموارد البشرية كالتالي:

$$A (N) = \frac{N}{HR} * \frac{2}{3} * \sqrt[1.5]{N}$$

وتوصلت الدراسة إلى تحديد نتائج إستثمار بنك لبنان والمهجر في موارده البشرية من ربح وخسارة بنسب ومقادير كمية مقبولة وقد أوصت الدراسة بتعميم النموذج المشتق و تطبيقه على نطاق أوسع، كما أوصت الباحثين بربط أداء الموارد البشرية بالأداء المالي للشركات عموماً، ودراسة طبيعة العلاقة بينهما، و أوصت بنك لبنان والمهجر برفع إنتاجية موظفيه .

5. دراسة حدة ناصري (2018/ 2019)، الموسومة بـ : معوقات تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الجزائرية، حيث هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مفهوم محاسبة الموارد البشرية ومعرفة آفاقها ومعوقاتا في المؤسسات الجزائرية، نظراً لما يرتبط بها من تكاليف خاصة، تجعل لها خصوصية محاسبية في معالجة أصولها، وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من نتائج أهمها : أن هناك قواعد ومبادئ لتطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الجزائرية، وكذلك وجود معوقات تواجه تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الجزائرية وتقتصر هذه الدراسة إلى ضرورة تعميق الإهتمام بمعوقات تطبيق محاسبة الموارد البشرية في

المؤسسات محل الدراسة على الوجه الخصوص وذلك لتحقيق الكفاءة والفعالية لمحاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الجزائرية على الوجه العام .

المطلب الثاني : الدراسات باللغة الأجنبية .

1. دراسة ANDRADE (2011)، الموسومة بـ :

**HumanResourcesAccounting Between Recognition an
Maasurement : An Empiricalstudy .**

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف إلى أسباب ضعف قياس و إعتراف الشركات بأصولها البشرية ومعالجتها في ضوء معايير المحاسبة الدولية، و إستخدمت الدراسة المنهج التطبيقي، وتوصلت الدراسة إلى إمكانية قياس قيمة الأصول البشرية وأوصت بإستخدامه و إعتماده، وأوصت بضرورة قياس قيمة الأصول البشرية والإعتراف بها في القوائم المالية .

2. دراسة Akintoye (2012)، الموسومة بـ : **The Relevance Of Human**

Resource Accounting To Effective Financial Reporting.

هدفت هذه الدراسة إلى التعريف بالمحاسبة عن الموارد البشرية و أهميتها وضرورة إستخدامها، حيث إعتمدت الأسلوب التطبيقي على Oceanic Bank و إعتمدت الدراسة نموذج Lev And Schwarts لقياس قيمة رأس المال الفكري في البنك وعلاقته بالأداء المالي، وتوصلت الدراسة إلى أن رأس المال الفكري له أثر على الربحية والأداء المالي للبنك، حيث أن الإعتراف بها يزيد من قيمة الأصول ويزيد من الدخل، وأوصت الدراسة بضرورة معاملة الموارد البشرية كأصول يجب الإعتراف بها بالقوائم المالية وضرورة تحديد قيمتها و إستنفادها .

3. دراسة JARAAT (2013) الموسومة بـ

**HamanResourcesAccountingBetween Recognition An Measurement: An :
EmpiricalStudy.**

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف إلى أسباب ضعف قياس وإعتراف الشركات بأصولها البشرية ومعالجتها في ضوء معايير المحاسبة الدولية، وتوصلت الدراسة إلى إمكانية قياس قيمة الأصول البشرية والإعتراف بها في القوائم المالية من خلال إقتراح نموذج جديد لقياس الأصول البشرية

وأوصت بإستخدامه وإعتماده، و أوصت بضرورة قياس قيمة الأصول البشرية و الإعتراف بها في القوائم المالية .

4. دراسة HOSSAIN (2015) الموسومة ب : Recognition Measurement And Accounting Treatment Of Human Ressources Accounting .

هدفت هذه الدراسة إلى عرض نماذج قياس الموارد البشرية وتسليط الضوء على الصفات الرئيسية للمحاسبة عن الموارد البشرية والصعوبات التي تواجه تطبيقها، بالإضافة إلى التعرف على أهمية وحاجة الشركات لمعرفة أثر المحاسبة عن الموارد البشرية على الأداء المالي لديها بإستخدام الأسلوب الإستكشافي لأراء الباحثين و المقارنة بينها، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج تتمثل أبرزها في الحاجة لتطبيق المحاسبة عن الموارد البشرية ' و أوصت بضرورة إستخدام مناهج القيمة بدلا من مناهج التكلفة لأنها تأخذ بعين الإعتبار التكلفة والقيمة الحالية معا.

5. دراسة AGGARWAL (2015)، الموسومة ب : Evolution Human Ressource Accounting And Challenges.

هدفت هذه الدراسة إلى تقديم مراجعة لتطور المحاسبة عن الموارد المشروحة وعرض نماذج القياس المتاحة حاليا وتوضيح التحديات التي تواجه تطبيق المحاسبة عن الموارد البشرية و أكدت الدراسة على ضرورة رسمة الإستثمار في الموارد البشرية ومعاملتها معاملة الأصل العادي، كما توصلت الدراسة إلى أن المحاسبة عن الأصول البشرية ستصبح إلزامية و أوصت بضرورة وجود معيار يحكم هذه العملية بإتباع منهج محدد في القياس والمعالجة المحاسبية لهذا البند .

المطلب الثالث: مقارنة بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة.

من خلال إستعراضنا للدراسات السابقة حول القياس المحاسبي عن محاسبة المورد البشري وفق مقارنة LEV&SCHWARTZ، نستنتج بأن المورد البشري أهميته في المؤسسات الحديثة، وعلى إبراز طرق القياس المحاسبي للموارد البشرية.

حيث إتفقت الدراسة الحالية مع الدراسة السابقة على أن محاسبة الموارد البشرية لها تأثير في القوائم المالية (قائمة المركز المالي، قائمة الدخل).

بينما إختلفت كل من الدراسة الحالية مع الدراسة السابقة على طريقة المعالجة المحاسبية لانه لا يوجد نموذج واحد موحد متفق عليه.¹

¹ من إعداد الطالبات .

المبحث الثاني : محاسبة الموارد البشرية.

إن المورد البشري هو قاطرة التنمية في جميع النظم، وهو القادر على ترشيد استخدام الموارد الطبيعية والمحافظة على البيئة، أو بمعنى أوسع إعمار الأرض على الوجه الذي يكفل للبشرية عيشة كريمة، فالمورد البشري من أهم العناصر الإنتاجية التي يمكن أن تساهم في تحقيق النمو والتنمية للاقتصاديين؛ لذلك نجد أن الدول في ظل توجهها نحو تنمية اقتصاديات على أسس تنافسية في البيئة العالمية، تسعى جاهدة للمحافظة على مواردها البشرية باعتبارها أحد عناصر الإنتاج ورأس المال البشري يعتمد عليه في النجاح والاستمرار.

المطلب الاول : تعريف محاسبة الموارد البشرية .

للمحاسبة الموارد البشرية الكثير من المفاهيم ونذكر منها:

1-تعريف فلامهولتز (Flamholtz)

عرض اريك فلامهولتز في كتابه (المحاسبة عن الموارد البشرية) ان محاسبة الموارد البشرية هي المحاسبة عن الأفراد كموارد تنظميه وهي تتضمن التكاليف المتحققة من قبل المنظمة في استقطاب واختيار وتعيين وتدريب وتنمية الموارد البشرية للمنظمات وتشمل كذلك قياس القيمة الاقتصادية للأفراد بالنسبة إلى المنظمة ¹. F.lamholtz1992p13

¹ -وسام رمضان الشنطي، دور محاسبة المارد البشرية في رفع كفاءة الأداء المالي(دراسة ميدانية -تطبيقية على شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين)، قدمت ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماجستير في المحاسبة، كلية الإقتصاد وعلوم الإدارية، جامعة الأزهر-غزة، 2016/2015، ص23.

يتضح من هذا التعريف بان فلامهولتز اقترب من مفهوم الاصل بشكل واضح إذا اقتصر في تحديدها على العاملين في المشروع والتكاليف المتعلقة بهم.

2- مفهوم محاسبة الموارد البشرية يعني كل العمليات الحسابية الملموسة والغير ملموسة التي تقوم بها المؤسسات من اجل تقييم رأس مالها البشري والفكري وذلك بالاعتماد على كل الأنظمة المتواجدة في المؤسسة من نظام المعلومات الإداري ونظام المعلومات المحاسبي (جابر 2007:33).¹

3- قد عرفت لجنة محاسبية عن الموارد البشرية التابعة لمجمع المحاسبة الأمريكية المحاسبة الموارد البشرية هي عملية تحديد وقياس البيانات المتعلقة بالموارد البشرية وتوصيل تلك المعلومات إلى الأطراف المستفيدة منها وتتضمن هذه العملية قياس التكاليف التي حدثت بواسطة المشروع والمنظمات الأخرى لجذب هذه الموارد البشرية واختبارها واستثمارها وتدريبها وتنميتها وتشمل أيضا القيمة الاقتصادية لهؤلاء الأفراد من وجهة نظر المنشأة التي ينتسبون إليها .(القاضي، حمدان 2002ص186)²

4- محاسبة الموارد البشرية هي تدور حول القيمة الاقتصادية للموارد البشرية للمؤسسة والتي يجب متابعتها وقياسها ورصد التغيرات التي تطرأ عليها خلال فترة زمنية من خلال تقديم المعلومات والبيانات اللازمة لمساعدة الإدارة في عمليات اتخاذ القرارات بشأن القوى العاملة كزيادة المهارة الإنتاجية بتطبيق برامج التعليم وتدريب العاملين³.

¹ -حمد فهد دسان المطيري، تطبيق نظام محاسبة الموارد البشرية في شركات المساهمة العامة بدولة الكويت، قدمت ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماجستير في المحاسبة، كلية الأعمال، قسم المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، 2010، ص16.

² -حسين عبد الحليل آل غزوي، بحث مشاكل المحاسبة المعاصرة، بحث طالب ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد، الأكاديمية العربية في الدنمارك، 2010، ص40.

³ -11:21، 2021/03/28، ouargla dz، [www.https://manifest.univ-](https://manifest.univ-)

المطلب الثاني: أهمية محاسبة الموارد البشرية .

تتجلى أهمية محاسبة الموارد البشرية في مجموعة من النقاط أهمها:

1-تبرز إدارة الموارد البشرية بشكل فعال تخطيط وتنفيذا سواء للأجل القريبة أو البعيدة مما يستدعى الأخذ بعين الاعتبار المتطلبات الخاصة بالادارة الموارد البشرية من طرف هذه المؤسسات .

2-إن أهمية المعارف والمهارات التي يمتلكها الأفراد وهي المحرك الأساسي لنشاط ومدى صمودها في محيطها الاقتصادي وتحقيقها لنتائج تمكن المؤسسة من أهدافها المسطرة .

3-قياس العائد على راس المال المستخدم في المشروع من خلال العلاقة بين صافي الاصول بما فيها الاصول البشرية مما يعطي دقة وموضعية في القياس .¹

4-تخطيط الموارد البشرية في المؤسسة ان عملية التخطيط ورسم التصورات المستقبلية تتطلب توافر البيانات والمعلومات عن كافة الموارد المؤسسة المتاحة لديها وذلك لمساعدة الادارة في اتخاذ القرارات المناسبة ومحاسبة الموارد البشرية تؤمن للادارة ما تحتاجه من معلومات وبيانات عن الاصول البشرية هذا بدوره يساعد الادارة على تخصيص الموارد البشرية على افضل الوظائف والمهارات المتاحة بالمؤسسة اضافة الى ترشيد الانفاق على الموارد البشرية وتحديد الحجم الامثل من الاحتياجات البشرية.²

¹ حدة ناصري، معوقات تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الجزائرية. دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية .، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبة، قسم العلوم المالية والمحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية وتجارية وعلوم التسيير، جامعة بوزياف بالمسيلة، 2019/2018، ص10.

² - حدة ناصري، مرجع سابق ، ص10.

- 5- تأتي أهمية المحاسبة عن الموارد البشرية من خلال أهمية الموارد البشرية في الوحدات الاقتصادية وما تشكله من موارد هام من بين مواردها التي تستخدم عملياتها الاقتصادية شأنها بذلك شأن أية موارد مهمة أخرى في تلك الوحدات بإمكانها المساهمة في تحقيق الأهداف .
- 6- قياس قيمة الموارد البشرية العاملة بالمشروع باستخدام طرق عملية مناسبة قابلة للتطبيق العلمي¹

¹ -إسماعيل إلنكريتي، نظام المعلومات محاسبة الموارد البشرية - دراسة مقدمة لتصميم نظام محاسبة الموارد البشرية، مذكرة مقدمة للحصول على شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الإدارية والمالية، جامعة عمان الأهلية، 2015، ص6.

المطلب الثالث: أهداف محاسبة الموارد البشرية.

ان الهدف من إعتداد نظام محاسبة عن الموارد البشرية يتمثل شكل اساسي في مساعدة الإدارة بمستوياتها المختلفة في إتخاذ القرارات المتعلقة بالتخطيط والاستخدام والرقابة على عنصر الموارد البشرية، بما يحقق أهداف المنشأة، كما أنها توفر الإطار الموضوعي والعملي الذي يساعد إدارة الموارد البشرية على اتخاذ القرارات لتقليل إعداد القوى العاملة او زيادتها او استبدالها.

كما أن المستثمرين الحاليين والمستقبليين يحتاجون معلومات عن الموارد البشرية بما يساعدهم على تقييم الاصول البشرية للمنشأة والإستثمار فيها، ويمكن تحديد أهم الأهداف لإعتداد نظام محاسبي للموارد البشرية، كمايلي:

1-توفير المعلومات الدقيقة والملائمة عن الموارد البشرية لمتخذي القرارات للمساعدة في تخطيط إحتياجات المنشأة من الموارد البشرية وتخصيصها على الوظائف المتاحة فيها بما يكفل ضبط و رقابة نفقات الإستقطاب و التعيين والتدريب والتطوير ونفقات ترك الخدمة وتحفيز الإدارة على الإهتمام برأس المال البشري.

2-تهدف المحاسبة عن الموارد البشرية إلى إعداد البرامج التدريبية اللازمة لرفع مهارات وقدرات الأفراد وذلك بما تظهره من تكاليف هذه البرامج والعائد المتوقع مقابل ذلك.

3-قياس التكلفة إعداد وتعيين و تدريب وأهمية الموارد البشرية.

4-معالجة مستقلة تقييم الأصول غير الملموسة.

5-زيادة قيمة شهرة المحل للمنشأة.

6-تحديد الحاجة المستقبلية لجذب الموارد البشرية ذات الكفاءة والخبرة.

7-توفير بيانات للتحليل المالي، لتحديد أثر قيمة الموارد البشرية، ومقابلة إنتاجية المنشأة مع قيمة مواردها البشرية.

8-تحديد الشخص المناسب في مهمة أو وظيفة معينة من خلال تحديد تكلفة العنصر البشري ومقابلته بقيمة المهمة أو الوظيفة التي يؤديها.¹

¹ -ثامر عادل صقر، محاسبة الموارد البشرية: المفهوم والأهمية، دراسة على عينة من الشركات العرقية، مجلة دراسات البصرة، سنة الثامنة، العدد16، عراق، 2013، ص183 - 184.

9-تحديد العائد الذي يحصل عليه المشروع من رأس المال البشري،وتقييم قرارات الإستثمار في القوى العاملة ،وذلك مقارنة التكلفة بالمنفعة لمختلف البدائل.¹

¹-عبدالحق بوقفة، وآخرون، محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الجزائرية -دراسة عينة من مؤسسات بولاية الوادي،مجلة الدراسات الاقتصادية الكمية،المجلد 6(العدد01)،جامعة قصدي مرياح ورقلة،الجزائر،2020،ص29.

المبحث الثالث: قياس محاسبة المورد البشري .

القياس هو أحد الوظائف الأساسية في المحاسبة، فمن خلاله يمكن وصف مختلف الأحداث الاقتصادية والمالية والتعبير عنها نقدياً، مما يساهم في توفير المعلومات الموثوقة والملائمة لمتخذي القرارات؛ حيث سنوضح مفهوم القياس المحاسبي من خلال التعريف به، أهدافه ونماذجه.

المطلب الأول: تعريف القياس المحاسبي للموارد البشرية.

- 1- قد عرفت الجمعية المحاسبية الأمريكية (AAA) القياس المحاسبي في تقرير لها عام 1971 ان القياس المحاسبي هو تحديد ارقام الماضي والحاضر و المستقبل للمنشأة أو تحديد ظاهرة الإقتصادية في المستقبل وذلك على اساس الملاحظة وتبع للقواعد المحددة (AAA1971 p3)¹.
- 2- يعرف مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية (FASB) ان القياس المحاسبي بأنه عبارة عن تخصيص أرقام للأشياء أو الاحداث وافقا للقواعد محددة كما أنه عملية مقارنة تهدف الى الحصول على معلومات دقيقة للتمييز بين بديل والآخر في حالة إتخاذ القرار.²

¹ - فضل كمال سالم، مدى أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره على إتخاذ القرارات المالية، دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة في قطاع غزة، قدم هذا البحث لإستكمالاً للحصول على درجة الماجستير، كلية تجارة، قسم المحاسبة والتمويل، جامعة الإسلامية - غزة، 2008، ص 93 .

² - شادو عبد اللطيف، القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق المعايير المحاسبة الدولية، دراسة ميدانية لعينة من البنوك التجارية لمدينة ورقلة مذكرة مقدمة لإستكمال شهادة الماستر أكاديمي، تخصص دراسات محاسبية جبائية معمقة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح - ورقلة - 2013/ 2014، ص 7 .

3- تعرف لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC: القياس المحاسبي هو عملية تحديد القيم المالية التي يجب ان تسجل بها عناصر البيانات المالية وتظهر في الميزانية وقائمة الدخل، ويتضمن ذلك إختيار الأساس المناسب للقياس.

4- تعريف مجلس المعايير المحاسبية الدولية: القياس المحاسبي هو عملية تحديد المبلغ النقدي الذي يتم به الاعتراف والإفصاح عن عناصر الوضعية المالية للمؤسسة ضمن الميزانية وحساب النتيجة وهذا بالإعتماد على طرق قياس محددة .

كما قدم Hendriksen شرح وافيا لمفهوم القياس المحاسبي، حيث عرفه بأنه تحويل للعمليات والأحداث مناسبة حين يتم جمعها (مثل مجموع قيم الأصول)، او عدم تجميعها إذا كانت مطلوبة في بعض المواقف

المحددة (أي الانتقال من تجميع إلى التفصيل)¹.

¹ -ضيف الله محمد الهادي وآخرون، محاضرات مكملية لقياس نظرية المحاسبة، لطلبة سنة أولى ماستر، تخصص محاسبة، قسم العلوم المالية والمحاسبية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمه لخضر-الوادي، 2020/2019، ص 29.

ومن خلال التعاريف السابقة يمكن القول ان عملية القياس المحاسبي تقوم على ثلاث ركائز:

- الشخص الذي ينفذ عملية القياس المحاسبي وهو المحاسب .
- النظام المحاسبي للقياس بصفته أداة القياس.
- الأحداث الإقتصادية التي تخضع للقياس متمثلة في العمليات المالية.
- المعلومات المحاسبية كقياسات تمثل نتائج عملية القياس أو مخرجاتها.

المطلب الثاني: اهداف قياس المحاسبي للموارد البشرية.

يسعى القياس المحاسبي لتحقيق هدفين اساسيين هما كالتالي:

1-قياس الموارد التي يحقق الدخل:

يهدف القياس المحاسبي بالدرجة الأولى الى الوقوف على التغيرات التي تطرأ على الموارد التي تحقق الدخل من مصادر واستخدامات ،للتأكد من سلامة تحقق الدخل ،وذلك بمعدلات العائد إن لم تكن متزايدة على الأقل لا متناقصة .

2- تأمين الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة:

بعد قياس الموارد المتاحة للمؤسسة من طاقات إنتاجية وتسويقية متاحة وغيرها فإنه لابد من توجيه تلك الموارد واستغلالها استغلالاً عقلانياً للعمل على زيادة عوائد الدخل المتحقق منها وتقليل فرص الضياع إضافة إلى التقليل من أوجه الإنفاق قدر المستطاع .

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

2-1-الحفاظ على الموارد المتاحة وصيانتها:

حيث لا تنتهي عملية القياس عند قياس الموارد المحققة لدخل فحسب بل تمتد لتشمل صيانة تلك الموارد والمحافظة عليها من اجل استمرار تدفق الدخل.¹

¹ نور الهدى حداد، محاسبة الموارد البشرية من منظور القياس والإفصاح وتطبيقها في المؤسسات الجزائرية، دراسة نظرية مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، 2014/2015،

2-2-الحفاظ على المنافع والخدمات التي تحققها تلك الموارد :

إن الحفاظ على الموارد المتاحة التي تساهم في خلق الدخل وصيانتها يعني كذلك أن المنافع والخدمات التي تتجز عنها قد تم المحافظة عليها وبالتالي استمرارية تدفق الدخل.

2-3-التعرف على أسعار القياس:

إن استخدام القياس المحاسبي للطاقت المتاحة للأصول يواجه بعض الصعوبات بسبب عدم ثبات أسعار السوق ويختلف الأمر بعض الشيء بالنسبة للأصول المتداولة بالمقارنة للأصول الثابتة حيث أن إمكانية القياس بالنسبة للعنصر الأول هي أسهل مما هو عليه الحال بالنسبة للأصول الثابتة بسبب قصر مدة وخضوع عملية القياس بمبدأ التكلفة أو السوق أيهما أقل على عكس الأصول الثابتة التي تتميز بعمرها الطويل نسبيا ونظرا لتقلبات السوق في ظل التضخم فانه يجب اللجوء الى التكلفة استبدالية بالنسبة للأصول التي تشتري بهدف إعادة البيع¹.

¹ - نور الهدى حداد، مرجع سابق، ص101 .

المطلب الثالث: نماذج القياس المحاسبي للموارد البشرية.

يرى المختصين والباحثين في هذا المجال أن هنالك نموذجين لقياس الموارد البشرية الأول يعتمد على التكلفة والثاني يعتمد على القيمة وسنتناول في هذه الدراسة نموذجين كالآتي:

1- نماذج القياس المعتمدة على التكلفة:

يقصد بتكلفة الموارد البشرية بأنها: التكلفة التي تتحملها المنشأة في سبيل الحصول على البشر أو استبدالها.

1-1- التكلفة التاريخية:

تشير هذه الطريقة إلى قياس قيمة الموارد البشرية بذات الاسس المتبعة في قياس الموجودات المادية مثلا السيارات، والآلات، وغيرها من الأصول الملموسة. حيث تقوم هذه الطريقة بجمع كل تكاليف التي تكبدتها الشركة في المورد البشري و المتمثلة في تكاليف إختيار والتدريب والتطوير حتى يصبح المورد البشري جاهز للإنتاج ثم يتم رسملتها تمهيدا لتوزيعها على العمر الانتاجي المتوقع للعاملين والذي يتم تحديد وربطه بمدة العد المبرم بين المورد البشري والشركة، ثم تحديد قسط الإطفاء السنوي الذي يضاف الى مصاريف المدة المحاسبية التي تم استخدام الموارد البشرية خلالها بالرغم من أن الطريقة التكلفة التاريخية من الطرق المحاسبية المتعارف عليها إلا انه يعاب عليها إنها لا توضح المتغيرات في قيمة المورد البشري بعد مرور زمن على عمله في الشركة.¹

¹ - حسين عبد الجليل آل غزوي، مرجع سابق، ص 47.

1-2- تكلفة الفرصة البديلة:

أي التكلفة التي تتحملها الشركة لتغيير الاستخدام الحالي للموارد البشرية إلى استخدام آخر بديل ويقوم بمقتضاها مدراء الأقسام بإجراء مزايدة (وتعرف بإسم المزايدة التنافسية) على خدمات الأفراد ذوي الكفاءات الخاصة ويمكنهم العمل في كل قسم من هذه الأقسام وذلك للوصول الى قيمة الفرد عند إستخدامه في العمل بديل كأساس لحساب قيمته ويستخدم أعلى سعر في المزايدة لتعبير عن قيمة هذا الفرد (الشريف 2013) .

ويظهر عيب هذه الطريقة في أنها لا تقيم جميع الأفراد في الشركة فغياب أي فرد عن المزايدة بحجة أنه لا يملك مهارات خاصة ويتم الحكم عليه بأنه لا يملك قيمة وهذا عيب واضح (الفضل 2002).¹

1-3- تكلفة الفرصة الضائعة:

تتمثل هذه الطريقة إجمالي التدفقات النقدية التي يتم التضحية بها في سبيل توجيه موردها من إستعمال آخر بديل لتخصيص في وظيفة دون الأخرى .تساعد هذه الطريقة على التوزيع الأمثل للقوى البشرية على الإستخدامات البديلة كذلك تضع الأساس الكمي لتخطيط وتنمية الموارد البشرية إلا أنه يعاب على هذه الطريقة أنها تهتم بأشخاص ذو الكفاءة العالية التي تجعل الطلب عليهم أكثر من العرض وهي بالتالي تعتمد علي القيمة الحالية للمكاسب المختلفة المتوقعة من إستخدام الشخص في سبيل تحديد قيمة الأصل البشري.²

¹ - معاذ محمد الأعرج، إستخدام نموذج Lev & schwartz لقياس رأس المال البشري ومساهمته في صافي الدخل - دراسة تطبيقية على بنك لبنان والمهجر في الأردن، قدمت هذه الدراسة لإستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، قسم المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، 2016، ص 18 .

² - أريك فلامهولز، المحاسبة عن الموارد البشرية، دار المريخ، السعودية، ص 293 .

1-3-تكلفة الإحلال:

وفقا لهذه الطريقة يتم تقييم الأصل البشري بالتضحية التي تتحملها المنشأة في سبيل إحلال الموارد البشرية المتوفرة لديها الآن بموارد بشرية أخرى ذات مستوى خدمات يساوي خدمات الموارد الحالية .

وتتقسم تكلفة الإحلال إلى نوعين:

1-3-1-تكلفة الإحلال الوظيفية:

تتمثل التضحية التي يتحملها المنشأة لإحلال شخص يشغل الآن وظيفة معينة بشخص بديل له يستطيع تقديم نفس الخدمات في هذه الوظيفة.

1-3-2-تكلفة الإحلال الشخصي:

تمثل التضحية تتحملها المنشأة لإحلال الشخصي مستخدم حاليا بديل له يتمتع بالقدرة على تقديم مجموعة الخدمات التي قدمها هذا المستخدم في جميع المراكز التي كان يعمل بها.

وبالرغم من أن طريقة تكلفة الإحلال تتلاقى بعض الاعتراضات التي تعرضت لها كطريقة التكلفة التاريخية إلا أن هذه الطريقة يشوبها بعض العيوب تتركز أساس في عدم وجود تكلفة إحلال لبعض الأصول وخاصة البشرية فمن غير المحتمل الحصول على أرقام دقيقة وصحيحة لتكلفة الإحلال في ظل غياب المنظمة للعمال ذات تكلفة عالية(الحيالي 2004ص300)¹

¹-مصعب محمد زهير الدويك، عمر محمد النيتي، أثر قياس المحاسبي للموارد البشرية على مستوى الافصاح في القوائم المالية لشركات الصناعية المدرجة في سوق عمان المالي، باحثان مستقلان، عمان، الأردن، 2014، ص21.

1-4- نموذج مقترح لحساب قيمة الموارد البشرية .

يمكن للمنشأة أن تقوم بحساب قيمة كل فرد على حدى عن طريق تقويم أداء الأفراد ويتم ذلك على مرحلتين .

المرحلة الأولى : التقويم الشامل للأداء الإنساني :

فيتم ذلك بتوزيع صافي الربح " المعدل " بين كل من الموارد البشرية والموارد المالية المتوفرة في المشروع خلال فترة زمنية معينة بإعتبار أن هذا الربح ناتج عن تضافر كل من عمل العمال ورأس مال.

لقد دأب المحاسبون على تجاهل أن جزءا من صافي الربح ناتج عن الأداء البشري، لذلك كان لابد من تعديل صافي الربح ليعكس عوائد الموارد المالية والموارد البشرية المساهمة في تحقيق الربح .

وبذلك يكون صافي الربح المعدل = صافي الربح + تكلفة الأموال التي تم خصمها من الربح + جميع النفقات الإيرادية المدفوعة على الموارد البشرية " من رواتب وأجور وميزات عينية ونقدية " بعد حساب صافي الربح المعدل نقوم بتوزيع هذا الربح المعدل على عنصري " العمل ورأس المال معا " ويتم تحديد نصيب كل عنصر عن طريق متوسط النسب السائدة لتوزيع الربح بين العمل ورأس المال .

فلو فرضنا أن الربح المعدل 400000 ل س، وكان متوسط النسب السائدة للتوزيع بين العمل ورأس المال 1 - 3 على التوالي فإن نصيب العمل من الربح المعدل $400000 \times \frac{4}{1} = 100000$ ل س.

نصيب رأس المال من الربح المعدل $400000 \times \frac{4}{3} = 300000$ ل س.¹

¹ رشا حمادة، (القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية وأثرها في القوائم المالية).مجلة جامعة دمشق، عدد الأول، المجلد الثامن عشر، دمشق، 2002، ص156.

المرحلة الثانية: مرحلة التقويم لأداء المجموعة والأفراد :

في هذه المرحلة يتم التقويم المحاسبي لكل مجموعة متجانسة في المنشأة ولكل فرد في هذه المجموعة ويتم التقويم بإعطاء وزن نسبي لجهود الأداء البشري، هذا الوزن يعتمد على تداخل العلوم والإستعانة بها كالإعتماد على العلوم الإدارية والسلوكية فمثلا يتم توزيع العمال إلى مجموعات متجانسة مع تحديد مدى تحقيق كل مجموعة للأهداف الموضوعية لها، من ثم تقييم أداء العمال في كل مجموعة عن طريق ترتيب الأفراد حسب رتبهم وسنوات خبرتهم أو عن طريق إعطاء قيمة لكل فرد هذه القيمة تعتمد على مدى مساهمة كل عامل في الإنتاج ضمن مجموعته المتجانسة، ثم يتم تخصيص العائد المالي الخاص بالموارد البشرية بين المجموعات المتجانسة، ثم لكل فرد من أفراد كل مجموعة متجانسة حسب القيمة المعطاة لكل فرد¹.

2- نماذج القياس على أساس القيمة:

تسند هذه الأساليب على مفهوم القيمة الاقتصادية للموارد البشرية، التي عرفها Flamholtz&Lundy سنة 1975 بأنها "القيمة الحالية للإيرادات المستقبلية المتوقعة منها في إطار عملها في المؤسسة". ومن الطرق المستخدمة منها نذكر مايلي:

2. 1 - نموذج الشهرة غير المشتركة :Hermanson:

اقترح Roger H.Hermanson نموذجين لقياس الموارد البشرية اأدهم يعتمد على الأآور المستقبلية المأصومة المعدلة، وهو نموذج آخر يستخدم المرتبات والأآور كأمدخل لقياس القيمة على أساس مجموع الأفراد، ويعتمد القيمة الحالية المرتبات الأآور المستقبلية كما في نموذج lev& Schwartz إلا أنه يعدل النتيجة بمعامل كفاءة لقياس الفعلية النسبية لرأس مال البشري وهو معدل العائد على الاستثمار للمؤسسة نسبة إلى كل المؤسسات في الأقتصاد.²

¹ - رشا حمادة، مرجع سابق، ص156.

² نور الهدى حداد، مرجع سابق، ص123

كما يعد Hermanson من المحاسبين الأوائل الذين دعو القياس بإستخدام الشهرة الفيرالمشتراة أو المستترة،ووفقا له يستند مفهوم الشهرة الغير مشتراة على الفرضية أن 'أفضل الأدلة المتاحة على الوجود الحالي للموارد المملوكة ،هو حصول الشركة على دخل أعلى من معدل الدخل المعتاد في السنوات الاخيرة .ويقترح Hermanson أن الدخل الغير العادي هو مؤشر على موارد لا تظهر في قائمة المركز المالي، الاصول البشرية، وطريقة في تقييم الموارد البشرية تهدف لاستخدامها في نشر البيانات المالية للمؤسسة وليس للإستهلاك الداخلي، وهذا يستلزم بالضرورة التنبؤ بالأرباح المستقبلية وتخصيص أي فائض في الأرباح المتوقعة للموارد البشرية للمؤسسة .

ومع ذلك فإن هذه الإفتراضات تخضع لعدم اليقين أي توقعات للأحداث المستقبلية.إن هذا النموذج يفترض أن القيمة السوقية للمؤسسة ماهي إلا استجابة لوجود العنصر البشري داخلها وأن القيمة المعنوية تعزى للموارد البشرية، فهو يخصص فائض القيمة السوقية لأسهم الشركة بعد الضرائب عن القيمة السوقية لإجمالي أصولها الملموسة للموارد البشرية. وتحسب قيمة الموارد البشرية حسب الصيغة التالية:

$$MVs - MVa = I = HR$$

حيث أن: MVs : القيمة السوقية لإسهم الشركة.

MVa :القيمة السوقية للأصول الملموسة.

I :قيمة الأصول غير الملموسة.

HR :قيمة الموارد البشرية.

يعاني هذا النموذج من العديد من العيوب نوجزها فيما يلي:

- نظرا لأن هذا النموذج يحصر الاعتراف بالموارد البشرية في حدود كمية الأرباح الزائدة عن المعتاد ،فإنه يتم تجاهل قاعدة الموارد البشرية المطلوبة لتنفيذ العمليات العادية، ونتيجة لذلك، فإن قيمة الأصول البشرية ستقيم بأقل من قيمتها .
- النموذج يستخدم الأرباح الفعلية للسنة الأخيرة فقط كأساس لحساب الأصول البشرية، وبالتالي فإنه يتجاهل توقعات الأرباح المستقبلية التي تعتبر مهمة للقرارات الإدارية.¹

¹ نور الهدى حداد، مرجع سابق، ص123

- ينسب جميع الأرباح غير العادية إلى دور الموارد البشرية كأصول متجاهلا دور الأصول المادية التي تكون قد ساهمت هي الآخرة في تحقيق جزء من تلك الأرباح الغير العادية.
- النموذج يفترض ضمنا قيمة صفرية لرأس المال البشري في الوحدات الأخرى المماثلة والمنافسة، لأن أيه قيمة إيجابية تتطلب إيرادات فوق المعدل العادي، كما أنها تفترض بأن الموارد البشرية كأصل من الأصول ما هي إلا كل الأصول غير المملوكة الأخرى.
- عدم إمكانية الاعتماد عليه عند اتخاذ قرارات تخطيطية لإعتماده على بيانات تاريخية.¹

¹ نور الهدى حداد، مرجع سابق، ص123

- 2- 2 - نموذج الأبعاد الخمسة ل Mayer's & Flower

يقترح Mayer's & Flowers إجراء تقدير لرأس المال البشري وتقدير التكاليف المدخلات المختلفة لتحسين كفاءة التنظيم البشري؛ حيث يفترض أن تتضمن أبعاد الموارد البشرية كلا من المعرفة، والمهارة، والصحة، والوفرة، وبنية الجسم، لتقدير الأبعاد الأربعة الأولى يتم استخدام تقديرات اللوائح المدققة والتقييم الشخصي وتستخدم تقارير الملاحظة العامة لتقدير البنية الجسدية. وتعد الأبعاد الخمسة عملية أكثر منها نظرية، إذ يؤكد الباحثان بأنه عندما يقصر مورد بشري ما، يصبح الآخرون فعالين تبعاً، وقبل تحسين أي بعد يجب إن يعطي الاعتبار لمستوى الأبعاد الأخرى؛ إذ ربما لا تكون تكلفة تحسين معرفة مورد بشري ما فعالة إذا كانت بنيته الجسدية ضعيفة، ويجب أن تعتمد القرارات على فعالية التكلفة بكل من أبعاد الخمسة كما يقترحان أن يكون للبنية الجسدية الأفضلية، إذ تعبر هذه الأخيرة على أن للأصل البشري استعداداً للاستجابة لأوضاع الحياة مثل إعطاء المعرفة والمهارات والصحة والوفرة، وقد يكون هذا المدخل مفيداً للقرارات المتعلقة بإدارة رأس المال البشري وليس للمحاسبة عنه ويمكن توضيح ما تقدم فيما يلي:

البنية الجسدية القياسية = علامة البنية الجسدية الموزونة / البنية الجسدية.

صافي الربح = البنية الجسدية - المدفوعات السنوية.

الربح في المورد البشري الواحد = الربح الكلي / عدد الموارد البشرية ضمن رأس المال البشري.

وتحدد علامات البنية الجسدية عن طريق نقطة تعادل بين ترك العمل والدخول إليه وتوزيعها اعتماداً على أوضاع المورد البشري لتحديد بنيته الجسدية، والذي يحدد بضرب الرواتب السنوية بعلامات البنية الجسدية للمورد البشري الواحد وبالوضع القياسي للمجموعة من الأفراد.

هذا ويقترح الباحثين إيجاد علاقة بين علامات البنية الجسدية والعوائد على الاستثمارات في جداول الرواتب معبرا عنها بمصطلحات الربح والخسارة، ونقطة التعادل، ويعد هذا المدخل إضافة هامة من حقل الإدارة الموارد البشرية إلى أدبيات محاسبة رأس المال البشري.¹

¹ نور الهدى حداد، مرجع سابق، ص123

ومن عيوب هذا النموذج استخدامه لشبكة سببية ضعيفة وغير محددة بشكل واضح لسمة الأداء، حيث أظهرت العديد من الدراسات التجربة إن المواقف ليس لها علاقة مع السلوك؛ والمشكلة الرئيسية هي أن قياس العلاقات الكامنة بين الأداء السلوكي والمتغيرات النقدية (كراتب)، وهي متغيرات ليست واضحة المعالم في مجال البحوث النظرية والتجريبية التي أنشأت في هذا المجال.

3-2. نموذج Jaggi&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، ويفترض بمجموعة العمل أن تكون متجانسة وليس من الضروري أن تشمل على عاملين في نفس القسم، وأنه يكون أسهل أن يتم تحديد نسبة الأفراد الذين يحتمل، إما أن يتركوا المؤسسة أو يتم ترقيتهم خلال فترة معينة.

يختلف هذا النموذج عن سابقه من حيث الإعتماد على المجاميع بدل الفرد الواحد؛ ويتم فيه استخدام لسلاسل ماركوف لتحديد تحركات العاملين ضمن المؤسسة واحتمالية تركهم إياها قبل سن التقاعد أو الوفاة. حيث تم تغيير التقدير من احتمال الفرد لأساس المجموعة باستخدام مفاهيم الإكتوارية، وذلك لتخفيض التباين في تقدير من الاحتمال بما فيه الكفاية وتوليد تقدير احتمال أكثر مؤثوقية؛ وتفعيل البعد الزمني في تقديرات الاحتمالات، تم استخدام تقنية سلسلة ماركوف لتوليد مصفوفة الاحتمالات الانتقالية تظهر حركات مهنة مجموعة من النقاط من الدخول إلى الخروج.¹

¹ نور الهدى حداد، مرجع سابق، ص123

2 - 4 - نموذج تقويم المكافآت المستقلة Flamholtz

ينظر هذا النموذج إلى حركة الفرد من خلال أدوارهم مختلفة أو مناصبهم في المنظمة باعتبار ذلك عملية مستقلة تعتمد على الوظائف السابقة أو حالات الخدمة التي قام بها الفرد في المنظمة ويستلزم جعله نموذجا عملي وحساب القيمة القابلة للتحقيق والمتوقعة للفرد وللمنظمة الخطوات الآتية :

- تعريف ووصف مجموعة من الحالات المتعاقبة التي يمكن أن يشغلها الفرد في النظام .
- تحديد القيمة لكل حالة للمنظمة .
- تقدير الثبات المتوقع لشخص ما في المنظمة .
- إحتمال أن شخص ما سيشغل كل حالة ممكنة في أوقات مستقبلية محددة والقيمة القابلة للتحقيق والمتوقعة لشخص ما $E (RV)$ يمكن أن يعبر عنها بـ :

$$E (RV) = \sum_{i=1}^n \left[\sum_{k=1}^m \frac{R_i - P (R_i)}{(1 + R)^k} \right]$$

حيث : R_i هي قيمة R تشتق من المنظمة لكل حالة خدمة ممكنة i ، و $p(R_i)$:إحتمال أن شخصا سيشغل حالة i

K :الوقت أو المرة .

n : حالة ترك العمل .

r : معدل حسم ملائم .

طبق هذا النموذج مع بعض الفروقات، في LesterWitte وشركائه وهي جمعية المحاسبين القانونيين CPAs في شيكاغو Chicago وسجلت كحالة دراسية مع بعض التفصيل في كتاب Caphan&Landekich¹.

¹-رشا حمادة، مرجع سابق، ص ص152، 154.

2 - 5 - نموذج المنافع الصافية المعادلة لظروف التأكد والمحسومة لأوغان :

بإستثناءات قليلة تؤكد نماذج التقويم المدروسة حتى الآن مساهمة الموارد البشرية متجاهلة التكاليف التي تتكبدها الشركة في سبيل الإحتفاظ بهذه الموارد، وهذا غير كاف من وجهة نظر ملائمة للمنظمة 'وقد إقترح Ogan نموذجا يتضمن بشكل صريح مراعاة لوجهي التكلفة والمنفعة لقيمة الموارد البشرية في منظمة ما، ويعبر عن نموذج بالرموز الآتية :

$$k_{kj} = \sum_{i=1}^n \sum_{K=T}^{L-T} \frac{1}{(1+r)^k} V_{ai}$$

حيث : L : إنتهاء الحياة المقدرة لخدمة الفرد بالمنظمة .

١ : سلسلة وجود العامل في العمل ٣ ، ٢ ، ١ .. .

Vai : المنافع الصافية المعادلة المؤكدة التي تتولد من قبل الموارد البشرية العاملة لمنظمة ما.

2 - 6 - نموذج المزايدة التنافسية Hekimian & Gones :

يقترح هذان المؤلفان إجراءا يتزايد بواسطته مدير ومراكز الربح على خدمات العمال (ذوي المكانة المتميزة) في أقسامهم المختلفة، وسيعتمد سعر المزايدة الأعلى " كقيمة للفرد " نظرا لأنه سيمثل المعادل التقديري الحالي للإستخدام الأمثل لخدمات الأفراد بين مراكز الربح .¹

¹ - نفس المرجع، ص 151.

2-7. نموذج Lev & Shwartz:

يعرف هذا النموذج كذلك بالنموذج التعويضي، حيث قام كل من Lev & Shwartz سنة 1971 بإشتقاق نموذج لقياس القيمة الإقتصادية للموارد البشرية من خلال التوثيق أو الجمع بين مفهوم رأس 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 والإستثمار، وكذلك إمكانية قياس القيمة المكتسبة للإستثمار في الموارد البشرية لمؤسسة معينة بطريقة موضوعية. وقد استندا في ذلك إلى نظرية Fisher لرأس المال، إذ يعرفه بأنه "مصدر توليد الدخل، وأن قيمته هي القيمة الحالية للدخل المستقبلي المخصوم بمعدل معين بالنسبة لمالك ذلك المصدر"، ويتضمن هذا النموذج استخدام المرتبات والأجور المستقبلية للفرد المستخدم كمدخل لقيمه، ولتطبيق هذا النموذج يجب اتباع الخطوات التالية:

- تصنيف قوة العمل بأكملها إلى مجموعات متجانسة معينة مثل العمال المهرة، والعمال غير المهرة وشبه المهرة، وكذلك وفقا لفئات مختلفة من العمر.
- تكوين متوسط الكسب لكل مجموعة.
- خصم متوسط الدخل بمعدل محدد مسبقا من أجل الحصول على القيمة الحالية للموارد البشرية في كل مجموعة.
- تجميع القيمة الحالية للجماعات المختلفة التي تمثل رسملة الأرباح المستقبلية ككل.¹

¹ نور الهدى حداد، مرجع سابق، ص123

وتبعاً لذلك، فإن قيمة رأس المال البشري لشخص بعمر ما هي القيمة الحالية لمجموع دخله المستقبلي المتأني من إستخدامه، ويعبر عنه بالنموذج الموالي:

$$E(V_Y) = \sum_{t=Y}^T p_Y(t+1) \sum_{i=y}^I \frac{I^*}{(1+y)^{1-Y}}$$

حيث: $E(V_Y)$: القيمة المتوقعة لرأس المال البشري لفرد عمره Y سنة.

t : سن التقاعد.

$p_Y(t+1)$: احتمالية وفاة المولد البشري أو ترك العمل بسبب الاستقالة أو التقاعد.

I^* : الإيرادات المتوقعة للمورد البشري في الفترة i ، ويتم الحصول عليها بتوزيع الأجور حسب العمر، التعليم، ومستويات المهارة.

Y : معدل الخصم المعين للمورد البشري.

تقوم المؤسسات بتكييف هذا النموذج لمتطلباتها العملية من خلال إحداث التعديلات الضرورية. على سبيل المثال، فإن العديد من المؤسسات تستخدم معدلات خصم مختلفة لحساب القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية.

يعاني هذا النموذج من عدة محددات تتعلق بالعناصر الرئيسية التي يتكون منها، كتقديرات المرتبات والأجور المستقبلية والمدة ومعدل الخصم، التي تحمل في طياتها قدراً كبيراً من عدم الموضوعية، بالإضافة لذلك نذكر المحددات التالية:

- لا يوحى هذا النموذج بكيفية تسجيل قيمة الموارد البشرية في دفاتر الحسابات.

- هذا النموذج يأخذ الأجور والمرتبات كأساس لقيمة الموارد البشرية ولكن قيمة الموارد البشرية لا تقتصر فقط على مدى التكاليف المتعلقة بها، فهي تختلف عن الأصول الثابتة التقليدية، ولها قيمة أكبر من التكاليف المتكبدة.

- يتجاهل احتمال أن الأفراد قد يتم تغيير دورهم الوظيفي، فعلى سبيل المثال مساعد المدير في مؤسسة ما لا يبقى في نفس المنصب طوال حياته الخدمية في المؤسسة، بل أن هنالك احتمالات لتحويله إلى منصب آخر.¹

¹ نور الهدى حداد، مرجع سابق، ص 123

-النموذج يتجاهل إمكانية واحتمال أن الفرد قد يترك لأسباب أخرى غير الموت أو التقاعد؛ فقيمة النموذج المتوقعة لرأس المال البشري هي في الواقع مقياس لـ"القيمة المشروطة" المتوقعة من بين رأس المال البشري في حالة أن الشخص سيبقى في المؤسسة حتى تموت أو التقاعد، وهذا الافتراض ليس عمليا.

-لا يتم تحديد قيمة الشخص بالنسبة للمؤسسة من خلال خصائص الشخص نفسه فقط (كما اقترح Lev & Shwartz)، ولكن أيضا من خلال الدور التنظيمي الذي يقوم به الفرد، فالمعرفة والمهارة التي يملكها الفرد ليست ذات قيمة إلا إذا كان من المتوقع أن تكون بمثابة وسائل الغايات التنظيمية المنشودة.

إضافة إلى ذلك فقد اقترح Friedman & Lev سنة 1974 منهاجا آخر للتقييم استنادا إلى الفوارق في الأجور؛ حيث بينا أن التفاوت في الأجور بين السوق والمؤسسة يعكس سياسة شؤون الموظفين فيها، وهذا الفرق في الأجور يمثل العائد على استثمار المؤسسة في مجال الموارد البشرية، وإذا كانت قيمة هذا العائد معروفة فإن قيمة الاستثمار في المواد البشرية يمكن الحصول عليها بخصم الوفورات من الأجور المتوقعة خلال الحياة المتوقعة لخدمة الموظفين¹.

¹-نور الهدى حداد، مرجع سابق، ص121-123.

3-القياسات الغير نقدية:

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

3-1- نموذج Likert للعلاقة بين السبب والتدخل والنتيجة النهائية:

أكدت معظم النماذج المقترحة في الفترات السابقة تقدير قيمة الفر ولم تتعامل مع عملية أو مجموعة عمليات بين الناس كعنصر هام في نجاح العديد من المنظمات، ويتم عمل ليكارت فقط وبهذا الاعتبار الأخير.

يعتمد نموذج ليكارت على علاقات المقاصة بين ثلاث مجموعات من المتغيرات التي يرجعها الى السببية و التدخلية ونتائج النهائية، وتتضمن المصطلحات علاقات السبب والأثر الأفقية التي أيدها بوثائق خلال العديد من الحالات في بحثه، وقياسات النتائج النهائية هي "قياسات ثابتة" بشكل واسع مثل الإنتاج والنفقات والمبيعات والتكاليف والإرباح أو أية نتائج أخرى عرضت للقياس في المحاسبة التقليدية، ويفترض ليكارت أن القيادة الإدارية السببية وأن المناخ التنظيمي والإدارة التنفيذية والمشرفين والمنفذين هي تداخلية وأن الإنتاجية الكلية والكفاءة نتائج نهائية، وتشير توجيهات الأسهم الى العلاقة السببية ومعاملات التمثيل العددي للاتجاه.

إن من الممكن تقدير التعديلات في المتغيرات السببية والتدخلية والتنبؤ بالأثر المستقبلي المتوقع في "المقاييس الثابتة" للنتائج النهائية، وحسم هذا التوقع لتحديد التبديل في قيمة التنظيم الإنساني، وذلك إلى الحد الذي يكون فيه الشخص قادر على أن يثبت العلاقات الهامة بين المتغيرات السببية والتدخلية والنتائج النهائية وأن يثبت الفاصل الزمني الموجود للاستجابة للتبديل، وتستخدم الارتباط لتثقيل المقاييس السببية والتدخلية في تحديد التبديل المتوقع في النتائج التي تؤثر في قيمة الموارد البشرية.¹

¹ نور الهدى حداد، مرجع سابق، ص123

3-2 - نموذج محددات قيمة الفرد Flamholtz:

وفقا لFlamholtz فإن قيمة الفرد هي القيمة الحالية للخدمات التي من المرجح أن يقدمها للمؤسسة في المستقبل، وعندما ينتقل الفرد من موضع إلى آخر في نفس المستوى أو بين المستويات المختلفة، فإن طبيعة الخدمات التي يقدمها من المرجح أن تتغير كذلك، والقيمة التراكمية الحالية لجميع الخدمات الممكنة التي يمكن أن تؤدي من خلال هذا الفرد في المؤسسة هي قيمته. عادة هذه القيمة هي غير مؤكدة ولها بعدان، الأول هو القيمة المشروطة المتوقعة للفرد، وهي المبلغ الذي يحتمل للمؤسسة أن تحققه من خدمات .

-الانتاجية أو الأداء: هو مجموعة من الخدمات التي يتوقع ان يقدمها الفرد في موقعه الحالي.

-قابلية الانتقال والتحول: مجموعة من الخدمات التي من المتوقع أن يوفرها الفرد في مناصب مختلفة في نفس المستوى.

-قابلية الترقية: مجموعة من الخدمات التي من المتوقع ان يوفرها الفرد في مناصب العليا.

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

البعد الثاني من قيمة الفرد هو القيمة المتوقعة القابلة للتحقق، والتي تعتبر وظيفة من القيمة المشروطة المتوقعة، وهي الاحتمال بأن الفرد سيستمر بعضويته داخل المؤسسة وهذا يرتبط بالرضى الوظيفي، بما أن الافراد ليسوا مملوكين من قبل المؤسسة وهم أحرار في مغادرتها، والتحقق من أحتمال عائداتها يعد أمرا هاما.¹

¹ نور الهدى حداد، مرجع سابق، ص123

4. التعليق على النماذج :

حيث نرى أن النموذج الشهرة الغير مشتراة يفترض ضمناً قيمة صفرية للموارد البشرية في الشركات الأخرى المماثلة والمنافسة لأن أي قيمة إيجابية تتطلب إيرادات فوق المعدل الوسطي، كما أنه يفترض أن الموارد البشرية هي كل الأصول غير المملوكة أي إهماله للأصول غير المملوكة الأخرى إضافة إلى عدم إمكانية الاعتماد عليه عند اتخاذ قرارات تخطيطية تعتمد على التنبؤ لإعتماده على بيانات تاريخية .

أما النموذج الأبعاد الخمسة فقد قدم معياراً لتقديم قيمة الأفراد من منطلق إستثماري للمزاود الأعلى الذي يرسو عليه المزاود مما يعني أنه معيار تحفيزي أيضاً يخدم نظام الحوافز في المؤسسة إلا أنه قابلة للتطبيق على مجموعة صغيرة من الأصول البشرية في المؤسسة من مجموع الموارد البشرية، أما النموذج الثالث قد قدم طريقة لحساب القيمة الحالية لرأس المال البشري حيث قيمة الفرد تتساوى بالنسبة للمشروع بمجرد تساوي الأجور والأعمال ولا تختلف القيمة باختلاف الكفاءة ومستوى الأداء كما أن قيمة الفرد ستتناقص من سنة إلى أخرى بإزدياد الخبرة مما يؤثر إيجابياً في الإنتاجية.¹

¹ من إعداد الطالبات .

أما النموذج الرابع فهو مشابه لنموذج Hermanson فيما عدا أنه يضع الموارد البشرية مع الموارد الأخرى ضمن مساهمتها في تحقيق الإيرادات الكلية، ولكن السؤال الذي يطرح نفسه أي قيمة للموارد البشرية ستعتمد عندما يتم التوزيع النسبي على كل الأصول بما فيها الموارد البشرية؟! أما النموذج الخامس فيعتمد على التقديرات الشخصية في تحديد قيمة المكافآت مقابل الخدمات إذ إنه لا بد من تحديد الخدمات المقابلة للمكافآت عن طريق تحديد زيادة المنافع على تكاليف الاحتفاظ بالفرد، أما النموذج السادس فقد اعتمد بشكل واضح على التقديرات الإحصائية وتجاهل القدرات الفردية والمعرفية للموارد البشرية، أما النموذج السابع فقد قدم إضافة هامة إلى علم إدارة الأفراد وعلم محاسبة الموارد البشرية إذ أوجد علاقة بين علامات الوضع الجسماني وبين العوائد المالية على الإستثمارات في جدول الرواتب، وقد عبر عن ذلك بنقطة التعادل أو العجز، أما النموذج الثامن فقد قدم مقترحات يصعب تحديدها وقياسها كمياً، كما أنه أغفل العلاقة الهامة بين الأفراد كمجموعة وأداء المؤسسة ككل.¹

¹ من إعداد الطالبات .

خلاصة الفصل :

من خلال ما تطرقنا إليه في هذا الفصل يتضح لنا أن محاسبة الموارد البشرية هي أحد أدوات وأساليب القياس المحاسبي المستحدثة في المحاسبة، وتطبيقها على الواقع يتطلب مجهودات كبيرة حتى لا تخسر فرصة الاستفادة من الأصول من نوع خاص وذو كفاءة عالية، فمحاسبة الموارد البشرية تهتم بتوفير كافة المعلومات والبيانات التاريخية والحالية والمستقبلية والمالية وغير المالية، وتستخدم كأداة لقياس المورد البشري، وتقديم نتائج القياس للأطراف المعنية من أجل إتخاذ القرارات اللازمة .

حيث عبرت محاسبة الموارد البشرية عن حقيقة العنصر البشري كأصل من أصول المنظمة وتهدف إلى تبيان دور المورد البشري في نجاح المنظمة وقياسه وهذا بإستخدام عدة نماذج الأولى على أساس التكلفة وتشمل التكلفة التاريخية والبديلة والفرصة الضائعة وتكلفة الإحلال ونموذج مقترح لقياس قيمة المورد البشري ، والثانية على أساس القيمة ؛ نموذج الشهرة غير مشتراة ونموذج الأبعاد الخمسة ونموذج *Jaggu&lau* ونموذج تقويم المكافآت المستقلة ونموذج المنافع الصافية لمعادلة لظروف التأكد والمحسومة لأوغان ونموذج المزايدة التنافسية ونموذج المكافآت ، والثالثة على أساس القياسات الغير النقدية؛ نموذج *Likert* للعلاقة بين السبب والتدخل والنتيجة النهائية ونموذج محددات قيمة الفرد .

الفصل الثاني:

دراسة حالة حول القياس المحاسبي عن محاسبة المورد

البشري وفق مقاربة SCHWARTZ LEV

❖ المبحث الأول: تقديم مؤسسة محل الدراسة .

❖ المبحث الثاني: تطبيق نموذج Lev & Schwartz من النماذج التي مرخص

لها المشجع الجزائي في تقييمه للأصول

❖ المبحث الثالث: التغيرات التي تطرأ على المؤسسة بعد تطبيق نموذج

Lev & Schwartz

تمهيد :

يمثل هذا الفصل جوهر الدراسة حيث إشتمل على مؤسسة بكار للأعمدة الكهربائية، من خلال التطرق إلى المفاهيم الأساسية المتعلقة بها ووظائفها وسنقوم بتقديم وعرض نتائج الدراسة الميدانية لحالات تطبيق نموذج Lev & Schwartz على هذه المؤسسة .

المبحث الأول : تقديم مؤسسة محل الدراسة .

مؤسسة بكار هي مؤسسة ذات نشاطات متعددة وذات مسؤولية محدودة مقرها في ولاية الوادي، تعمل في جميع أنحاء البلاد منذ عشر سنوات ويرتكز نشاطها في الوقت الحالي على جنوب وشرق البلاد ،ومختصة في الأنشطة التالية :

- الأشغال العمومية والبناء .
- الأعمدة الكهربائية .
- معدات ونظم الري .
- نقل المعدات .

لذا رغبت في إجراء دراسة تطبيقية لهذه المؤسسة لزيادة التأكد حول كيفية تطبيق القياس المحاسبي للمحاسبة عن الموارد البشرية وفق مقاربة SCHWARTZ .

المطلب الأول :نشأة وتعريف المؤسسة محل الدراسة .

حيث سنتطرق في هذا المطلب بشكل مبسط نشأة وتعريف المؤسسة محل الدراسة والهيكل التنظيمي الخاص بها ووظائفها وأهدافها المرجوة .

شركة بكار للأعمدة الكهربائية هي شركة ذات مسؤولية محدودة، مقرها الإجتماعي حي الكوثر البيضاء ولاية الوادي، مقر النشاط المنطقة الصناعية وادي العلندة، ولاية الوادي، تنشط في مجال الأعمدة الكهربائية، وقد تم إنشاؤها في عام 2016 برأس مالها الإجتماعي 50000000.00 دج ومساحتها 160/125 م، بلغ عدد عمالها 120 عامل إلى غاية 2020/08/06، تعتمد النشاط في كامل التراب الوطني ،وهي حاليا تتركز على الجنوب الشرقي من البلاد وحدة الأعمدة الكهربائية تأسست كفرع لمؤسسة بكار وذلك سنة 2016 وقد أفتتحت في التدشين الرسمي من طرف السيد معالي وزير الداخلية ،وذلك في زيارة رسمية له بولاية الوادي في شهر جانفي سنة 2017 .

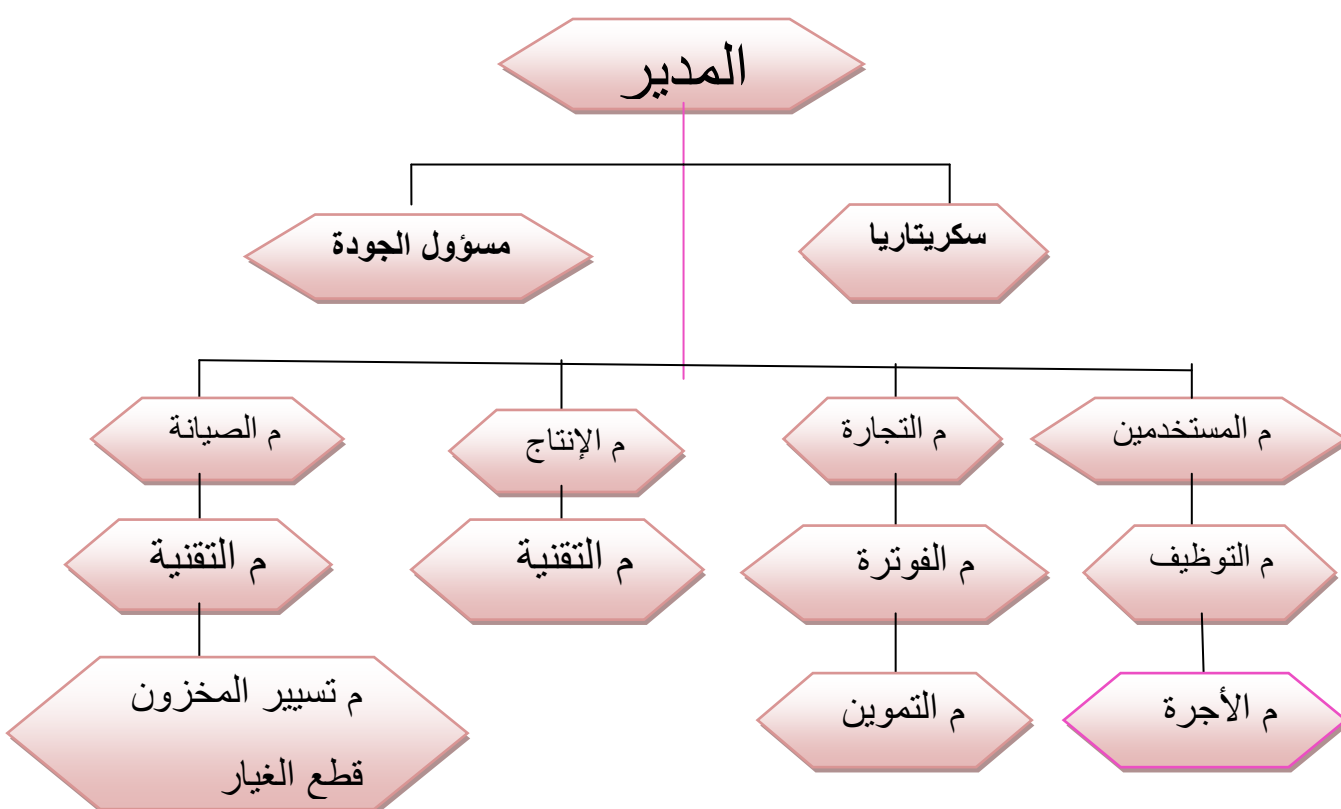
وتجتهد الشركة لتوفير منتجات ذات جودة عالية وممتازة ،وذلك في سعي منها لإثراء السوق الوطنية والوصول إلى مكانة مرموقة وكجزء من توسع نشاط المؤسسة ،هناك عدة مشاريع قيد الإنشاء والدراسة على عدة مراحل قادمة منها :

- ♦ الغرف الخرسانية الكهربائية الجاهزة .
- ♦ إنجاز الغرف الخرسانية للإتصالات .
- ♦ الأعمدة الخرسانية للإتصالات (خطوط الهاتف) .
- ♦ غرف الإتصالات الأرضية المختلفة .
- ♦ مختلف المشاعب الجاهزة .

المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي للمؤسسة محل الدراسة ووظائفها :

وهو عبارة عن تنظيم بسيط حسب طبيعة المؤسسة فهناك مسيرون يقومون بتوزيع المهام والأنشطة بين العاملين مع تحديد المسؤوليات للوظائف المختلفة .

الشكل رقم (01) : تركيبات الهيكل التنظيمي للمؤسسة ووظائفها .



المصدر : من الوثائق الداخلية للمؤسسة .

يتمثل عناصر هذا الشكل فيمايلي:

مدير الشركة: يعتبر الهيئة العليا والمسؤول الأول والأخير عن متابعة سير المؤسسة يوميا ووضح القرارات وتحويلها إلى المصالح المعنية.

السكرتاريا: تعمل على الربط بين رؤساء المصالح والمدير وبين العملاء.

مسؤول الجودة: يعمل على تطبيق سياسات وإجراءات الجودة المعمول بها في المؤسسة، ومسؤول أيضا عن تدريب الأفراد تطبيقها وتحفيزهم على العمل بها، ومسؤول أيضا عن تطبيق أي إجراءات جديدة.

مصلحة المستخدمين: تهتم بشؤون العمال وكافة الإجراءات التي يشرف عليها رئيس المستخدمين وتتقسم إلى فرعين أساسيين:

مصلحة الأجور: يرأسها رئيس مصلحة المستخدمين ولها وظيفة رئيسية هي الأجور العمال بصفة عامة.

مصلحة التوظيف: تهتم بتسيير العمال داخل المؤسسة وأهم الوظائف التي يقوم بها:

-مراقبة حركة العمال داخل الورشات وتوجيههم في حالة توقف إحدى الورشات.

-إستقبال طلبات التوظيف ومعالجة الملفات المعروضة لدى المؤسسة.

مصلحة الإنتاج: يشرف عليها رئيس مصلحة التجارة وتمثل هذه الإدارة الصلة بين المؤسسة والزبائن وهدفها الرئيسي هو تلبية أكبر عدد من الطلبات وبالتالي فهي تهتم بكل ما يتعلق بالبيع وهذا بالتنسيق مع مختلف الهياكل والإدارة العامة وتفرع مصلحة التجارة إلى خلية التموين وخطية الفوترة:

مصلحة التموين: تقوم هذه المصلحة بإعداد الفواتير الخاصة بعملية الشراء والبيع:

-**المشتري:** تمكنه من التحقق حين إستلام البضاعة من النوعية والكمية المتفق عليها كما تسمح بالتأكد من صحة الحسابات (الاسعار) وتعتبر كحجة لتنفيذ إلتزامات البائع.

-**للبيع:** تثبت الفاتورة بأن عملية البيع قد تمتو تبين السعر أو المبلغ المستحق أنها تجبر المشتري على الدفع.

مصلحة الإنتاج: هي جزء من الإدارة المسؤولة عن وظيفة الإنتاج والتصنيع وتعتبر من الوظائف التنفيذية المسيرة للشركة تلعب إدارة الإنتاج دوراً أساسياً في العملية الإنتاجية وعن طريقها تحقيق المؤسسة أغراضها وتضم إدارة الإنتاج مصلحة التقنية:

مصلحة التقنية: هي مصلحة مختصة في المشاريع ويتمثل دورها في المناقصات في الجرائد فتقوم المؤسسة بالشراء دفتر الشروط المتعلقة بهذه المصلحة المناقصة من المصلحة بها ويجب أن تكون المؤسسة بهذه المناقصة، وبعد إرصاد المناقصة وقبلها تصبح هنا كصفقة بين المؤسستين ودورها يتمثل في مراقبة المشاريع والورشات الخاصة بالمؤسسة ويترأسها المدير التقني.

مصلحة الصيانة: تعتبر أهم مصلحة في الوحدة، فعمال الصيانة قائمون على صيانة الأجهزة والآلات وتنقسم إلى مصلحة تسيير المخزن قطع الغيار ومصلحة تقنية.

مصلحة تسيير المخزن القطاع الغيار: تخزين قطع الغيار وأمر له تأثير مباشر على أداء أنشطة الصيانة تقوم هذه المصلحة بتقديم خدماتها إلى إدارة الصيانة، وذلك بالإحتفاظ بقطع الغيار والمعدات في المخازن لحين الحاجة إليها وذلك عن الطلب، ولتسهيل هذه الخدمة تقوم الإدارة الصيانة بإعداد جدول زمني تفضلي يتضمن مواعيد الصيانة الدورية للتجهيزات الآلية والإحتياجات المطلوبة وذلك قبل فترة من الزمن، والغرض من هذا أن تستعد وظيفة التخزين لتكون جاهزة لتلبية إحتياجات الصيانة في مواعيدها المحددة.

مصلحة التقنية: توفير الآلات وقطع الغيار للمكائنات الشغلة مع مراعاة النوعية والكمية ومدى صلاحية الآلة .

المبحث الثاني : تطبيق نموذج LEV & SCHWARTZ . من النماذج التي رخص بها المشرع الجزائري في تقييمه للأصول .

المطلب الأول : أسباب إختيار تطبيق نموذج Lev & Schwartz:

وإستنادا لما سبق وحسب الوثائق المتحصل عليها تبين بأن الشركة لا تطبق محاسبة الموارد البشرية، وعليه يمكن تطبيق نموذج Lev & Schwartz .

وقد تم اختيار هذا النموذج بالنظر إلى توفر المعطيات الكافية التي تسمح بتطبيقه واحتساب القيم الاقتصادية للموارد البشرية، ومن ثم تبويبها في القوائم المالية. ولم يتم اختيار نموذج القيمة الحقيقية (أو الكلفة الراهنة) لعدم تحقق شروط استخدام هذا النوع من الطرائق كتوفر الأسواق الحرة والملائمة وكذا الأطراف المؤهلة لتحقيق القيمة العادلة بصدق. أو نموذج قيمة الإنجاز لعدم توفر المعطيات اللازمة والمعلومات الكافية لتطبيقه، وهو ما يحد من إعطاء الصورة الصادقة للقيم الحقيقية.

المطلب الثاني : خطواتوضعنموذج Lev & Schwartz حيزالتطبيق.

- جمع البيانات اللازمة لتطبيق النموذج من خلال المعلومات المتحصل عليها من مصلحة الموارد البشرية ومصلحة المحاسبة والمالية والتي تتمثل في أجور الموظفين وأعمارهم وسنة توظيفهم، للسنة المالية 2019.

- تقسم المستويات الوظيفية إلى ثلاث مستويات هي: إطارات وأعوان تحكم وأعوان تنفيذ.

- قياس قيمة الأصول البشرية المتمثلة في الأجور السنوية طيلة المدة المتوقعة العمل فيها بالشركة وهي من سنة التوظيف إلى سن التقاعد مخصومة بمعدل خصم إستناداً إلى نموذج Lev & Schwartz .

يتم قياس قيمة المورد البشري بإستخدام نموذج Lev & Schwartz بالصيغة التالية:¹

$$(v) = \sum_{i=y}^t \frac{I}{(1+r)^{t-i}}$$

¹ محمد الأعرج، مرجع سابق، ص 24.

حيث:

- V: قيمة المورد البشري المراد تقييمه.
- i: عمر المورد البشري والذي يمثل إلى معدل الأعمار المحسوب بجمع أعلى عمر مع أدنى عمر مقسوماً على 2
- t: سن التقاعد في الشركة وهو ثابت 60 سنة للرجل و 55 سنة للمرأة، حسب قانون التقاعد في التشريع الجزائري، ولأن عينة الدراسة حوالي 643 موظف بالشركة محل الدراسة في سنة 2019، ولصعوبة دراسة كل موظف على حدى تم إعتبار سنة التقاعد 60 سنة على أغلبية الموظفين رجال.
- a: معدل الأجور السنوية للموظفين حسب فآتهم الوظيفية خلال فترة خدمتهم بالشركة ويحسب بجمع أعلى أجر وأدنى أجر مقسوماً على 2 .
- r: معدل الخصم لسنة 2019 هو: 3% للإطارات، 2% لأعوان التحكم، 2% لإعوان التنفيذ.
- يتم قياس قيمة المورد البشري لموظف واحد بإستخدام نموذج Lev & Schwartz بأخذ معدل الأعمار ومعدل الأجور من كل مستوى وظيفي، ومن ثمّ ضربه بعدد موظفي كل مستوى وظيفي، وذلك للحصول على قيمة المورد البشري لعينة الدراسة كاملة في كل سنة على حدى، مع الإشارة بأن عملية القياس تكون نهاية كل فترة مالية.
- المطلب الثالث : القياس المحاسبي للموارد البشرية للمؤسسة بإستخدام نموذج LEV & SCHWARZ .**
لإتمام عملية حساب القيمة الإجمالية للمورد البشرية مؤسسة بكار للأعمدة بإستخدام النموذج أعلاه فإننا نقوم بحساب قيمة مورد بشري واحد لكل مستوى وظيفي كالتالي:
أولاً: حساب القيمة الاقتصادية للمورد البشري حسب نموذج Lev & Schwartz
سيتمّ تطبيق قاعدة النموذج المطبق حسب الأصناف الوظيفية، ثم ضرب القيمة الموجودة في عدد كل صنف ثم جمع كافة الأصناف كالتالي:
- حساب القيمة الاقتصادية للمورد البشري حسب النموذج.

- يتم تطبيق قاعدة النموذج المطبق حسب الأصناف الوظيفية، ثم ضرب القيمة الموجودة في عدد كل صنف ثم جمع كافة الأصناف كالتالي:

• حساب القيمة الإقتصادية للمورد البشري - صنف إطارات - :

$$- \text{معدل الأعمار} = \text{أعلى عمر} + \text{أدنى عمر} / 2 \quad 46 = \frac{58+34}{2}$$

$$- \text{معدل الأجور} = \text{أعلى أجر} + \text{أدنى أجر} / 2 : 50774.18 = \frac{27282.42+74265.93}{2}$$

$$- \text{الفرق بين معدل الأعمار وسن التقاعد} = 60 - 46 = 14$$

$$(V) = \sum_{46}^{60} \frac{\text{سنة } 14 * \text{شهر } 12 * 50774.18}{(1 + 0.03)^{60-46}}$$

$$(V) = \frac{8530061.40}{(1 + 0.03)^{60-46}} + \frac{8530061.40}{(1 + 0.03)^{60-47}} + \dots + \frac{8530061.40}{(1 + 0.03)^{60-60}}$$

- قيمة المورد البشري الواحد مستوى الإطارات $A = 104.886.258.86$

$$- \text{القيمة الإجمالية للأصول البشرية صنف الإطارات} = 104.886.258.86 \times \text{عدد الإطارات} \\ = 8 \times 104.886.258.86 = 839.090.070.86 \text{ دج.}$$

• حساب القيمة الإقتصادية للمورد البشري - صنف أعوان التحكم - :

$$- \text{معدل الأعمار} = \text{معدل الأعمار} = \text{أعلى عمر} + \text{أدنى عمر} / 2 \quad 37 = \frac{44+29}{2}$$

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

$$27433.49 = \frac{30115.45 + 24751.53}{2}$$

$$- \text{الفرق بين معدل الأعمار وسن التقاعد} = 60 - 37 = 23$$

$$(V) = \sum_{37}^{60} \frac{\text{سنة } 23 * \text{شهر } 12 * 27433.29}{(1 + 0.02)^{60-37}}$$

$$(V) = \frac{7571643.24}{(1 + 0.02)^{60-37}} + \frac{7571643.24}{(1 + 0.02)^{60-36}} + \dots + \frac{7571643.24}{(1 + 0.02)^{60-60}}$$

$146.073.686.87 \text{ DA} =$ قيمة الأصل البشري الواحد مستوى أعوان التحكم

- القيمة الإجمالية للأصول البشرية صنف أعوان التحكم $= 146.073.686.87 \times$ عدد أعوان التحكم

$$42 \times 146.073.686.87 = 6,135,094,848.66 \text{ دج.}$$

• حساب القيمة الاقتصادية للمورد البشري - صنف أعوان التنفيذ :

$$- \text{ معدل الأعمار} = \text{ معدل الأعمار} = \text{ أعلى عمر} + \text{ أدنى عمر} / 2 = \frac{43+29}{2} = 36$$

$$- \text{ معدل الأجور} = \text{ أعلى أجر} + \text{ أدنى أجر} / 2 = \frac{22.352.40+18.000.00}{2} = 20.176.20$$

$$- \text{ الفرق بين معدل الأعمار وسن التقاعد} = 60 - 36 = 24$$

$$(V) = \sum_{36}^{60} \frac{\text{سنة } 24 * \text{شهر } 12 * 20.176.20}{(1 + 0.02)^{60-36}}$$

$$(V) = \frac{5810745.60}{(1 + 0.02)^{60-36}} + \frac{5810745.60}{(1 + 0.02)^{60-37}} + \dots + \frac{5810745.60}{(1 + 0.02)^{60-60}}$$

- قيمة الأصل البشري الواحد مستوى أعوان التنفيذ $= 115.714755.58 \text{ DA}$

- القيمة الإجمالية للأصول البشرية صنف أعوان التنفيذ $= 115.714755.58 \times$ عدد أعوان التنفيذ

$$115.714755.58 \times 65 = 7,521,459,112.49 \text{ دج}$$

- القيمة الإجمالية للموارد البشرية هي مجموع القيم لكل من الإطارات وأعوان التحكم وأعوان التنفيذ والجدول التالي يلخص العمليات السابقة.

2019	عدد الموظفين	معدل العمر	معدل الأجر للشهر الواحد	الأجور السنوية للموارد البشرية	قيمة المورد البشري الواحد	قيمة الموارد البشرية الإجمالية
------	--------------	------------	-------------------------	--------------------------------	---------------------------	--------------------------------

إطارات	8	46	50,774.18	8,530,061.40	104,886,258.86	839,090,070.86
أعوان تحكم	42	37	27,433.49	7,571,643.24	146,073,686.87	6,135,094,848.66
أعوان تنفيذ	65	36	20,176.20	5,810,745.60	115,714,755.58	7,521,459,112.49
					المجموع	14,495,644,032.01

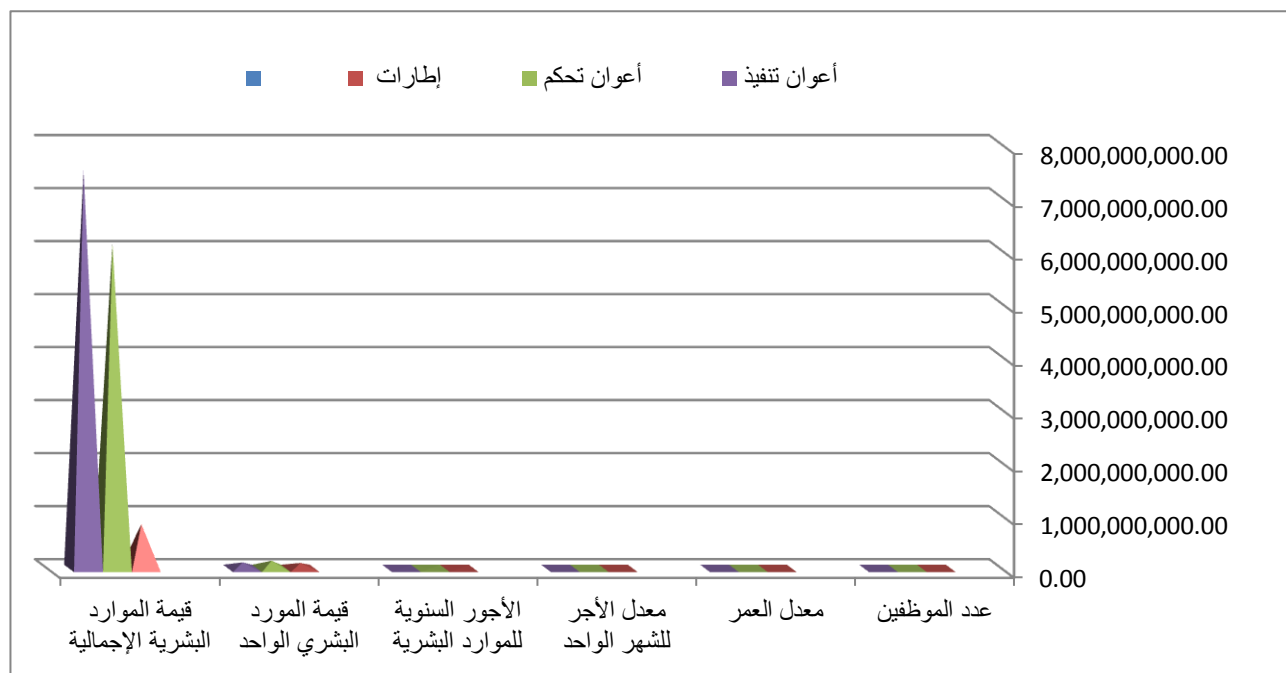
الجدول (1) : يوضح حساب قيمة الموارد البشرية للشركة لسنة 2019 وفق نموذج Lev & Schwartz

Schwartz

المصدر : من إعداد الباحثين بالاعتماد على وثائق الشركة

شكل رقم (02) يوضح حساب قيمة الموارد البشرية للشركة لسنة 2019 وفق نموذج Lev & Schwartz

Schwartz



المبحث الثالث: التغيرات التي تطرأ على المؤسسة بعد تطبيق نموذج Lev & Schwartz.

إن بعد تطبيق نموذج Lev & Schwartz في المؤسسة مما سيؤدي إلى عدة من التغيرات الجذرية وذلك من إدراج الأصول البشرية في دفاتر المؤسسة ،و كذلك في قوائمها المالية .

المطلب الأول: التسجيل المحاسبي للموارد البشرية في المؤسسة .

1- الإعراف المحاسبي بالموارد البشرية.

من المعروف أن الأصول البشرية هي إحدى فروع التثبيات المعنوية وبالتالي فهي تتدرج ضمن حساب 208 : " أصول بشرية" في الطرف المدين، وبالمقابل الطرف الدائن فنقترح أن يكون في رأس المال للأسباب التالية:

- تعتبر الأصول البشرية أحد موارد المؤسسة وعليه فإن أي زيادة في قيمتها ستذهب لرأس المال.
- أن الموارد البشرية عند إعتبارها كأصل بناء على توقع المنفعة الاقتصادية منها، وبما أنه يتم إضافتها ضمن التثبيات المعنوية فهي تزيد من قيمة رأس المال الذي يحافظ على ركيزة الشركة من الخسارة وإنخفاض القيمة.
- أن القانون التجاري قدّم للشركات الجزائرية تعديلاً فيما يخص حصص المساهمين وإعتبر الجهد المبذول من المورد البشري يمكن أن يكون كحصة من حصص رأس المال.
- وعليه يمكن أن نعبر عما سبق بالقيد المحاسبي التالي:

حساب مدين	حساب دائن	البيان	المبلغ مدين	المبلغ دائن
		2019/12/31		
208		أصول بشرية	14,495,644,032.01	
	101	رأس المال - مساهمة الموارد البشرية -		14,495,644,032.01
		تسجيل الأصول البشرية لسنة 2019		

2- تسجيل خسارة القيمة للموارد البشرية:

إن إعتبار الموارد البشرية كأصل من أصول الشركة دون أن تكون فيها حركة للتدفقات المادية، لا يُمكننا من إهلاك قيمتها وفق أقساط متتالية، إلا في حالة إنخفاض قيمتها لسبب من

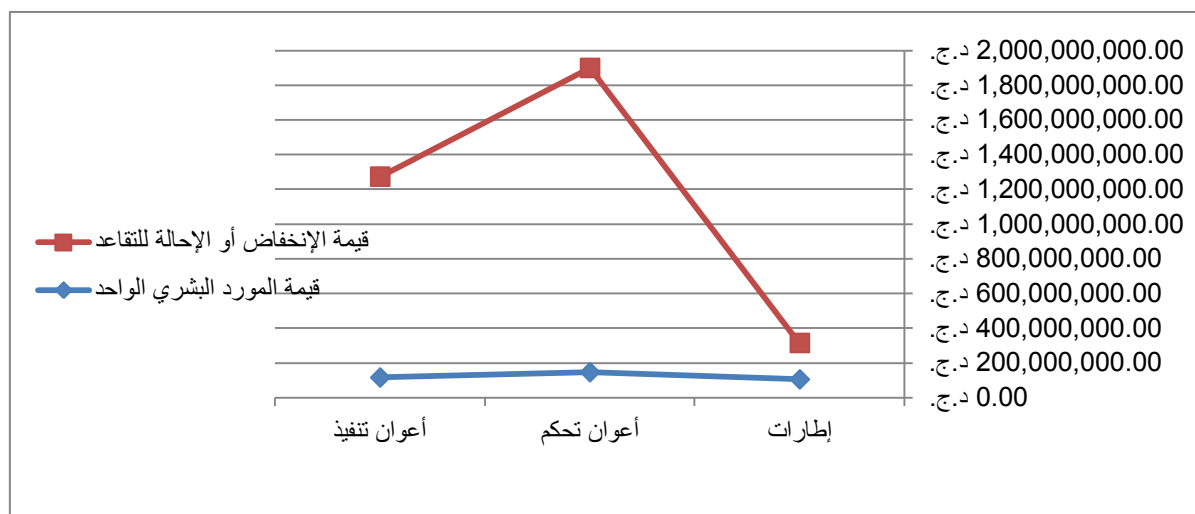
الأسباب فإننا نسجل خسارة قيمة، وبالمقابل عند زيادة القيمة نسجل الارتفاع في القيمة. وبافتراض أنه تم تسجيل إنخفاض في قيمة الموارد البشرية وإحالة عدد منهم على التقاعد مما يستدعي ذلك تعديل في قيمتها وفق الجدول التالي.

الجدول (2): إنخفاض قيمة الموارد البشرية لسنة 2019 وفق نموذج Lev & Schwartz

العمال	العدد	قيمة المورد البشري الواحد	قيمة الإنخفاض أو الإحالة للتقاعد	السبب
إطارات	2	104,886,258.86	209,772,517.72	الموت
أعوان تحكم	12	146,073,686.87	1,752,884,242.48	إحالة للتقاعد
اعوان تنفيذ	10	115,714,755.58	1,157,147,555.77	إحالة للتقاعد

المصدر : من إعداد الباحثين بالاعتماد على وثائق الشركة.

الشكل (03): إنخفاض قيمة الموارد البشرية لسنة 2019 وفق نموذج Lev & Schwartz



ويكون التسجيل المحاسبي كالتالي:

حساب مدين	حساب دائن	البيان	المبلغ مدين	المبلغ دائن
		2019/12/31		
686		مخصصات الإهلاكات والمؤنات وخسائر القيم	209,772,517.72	

209,772,517.72		خسائر القيمة عن الأصول البشرية	2908	
		تسجيل خسارة القيمة الأصول البشرية - إطارات - لسنة 2019		
		2019/12/31		

	1,752,884,242.48	رأس المال		101
1,752,884,242.48		أصول بشرية	208	
		إحالة الأصول البشرية-أعوان تحكم - للتقاعد لسنة 2019		
		2019/12/31		
	1,157,147,555.77	رأس المال		101
1,157,147,555.77		أصول بشرية	208	
		إحالة الأصول البشرية -أعوان تنفيذ - للتقاعد لسنة 2019		

إعداد دفتر الأستاذ:

208/ح	
1,752,884,242.48	14,495,644,032.01
1,157,147,555.77	
209,772,517.72	
11,375,639,716.04	
رصيد مدين	

101/ح	
50,000,000.00	1,752,884,242.48
14,495,644,032.01	1,157,147,555.77
	11,635,612,233.77
	رصيد دائن

686/ح	
209,772,517.72	
رصيد مدين	209,772,517.72

2908/ح	
209,772,517.72	
	209,772,517.72
	رصيد دائن

3- حركة الحسابات في ميزان المراجعة:

بعد التسجيل المحاسبي لقيمة الموارد البشرية للشركة، وكذا الإنخفاض في هذه القيمة يمكن تلخيص حركة الحسابات المعنية في ميزان المراجعة في الجدول التالي.

الجدول(3): ميزان المراجعة للحسابات المتعلقة بالموارد البشرية للشركة

رقم الحساب	البيان	الحركة خلال سنة 2019	
		مدین	دائن
101	رأس المال	2.910.031.798.24	14,495,644,032.01
208	أصول بشرية	14,495,644,032.01	2.910.031.798.24
2908	خسارة قيمة - أصول بشرية-		209,772,517.72
686	مخصصات الإهلاكات والمؤنات وخسائر القيم	209,772,517.72	
رقم الحساب	البيان	الأرصدة نهاية سنة 2019	
		مدین	دائن
101	رأس المال		11.635.612.233.77
208	أصول بشرية	11,375,639,716.04	
2908	خسارة قيمة - أصول بشرية-		209,772,517.72
686	مخصصات الإهلاكات والمؤنات وخسائر القيم	209,772,517.72	

المصدر : من إعداد الباحثين بالاعتماد على وثائق الشركة.

المطلب الثاني: التغير في قيم عناصر القوائم المالية لمؤسسة بعد تطبيق نموذج Lev & Schwartz

إن بعد تطبيق نموذج Lev & Schwartz في المؤسسة فبالضروي سيؤثر في قوائم المالية، مما يؤدي إلى التغير في كل من قائمة المركز المالي للمؤسسة وكذا قائمة الدخل.

- التغير في قائمة المركز المالي:

الجدول (4): الفارق في عناصر المركز المالي بعد استخدام نموذج Lev & Schwartz في جانب الأصول:

المبالغ الصافية قبل	المبالغ الصافية بعد	الفوارق المسجلة	نسبة
البيان	تطبيق النموذج*	تطبيق النموذج	% التغير
فارق بين الإقتناء-المنتوج الإيجابي أو السلبي			
تثبيتات المعنوية	280,648.67	11,376,120,364.72	+11,375,639,716.05
أراضي			
مباني			
تثبيتات عينية أخرى	141,113,452.00	141,113,452.00	
سندات أخرى مثبتة	245,000.00	245,000.00	
قروض وأصول مالية أخرى غير جارية	5,242,225.34	5,242,225.34	
مجموع الأصول الغير الجارية	146,881,326.01	11,522,440,393.39	+11,375,639,716.05
أصول جارية			
مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ	85,336,497.25	85,336,497.25	
الزبائن	98,590,542.14	98,590,542.14	
المدينون الآخرون	46,929,234.14	46,929,234.14	
الضرائب وما شبهها			
الخزينة	21,386,584.53	21,386,584.53	
مجموع الأصول الجارية	252,242,858.06	252,242,858.06	
المجموع العام للأصول	399,124,184.07	11,774,763,900.12	+11,375,639,716.05

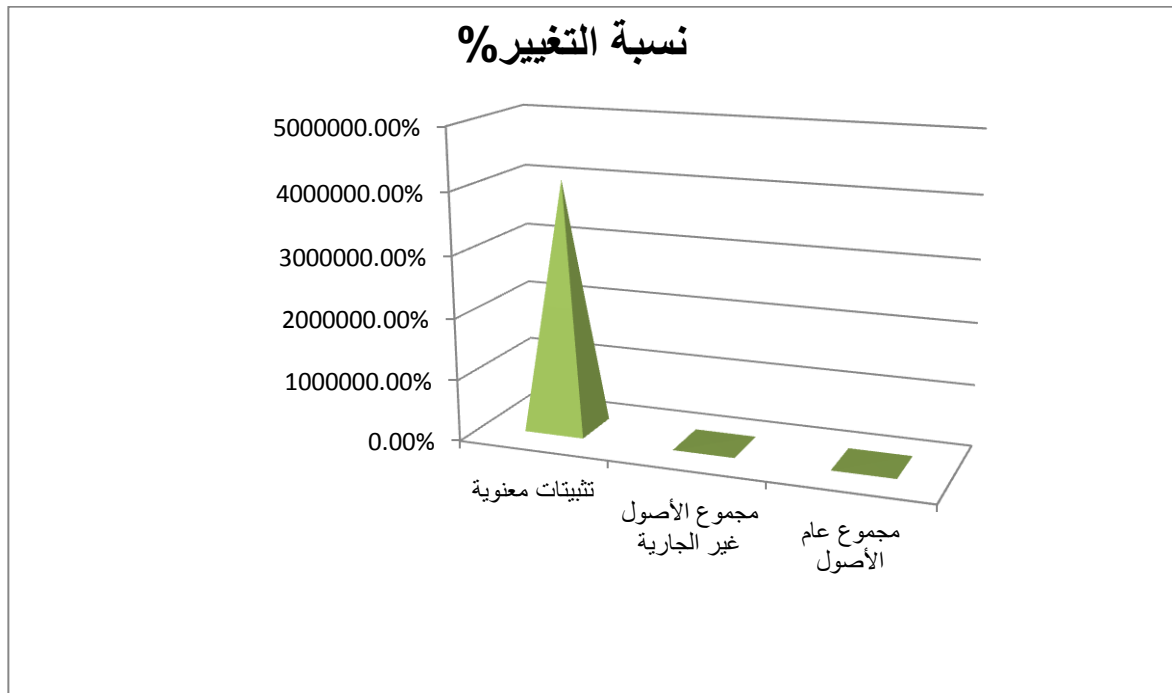
في جانب الخصوم:

+231.71	+11,585,612,233.77	11,635,612,233.77	50,000,000.00	رأس مال تم إصداره
عدم وجود أثر		5,824,427.97	5,824,427.97	علاوات واحتياطات-احتياطات مدمجة
				فوارق إعادة التقييم
-6.78	-209,972,517.72	-179,000,914.89	30,971,602.83	نتيجة صافية-نتيجة صافية حصة المجمع
عدم وجود أثر		43,672,596.58	43,672,596.58	رؤوس أموال أخرى /ترحيل من جديد
+87.19	+11,375,639,716.05	11,506,108,343.43	130,468,627.38	مجموع الخصوم الجارية
عدم وجود أثر				الخصوم الغير جارية
		32,530,000.00	32,530,000.00	قروض وديون مالية
		32,530,000.00	32,530,000.00	مجموع الخصوم الغير جارية
				الخصوم الجارية
		167,505,750.93	167,505,750.93	مورد وحسابات ملحقه
		2,241,851.33	2,241,851.33	ضرائب
		66,377,954.43	66,377,954.43	ديون أخرى
		236,125,556.69	236,125,556.69	مجموع الخصوم الجارية
+28.50	+11,375,639,716.05	11,774,763,900.12	399,124,184.07	مجموع عام للخصوم

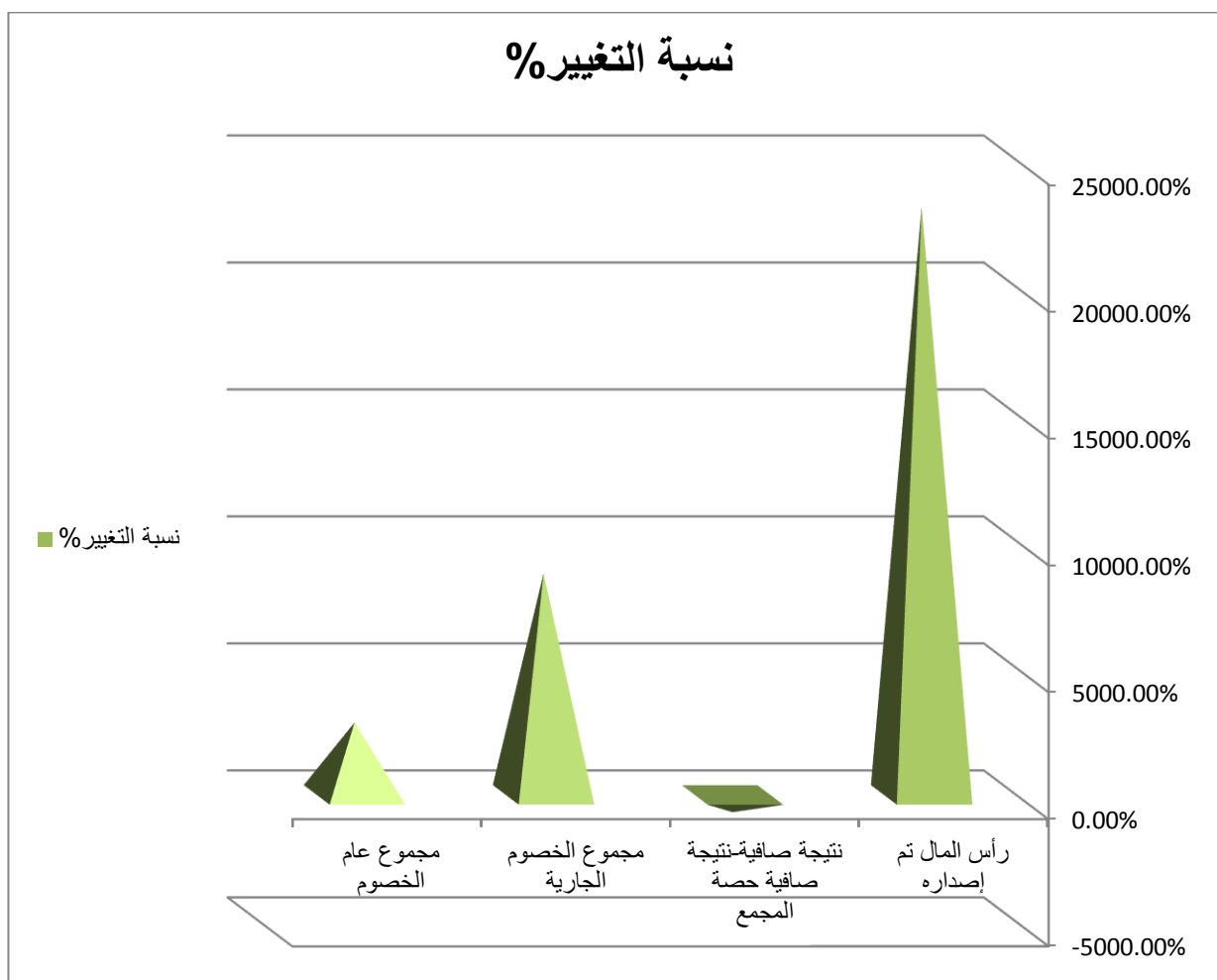
المصدر : من إعداد الباحثين بالاعتماد على وثائق الشركة.

نسبة % التغيير	المبالغ الصافية بعد تطبيق النموذج	المبالغ الصافية قبل تطبيق النموذج	
			الأصول
+40533.38	11,376,120,364.72	280,648.67	تثبيات معنوية
+77.45	11,522,440,393.39	146,881,326.01	مجموع الأصول غير الجارية
+28.50	11,774,763,900.12	399,124,184.07	مجموع عام الأصول
			الخصوم
+231.71	11,635,612,233.77	50,000,000.00	رأس المال تم إصداره
-6.78	-179,000,914.89	30,971,602.83	نتيجة صافية-نتيجة صافية حصة الجمع
+87.19	11,506,108,343.43	130,468,627.38	مجموع الخصوم الجارية
+28.50	11,774,763,900.12	399,124,184.07	مجموع عام الخصوم

الشكل رقم (4): نسبة التغيير في الأصول بعد استخدام نموذج Lev & Schwartz



الشكل رقم (5): نسبة التغير في الخصوم بعد استخدام نموذج Lev & Schwartz



- التغير في الأصول:

نلاحظ من خلال الجدول رقم (03) : أن قيمة التثبيات المعنوية قد حققت زيادة بنسبة 40533 % وهذا بعد تطبيق نموذج LEV SCHWARTZ وهذا بعد إضافة حساب جديد وهو الأصول البشرية ، مما أدى إلى زيادة قيمة الأصول الإجمالية وذلك بنسبة 77 %، إذ إرتفع نتيجة هذه الأخيرة المجموع العام للأصول بنسبة 28 %.

- التغير في الخصوم:

نلاحظ من خلال الجدول رقم (03) : وفقا للنموذج المطبق أنه طرأ تغير على قيمة رأس المال الذي تم إصداره بزيادة قدرها 231 % وهذا بعد إضافة حساب الأصول البشرية، ومن جهة أخرى إنخفضت النتيجة الصافية - نتيجة الصافية حصة المجمع بنسبة 7 %، ونتيجة للتغيرات التي طرأت على رأس المال والنتيجة أدى إلى إرتفاع في الخصوم الجارية الإجمالية بنسبة 87 % وهاته الأخيرة أدت إلى زيادة المجموع العام للخصوم .

2- التغير في قائمة الدخل:

الجدول رقم (5): الفارق في قائمة الدخل بعد تطبيق نموذج Lev & Schwartz

نسبة	الفوارق	المبالغ بعد	المبالغ قبل	
% التغير	المسجلة			
		تطبيق النموذج	تطبيق النموذج*	البيان
		416,204,376.35	416,204,376.35	رقم الأعمال
للم وجود أثر		55,373,620.00	55,373,620.00	تغير امخزونات المنتجات المصنعة
				قيد الصنع
				الإنتاج المثبت
				إعانات الإستغلال
		471,577,996.35	471,577,996.35	إنتاج السنة المالية
		268,877,685.13	268,877,685.13	المشتريات المستهلكة
		108,106,478.65	108,106,478.65	الخدمات الخارجية والإستهلاكات
				الأخرى

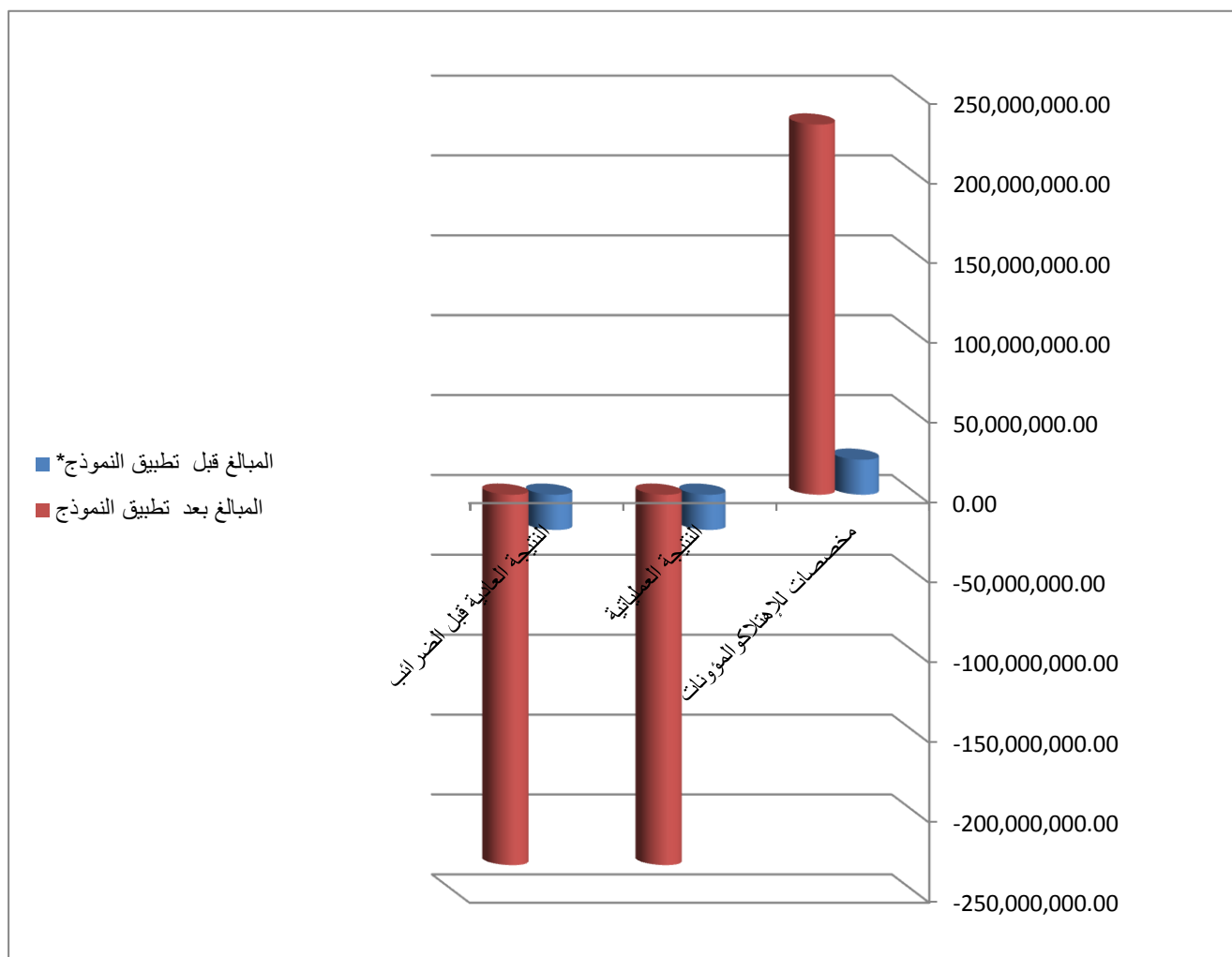
		376,984,163.78	376,984,163.78	استهلاك السنة المالية
		94,593,832.57	94,593,832.57	القيمة المضافة للإستغلال
		41,659,325.28	41,659,325.28	أعباء المستخدمين
		31,437.56	31,437.56	الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة
		52,903,069.73	52,903,069.73	الفائض الإجمالي عن الإستغلال
		72,000.00	72,000.00	المنتجات العمليةالإخرى
		4,794.00	4,794.00	الأعباء العمليةية الأخرى
9.58	209,772,517.72	231,675,628.77	21,903,111.05	مخصصات للإهلاكوالمؤونات
عدم وجود أثر		200000	200000	استرجاع خسائر القيم والمؤونات
9.52	-	-	-22,035,905.05	النتيجة العمليةية
	209,772,517.72	231,808,422.77		
عدم وجود أثر		69,662.46	69,662.46	المنتجات المالية
		82,434.31	82,434.31	الأعباء المالية
		-12,771.85	-12,771.85	النتيجة المالية
9.51	-	-	-22,048,676.90	النتيجة العادية قبل الضرائب
	209,772,517.72	231,821,194.62		
عدم وجود أثر			282,790.00	الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية
				الضرائب المؤجلة حول النتائج العادية
-6.82	-	-	30,771,602.83	النتيجة الصافية للأنشطة العادية
	209,772,520.72	179,000,917.89		

نسبة	المبالغ بعد	المبالغ قبل	
% التغيير			

البيان	تطبيق النموذج*	تطبيق النموذج	
مخصصات للإهلاك والمؤونات	21,903,111.05	231,675,628.77	9.58
النتيجة التشغيلية	-22,035,905.05	-231,808,422.77	9.52
النتيجة العادية قبل الضرائب	-22,048,676.90	-231,821,194.62	9.51
النتيجة الصافية للأنشطة العادية	30,771,602.83	-179,000,917.89	-6.82

المصدر : من إعداد الباحثين بالاعتماد على وثائق الشركة.

الشكل رقم (06): التغيير في قائمة الدخل بعد تطبيق نموذج Lev & Schwartz



يتضح من الجدول رقم (4) أن مخصصات المؤونات وخسائر القيم قد إرتفعت بنسبة 10 % بسبب إنخفاض قيمة الموارد البشرية التي سجلت كمصروف ومخصص، أما النتيجة التشغيلية فقد إرتفعت

بقيمة 10 % وهذا بالنظر لقيمة مخصصات وخصائر القيم للموارد البشرية المرتفعة، التي أثرت على النتيجة العادية قبل الضرائب بزيادة 10% أيضاً، والنسبة للنتيجة الصافية للأنشطة العادية فقد انخفضت بنسبة 7% وهذا يفسر أهمية قيمة الموارد البشرية ومدى تأثيرها على قائمة الدخل فبعد أن كانت الشركة في حالة ربح في سنة 2019 أصبحت في حالة خسارة معتبرة جداً بسبب انخفاض قيمة مواردها البشرية.

خلاصة الفصل:

بعد دراستنا لنموذج Lev & Schwartz لقياس الموارد البشرية بمؤسسة بكار لأعمدة الكهربائية الوادي تبين أن محاولة تطبيق هذا النموذج كدباجة للقيمة الاقتصادية بإعطاء قيمة للموارد البشرية ضمن القوائم المالية للمؤسسة عن طريق التنبؤ لقيمة المستقبلية لهذه الموارد من خلال الأجور السنوية، مما نتج عليها جوهرية في قائمتي المركز المالي والدخل المتمحورة في النقاط التالية:

قائمة المركز المالي:

1-التغيير في الأصول:

- أن قيمة التثبيتات المعنوية قد حققت زيادة.

- زيادة قيمة المجموع العام الأصول.

2-التغيير في الخصوم:

- زيادة قيمة رأس المال الذي تم إصداره.

- انخفاض النتيجة الصافية - نتيجة الصافية حصة المجمع.

- ارتفاع في المجموع العام الخصوم .

قائمة الدخل:

- مخصصات المؤونات وخسائر القيم قد ارتفعت.

- النتيجة العملياتية فقد ارتفعت.

-زيادة في النتيجة العادية قبل الضرائب، وانخفاض النتيجة الصافية للأنشطة العادية.

مما أدى للمؤسسة في حالة خسارة معتبرة جداً بعدما كانت في حالة ربح وراجع هذا بسبب

إنخفاض قيمة مواردها البشرية .

الخاتمة العامة

الخاتمة العامة:

توصلنا من خلال هاته الدراسة إلى أن محاسبة الموارد البشرية من أهم المواضيع الحديثة إذ تهدف إلى تحقيق المعلومات اللازمة والضرورية عن القوى العاملة بالمؤسسة (الموارد البشرية)، كما تساهم في قياس قيمة الموارد البشرية وتعبير آخر عملية قياس وإعداد التقارير المالية للأصول البشرية، فمحاسبة الموارد البشرية تهتم بتوفير كافة المعلومات والبيانات التاريخية والحالية والمستقبلية والمالية والغير مالية. وتستخدم كأداة لقياس المورد البشري وكذلك إعطاء نتائج القياس للأطراف المعنية من أجل إتخاذ القرارات اللازمة، كما تعتبر محاولة تطبيق نموذج **Lev & Schwartz** كبداية لعرض مدى فعالية المورد البشري في المؤسسات الاقتصادية وهذا ما أشارت إليه القوائم المالية عن طريق التنبؤ للقيمة المستقبلية لهذه الموارد من خلال الأجور السنوية.

← نتائج إختبار الفرضيات :

في معالجتنا لهذه الدراسة وضعنا ثلاث فرضيات أساسية وتوصلنا إلى مايلي من النتائج :

1. بالنسبة للفرضية الأولى: والمتعلقة بأن محاسبة الموارد البشرية لا تهدف

إلى توفير المعلومات الدقيقة والملائمة عن الموارد البشرية لمتخذي القرارات للمساعدة في تخطيط إحتياجات المنشأة من الموارد البشرية وتخصيصها على الوظائف المتاحة فيها بما يكفل ضبط ورقابة نفقات الإستقطاب و التعيين والتدريب والتطوير ونفقات ترك الخدمة وتحفيز الإدارة على الإهتمام برأس المال البشري كما كان في الفرضية ، حيث أنها لم تكن صحيحة فهي العكس تماما .

2. أما الفرضية الثانية : التي تعتبر نموذج القياس على أساس القيمة بأنه

القيمة الحالية للإيرادات المستقبلية المتوقعة منها في إطار عملها في المؤسسة بأنها قد تحققت ،وهذا طبقا للتعريف الذي جاء به

Flamholtz&Lundy خلال سنة 1975 الخاص بالنموذج .

3. وبالنسبة للفرضية الثالثة والأخيرة : المرتبطة بالقياسات الغير نقدية

هي إحدى الأساليب التي تقيم القيمة الإقتصادية للموارد البشرية ولكن ليس ماليا ، فقد ثبتت صحتها وهذا ما تم التعرف عليه خلال الدراسة .

◀ النتائج المتوصل إليها :

ومن خلال دراستنا لهذا الموضوع توصلنا لنتائج التالية :

✓ نتائج الدراسة النظرية :

- ♦ عبرت محاسبة الموارد البشرية عن حقيقة العنصر البشري كأصل من أصول المنظمة، وتهدف الى تبيان دور الموارد البشرية في نجاح المنظمة وقياسه .
- ♦ تقديم نتائج القياس للأطراف المعنية من أجل اتخاذ القرارات اللازمة.
- ♦ محاسبة الموارد البشرية تهتم بتوفير كافة المعلومات و بيانات التاريخية و الحالية و المستقبلية و المالية و غير مالية.

✓ نتائج الدراسة التطبيقية:

• قائمة المركز المالي:

1-التغيير في الأصول:

- ♦ أن قيمة التثبيات المعنوية قد حققت زيادة.
- ♦ زيادة قيمة المجموع العام الأصول.

2-التغيير في الخصوم:

- ♦ زيادة قيمة رأس المال الذي تم إصداره.
- ♦ انخفاض النتيجة الصافية - نتيجة الصافية حصة المجمع.
- ♦ إرتفاع في المجموع العام للخصوم .

• قائمة الدخل:

- ♦ مخصصات المؤونات وخسائر القيم قد إرتفعت.
- ♦ النتيجة العملية قد ارتفعت.

- ♦ زيادة في النتيجة العادية قبل الضرائب، وإنخفاض النتيجة الصافية للأنشطة العادية.

◀ الإقتراحات و التوصيات :

- انطلاقا من نتائج المتوصل اليها يمكن تقديم بعض الاقتراحات و التوصيات ، والتي نراها تساعد للوصول إلى نتائج مشجعة ومقلصة نوعا ما للنتائج و المزايا السلبية للقياس المحاسبي للموارد البشرية وفق مقاربة Schwartz وخاصة لشركة بكار بمكتب محاسب المعتمد ومحافظ الحسابات محمد علي داهم محل الدراسة :
- ♦ على المؤسسات الجزائرية تطبيق محاسبة الموارد البشرية وتطبيق نموذج lev&schwartz و ذلك لتحقيق أهداف المؤسسة وزيادة ربحيتها و ترقيتها.
- ♦ مواكبة التغيرات التي تحدث في المحاسبة العالمية من أجل تطور و ازدهار البلاد.
- ♦ يجب على المؤسسات تطبيق كل نماذج القياس و ذلك لتحديد النموذج أو البديل الأفضل لتحقيق أحسن نتيجة ممكنة.

◀ آفاق الدراسة :

- لقد تناولت هذه المذكرة القياس المحاسبي للموارد البشرية وفق مقاربة Schwartz وذلك على المستوى الكلي ودون التطرق بشكل مفصل إلى :

1. فعالية القياس المحاسبي ونجاعة محاسبة المورد البشري لتحقيق أعظم كفاءة و مردودية لقيمة المورد البشري .
2. وبالرغم من أن نموذج lev & Schwartz جد حديث فينصح بتطبيقه وتعميمه في جل المؤسسات الإقتصادية وهذا لما له من إيجابية في زيادة المردودية في القوائم المالية .

قائمة المراجع

قائمة المصادر والمراجع:

أولاً: الكتب:

1. ثامر عادل صقر، محاسبة الموارد البشرية: المفهوم والأهمية، دراسة على عينة من الشركات العراقية، مجلة دراسات البصرة، سنة الثامنة، العدد 16، عراق، 2013.
2. مصعب محمد زهير الدويك، عمر محمد النيتي، أثر قياس المحاسبي للموارد البشرية على مستوى الإفصاح في القوائم المالية لشركات الصناعية المدرجة في سوق عمان المالي، باحثان مستقلان، عمان، الأردن، 2014.
3. أريك فلامهولمز، المحاسبة عن الموارد البشرية، دار المريخ، السعودية.
4. أبو بكر مصطفى محمود، الموارد البشرية - مدخل تحقيق الميزة التنافسية-، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2007.
5. أبو زيد محمد المبروك، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2011.
6. الحبيتي قاسم إبراهيم و السقا زياد يحيى، نظام المعلومات المحاسبية، وحدة الحداثة للطباعة والنشر، العراق، 2003.

ثانياً: مذكرات التخرج

7. وسام رمضان الشنطي، دور محاسبة المارد البشرية في رفع كفاءة الأداء المالي (دراسة ميدانية -تطبيقية على شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين)، قدمت ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماجستير في المحاسبة، كلية الاقتصاد وعلوم الإدارية، جامعة الأزهر-غزة، 2016/2015.
8. حمد فهد دسان المطيري، تطبيق نظام محاسبة الموارد البشرية في شركات المساهمة العامة بدولة الكويت، قدمت ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماجستير في المحاسبة، كلية الأعمال، قسم المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، 2010.
9. حسين عبد الجليل آل غزوي، بحث مشاكل المحاسبية المعاصرة، بحث طالب ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد، الأكاديمية العربية في الدنمارك، 2010.
10. حدة ناصري، معوقات تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الجزائرية. دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية

والحاسبة، قسم العلوم المالية والمحاسبة، كلية العلوم الإقتصادية وتجارية وعلوم التسيير، جامعة بوضياف بالمسيلة، 2019/2018.

11. إسماعيل إلتكريتي، نظام المعلومات محاسبة الموارد البشرية - دراسة مقدمة لتصميم نظام محاسبة الموارد البشرية، مذكرة مقدمة للحصول على شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الإدارية والمالية، جامعة عمان الأهلية، 2015.

12. فضل كمال سالم، مدى أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره على إتخاذ القرارات المالية، دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة في قطاع غزة، قدم هذا البحث لإستكمالاً للحصول على درجة الماجستير، كلية تجارة، قسم المحاسبة والتمويل، جامعة الإسلامية - غزة، 2008.

13. شادو عبد اللطيف، القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق المعايير المحاسبة الدولية، دراسة ميدانية لعينة من البنوك التجارية لمدينة ورقلة مذكرة مقدمة لإستكمال شهادة الماستر أكاديمي، تخصص دراسات محاسبية جبائية معمقة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح - ورقلة - 2013/2014.

14. ضيف الله محمد الهادي وآخرون، محاضرات مكملّة لقياس نظرية المحاسبة، لطلبة سنة أولى ماستر، تخصص محاسبة، قسم العلوم المالية والمحاسبة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي، 2020/2019.

15. نور الهدى حداد، محاسبة الموارد البشرية من منظور القياس والإفصاح وتطبيقها في المؤسسات الجزائرية، دراسة نظرية مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، 2015/2014.

16. معاذ محمد الأعرج، إستخدام نموذج Lev & schwartz لقياس رأس المال البشري ومساهمته في صافي الدخل - دراسة تطبيقية على بنك لبنان والمهجر في الأردن، قدمت هذه الدراسة لإستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، قسم المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، 2016.

ثالثا: المجالات والمقالات:

17. رشا حمادة، (القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية وأثرها في القوائم المالية).مجلة جامعة دمشق، عدد الأول، المجلد الثامن عشر، دمشق، 2002.

18. عبدالحق بوقفة، وآخرون، محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الجزائرية -دراسة عينة من مؤسسات بولاية الوادي، مجلة الدراسات الاقتصادية الكمية، المجلد 6 (العدد 01)، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2020.

المواقع الإلكترونية:

19. <https://manifest.univ-ouargla.dz>، 2021/03/28، 11:21.

الملحق رقم (01) : حساب قيمة الموارد البشرية باستخدام نموذج Lev & Schwartz لسنة 2019 .

V	I/power	power	1+r	t-i	I	r	t	i	I	i	إشارات
إشارات 104,886,258.86	5,639,375.48	1.513	1.03	14	8,530,061.40	0.03	60	46	2019	8,530,061.40	46
	5,808,556.74	1.469	1.03	13	8,530,061.40	0.03	60	47	2019	7,571,643.24	37
	5,982,813.44	1.426	1.03	12	8,530,061.40	0.03	60	48	2019	5,810,745.60	36
	6,162,297.85	1.384	1.03	11	8,530,061.40	0.03	60	49	2019		
	6,347,166.78	1.344	1.03	10	8,530,061.40	0.03	60	50	2019		
	6,537,581.78	1.305	1.03	9	8,530,061.40	0.03	60	51	2019		
	6,733,709.24	1.267	1.03	8	8,530,061.40	0.03	60	52	2019		
	6,935,720.52	1.230	1.03	7	8,530,061.40	0.03	60	53	2019		
	7,143,792.13	1.194	1.03	6	8,530,061.40	0.03	60	54	2019		
	7,358,105.89	1.159	1.03	5	8,530,061.40	0.03	60	55	2019		
	7,578,849.07	1.126	1.03	4	8,530,061.40	0.03	60	56	2019		
	7,806,214.54	1.093	1.03	3	8,530,061.40	0.03	60	57	2019		
	8,040,400.98	1.061	1.03	2	8,530,061.40	0.03	60	58	2019		
	8,281,613.01	1.030	1.03	1	8,530,061.40	0.03	60	59	2019		
	8,530,061.40	1.000	1.03	0	8,530,061.40	0.03	60	60	2019		
أعوان التحكم 146,073,686.87	4,801,602.37	1.577	1.02	23	7,571,643.24	0.02	60	37	2019		
	4,897,634.41	1.546	1.02	22	7,571,643.24	0.02	60	38	2019		
	4,995,587.10	1.516	1.02	21	7,571,643.24	0.02	60	39	2019		
	5,095,498.85	1.486	1.02	20	7,571,643.24	0.02	60	40	2019		
	5,197,408.82	1.457	1.02	19	7,571,643.24	0.02	60	41	2019		
	5,301,357.00	1.428	1.02	18	7,571,643.24	0.02	60	42	2019		
	5,407,384.14	1.400	1.02	17	7,571,643.24	0.02	60	43	2019		
	5,515,531.82	1.373	1.02	16	7,571,643.24	0.02	60	44	2019		
	5,625,842.46	1.346	1.02	15	7,571,643.24	0.02	60	45	2019		
	5,738,359.31	1.319	1.02	14	7,571,643.24	0.02	60	46	2019		
	5,853,126.49	1.294	1.02	13	7,571,643.24	0.02	60	47	2019		
	5,970,189.02	1.268	1.02	12	7,571,643.24	0.02	60	48	2019		
	6,089,592.80	1.243	1.02	11	7,571,643.24	0.02	60	49	2019		
	6,211,384.66	1.219	1.02	10	7,571,643.24	0.02	60	50	2019		
	6,335,612.35	1.195	1.02	9	7,571,643.24	0.02	60	51	2019		
	6,462,324.60	1.172	1.02	8	7,571,643.24	0.02	60	52	2019		
	6,591,571.09	1.149	1.02	7	7,571,643.24	0.02	60	53	2019		
	6,723,402.51	1.126	1.02	6	7,571,643.24	0.02	60	54	2019		
	6,857,870.56	1.104	1.02	5	7,571,643.24	0.02	60	55	2019		
	6,995,027.97	1.082	1.02	4	7,571,643.24	0.02	60	56	2019		
	7,134,928.53	1.061	1.02	3	7,571,643.24	0.02	60	57	2019		
	7,277,627.10	1.040	1.02	2	7,571,643.24	0.02	60	58	2019		
	7,423,179.65	1.020	1.02	1	7,571,643.24	0.02	60	59	2019		
أعوان التنفيذ 115,714,755.58	7,571,643.24	1.000	1.02	0	7,571,643.24	0.02	60	60	2019		
	3,612,665.40	1.608	1.02	24	5,810,745.60	0.02	60	36	2019		
	3,684,918.71	1.577	1.02	23	5,810,745.60	0.02	60	37	2019		
	3,758,617.08	1.546	1.02	22	5,810,745.60	0.02	60	38	2019		
	3,833,789.42	1.516	1.02	21	5,810,745.60	0.02	60	39	2019		
	3,910,465.21	1.486	1.02	20	5,810,745.60	0.02	60	40	2019		
	3,988,674.52	1.457	1.02	19	5,810,745.60	0.02	60	41	2019		
	4,068,448.01	1.428	1.02	18	5,810,745.60	0.02	60	42	2019		
	4,149,816.97	1.400	1.02	17	5,810,745.60	0.02	60	43	2019		
	4,232,813.31	1.373	1.02	16	5,810,745.60	0.02	60	44	2019		
	4,317,469.57	1.346	1.02	15	5,810,745.60	0.02	60	45	2019		
	4,403,818.96	1.319	1.02	14	5,810,745.60	0.02	60	46	2019		
	4,491,895.34	1.294	1.02	13	5,810,745.60	0.02	60	47	2019		
	4,581,733.25	1.268	1.02	12	5,810,745.60	0.02	60	48	2019		
	4,673,367.92	1.243	1.02	11	5,810,745.60	0.02	60	49	2019		
	4,766,835.27	1.219	1.02	10	5,810,745.60	0.02	60	50	2019		
	4,862,171.98	1.195	1.02	9	5,810,745.60	0.02	60	51	2019		
	4,959,415.42	1.172	1.02	8	5,810,745.60	0.02	60	52	2019		
	5,058,603.73	1.149	1.02	7	5,810,745.60	0.02	60	53	2019		
	5,159,775.80	1.126	1.02	6	5,810,745.60	0.02	60	54	2019		
	5,262,971.32	1.104	1.02	5	5,810,745.60	0.02	60	55	2019		
	5,368,230.74	1.082	1.02	4	5,810,745.60	0.02	60	56	2019		
	5,475,595.36	1.061	1.02	3	5,810,745.60	0.02	60	57	2019		
	5,585,107.27	1.040	1.02	2	5,810,745.60	0.02	60	58	2019		
	5,696,809.41	1.020	1.02	1	5,810,745.60	0.02	60	59	2019		
	5,810,745.60	1.000	1.02	0	5,810,745.60	0.02	60	60	2019		

الملحق رقم (02) : حساب قيمة المورد الشري .

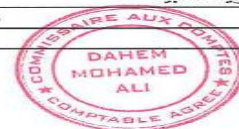
2019	عدد الموظفين	العمر الأدنى	العمر الأعلى	معدل العمر	الأجر الأدنى	الأجر الأعلى	معدل الأجر	الأجور السنوية للمورد الشري	للمورد الواحد V	للموارد البشرية الإجمالية V
إشارات	8	34	58	46	27,282.42	74,265.93	50,774.18	8,530,061.40	104,886,258.86	839,090,070.86
أعوان تحكم	42	29	44	37	24,751.53	30,115.45	27,433.49	7,571,643.24	146,073,686.87	6,135,094,848.66
أعوان تنفيذ	85	29	43	36	18,000.00	22,362.40	20,176.20	5,810,745.60	115,714,755.58	7,521,450,112.40
مجموع عدد العمال	115									



الملحق رقم (03) : خصوم الشركة خلال سنة 2019/2018 .

شركة

31/12/2019	السنة المالية المقفلة في	2019	2018	الخصوم
				رؤوس الأموال الخاصة
50,000,000.00		50,000,000.00		رأس مال تم إصداره
				رأس مال غير مستعان به
2,070,592.92		5,824,427.97		علاوات واحتياطات احتياطات مدمجة
				فوارق إعادة التقييم
				فارق المعادلة
15,084,500.78		30,971,602.83		نتيجة صافية نتيجة صافية حصة المجمع
32,341,930.85		43,672,596.58		رؤوس أموال أخرى / ترحيل من جديد
				حصة الشركة المدمجة
				حصة ذوي الأقلية
99,497,024.55		130,468,627.38		المجموع 1
				الخصوم الغير جارية
32,530,000.00		32,530,000.00		قروض وديون مالية
				ضرائب (مؤجلة ومرصود لها)
				ديون أخرى غير جارية
				مؤونات ومنتجات ثابتة مسبقا
32,530,000.00		32,530,000.00		مجموع الخصوم الغير جارية
				الخصوم الجارية
72,298,808.16		167,505,750.93		مورد وحسابات ملحقه
2,470,657.73		2,241,851.33		ضرائب
87,575,860.98		66,377,954.43		ديون أخرى
				خزينة سلبية
162,345,326.87		236,125,556.69		مجموع الخصوم الجارية
294,372,351.42		399,124,184.07		مجموع عام للخصوم



الملحق رقم (04) : أصول الشركة خلال سنة 2019/2018 .

شركة

2018	2019	31/12/2019	السنة المالية المقفلة في	2019	2018	الأصول
						الأصول الغير الجارية
						فارق بين الإقتناء-المنتوج الإيجابي أو السلبي
312,648.67		39,351.33		280,648.67		تقييمات المعنوية
						تقييمات عينية
						أراضي
						مباني
131,392,631.93		108,260,500.36		141,113,452.00		تقييمات عينية أخرى
						تقييمات منتوج امتيازها
						تقييمات أخرى امتيازها
						تقييمات مالية
						سندات مودوعة موضع معاملة
245,000.00				245,000.00		مساهمات أخرى و حسابات دائنة ملحقه بها
5,242,225.34				5,242,225.34		سندات أخرى ملبنة
						قروض وأصول مالية أخرى غير جارية
137,192,505.94		108,299,851.69		146,881,326.01		خسائر وأصول على الأصل
						مجموع الأصول الغير الجارية
						أصول جارية
36,483,043.49		85,336,497.25		85,336,497.25		مخزونات ومنتجات قيد التصنيع
						حسابات دائنة واستخدمات معاملة
69,216,906.91		98,590,542.14		98,590,542.14		الزبائن
11,050,084.81		46,929,234.14		46,929,234.14		المدينون الآخرون
						الضرائب وما شابهها
						حسابات دائنة أخرى واستخدمات معاملة
						الموجودات وما شابهها
40,429,810.27		21,386,584.53		21,386,584.53		الأصول الموقوفة والأصول المالية الجارية الأخرى
157,179,845.48		252,242,858.06		252,242,858.06		الخزينة
294,372,351.42		108,299,851.69		399,124,184.07		مجموع الأصول الجارية
						المجموع العام للأصول



الملحق رقم (05) : جدول حسابات النتائج لسنة المالية 2019/ 2019 .

شركة		
31/12/2019		
2018	2019	
215,803,960.12	416,204,376.35	رقم الأعمال
3,482,080.00	55,373,620.00	تغير مخزونات المنتجات المصنعة والمنتجات قيد الصنع
		الإنتاج المثبت
		إعانات الإستغلال
219,286,040.12	471,577,996.35	إنتاج السنة المالية
151,590,515.52	268,877,685.13	المشتريات المستهلكة
4,839,270.47	108,106,478.65	الخدمات الخارجية والإستهلاكات الأخرى
156,429,785.99	376,984,163.78	استهلاك السنة المالية
62,856,254.13	94,593,832.57	القيمة المتبقية للإستغلال
21,648,101.15	41,659,325.28	أعباء المستخدمين
478,286.94	31,437.56	الضرائب والرسوم والمنفوعات المشابهة
40,729,866.04	52,903,069.73	القائض الإجمالي عن الإستغلال
168,000.00	72,000.00	المنتجات العمالية الأخرى
3,522.89	4,794.00	الأعباء العمالية الأخرى
25,381,454.74	21,903,111.05	مخصصات للإهلاك والمؤونات
	200000	استثناس عن خسائر القيمة والمؤونات
-25,216,977.63	-22,035,905.05	النتيجة العمالية
69,092.37	69,662.46	المنتجات المالية
	82,434.31	الأعباء المالية
69,092.37	-12,771.85	النتيجة المالية
-25,147,885.26	-22,048,676.90	النتيجة العادية قبل الضرائب
497,480.00	282,790.00	الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية
		الضرائب المؤجلة حول النتائج العادية
219,025,652.49	471,436,868.81	مجموع منتجات الأنشطة العادية
203,941,151.71	440,665,265.98	مجموع أعباء الأنشطة العادية
15,084,500.78	30,771,602.83	النتيجة الصافية للأنشطة العادية
		العناصر الغير عادية المنتجات يطلب بيلها
		العناصر الغير عادية الأعباء يطلب بيلها
0.00	0.00	النتيجة الغير عادية
15,084,500.78	30,771,602.83	النتيجة الصافية للسنة المالية
		حصة الشركات الموضوعه موضع المعادلة في النتيجة الصافية
		النتيجة الصافية للمجموع المدمج 1
		ومنها حصة ذوي الاقلية 1
		حصة الجمع

