



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 نيل شهادة ماستر أكاديمي

ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الشعبة: علوم مالية ومحاسبة

التخصص: محاسبة

قياس المورد البشري من منظور محاسبة الموارد البشرية باستعمال  
طريقتي التكلفة التاريخية والشهرة غير المشتراة (Hermanson)

دراسة حالة شركة بكار بولاية الوادي 2021-2022

تحت إشراف الأستاذ الدكتور:

دمدوم زكريا

إعداد الطلبة:

آمال معامره

آمنة كروش

محمد سليم نفيسة

لجنة المناقشة:

رئيسا  
مشرفا ومقررا  
ممتحنا

أستاذ محاضر "أ" جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي  
أستاذ التعليم العالي جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي  
أستاذ محاضر "أ" جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي

أ.د. عمر عطا الله  
أ.د. زكرياء دمدوم  
د. بلال نصيرة

الموسم الجامعي: 2024/2023





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 نيل شهادة ماستر أكاديمي

ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الشعبة: علوم مالية ومحاسبة

التخصص: محاسبة

قياس المورد البشري من منظور محاسبة الموارد البشرية باستعمال  
طريقتي التكلفة التاريخية والشهرة غير المشتراة (Hermanson)

دراسة حالة شركة بكار بولاية الوادي 2021-2022

تحت إشراف الأستاذ الدكتور:

دمدوم زكريا

إعداد الطلبة:

آمال معامره

آمنة كروش

محمد سليم نفيسة

لجنة المناقشة:

رئيسا  
مشرفا ومقررا  
ممتحنا

أستاذ محاضر "أ" جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي  
أستاذ التعليم العالي جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي  
أستاذ محاضر "أ" جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي

أ.د. عمر عطا الله  
أ.د. زكرياء دمدوم  
د. بلال نصيرة

الموسم الجامعي: 2024/2023

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ



قال الله عز وجل

﴿وَلَقَدْ كَرَّمْنَا بَنِي آدَمَ وَحَمَلْنَاهُمْ فِي الْبَرِّ وَالْبَحْرِ وَرَزَقْنَاهُمْ  
مِنَ الطَّيِّبَاتِ وَفَضَّلْنَاهُمْ عَلَى كَثِيرٍ مِمَّنْ خَلَقْنَا تَفْضِيلًا﴾  
{الإسراء:70}

وقال سبحانه وتعالى

{ وَقُلْ رَبِّ زِدْنِي عِلْمًا }

{ طه: 114 }



بدأت بأكثر من يد وقاسيت أكثر من هم وعانيت الكثير من الصعوبات وها أنا اليوم والحمد  
الله أطوي سهر الليالي وتعجب الأيام وخلاصة مشواري بين دفتي هذا العمل المتواضع.

إلى الينبوع الذي لا يمل العطاء إلى من حاكك سعادتي بخيوط منسوجة من قلبها إلى أمي .

إلى من سعى وشقى لننعم بالراحة والهناء إلى الذي لم يبخل بشيء من أجل دفعي في طريق  
النجاح إلى الذي علمني أن نرتقي سلم الحياة بحكمة وصبر إلى أبي .

إلى من سار معي نحو العلم خطوة بخطوة بذرناه معا، وصدقناه معا، وسبقني معا بإذن الله رفيق  
دربي زوجي العالي .

إلى من حبهم يجري في عروقي ويلهج بذكراهم فؤادي إلى أبنائي (شيماء، شفاء، فداء،  
محمد علاء، إسلام).

إلى من سرنا سوياً ونحن نشق الطريق معاً نحو النجاح والإبداع إلى من تكاتفنا يداً بيد ونحن  
نقطف زهرة وتعلمنا إلى أصدقائي وصدقاتي وزملائي وزميلاتي، وأخص بالذكر الحنونة هاجر  
طنش والرفيقة خلود حفظ الله والنقيب محمد سليم نفيسة.

إلى من علموني حروفاً من ذهب وكلمات من درر وعبارات من أسنى وأجلى عبارات في العلم  
إلى من صاغوا لي علمهم حروفاً ومن فكرهم منارة تنير لنا سيرة العلم والنجاح إلى (أساتذتي  
الكرام).

أهدي عبارة جهدي....

آه

## الاهداء

إلى من نذرت عمرها في أداء رسالة، وسعت صابرة للوصول إلى أعلى درجات النجاح، وكلها أمل للوصول، إلى من عمرتني بحبها ودعائها الدائم لي إلى ملاكبي في الحياة إلى أمي الحبيبة أطال الله عمرها

إلى من علمني أن الدنيا كفاح وسلاحها العلم والمعرفة، إلى سدي وقوتي إلى الذي لم يبخل علي بأي شيء إلى من سعى لأجل راحتي وسعادتي، إلى من أحمل اسمه بكل فخر واعتزاز إلى أعظم رجل في الكون إلى أبي حبيبي أطال الله في عمره

إلى من بوجودهم أكتسب قوة ومحبة لا حدود لها إلى من عرفتم معلمي الحياة إلى سدي ومصدر قوتي إخوتي إلى كل من قاسمني أتعاب هذا العمل

إلى زملائي الذين كانوا عوناً لي في مشواري الدراسي وكل من علمني حرفاً وكل أساتذتي الكرام ومن وقف إلى جانبي وساعدني وشجعني

إلى دفعة 2024 ماستر محاسبة

"أهدي ثمرة جهدي"

أمنة

# الإهداء:

أهدي ثمرة جهدي المتواضع

إلى من وهبوني الحياة والأمل، والنشأة على شغف الاطلاع والمعرفة،

ومن علموني أن أرتقي سلم الحياة بحكمة وصبر، برا، وإحسانا،

ووفاء لهما: والدي العزيز، والدتي العزيزة.

إلى من وهبني الله نعمة وجودهم في حياتي إلى العقد المتين

إلى من كانوا عوناً لي في رحلة بحثي، إلى إخوتي، إلى أخي المرحوم ربيع، إلى أختي الغالية التي  
فارقتنا وهي في عمر الزهور سلمى.

إلى من وافقوني ونحن نشق الطريق معا نحو النجاح في مسيرتنا العلمية،

إلى رفقاء الدرب، إلى كل المعلمين والأساتذة الذين كانوا سببا في وصولي إلى ما أنا عليه،  
أستاذي وأخي الكبير فيصل عراب.

وأخيرا إلى كل من ساعدني، وكان له دور من قريب أو بعيد في إتمام هذه الدراسة،

سائل المولى عز وجل أن يجزي الجميع خير الجزاء في الدنيا والآخرة.

ثم إلى كل طالب علم سعى بعلمه، ليفيد الإسلام والمسلمين

بكل ما أعطاه الله من علم ومعرفة.

سليم

## الشكر والعرفان

{الشكر لله أولاً وأخيراً...}

والشكر موصول إلى جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم المالية والمحاسبية .

من لم يشكر الناس لم يشكر الله، لذا نخص بالجزيل الشكر والعرفان إلى كل من أشعل شمعة في دروب عملنا وإلى من وقف على المنابر وأعطى من حصيلة فكره لينير دربنا . إلى الأساتذة الكرام في قسم العلوم المالية والمحاسبية ونخص بالذكر ونتوجه بالشكر الجزيل إلى الأستاذ " حمدوم زكريا " الذي تفضل بالإشراف على هذا البحث فجزاه الله عنا كل خير فله منا كل التقدير والاحترام.

كما لا ننسى من قدموا لنا يد العون والمساعدة الدكتور " داهم محمد علي " والأب الأكايمي الدكتور " سالم محمد الدينوري " أطال الله بعمرهما.

كما يطيب لنا أن نشكر أعضاء لجنة المناقشة أساتذتنا الأفاضل على قبولهم مناقشة هذا العمل المتواضع،

وتمم وومنا في خدمة العلم والمعرفة

### الملخص

يتمثل الهدف الرئيسي من هذه الدراسة في قياس المورد البشري من منظور محاسبة الموارد البشرية في الوحدات الاقتصادية بالبيئة الجزائرية، وقد اعتمدنا لتحقيق أهداف الدراسة واختبار الفرضيات المنهج الوصفي التحليلي ، وذلك بالاعتماد على الكتب والدراسات السابقة في الجانب النظري ، وبعض القوائم المحاسبية لشركة بكار للأعمدة الكهربائية بولاية الوادي ( قائمة المركز المالي، قائمة الدخل.....) من الجانب التطبيقي، وقد تم تطبيق محاسبة الموارد البشرية على شركة بكار للأشغال العمومية بالوادي لسنتي 2021 و2022، من خلال المعالجة المحاسبية وفق طريقتين مختلفتين في المبدأ وإظهار أثر ذلك على عناصر القوائم المالية، ونخص بالذكر نموذج التكلفة التاريخية وفق معيار التكلفة ونموذج الشهرة غير المشتراة لمقترح هارمانسون (HERMANSON) وفق معيار القيمة، وقد توصلت الدراسة إلى أن الاعتراف والقياس المحاسبي عن الموارد البشرية يؤثر تأثيرا جلي على القوائم المالية، كما يوجد أثر ذو دلالة على مدى اختلاف النموذجين من حيث التطبيق.

**الكلمات المفتاحية:** المورد البشري، محاسبة الموارد البشرية، نموذج التكلفة التاريخية، نموذج الشهرة غير المشتراة لمقترح هارمانسون HERMANSON، أصول بشرية.

### Summary

The main objective of this study is to measure the human resource from the perspective of human resources accounting in the economic units of the Algerian environment. To achieve the objectives of the study and test the hypotheses, we have adopted the descriptive analytical approach, based on previous books and studies on the theoretical side, and some accounting statements of Bakkar Company for Electric Poles in the state of the valley ( statement of financial position, income statement.....)From the practical side, human resources accounting has been applied to Bakkar Public Works Company in the valley for the years 2021 and 2022, through accounting treatment according to two different methods in the principle and showing the impact of this on the elements of the financial statements. In particular, the historical cost model according to the cost criterion and the non-purchased goodwill model of the Hermanson proposal according to the value criterion. The study concluded that the recognition and accounting measurement of human resources have a clear impact on the financial statements. There is also a significant impact on the extent to which the two models differ in terms of application.

**Keywords:** Human Resource, Human Resource Accounting, Historical Cost Model, Hermanson Proposal Unpurchased Goodwill Model, Human Assets.

قائمة المحتويات

الصفحة	العنوان
	البسمة والآية القرآنية
	الإهداء
	الشكر والعرفان
	الملخص
I	قائمة المحتويات
III	قائمة الجداول
V	قائمة الأشكال
VI	قائمة الملاحق
VII	قائمة المختصرات
أ - د	مقدمة
<b>الفصل الأول: الادبيات النظرية والتطبيقية حول محاسبة الموارد البشرية</b>	
2	تمهيد
3	المبحث الأول: المقاربات النظرية ونماذج محاسبة الموارد البشرية
3	المطلب الأول: الإطار النظري لمحاسبة الموارد البشرية
6	المطلب الثاني: طرق ونماذج محاسبة الموارد البشرية وفق معيار التكلفة
11	المطلب الثالث: طرق ونماذج محاسبة الموارد البشرية وفق معيار القيمة
19	المطلب الرابع: المقارنة بين نموذج التكاليف ونموذج القيمة لمحاسبة الموارد البشرية
21	المبحث الثاني: الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية ومعيقات تطبيقها
21	المطلب الأول: المعالجات المحاسبية والإفصاح المحاسبي للموارد البشرية
26	المطلب الثاني: مشاكل ومعيقات محاسبة الموارد البشرية
30	المطلب الثالث: محاسبة المورد البشري من منظور النظام المحاسبي المالي
33	المبحث الثالث: الدراسات السابقة
33	المطلب الأول: الدراسات السابقة باللغة العربية
41	المطلب الثاني: الدراسات السابقة باللغة الأجنبية

45	المطلب الثالث: أوجه الشبه والاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة
47	خلاصة الفصل
الفصل الثاني: دراسة حالة قياس المورد البشري من منظور محاسبة الموارد البشرية بشركة بكار للأشغال العمومية - ولاية الوادي -	
49	تمهيد
50	المبحث الأول: تقديم عام لشركة بكار للأشغال العمومية بولاية الوادي
50	المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة محل الدراسة واهدافها
51	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للشركة
54	المبحث الثاني: محاسبة الموارد البشرية في شركة بكار بالوادي بطريقة التكلفة التاريخية
54	المطلب الأول: أسباب اختيار تطبيق نموذج التكلفة التاريخية
54	المطلب الثاني: خطوات وضع نموذج التكلفة التاريخية حيز التطبيق
56	المطلب الثالث: الاعتراف والقياس المحاسبي للموارد البشرية بالشركة باستخدام نموذج التكلفة التاريخية لسنة 2021
61	المطلب الرابع: التغيير في عناصر القوائم المالية للشركة بعد تطبيق نموذج التكلفة التاريخية
75	المبحث الثالث: محاسبة الموارد البشرية في شركة بكار بالوادي بطريقة الشهرة غير المشتركة لمقترح هارمانسون (HERMANSON)
75	المطلب الأول: خطوات وضع نموذج الشهرة غير المشتركة ( مقترح هارمانسون) حيز التطبيق
77	المطلب الثاني: الاعتراف والقياس المحاسبي للموارد البشرية بالشركة باستخدام نموذج الشهرة غير المشتركة لسنة 2021
78	المطلب الثالث: التغيير في عناصر القوائم المالية للشركة بعد تطبيق نموذج الشهرة غير المشتركة
85	عناصر الاختلاف بين نموذج التكلفة التاريخية ونموذج الشهرة غير المشتركة بعد تطبيق محاسبة الموارد البشرية لسنة 2021
87	خلاصة الفصل
89	الخاتمة
94	قائمة المراجع
100	الملاحق

قائمة الجداول

الصفحة	العنوان	الرقم
4	مراحل تطور محاسبة الموارد البشرية	1-1
7	تكلفة الحصول وتكلفة التعلم	2-1
8	قيود ومزايا طريقة التكلفة التاريخية	3-1
9	قيود ومزايا طريقة تكلفة الاحلال	4-1
10	قيود ومزايا طريقة تكلفة الفرصة البديلة	5-1
11	قيود ومزايا طريقة التكلفة النموذجية	6-1
12	قيود ومزايا طريقة القيمة الحالية للإيرادات المستقبلية	7-1
13	قيود طريقة الشهرة غير المشتراة	8-1
14	قيود ومزايا طريقة Jaggi and Lau	9-1
15	قيود ومزايا طريقة المنافع الاقتصادية المعادلة لظروف التأكد ل Ogan	10-1
15	قيود طريقة المكافآت المستقلة	11-1
16	معاملات المستويات الوظيفية	12-1
16	معاملات تقييم الأداء الوظيفي	13-1
16	معاملات سنوات الخبرة للأصل البشري	14-1
17	قيود ومزايا طريقة الأبعاد الخمسة	15-1
19	المقارنة بين نموذج التكاليف ونموذج القيمة لمحاسبة الموارد البشرية	16-1
45	أوجه الشبه بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية	17-1
46	أوجه الاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة	18-1
55	تطور عدد العمال بشركة بكار خلال الفترة 2020-2022	1-2
61	قائمة المركز المالي قبل وبعد استخدام نموذج التكلفة التاريخية لسنة 2021	2-2
66	قائمة الدخل قبل وبعد استخدام نموذج التكلفة التاريخية لسنة 2021	3-2
69	قائمة المركز المالي قبل وبعد استخدام نموذج التكلفة التاريخية لسنة 2022	4-2
72	قائمة الدخل قبل وبعد استخدام نموذج التكلفة التاريخية لسنة 2022	5-2
75	حساب القيمة الحالية لمدفوعات الأجور الشهرية للموارد البشرية	6-2
77	أسباب انخفاض قيمة الموارد البشرية لسنة 2021	7-2

78	قائمة المركز المالي قبل وبعد استخدام نموذج الشهرة غير المشتراة لسنة 2021	8-2
82	قائمة الدخل بعد تطبيق نموذج الشهرة غير المشتراة لسنة 2021	9-2
86-85	عناصر الاختلاف بين تطبيق النموذجين	10-2

قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان	الرقم
8	نموذج لقياس التكلفة التاريخية للموارد البشرية	1-1
51	مكونات الهيكل التنظيمي	1-2
56	معالجة تكاليف الموارد البشرية	2-2
64	التغيير في الأصول بعد استخدام نموذج التكلفة التاريخية لسنة 2021	3-2
65	التغيير في الخصوم بعد استخدام محاسبة الموارد البشرية لسنة 2021	4-2
68	التغيير في قائمة الدخل بعد استخدام نموذج التكلفة التاريخية لسنة 2021	5-2
71	التغيير في الأصول بعد استخدام نموذج التكلفة التاريخية لسنة 2022	6-2
72	التغيير في الخصوم بعد استخدام محاسبة الموارد البشرية لسنة 2022	7-2
74	الفارق في قائمة الدخل بعد نموذج التكلفة التاريخية لسنة 2022	8-2
81	نسبة التغيير في الأصول بعد استخدام نموذج الشهرة غير المشتراة لسنة 2021	9-2
82	نسبة التغيير في الخصوم بعد استخدام نموذج الشهرة غير المشتراة لسنة 2021	10-2
84	نسبة التغيير في قائمة الدخل بعد استخدام نموذج الشهرة غير المشتراة لسنة 2021	11-2

قائمة الملاحق

الصفحة	العنوان	الرقم
100	تكاليف الاختيار والتأهيل والتدريب للسنوات 2021-2022	01
101	حساب العمر الانتاجي وقسط الاطفاء للمورد البشري للسنوات 2021-2022	02
103	قوائم المركز المالي وقائمة الدخل لشركة بكار 2021-2022	03

قائمة المختصرات

الاسم الكامل باللغة الاجنبية	الترجمة باللغة العربية	الرمز (الاختصار)
Human Resources Accounting	محاسبة الموارد البشرية	HRA
Systeme de Comptabilite Financiere	النظام المالي المحاسبي	SCF

مقدمه

## مقدمة

في ظل متغيرات بيئة سوق العمل المعاصرة ، أصبح حقل رأس المال البشري وتفصيل مقوماته من الأدوات المحددة لقيمة منشآت الأعمال من حيث قياسه وتقييمه وبالشكل الذي تعود فائدته العلمية والعملية على تعظيم التنافسية ذات القيمة الكبيرة في سوق العمل، حيث أن تقديم معلومات عن رأس المال البشري ستمكن مستخدميها من التعرف على كفاءة وفاعلية أسواق المال، وأن إهمالها على مستوى الأعمال ستؤدي الى تخصيص غير كفء للموارد البشرية وعدم تمكن المنشأة من تقدير قيمة أعمالها المستقبلية التي لا بد لها من استيعاب رأس المال البشري لضمان البقاء والاستمرارية لوجود منشآت الأعمال في سوق العمل المنفتح بشكل كبير على كل الصعد. وفي هذا الشأن أكد معهد المحاسبين القانونيين بإنجلترا وويلز على أن القصور في التقارير المالية المعدة وعدم قدرتها على توفير الاحتياجات للمستثمرين كان أحد أسباب الانهيارات المالية عام 2008؛ لذلك بدأت تتجه منشآت الأعمال بتطوير تقاريرها المالية الحالية من خلال الإفصاح عن الموارد غير الملموسة إيماناً منها بأن اقتناء الموارد المعرفية سيساهم في خلق ميزة تنافسية تصاعديّة للأعمال، فمعرفة المنشأة بما لديها من مكونات رأس المال المعرفي سيمكنها بالتأكيد من تحديد الاستراتيجية المستقبلية التي يجب اتباعها لتقديم معلومات أفضل لأصحاب المصالح حول القيمة الحقيقية والمستقبلية لمنشأة الأعمال.

لهذا شهد حقل المحاسبة عن الموارد البشرية في الآونة الأخيرة اهتماماً ملحوظاً بشكل عام خاصة في ظل الإنفاق الكبير على عمليات التدريب والتطوير والتأهيل، وبرزت الحاجة إلى ضرورة تقييم وقياس هذا الإنفاق على المدى القصير والطويل وقياس العائد والقيمة الاقتصادية المترتبة عليه، وهذا يرجع إلى قناعة الإدارة بأن المنظمة لا يمكن أن تحقق أهدافها بالاعتماد على الأصول المادية فقط دون الاهتمام بالأصول البشرية من خلال سياسات تتصف بالكفاءة والفاعلية وخاصة فيما يتعلق بالتدريب وتخطيط القوة العاملة، والاستقطاب ، والاختيار، والتعيين، وتقييم الوظائف، وتحليل العمل، وتقييم الأداء .... الخ.

حيث سعت الجزائر كغيرها من بلدان العالم إلى الاندماج والتكيف مع المعايير المحاسبية الدولية من خلال تبني النظام المحاسبي المالي المبني على أساس هذه المعايير، فقد حاول المشرع الجزائري عند وضعه هذا النظام العمل على تغطية أكبر قدر من احتياجات المؤسسات وتخطي كل المشاكل والنقائص التي كانت تتخلل المخطط المحاسبي الوطني، وبالرغم من ذلك إلا أن خصائص بيئة الأعمال الوطنية شكلت عائقاً أمام تطبيق هذا النظام مما أدى إلى ظهور العديد من المشاكل والصعوبات.

### 1. المشكلة الرئيسية:

تتركز أبعاد مشكلة البحث في افتقار التقارير المالية المعدة من قبل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية إلى الإفصاح المحاسبي عن معلومات الاستثمار في الموارد البشرية بمكوناتها الثلاث المتمثلة بـ (تكاليف اقتناء الموارد البشرية، تكاليف



تطوير الموارد البشرية و تكاليف الاستغناء عن الموارد البشرية). الأمر الذي جعل هذه التقارير توحى بأن الموارد المتاحة للوحدة الاقتصادية هي موارد مادية فقط، متجاهلة بذلك أهمية الموارد البشرية ودورها في استغلال الموارد المادية بأفضل صورة لتحقيق الميزة التنافسية للوحدة.

.. وبناء على ما سبق نطرح الإشكالية التالية:

**ماهي أهم النماذج والطرق المستخدمة في محاسبة الموارد البشرية لقياس المورد البشري، وما أثر المفاضلة بينهما ؟**

## 2. الأسئلة الفرعية:

من التساؤل الرئيسي السابق يمكننا أن نُثير مجموعة من الأسئلة الجزئية تسهيلاً للإجابة عن المشكلة الرئيسية:

- ① ماهي طرق وأساليب قياس وتقييم الموارد البشرية؟
- ② هل توجد صعوبات تواجه تطبيق محاسبة الموارد البشرية؟
- ③ هل يؤثر تطبيق نماذج محاسبة الموارد البشرية على القوائم المالية لشركة بكار لصناعة الاعمدة الكهربائية بولاية الوادي ؟
- ④ هل تختلف مخرجات القوائم المالية وفق محاسبة الموارد البشرية باختلاف النموذج المستخدم لشركة بكار لصناعة الاعمدة الكهربائية بولاية الوادي ؟

## 3. فرضيات الدراسة:

وكإجابة مؤقّنة على التساؤلات السابقة نعتد الفرضيات الآتية:

- ① محاسبة الموارد البشرية العديد من الطرق والنماذج منها ما هو وفق التكلفة ومنها ما هو وفق القيمة.
- ② توجد صعوبات تواجه تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.
- ③ تطبيق نماذج محاسبة الموارد البشرية يؤثر على القوائم المالية لشركة بكار لصناعة الاعمدة الكهربائية بولاية الوادي.
- ④ تختلف مخرجات القوائم المالية وفق محاسبة الموارد البشرية باختلاف النموذج المستخدم لشركة بكار لصناعة الاعمدة الكهربائية بالوادي.

## 4. مبررات اختيار الموضوع:

- ارتباط الموضوع بالتخصّص والرغبة في دراسة موضوعات أكثر عمق في المحاسبة.
- نقص الدراسات العلمية في الجزائر على وجه الخصوص التي تعالج الموضوعات المتعلقة بمحاسبة الموارد البشرية.
- الرغبة في محاولة الإسهام في تأصيل الإطار العلمي لمجال المحاسبة على الموارد البشرية.

## 5. أهداف الدراسة وأهميتها:

**1.5. أهداف الدراسة:** نسعى إلى تحقيق الأهداف الآتية:

- ◆ محاولة الإلمام بأهم المفاهيم النظرية الخاصة بمحاسبة الموارد البشرية.



♦ عرض أبرز النماذج المخصصة لقياس المورد البشري.

♦ إبراز الاختلاف الجوهرى بين القوائم المالية قبل وبعد تطبيق محاسبة الموارد البشرية.

♦ بيان أهمية محاسبة المورد البشري وتأثيرها على قيمة المؤسسة في ظل التنافسية الاقتصادية.

## 2.5. أهمية الدراسة: تم تناول موضوع محاسبة الموارد البشرية نظرا للاعتبارات الآتية:

• حاجة منجزى ومستخدمى القوائم المالية لأكثر تفاصيل عن أهم عنصر في المؤسسة ألا وهو المورد البشري.

• المكانة والأهمية التي تحتلها الموارد البشرية بالنسبة لكل مؤسسة.

• الحياة الاقتصادية وما تتطلبه من معارف حول المركز المالى للمؤسسات وأهم العناصر المؤثرة فيه.

• ان الاعتراف بالموارد البشرية كأصول والافصح عنها أصبح ضرورة لا بد منها في ظل الانفتاح الاقتصادي

• تحاول هذه الدراسة إيضاح مدى مساهمة رأس المال البشري في الرفع من القيمة السوقية للمؤسسة.

## 6. الاطار الزماني والمكاني:

إن الدراسة الميدانية أو ما يسمى بدراسة الحالة لها حدود زمانية ومكانية، ومن ثم فإنه:

♦ زمانياً: تم اجراء الدراسة التطبيقية على الفترات المالية 2021-2022.

♦ مكانياً: فقد وقع اختيارنا على شركة بكار بولاية الوادي، وكان اختيارنا بناء على توفر المعلومات، ومدى أهمية العنصر البشري بالنسبة لهذه الشركة.

## 7. المنهج والأدوات المستخدمة:

تحددت المناهج البحثية التي سنعتمدها في بحثنا بناء على طبيعة وطريقة معالجة الإشكالية الرئيسية؛ وقد اعتمدنا على منهجية IMRAD للإجابة عن إشكالية الدراسة الرئيسية والإشكاليات الفرعية ومن ثم فرضيات الدراسة. وتبعاً لذلك اعتمدنا مجموعة من عدة مناهج بحثية، أهمها:

① **المنهج الوصفي:** حيث حاولنا وصف الأجزاء النظرية المتعلقة بموضوع محاسبة الموارد البشرية، كما سهل

لنا هذا المنهج ضبط متغيرات الدراسة استعانة بالأدبيات النظرية والدراسات السابقة في الموضوع.

② **المنهج التاريخي:** حيث ركزنا على التطورات التاريخية في بناء النظريات والدراسات في موضوع محاسبة

الموارد البشرية، هذا من جهة الشق النظري؛ أما من شق دراسة الحالة فقد تتبعنا تطور متغيرات الدراسة

تاريخياً للفترات 2021-2022.

③ **المنهج التقويمى:** حيث استخدمنا منهج التقويم لتحديد وتثمين أهم الجوانب الإيجابية الناتجة عن تطبيق

محاسبة الموارد البشرية على القوائم المالية.

**4 المنهج التحليلي:** استعانة بأسلوب دراسة الحالة؛ استخدمنا المنهج التحليلي بهدف تحليل النتائج

المتحصل عليها إثر تطبيق محاسبة الموارد البشرية على القوائم المالية لشركة بكار.

### 8. صعوبات الدراسة:

لا يخلو أي عمل أو دراسة من الصعوبات، ومن بين الصعوبات التي واجهتنا نذكر منها:

— قلة المراجع وبالأخص الكتب.

— ضيق الوقت وصعوبة اسقاط الدراسة على المؤسسة.

— حداثة الموضوع مما زاد في صعوبة الجانب التطبيقي من ناحية عدم توفر المعلومات واضطررنا للافتراض في

بعض الأحيان.

— عدم توفر بعض المعلومات المتعلقة بالمؤسسة لسريتها.

### 9. محتوى البحث:

قسمنا المذكرة إلى فصلين، وُسم الأول بالأدبيات النظرية والتطبيقية حول محاسبة الموارد البشرية، ويندرج تحته

مبحثين، المبحث الأول حول المقاربات النظرية ونماذج محاسبة الموارد البشرية، أما المبحث الثاني فعنوانه بالإفصاح

المحاسبي عن الموارد البشرية ومعيقات تطبيقها، أما المبحث الثالث فخصص للدراسات السابقة.

وخصصنا الفصل الثاني لدراسة الحالة الذي عالجنا فيها دراسة حالة قياس المورد البشري من منظور محاسبة

الموارد البشرية في شركة بكار للأشغال العمومية -ولاية الوادي - وقد حددنا في المبحث الأول تقديم عام لشركة

بكار للأشغال العمومية، أما المبحث الثاني حاولنا فيه تطبيق محاسبة الموارد البشرية في شركة بكار وفق طريقة التكلفة

التاريخية، والمبحث الثالث حاولنا فيه أيضا تطبيق محاسبة الموارد البشرية في شركة بكار بالوادي بطريقة الشهرة غير

المشترأة لمقترح هرمانسون.

أمّا خاتمة بحثنا فقد ضمناها ما توصلت إليه الدراسة من نتائج مدعمين إيّاها باقتراحات نظرية وأخرى عملية

علّما تكون إضافة علمية وعملية في هذا المجال.

وما التوفيق والسداد إلا من عند الله وحده.

# الفصل الأول

### تمهيد:

كانت قيمة المنظمة تستمد من الميزانية العامة، مثلما هو الحال بالنسبة لأصولها المختلفة كالمباني والمعدات وغيرها، باعتبار أن ذلك يمثل انعكاساً وافياً لقيمتها، إلا أن هذا التقييم، أصبح موضوعاً لتساؤلات كثيرة، لأسباب عديدة، منها ما ظهر مؤخراً من تنامي دعوات اقتصاد المعرفة، والاعتراف بأن رأس المال البشري يمثل جزءاً ذو أهمية متزايدة من مجموع قيمة المنظمة.

ومع التطور المتعمق لنظرية الإدارة، أصبحت محاسبة الموارد البشرية فرعاً مهماً من النظام المالي ووسيلة فعالة لإدارة قيمة الموارد البشرية باستخدام محاسبة الموارد البشرية، يمكن جعل حساب المعلومات وإدارة الموارد البشرية للشركات أكثر دقة. ولذلك، فإن تنفيذ محاسبة الموارد البشرية ضروري للغاية للمؤسسات لإدارة الموارد البشرية بشكل فعال، استناداً إلى تحليل الضرورة والمشاكل القائمة لتنفيذ محاسبة الموارد البشرية،

وانطلاقاً من هذا ارتأينا تقسيم هذا الفصل الى ثلاث مباحث كما يلي:

المبحث الأول: المقاربات النظرية ونماذج محاسبة الموارد البشرية.

المبحث الثاني: الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية ومعيقات تطبيقها.

المبحث الثالث: الدراسات السابقة.

## المبءء الأول: المقارءاء النظرفة وءماءء ءءسبة الموارء البشرفة

الموارء البشرفة هف العموء الفقرف لأف منءمة، وءلعب إءارءها الفعالة ءورًا ءاسمًا فف ءءبءء النءءء العام، فف ءفن ءوفر ءءسبة المالة صوءة واضءة للأصول الملموءة للمؤسسة، ففن ءقففء الموارء البشرفة المءروف أفضًا باسم ءءسبة الموارء البشرفة (HRA) له نفس القءر من الأهمفة، وسفءون ءءل المناقشة فف الفقراء الموالفة.

### المءلب الأول: الإءار النظرف لءءسبة الموارء البشرفة

أولاً: ءرفف ءءسبة الموارء البشرفة

قءم فلامهولءر (1985) ءرففًا أكثر ءءبءدًا لقانون الموارء البشرفة، باءءباره عملفة قفاس ءءكلفة ءف ءءكبءها شركاء الأعمال والمنءماء الأءرى ءءوظفف وااءءبار وءءرفب وءءوفر الأصول البشرفة. فءءء هذا ءرفف الإنفاق على الموارء البشرفة الءف فءب الاعءراف به لأعراض ءقففء والإبلاغ. وبعبارة أءرى، فءءبر فلامهولءر أن ءقففء الموارء البشرفة فنبوءف على قفاس القفمة الاءءصاءفة للأشءاء للمنءماء.<sup>1</sup>

وفقًا لـ (Fajana)، ففن قانون ءقوق الإنسان هو رء على انءقاء نظام ءءسبة ءءقلفءف لفشله فف ءلبفة اءءبءاء عءء منءوع من المءءءءمفن، والممارسة المقبولة المءمءلة فف اعءءبار ءمفء النفءاء على ءءوفن رأس المال البشرفف كرسوم فورفة على الءءل، لا ءءفق مع المعاملة الممنوءة للنفءاء المءاءلة على رأس المال الماءف. وبعءالف ففن ءقففء الموارء البشرفة هو امءءاء للمباءفء ءءسبفة ءف ءءطلب مطابفة الإراءاء مع النفءاء المءكبءة لكسب هذا المبلء من الإراءاء وءءظفم البفباءاء ءءوصفل المءلوماء ءاء الصلة.<sup>2</sup>

ءما ءشفر ءءسبة الموارء البشرفة أفضًا إلى عملفة قفاس وإءارة العنصر البشرفف فف المنءمة، وإعءاءء ءقارفر اللازمة ءول ءلك. فءضمف ءرفف ءءسبة الموارء البشرفة ءءبءء قفمة الموارء البشرفة، ومعرفة قففة معالءءها وءقءم ءقارفر اللازمة لإظهار القفمة الءقففة لأصول العنصر البشرفف وءزوفء الأطراف المعنفة بالمءلوماء اللازمة. ءما ءءبر ءءسبة الموارء البشرفة عملفة ءقففء ءالة الموارء البشرفة وقفاس ءءفرءاء ءف ءءءء علفها ءلال فترة زمنية معنفة، وءوفر المءلوماء الضرورة ءول الأفراد ءاءل المنءمة لصناع القرار.

اءمالمًا، ءشارك ءءسبة الموارء البشرفة فف المقام الأول فف قفاس ءوانب المءءلفة المءلقة بالأصول البشرفة. الغرض الأساسي منه هو ءسهفل الإءارة الفعالة للموارء البشرفة من ءلال ءوفر المءلوماء لاءءساب الموارء البشرفة وءءوفرها والاءفظاء بها واسءءءامها وءقففمها. الأصول الماءفة مءل المصانع والألاء والمبائن وما إلى ءلك ءفر مءءءة بءون موارء بشرفة وبعءالف لا فمكن المبالغة فف ءأكد على معاملة الموارء البشرفة كاسءءمار فف المفرزفة العمومفة.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> Roseline M. Ojokuku, Kayode S. Oladejo, **HUMAN RESOURCE ACCOUNTING AND HUMAN CAPITAL VALUATION IN NIGERIA: PROSPECTS AND CHALLENGES**, International Journal of Economics, Commerce and Management United Kingdom, VOL 03, NO 07, NIGERIA, 2015, P 602.

<sup>2</sup> Ibid, 603.

<sup>3</sup> Akinwunmi Abiodun Jelil, OLOTU, Ayooluwa Eunice, OMOJOLA, Sunday Olusola, **OPTIMIZING THE EFFECTIVENESS OF FINANCIAL REPORTING THROUGH HUMAN RESOURCES ACCOUNTING**, International Journal of Accounting Research, Vol. 2, No. 1, Nigeria, 2014, p 34.

## الفصل الأول: الاحياء النظرية والتطبيقية حول محاسبة الموارد البشرية

باختصار محاسبة الموارد البشرية هي فن تقييم وتسجيل وعرض قيمة الموارد البشرية بشكل منهجي في دفاتر حسابات المنظمة. يبرز هذا التعريف السمات المميزة الهامة التالية لمحاسبة الموارد البشرية:

1. تقييم الموارد البشرية
2. تسجيل التقييم في دفاتر الحسابات
3. الإفصاح عن المعلومات في البيانات المالية للشركة.<sup>1</sup>

### ثانياً: مراحل تطور محاسبة الموارد البشرية

تطورت محاسبة الموارد البشرية على مر الزمن من مجرد عملية تسجيل الرواتب والمكافآت إلى أداة استراتيجية تساهم في تحقيق أهداف المنظمة. يمكن تقسيم مراحل تطور محاسبة الموارد البشرية إلى عدة مراحل، ومنها:

جدول رقم (1-1): مراحل تطور محاسبة الموارد البشرية

المرحلة	الأحداث
من بدايات الستينات حتى 1966م	و تتميز بأنها الفترة التي تم وضع المفاهيم الأساسية للمحاسبة عن الموارد البشرية باستخدام النظريات والمبادئ المتعلقة بهذا الموضوع في العلوم الاجتماعية الأخرى مثل الاقتصاد وعلم الاجتماع. <sup>2</sup>
من 1966م إلى 1971م	و تتميز بأنها الفترة التي بدأت في تقييم فعالية نماذج و قياس تكلفة وقيمة الموارد البشرية في قطاع الأعمال، وكذلك تعتبر فترة إيجاد مجالات جديدة ومستقبلية لاستخدامات المحاسبة عن الموارد البشرية في بعض المنشآت، حيث قام Wiliom بتطبيق بحثه ( قياس القيمة التاريخية لتكلفة الموارد البشرية ) على الشركة R.J.Barry حيث نشرت الشركة و لعدة سنوات قوائمها المالية الختامية متضمنة معلومات مالية عن الموارد البشرية.
من 1971م إلى 1976م	حيث بدأت تنشر خلال هذه الفترة العديد من الدراسات الأكاديمية في أمريكا و استراليا و اليابان، و قد تم تطبيق العديد من هذه البحوث وما قدمته من المعلومات عن محاسبة الموارد البشرية في اتخاذ القرارات الإدارية، وكذلك في قرارات المستثمرين من حملة الأسهم في شركات المساهمة العامة.
من 1976م إلى 1980م	وشهدت هذه المرحلة تراجعاً في الاهتمام بهذا الفرع وذلك بسبب أن الجزء الكبير من البحوث الأولية في هذا الميدان والتي تعد أقل صعوبة تمت في المرحلة السابقة، و أن الأجزاء الباقية أكثر صعوبة وتتطلب عدداً غير قليل من المؤسسات والشركات التي تقبل أن يتم تطبيق هذه البحوث داخلها. <sup>3</sup>
من 1980م إلى	فقد شهدت بداية للاهتمام لكل من النظرية و التطبيق للمحاسبة عن الموارد البشرية و ذلك نتيجة لتزايد

<sup>1</sup> Bader Aljamaan, **HUMAN RESOURCES ACCOUNTING: CONCEPTS, OBJECTIVES, MODELS AND CRITICISM**, Global Journal of Human Resource Management, Vol.5, No.7, 2017, p 3.

<sup>2</sup> حسين عبد الجليل آل غزوي، وليد ناجي الحياي، المشاكل المحاسبية المعاصرة، الأكاديمية العربية في الدانمارك، 2010، ص 41.

<sup>3</sup> محمد علي داهم، إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الجزائرية، دراسة حالة مجمع صيدال، جامعة باتنة 1 الحاج لخضر، أطروحة دكتوراه، باتنة، الجزائر، 2022/2021، ص 32.

2001م	اهتمام الولايات المتحدة الأمريكية بموضوع زيادة الإنتاجية والتي تركز في الاهتمام على دور العنصر البشري في زيادة الإنتاجية.
من 2001م حتى الآن	إذ أصبحت الموارد البشرية من أهم الركائز التي تهتم بها المؤسسات لمسايرة المتطلبات التكنولوجية الحديثة، وبجيت أصبحت مهارات الموارد البشرية من المحددات الأساسية لخلق القيمة وتحقيق الأرباح والميزة التنافسية، لذلك فقد احتل موضوع محاسبة الموارد البشرية أهمية خاصة بين الموضوعات البحثية في الفكر المحاسبي خلال هذه المرحلة. <sup>1</sup>

المصدر: من إعداد الطلبة

هذه المراحل تعكس تطور محاسبة الموارد البشرية من مجرد عملية تقليدية إلى وسيلة حيوية لدعم استراتيجيات الشركة وتحقيق أهدافها.

## ثالثاً: أهمية وأهداف محاسبة الموارد البشرية

### ❖ أهمية الموارد البشرية:

تكتسي محاسبة الموارد البشرية أهمية بالغة بالنسبة للمؤسسات في الاقتصاديات الحديثة التي يُعتبر المورد البشري ركيزة أساسية فيها، بالإضافة إلى ضرورتها لمستخدمي التقارير المالية؛ وتتجلى هذه الأهمية من خلال ما يلي:<sup>2</sup>

- تحاول محاسبة الموارد البشرية قياس فوائد الإنفاق على الموارد البشرية في حين أن المحاسبة التقليدية تعامل الموارد البشرية كمصروف للفترة وتحمله للدخل الخاص بها، مما يؤدي إلى تشويه قياس الدخل.
- توفر محاسبة الموارد البشرية إطاراً لتحقيق الاستفادة المثلى من قيمة الموارد البشرية، مما يسمح للمؤسسة بأكملها أن تُدار بأكبر عقلانية اقتصادية.
- تساعد محاسبة الموارد البشرية المؤسسة على القيام بمسؤولياتها الاجتماعية.
- توفير معلومات فعّالة من حيث التكلفة لانتخاذ قرارات إدارية مناسبة وناجحة بشأن اقتناء الموارد البشرية وتخصيصها وإنتاجها وصيانتها بهدف تحقيق أهداف تنظيمية فعّالة من حيث التكلفة.<sup>3</sup>
- تعطي المستثمر والعميل الآخر نظرة ثاقبة حقيقية عن المنظمة وإمكاناتها المستقبلية.
- يساعد التقييم السليم للموارد البشرية المنظمة على القضاء على الآثار السلبية للعمالة الزائدة عن الحاجة.
- تزداد أهمية محاسبة الموارد البشرية في بيئة الإنتاج الحديثة وبيئة تكنولوجيا المعلومات، حيث تسعى المنشآت إلى اعتماد استراتيجية إدارة الجودة الشاملة وما يتبعها من سياسات فرعية مثل سياسة إنتاج خال من العيوب Zero Defect وسياسة " الانتاج في الوقت المناسب (JIT) " Just in Time شراءً وتخزيناً ونتاجاً وتسليماً، أي في كافة مراحل العملية الانتاجية. إن نجاح استراتيجية إدارة الجودة الشاملة يعتمد بشكل واضح على تأهيل وتنظيم وتعاون

<sup>1</sup> نور الهدى حداد ، محاسبة الموارد البشرية بين ضرورة التأسيس وصعوبات القياس ، مجلة المالية وحكمة الشركات، المجلد 04، العدد 02، الجزائر، 2020، ص 65.

<sup>2</sup> نور الهدى حداد، مرجع سابق، ص 65.

<sup>3</sup> Guembour Abderraouf, **Measuring human resources' value using human resources accounting methods and models - Theoretical study-**, El-Wahat Journal for Research and Studies, vol13, No 2, Algeria, 2020, P 1421.



الشركة بتطبيقها لمحاسبة الموارد البشرية وكذلك تعتمد على حجم الشركة ومدى تنوع الموارد البشرية الموجودة فيها<sup>1</sup>، ومن أهم أساليب نموذج التكلفة لتقييم الموارد البشرية ما يلي:

### الطريقة الأولى: مدخل التكلفة التاريخية:

يُشتق مفهوم التكلفة التاريخية للموارد البشرية من وجهة نظر التكلفة التاريخية في المحاسبة التي تُعرّف بأنها الموارد المفقودة للحصول على الفوائد أو الخدمات المرجوة. تستند هذه النظرية إلى المبادئ المحاسبية المقبولة. تشمل التكلفة التاريخية للموارد البشرية الاستثمارات التي قامت بها منظمة تعليم الموارد البشرية بشكل مباشر. وعادة ما تكون هذه الاستثمارات في شكل نفقات تتعلق بالتوظيف والاختيار والتدريب وتطوير القوى العاملة<sup>2</sup>. حيث تم تطوير طريقة التكلفة التاريخية من قبل بروميت وفلامهولتز وبالي في عام 1967. يمكن تقسيم هذه التكاليف إلى فئتين: تكاليف الاستحواذ وتكاليف التعلم<sup>3</sup>. حسب نموذج التكلفة التاريخية يتم رسملة هذه المصاريف فهي تعمل على توليد قيمة اقتصادية مستقبلية بعدما كانت تعالج كمصاريف دورية<sup>4</sup>.

إن انصار HRA\* يرون عند تقييم الأصول الانسانية على أساس التكلفة التاريخية أنه لا بد من رسملة النفقات المتعلقة ببعض التكاليف والمتمثلة في الآتي:

### جدول رقم (1-2): تكلفة الحصول وتكلفة التعلم

تكلفة الحصول على الموارد البشرية	تكلفة التعلم
تشير هذه التكلفة الى التضحية التي يجب أن تتحملها المنشأة في سبيل الحصول على من يشغل مركزاً معيناً <sup>5</sup> ، وهي تشمل على كل من التكلفة المباشرة للاستقطاب (هي تكلفة اجتذاب اعضاء جدد ، والمكون الرئيسي لتكلفة الاستقطاب هي الاعلانات واتعاب هيئات الترخيم والتوظيف وتكلفة السفر والانتقالات، وايضا المصاريف الادارية المتعلقة بهذه الأعمال) <sup>6</sup> ، الاختيار (تحديد من يجب ان تكون له الوظيفة)، التعيين (تعيين عضو جديد في المؤسسة)، والتوظيف والتسكين، وكذلك مجموعة معينة من التكاليف غير المباشرة مثل تكلفة الترقية .	وهي تشير إلى التضحية التي تتحملها المنشأة في سبيل تدريب الفرد ووضعه في مستوى الأداء العادي المتوقع من الفرد عند قيامه بوظيفة معينة، ويمكن تعريفها بأنها التكلفة التفاضلية التي تتحملها المنشأة إلى حين تحقيق الفرد مستوى الإنتاجية المطلوبة عادة لوظيفة معينة، وتشمل تكاليف برامج التدريب الرسمي والتوجيه وتكاليف التدريب في أثناء العمل <sup>7</sup> .

المصدر: من إعداد الطلبة

<sup>1</sup> سعيداني نبيلة، الأساليب والنماذج المستخدمة في محاسبة الموارد البشرية، مجلة الاقتصاد الصناعي، العدد 12 (2)، الجزائر، جوان 2017، ص 137.

<sup>2</sup> Payam Mahmoody, Fatemeh Babae, Jamal Mohamade, **Human Resource Accounting: From Theory to Practice**, European Online Journal of Natural and Social Sciences, vol. 2, No. 3, Iran, 2013, p 2252.

<sup>3</sup> Raghavendra K S, **Human Resource Accounting Practices and its Impact on Managerial Performance**, An International Multidisciplinary Online Journal, vol 2, No 8, India, 2022, p 3.

<sup>4</sup> عبير لخشين، أثر القياس والافصاح المحاسبي عن الموارد البشرية على مؤشرات الاداء المالي، دراسة تطبيقية، جامعة 20 أوت 1955، أطروحة دكتوراه، سكيكدة، الجزائر، 2020/2019، ص 55.

\*HRA= محاسبة الموارد البشرية.

<sup>5</sup> سمية لمربي، زهية موساوي، محاسبة الموارد البشرية و إشكالية الإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية، مجلة تنمية الموارد البشرية للدراسات والأبحاث - المركز الديمقراطي العربي - برلين - ألمانيا - العدد 12، 2021، ص 236.

<sup>6</sup> <https://ay83m.wordpress.com/> date visted 20\02\2024.

<sup>7</sup> رشا حمادة، القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية وأثره في القوائم المالية، مجلة جامعة دمشق، المجلد الثامن عشر، العدد الأول، دمشق، سوريا، 2002، ص 155.

## الفصل الأول: الاحيائك النظرية والتطبيقية حول محاسبة الموارد البشرية

هذه الطريقة سهلة الفهم وسهلة العمل، وهي تلي المفهوم المحاسبي التقليدي المتمثل في مطابقة التكاليف مع الإيرادات. ويمكن أن يوفر أساسًا لتقييم عائد الشركة على استثمارها في الموارد البشرية. لكنها تعاني من بعض القيود ولها بعض المزايا:

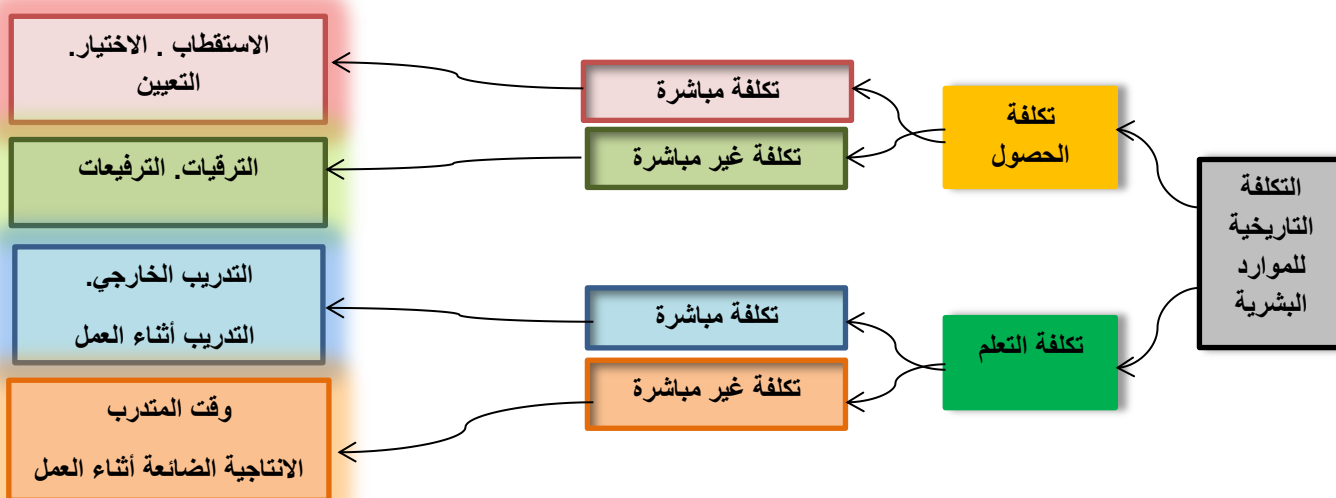
جدول رقم (1-3): قيود ومزايا طريقة التكلفة التاريخية

المزايا <sup>1</sup>	القيود <sup>2</sup>
باستخدام هذه الطريقة، تمامًا كما هو الحال مع الأصول الأخرى، يجعل حساب قيمة الموارد البشرية أمرًا بسيطًا.	لا يأخذ هذا النهج في الاعتبار التكلفة الإجمالية لخدمات الموارد البشرية المحتملة. ولا يمكن بيع هذه الأصول.
يمكن بسهولة وبشكل عملي تقدير المبلغ الذي يتم إنفاقه على الموارد البشرية.	من الصعب تقدير عدد السنوات التي سيتم خلالها إطفاء النفقات المرملة، و من الصعب تحديد معدل الاستهلاك. هل يجب أن تكون متزايدة أم ثابتة أم متناقصة؟
هذه هي التقنية الوحيدة المستخدمة لكل من تقييم الموارد البشرية وتسجيل وعرض البيانات في دفاتر الحسابات والقوائم المالية.	وتزداد القيمة الاقتصادية للموارد البشرية بمرور الوقت مع اكتساب الأفراد للخبرة. ولكن في هذا النهج، تنخفض تكلفة رأس المال من خلال الاستهلاك.

المصدر: من إعداد الطلبة

وبشكل عام فإن التكلفة التاريخية يمكن ان تكون مقبولة من الناحية المحاسبية أكثر وتواجه مشاكل أقل من طرق القياس الأخرى والشكل الآتي يوضح نموذج لقياس التكلفة التاريخية للموارد البشرية:

الشكل رقم (1-1): نموذج لقياس التكلفة التاريخية للموارد البشرية



المصدر<sup>1</sup>: نوال حربي راضي، مدى إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الجامعات (دراسة تطبيقية)، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 16، العدد 1، العراق، 2014، ص 158.

<sup>1</sup> Suresh Kumar and Rekha Kumari, HUMAN RESOURCE ACCOUNTING MODELS, International Journal of Economic Perspectives, 2022, P168.

<sup>2</sup> <https://www.iedunote.com/ar/> date visted 20\02\2024.

### الطريقة الثانية: تكلفة الإحلال (الاستبدال)

يتفق هذا النموذج مع نموذج التكلفة التاريخية في النفقات التي يجب رسمتها لتحديد قيمة الأصول البشرية، الفرق بينهم في احتساب هذه القيمة يتم بالأسعار الجارية بالمقارنة مع الأسعار التاريخية<sup>2</sup>. وتنقسم تكلفة الإحلال إلى:

◀ **تكلفة الإحلال الوظيفي:** وتمثل التضحية التي تتحملها المنشأة لإحلال شخص يشغل الآن وظيفة معينة بشخص بديل له يستطيع تقديم نفس الخدمات في هذه الوظيفة<sup>3</sup>. وتتضمن تكلفة الإحلال الوظيفي ثلاثة عناصر (تكلفة الحصول على الأفراد، تكلفة التعليم، تكلفة ترك الخدمة).

◀ **تكلفة الإحلال الشخصي:** وهي التضحية التي تتحملها المنشأة في سبيل إحلال شخص محل آخر يكون قادراً على تقديم مجموعات الخدمات التي يقدمها الشخص الحالي<sup>4</sup>.

◀ **التكلفة الإحلالية الوظيفية المتوقعة لرأس المال البشري:** يقوم على مفهوم التكلفة الإحلالية الوظيفية المتوقعة والتي تتحدد بالتكلفة الخاصة بإحلال رأس المال البشري محل آخر عند نقطة زمنية معينة، مع الأخذ بالاعتبار معدل الدوران الخاص به في الوحدة.

◀ **التكلف الإحلالية الوظيفية الشرطية لرأس المال البشري:** يقوم على أساس التكلفة الإحلالية الوظيفية الشرطية لرأس المال البشري التي تحدد بالتكلفة المتوقعة تحملها في حال إحلالها بآخرين متجاهلين أثر معدل الدوران<sup>5</sup>.

ومن أبرز الانتقادات والامتيازات التي تواجه هذه الطريقة

جدول رقم(1-4): قيود ومزايا طريقة تكلفة الاحلال

المزايا	القيود
تأخذ هذه الطريقة في الاعتبار الطبيعة المتغيرة لسوق العمل، والارتفاع العام في مستوى الأسعار، وكذلك القيمة الحالية للموارد البشرية للشركة <sup>6</sup> .	صعوبة الحصول على مورد بشري مشابه تماماً للمورد الحالي، و عدم وجود سوق نشط متخصص بالموارد البشرية يحدد أسعار الاستبدال <sup>7</sup> .

<sup>1</sup> نوال حربي راضي، مدى إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الجامعات (دراسة تطبيقية)، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 16 العدد 1، العراق، 2014، ص158.

<sup>2</sup> إبراهيم نادر خاطر، واخرون، قياس رأس المال البشري في منشآت المراجعة- دراسة ميدانية، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، العراق، بدون تاريخ نشر، ص 232.

<sup>3</sup> سلوى درار عوض محمد، القياس المحاسبي لرأس المال البشري وأثره على رفع كفاءة الأداء بالتطبيق على جامعة الملك خالد، المجلة العالمية للاقتصاد والأعمال، المجلد 6، العدد 03، السعودية، 2019، ص 539.

<sup>4</sup> رشا حمادة، مرجع سابق، ص 156.

<sup>5</sup> نور الهدى حداد، مرجع سابق، ص ص 67,68.

<sup>6</sup> Suresh Kumar and Rekha Kumari, op.cit, p169.

<sup>7</sup> معاذ محمد الأعرج، استخدام نموذج Lev & Schwartz لقياس رأس المال البشري ومساهمته في صافي الدخل، دراسة تطبيقية على بنك لبنان والمهجر في الأردن، رسالة ماجستير، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2016، ص 21.

## الفصل الأول: الاحيائ النظرية والتطبيقية حول حاسبة الموارد البشرية

يجب جمع معلومات محددة عن تكلفة الاستبدال من مصادر خارج المنظمة .وبالتالي، من المتوقع أن يستغرق تجميع التقارير المالية أطول وتكلف المزيد من المال.	توفر هذه التقنية أوقات تضخم أكثر دقة من خلال تعديل القيمة البشرية لتقلبات الأسعار في الاقتصاد.
---	--

المصدر: من إعداد الطلبة

### الطريقة الثالثة: تكلفة الفرصة البديلة

تم الترويج لطريقة تكلفة الفرصة البديلة لأول مرة من قبل كيما وجونز لشركة تضم العديد من رؤساء الأقسام الذين يقدمون عطاءات للحصول على خدمات مختلف الأشخاص الذين يحتاجون إليها فيما بينهم ثم يقومون بإدراج سعر العرض في تكلفة الاستثمار<sup>1</sup>.

لا توجد تكلفة فرصة بديلة للموظفين غير النادرين، وأيضًا لن يكون الموظفون الموجودون في القمة متاحين للبيع بالمزاد. وعلى هذا النحو، فإن الأشخاص القلائل هم وحدهم الذين ينبغي أن يشكّلوا قيمة الموارد البشرية.

إذا تم تعيين موظف من مصدر خارجي، فلن تكون هناك تكلفة بديلة عليه. لكن هذا النهج يعاني من بعض القيود وله بعض المزايا التالية<sup>2</sup>:

جدول رقم(1-5): قيود ومزايا طريقة تكلفة الفرصة البديلة

المزايا	القيود
تتيح طريقة تكلفة الفرصة البديلة لتقديم العطاءات تخصيص الموظفين بشكل أكثر كفاءة وتضع الإطار الرياضي لتنظيم وتقييم وتنمية الموارد البشرية للشركة.	من خلال قصرها على الاستخدام الأفضل اللاحق للموظفين داخل نفس الشركة، ضافت التقنية فكرة تكلفة الفرصة البديلة.
نظرًا لأن الإدارة لديها إمكانية الوصول إلى كل من السجلات المالية وسجلات الموظفين عند تحديد أسعار العطاءات، فقد تحسنت قدرة السجلات المالية على العمل كمؤشر رئيسي . ونتيجة لذلك، قد تتضمن أسعار العطاءات الكثير من التفاصيل	العيب الرئيسي في هذه الاستراتيجية هو أنها تتجاهل توظيف العمال غير النادرين .بالإضافة إلى ذلك، قد لا يحصل الشخص الذي لديه خبرة في نوع واحد فقط من العمالة ويفتقر إلى المعرفة بأنواع أخرى من الوظائف على أجر.

المصدر: من إعداد الطلبة

<sup>1</sup> <https://www.iedunote.com/ar/> date visted 20(02)2024.

<sup>2</sup> Suresh Kumar and Rekha Kumari, op.cit, p170.

## الطريقة الرابعة: التكلفة النموذجية

استخدمت العديد من الشركات التكلفة النموذجية بدلا من استخدام التكلفة التاريخية أو الاستبدالية لتقييم الموارد البشرية و لاستخدام هذه التكلفة يصنف موظفو المؤسسة لمجموعات مختلفة حسب خطة هرمية. وتكون التكلفة النموذجية مدروسة لكل فئة من الموظفين. وتعتبر هذه التكلفة بسيطة ولا تأخذ بعين الاعتبار اختلاف الموظفين داخل نفس المجموعة بل تراه إيجابي وحيوي<sup>1</sup>. لكن لهذه الطريقة ايضاً بعض العيوب والمزايا<sup>2</sup>.

جدول رقم (1-6): قيود ومزايا طريقة التكلفة النموذجية

المزايا	القيود
من أجل مقارنة التكاليف القياسية لكل المجموعة إلى التكاليف الحقيقية والتحكم لاحقاً الاختلاف، وعادة ما تستخدم هذه الاستراتيجية التحكم في نفقات الموارد البشرية.	التكاليف القياسية تحسب قيمة الموظفين ومقارنتها بواقع الأداء، ومع ذلك المهارة والكفاءة وإنتاجية أداء الموظف لا يمكن أن يكون بدقة وبشكل صحيح يتوقع.

المصدر: من إعداد الطلبة

## المطلب الثالث: طرق ونماذج محاسبة الموارد البشرية وفق معيار القيمة

محاسبة الموارد البشرية على أساس القيمة يعتمد هذا المنهج على القيمة الاقتصادية للفرد، ومدى مساهمته في تحقيق أرباح الشركة، حيث يتم اعتبار الفرد هنا كأحد الأصول في الشركة ومحاولة تحديد المنافع التي يمكن الحصول عليها من هذا الأصل. إذ أن قيمة الشيء بالنظرة الاقتصادية تتمثل بالقيمة الحالية للمنافع المتوقع الحصول عليها من هذا الشيء في المستقبل<sup>3</sup>.

وهناك عدة نماذج لقياس قيمة الموارد البشرية ومنها:

### الطريقة الأولى: القيمة الحالية للإيرادات المستقبلية

أنشأ Lev & Schwartz هذا النموذج لمحاسبة الموارد البشرية في عام 1971، ويستلزم حساب قيمة الموارد البشرية بناءً على القيمة الحالية للأرباح المستقبلية المتوقعة مخصومة بمعدل العائد على الاستثمار. يُعرف هذا أيضاً باسم نوح رسملة الرواتب<sup>4</sup>. حيث تعبر هذه المكتسبات عن سعر الخدمات التي سيقدمها الموظف لتعويض عن قيمة تلك الخدمات ويمكن التعبير عنه رياضياً بالمعادلة التالية<sup>5</sup>:

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

<sup>1</sup> سعيداني نبيلة، مرجع سابق، ص 138.

<sup>2</sup> Suresh Kumar and Rekha Kumari, op.cit, p169.

<sup>3</sup> ثامر عادل الصقر، مرجع سابق، ص 179.

<sup>4</sup> Raghavendra K S, op. cit, p 4.

<sup>5</sup> معاذ محمد الأعرج، مرجع سابق، ص 37.

$V =$  قيمة المورد البشري محل التقييم

$i =$  عمر المورد البشري

$t =$  سن التقاعد في الشركة.

$I =$  المكتسبات الشخصية للمورد البشري خلال فترة خدمته.

$r =$  معدل الخصم.

عيوب ومزايا النموذج:

جدول رقم (1-7): قيود ومزايا طريقة القيمة الحالية للإيرادات المستقبلية

المزايا <sup>2</sup>	القيود <sup>1</sup>
النهج هو تحسين على اختيار هرمانسون التعسفي لمدة 5 سنوات لفترة التقييم.	فشل النموذج في إعطاء الصورة الصحيحة لرأس المال البشري ولا يقيس مساهمته في تحقيق الفعالية التنظيمية.
يمكن إنشاء مجموعة جديدة من النسب باستخدام الاشتقاقات البشرية للمنظمة. تكشف القيمة لقيمة رأس المال غير البشري كيف أن النظام كثيف العمالة .	يعاني من الذاتية متعددة الجوانب : ذاتية ترتبط بتحديد مستوى المكاسب المستقبلية، ذاتية طول فترة الاستخدام المتبقية المتوقعة للفرد داخل المنشأة، وأخيراً ذاتية تقدير معدل الخصم.

المصدر: من إعداد الطلبة

### الطريقة الثانية: نموذج الشهرة غير المشتراة مقترح هرمانسون (HERMANSON)

تقوم هذه الطريقة على أساس اتخاذ الأرباح التي تزيد عن المتوسط العادي (الأرباح غير العادية) أساس التقييم عن طريق رسملة هذه الأرباح الزائدة واعتبارها ممثلة للموارد البشرية في الشركة<sup>3</sup>.

يقترح هرمانسون (Hermanson) قيمة التعويضات المعدلة لتقدير القيمة البشرية لعامل ما بالنسبة للمنشأة، حيث يتم تعديل الأجور المستقبلية المخصومة بإدخال "معامل كفاءة" لغرض قياس الفعالية النسبية لرأس المال البشري في منشأة معينة. يمثل معامل الكفاءة نسبة عائد الاستثمار لمؤسسة معينة إلى عائد الاستثمار لجميع المؤسسات الأخرى في الاقتصاد، وذلك في فترة معينة ويتم حساب معامل الكفاءة كما يلي<sup>4</sup>:

$$ER = \frac{5 * \frac{RF0}{RE0} + 4 * \frac{RF1}{RE1} + 3 * \frac{RF2}{RE2} + 2 * \frac{RF3}{RE3} + 1 * \frac{RF4}{RE4}}{15}$$

<sup>1</sup> إبراهيم نادر خاطر، وآخرون، مرجع سابق، ص 236.

<sup>2</sup> Suresh Kumar and Rekha Kumari, op.cit, p173.

<sup>3</sup> عبد الله إبراهيم عثمان يوسف، وآخرون، أثر تطبيق المحاسبة عن الموارد البشرية على كفاءة الاداء المالي (دراسة ميدانية على عينة من شركات الاتصالات بولاية الخرطوم - السودان)، مجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية والادارية، المجلد 15، العدد 3، السودان، 2023، ص 289.

<sup>4</sup> لعبيني البوعلي، وليد ناجي الحيايلى، محاسبة الموارد البشرية، الطبعة الأولى، مركز الكتاب الأكاديمي، عمان، الأردن، 2015، ص 100.

حيث أن:

$ER = \text{نسبة الكفاءة (Efficiency Ratio)}$

$RF1 = \text{معدل الدخل المحاسبي للأصول المملوكة للمؤسسة في السنة "1"}$ .

$RE1 = \text{معدل الدخل المحاسبي للأصول المملوكة لجميع المؤسسات في الاقتصاد في السنة "1"}$ .

السنوات ( صفر - 4)، أي بيانات خمس سنوات.

يستند تسويغ هذه النسبة إلى الافتراض بأن الفروقات في ربحية المؤسسة المعنية بمقارنة جميع المؤسسات الأخرى تعود إلى فروقات في أداء الأصول البشرية. لذلك فإنه من الضروري تعديل قيمة التعويضات بمعامل التعديل السابق.

عيوب هذا النموذج:

جدول رقم (8-1): قيود طريقة الشهرة غير المشترية

يفترض النموذج أن الموارد البشرية تمثل كل الأصول (غير المملوكة) وبالتالي لم يترك مجالاً للأصول الأخرى غير المملوكة <sup>1</sup> .
يعتمد على بيانات تاريخية وهذا يحد من استخدامه للتنبؤ <sup>2</sup> .
أنها تتجاهل فعل العوامل الأخرى التي تساهم إلى جانب الموارد البشرية في تحقيق الأرباح العادية، كما أنها لا تبين كيف سيتم تحديد قيمة الأصول البشرية في حال عدم تحقيق أرباح في سنة ما <sup>3</sup> .
نظام ترجيح النسبة تعسفي تماماً ويفتقر إلى أي دعم نظري أو تجريبي.

المصدر: من إعداد الطلبة

### الطريقة الثالثة: نموذج Jaggi and Lau

وفق هذا النموذج يتم تقييم الموارد البشرية على أساس مجموعات عمل وليس كأفراد، وذلك بهدف معالجة مشكلة تقدير مدة الخدمة المتوقعة أو فرص الترقية للمستخدمين على أساس فردي. ويتم فيه استخدام سلاسل ماركوف لتحديد تحركات العاملين ضمن المؤسسة واحتمالية تركهم إياها قبل سن التقاعد أو الوفاة، وذلك باستخدام مفاهيم الاكتوارية، لتخفيض التباين في تقدير الاحتمال بما فيه الكفاية<sup>4</sup>.

جدول رقم (9-1): قيود ومزايا طريقة Jaggi and Lau

المزايا	القيود
---------	--------

<sup>1</sup> علي عبد الله شاهين، النظرية المحاسبية، ط1، مكتبة آفاق للطباعة والنشر والتوزيع، غزة، فلسطين، 2011، ص 278.

<sup>2</sup> إبراهيم نادر خاطر، مرجع سابق، ص 235.

<sup>3</sup> سمية لمريني، مرجع سابق، ص 239.

<sup>4</sup> نور الهدى حداد، مرجع سابق، ص 69.

<p>كونه يتجاهل القدرات الفردية للفرد، كما أنه قابل للتطبيق على مجموعة صغيرة من الأفراد فقط. فهو يتطلب الجهد والتكلفة لذلك.</p>	<p>باستخدام مجموعة متجانسة من الموظفين العاملين في عدة أقسام لتحديد قيمة الموارد البشرية، يجل نموذج Jaggi and Lau الخلل في نموذج فلامهولتر العشوائي.</p>
<p>درجة الوثوقية التي من المحتمل تحقيقها محدودة بسبب استخدام المصفوفات الانتقالية في إطار فرضية الاستقرار الداخلي والخارجي.</p>	<p>تزداد موثوقية النموذج من خلال استخدام مجموعات متجانسة.</p>
<p>النموذج أكثر تعقيداً لأنه نموذج رياضي. الحساب صعب من الناحية العملية، كما أنه مكلف للغاية.</p>	<p>يتم ضمان مستوى مقبول من الموضوعية من خلال إنشاء مصفوفة الانتقال باستخدام معلومات الموظفين السابقة.</p>

المصدر: من إعداد الطلبة

### الطريقة الرابعة: نموذج العوائد المستقبلية

باستخدام هذه الطريقة يتم تقييم الأصول البشرية على أساس التوصل إلى القيمة الحالية للمرتبات والأجور التي يتقاضاها العنصر البشري في المستقبل حتى نهاية عمرها الانتاجي بالمنظمة، لتمكن من حساب القيمة الاجمالية للأصول البشرية من واقع متوسط رواتب لمجموعة متماثلة من العاملين، إلا أنها لا تأخذ بعين الاعتبار الا عنصرا واحدا من عناصر التكاليف للوصول إلى قيمة الموارد البشرية، وإهمال عوامل أخرى كسكن العمل وكفاءته وأقدميته<sup>1</sup>.

باستخدام نموذج العوائد المستقبلية في محاسبة الموارد البشرية، يمكن للمؤسسات تقدير القيمة المالية للاستثمارات في الموارد البشرية واتخاذ القرارات المالية الاستراتيجية بناءً على تقديرات دقيقة للعوائد المستقبلية والتكاليف المرتبطة بالموارد البشرية.

### الطريقة الخامسة: نموذج المنافع الاقتصادية المعادلة لظروف التأكد ل Ogan

كان بيكين أوجان (1976) رائدًا في نموذج صافي المنفعة. وهذا امتداد لـ "نهج صافي المنفعة"، كما اقترح مورس.

ووفقا لهذا النهج، ينبغي أيضا أخذ درجة اليقين التي ستتحقق بها الفوائد الصافية في المستقبل في الاعتبار عند تحديد قيمة الموارد البشرية.

نموذج أوغان (Ogan Model) هو نموذج محاسبي يستخدم لقياس رأس المال البشري في المؤسسات. يركز هذا النموذج على تقدير قيمة رأس المال البشري من خلال تحليل العوامل المؤثرة عليه مثل المعرفة والمهارات والقدرات التي يمتلكها العاملون في المؤسسة. يهدف نموذج أوغان إلى تحديد قيمة الاستثمار في تطوير وتنمية الموارد البشرية وكيفية تحقيق عوائد إيجابية من هذا الاستثمار.

<sup>1</sup> هجيرة بوزونية، مرجع سابق، ص 118.



## الفصل الأول: الاحيائ النظرية والتطبيقية حول حاسبة الموارد البشرية

الطريقة الثامنة: نموذج مدخل العائد على الجهد المستخدم

تتجلى خطوات هذا النموذج من الناحية العملية في تحديد الدرجات الوظيفية التي تشغلها الموارد البشرية، بجانب تحديد المعاملات لكل درجة من الدرجات؛ بالإضافة إلى تحديد التقييمات الخاصة بفعالية وكفاءة الموارد البشرية في تأديتها لوظيفتها، كما يتم وضع المعاملات لكل تقييم من التقييمات، ومن ثم بيان المعاملات الخاصة بسنوات الخبرة؛ وعليه يمكن قياس الجهد المبذول من قبل المورد البشري من خلال المعادلة التالية<sup>1</sup>:

$$\text{مقياس الجهد} = \text{معامل الدرجة الوظيفية} \times \text{معامل درجة الفاعلية والكفاءة} \times \text{معامل سنوات الخبرة}$$

كما يمكن قياس العائد على الجهد المبذول، وذلك بقسمة إجمالي الربح المتحقق في كل درجة وظيفية على إجمالي العائد على الجهد المستخدم للأصل البشري من خلال الصيغة:

$$\text{العائد على الجهد المبذول} = \text{إجمالي الربح المتحقق} / \text{إجمالي المجهود للأصل البشري}$$

ولتوضيح كيفية قياس هذا الجهد المستخدم، يتعين علينا تحديد بعض المعاملات والمتمثلة في:

♣ تحديد المعاملات للمستويات الوظيفية التي يتوقع أن تشغلها الموارد البشرية، بافتراض أنها كما يأتي:

جدول رقم(1-12): معاملات المستويات الوظيفية

المستوى الوظيفي	المستوى الاول	المستوى الثاني	المستوى الثالث
المعامل	15	10	5

♣ تحديد معاملات تقييم الأداء الوظيفي، ونفترضها كالتالي:

جدول رقم(1-13): معاملات تقييم الأداء الوظيفي

درجة تقييم الاداء الوظيفي	امتياز	جيد جداً	جيد	مقبول
المعامل	2	1.5	1	0.5

♣ تحديد معاملات سنوات الخبرة للأصل البشري، ولتكون التالي:

جدول رقم(1-14): معاملات سنوات الخبرة للأصل البشري

سنوات الخبرة	1 - 0	2 - 1	3 - 2	4 - 3	5 - 4
المعامل	0.5	0.8	1.1	1.4	1.7

<sup>1</sup> نور الهدى حداد، مرجع سابق، ص 71.

وبناءً عليه يمكن قياس الجهد المستخدم باستخدام المعادلة الآتية<sup>1</sup>:

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

## الطريقة التاسعة: نموذج الأبعاد الخمسة

يقوم النموذج على إجراء تقدير للقوة العاملة بالمؤسسة وتقدير تكاليف المدخلات المختلفة لتحسين كفاءة التنظيم الإنساني، وأن تتضمن أبعاد الأصول البشرية المعرفة والمهارات والصحة والوفرة والوضع الجسماني<sup>2</sup>، استخدام تقديرات اللوائح المدققة والتقييم الشخصي وأن تستخدم تقارير الملاحظة العامة لتقدير الوضع الجسماني، ويعتبر نموذج الأبعاد الخمسة عملياً أكثر منه نظرياً، ويمكن توضيح ما تقدم فيما يلي<sup>3</sup>:

- الوضع الجسماني القياسي = علامة الوضع الجسماني الموزونة/ الوضع الجسماني
- الوضع الجسماني = الوضع الجسماني القياسي X المدفوعات السنوية
- صافي الربح = الوضع الجسماني - المدفوعات السنوية
- الربح في المورد البشري الواحد = الربح الكلي / عدد الموارد البشرية

وتُحدد علامات الوضع الجسماني عن طريق نقطة تعادل بين ترك العمل والدخول إليه، وتوزيعها اعتماداً على أوضاع المورد البشري لتحديد وضعه الجسماني، والذي يحدد بضرب الرواتب السنوية بعلامات الوضع الجسماني للمورد البشري الواحد وبالوضع القياسي للمجموعة. هذا ويقترح الباحثان إيجاد علاقة بين علامات الوضع الجسماني والعوائد المالية على الاستثمارات في جداول الرواتب معبراً عنها بمصطلحات الربح، الخسارة، ونقطة التعادل، ويُعد هذا المدخل إضافة هامة من حقل إدارة الموارد البشرية إلى أدبيات محاسبة رأس المال البشري<sup>4</sup>.

جدول رقم (1-15): قيود ومزايا طريقة الأبعاد الخمسة

القيود
والغييب في هذا النموذج هو أنه قد يكون في النظر الى ابعاد الفرد مفيد للقرارات المتعلقة بإدارة الأفراد ولكنها ربما لا يعد نموذج يستخدم في القياس والمحاسبة عن رأس المال البشري <sup>5</sup> .

المصدر: من إعداد الطلبة

<sup>1</sup> نفس المرجع، ص 71.

<sup>2</sup> جمام محمود، دباش أميرة، إشكالية القياس والإفصاح عن رأس المال البشري في القوائم المالية دراسة حالة المؤسسة الوطنية لعتاد الشغال العمومية بقسنطينة، مجلة ميلاف للبحوث والدراسات، العدد الثالث، أم البواقي، الجزائر، 2016، ص 191.

<sup>3</sup> عيبر لخشين، مرجع سابق، ص 62.

<sup>4</sup> رشا حمادة، مرجع سابق، ص 154.

<sup>5</sup> إبراهيم نادر خاطر، مرجع سابق، ص 239.

### الطريقة العاشرة: نموذج Flamholtz 1996

قام فلامهولتز (1996) بتطوير هذا النموذج. يعد هذا تحسناً للقيمة الحالية لنموذج الأرباح المستقبلية لأنه يأخذ في الاعتبار إمكانية أو احتمالية انتقال الموظف من دور إلى آخر في حياته المهنية وترك الشركة في وقت مبكر، أي الوفاة أو التقاعد. حيث يقترح النموذج نهجاً من خمس خطوات لتقييم قيمة الفرد للمنظمة<sup>1</sup>:

- التنبؤ بالفترة التي سيبقى فيها في المنظمة، أي مدة خدمته المتوقعة.
- تحديد حالات الخدمات، أي الأدوار التي قد تشغلها، بما في ذلك بالطبع الوقت الذي سيغادر فيه المنظمة.
- تقدير القيمة التي تستمدتها المنظمة عندما يشغل الشخص منصباً معيناً لفترة محددة.
- تقدير احتمالية احتلال كل حالة محتملة متبادلة في أوقات مستقبلية محددة.
- وخصم القيمة بنسبة محددة سلفاً للحصول على القيمة الحالية للموارد البشرية.

### المطلب الرابع: المقارنة بين نموذج التكاليف ونموذج القيمة لمحاسبة الموارد البشرية

أولاً: العلاقة المتبادلة بين تكلفة الموارد البشرية وقيمة الموارد البشرية:

قيمة الموارد البشرية هي المنفعة النهائية لاستثمار المؤسسة في الموارد البشرية. وهي تقدير القيمة المستقبلية التي يمكن للموظفين تقديمها في العمل، يمكن اعتبار المواد هي القيمة الاستثمارية للموارد البشرية، ويمكن القول أن قيمة الموارد البشرية هي قيمة مخرجات الموارد البشرية، ولذلك فإن مواد الموارد البشرية هي أساس قيمة الموارد البشرية، إن الفائدة من مقدار التكلفة البشرية التي تستثمرها المؤسسة هي قيمة الموارد البشرية. توجد علاقة سببية بين تكاليف الموارد البشرية وقيمتها. وبدون الاستثمار في تكاليف الموارد البشرية، لا يمكن الحفاظ على قيمة الموارد البشرية، بل وقد يؤدي ذلك إلى اتجاه تنازلي؛ فالزيادة في قيمة الموارد البشرية ستطلب من الموارد البشرية استثمار المزيد من الموارد لتحقيق فوائد أكبر للمؤسسات. حيث جوهر محاسبة الموارد البشرية هو قيمة الموارد البشرية. وتوفر محاسبة قيمة الموارد البشرية مرجعاً لقرارات واستثمارات الموارد البشرية للمؤسسات، وتعزز اتخاذ القرارات العلمية والمعقولة من قبل المؤسسات.

تحدد محاسبة تكلفة الموارد البشرية الفوائد الشاملة التي تجلبها محاسبة قيمة الموارد البشرية للمؤسسة، فهي القيمة الاقتصادية الفعلية التي تحتاجها المؤسسة ويمكن أن تعكس بشكل كامل الجودة الشاملة للموارد البشرية.

ثانياً: لكل منهما نقاط قوة خاصة بها:

بشكل عام، تختلف محاسبة قيمة الموارد البشرية ومحاسبة تكاليف الموارد البشرية بشكل أساسي في الأهداف وطرق المحاسبة ووجهات النظر. والجدول التالي يوضح ذلك<sup>2</sup>:

<sup>1</sup> <https://www.iedunote.com/ar/>, date visted 22\02\2024.

<sup>2</sup> <https://www.caiwuhn.com/hydt/1371.html>, date visted 22\02\2024.

جدول رقم (1-16): المقارنة بين نموذج التكاليف ونموذج القيمة لمحاسبة الموارد البشرية

الاختلافات	محاسبة تكاليف الموارد البشرية	محاسبة قيمة الموارد البشرية
من حيث الأهداف	الهدف الرئيسي هو تلبية احتياجات المستثمرين الخارجيين والدائنين والإدارات الحكومية في الدولة، وخدمة الموظفين المشاركين في إعداد تقارير المالية.	الهدف الرئيسي هو استخدام طرق قياس مختلفة للمحاسبة بناءً على الاحتياجات الفعلية داخل المؤسسة.
من حيث الأساليب المحاسبية	تستخدم طريقة المعالجة المحاسبية لمحاسبة تكاليف الموارد البشرية بشكل أساسي إحصاءات البيانات المحاسبية والتحقق منها، وتكون النتائج المحاسبية أكثر علمية ودقة.	ومحاسبة قيمة الموارد البشرية هي التقدير المسبق للمؤسسة لقيمة الموارد البشرية. النتائج المحاسبية غير مؤكدة والمبادئ المحاسبية تخالف المحاسبة التقليدية.
من حيث المبدأ من منظور محاسبي	تأخذ محاسبة تكلفة الموارد البشرية استثمار المؤسسة كنقطة بداية وتحسب رأس المال الذي يستهلكه الموظفون عند انضمامهم ومغادرتهم وعملهم، أي قيمة تكلفة الموارد البشرية.	وتأخذ محاسبة قيمة الموارد البشرية مخارج المؤسسة على أنها نقطة البداية، وتقوم المنشأة بتقدير قيمة الأصول البشرية بناءً على قيمة الخدمة التي يمكن أن تقدمها الأصول البشرية في المستقبل بشكل كبير.

يكمن الفرق بين هذه الجوانب الثلاثة في أداء محاسبة قيمة الموارد البشرية ومحاسبة تكاليف الموارد البشرية، فقط من خلال الجمع الكامل بين محاسبة تكاليف الموارد البشرية ومحاسبة قيمة الموارد البشرية، يمكن قياس قيمة الموارد البشرية للمؤسسة بشكل أكثر دقة.

### ثالثاً: مزايا وعيوب الجمع بين محاسبة قيمة الموارد البشرية ومحاسبة تكاليف الموارد البشرية:

أساس أبحاث محاسبة تكاليف الموارد البشرية هو قياس التكلفة الإجمالية لاستثمار المؤسسة في الموارد البشرية، واستخدام استثمار المؤسسة في التكلفة كقيمة الموارد البشرية، وذلك باستخدام العملة لقياس قيمة الموارد البشرية. ومع ذلك، فإن قيمة الموارد البشرية تتأثر بعوامل عديدة. إذا تم إجراء التقديرات في ظل ظروف متغيرة، فمن الصعب على محاسبة تكاليف الموارد البشرية توفير بيانات تقييم دقيقة وكاملة لقيمة الموارد البشرية، مما يجعل من المستحيل على الموارد البشرية إصدار أحكام دقيقة. أخذ أوجه القصور وخصائص محاسبة الموارد البشرية كنقطة انطلاق للبحث، واستخدام نموذج القيمة للموارد البشرية لتكملة محاسبة التكاليف بشكل مناسب، ومن ثم بناءً على بيانات محاسبة تكاليف الموارد البشرية، فإنها تكمل بعضها البعض وتعكس القيمة حقاً من الموارد البشرية. بالإضافة إلى ذلك، عندما تواجه محاسبة تكاليف الموارد البشرية نفس المشكلة، بعد فترة من التراكم، بسبب تمديد وقت استخدام الأصول البشرية، فإن البيانات المتراكمة غالباً ما تكون البيانات المقدره لمحاسبة الموارد البشرية. ولذلك فإن الارتباط بين الاثنين يعطيه أساساً للاتحاد<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> <https://www.caiwuh.com/hydt/1371.html> , date visted 22\02\2024.

### المبحث الثاني: الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية ومعيقات تطبيقها

#### المطلب الأول: المعالجات المحاسبية والإفصاح المحاسبي للموارد البشرية

تكمن أهمية المعالجات المحاسبية والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية في توفير معلومات دقيقة وشفافة تساعد في فهم وتقييم كيفية إدارة واستخدام الموارد البشرية في المنظمة، وبالتالي تحقيق أهدافها بكفاءة وفعالية.

أولاً: المعالجات المحاسبية للموارد البشرية

#### 1. طريقة رسملة المورد البشري:

يتم إثبات كل الأعباء التي تتحملها المؤسسة من أجل الحصول على المورد البشري واعتبارها جزء من تكلفة المورد البشري بعد إثباتها يتم توزيعها على مجموعة من السنوات شأنها شأن الأصول الثابتة ومن هذه المصاريف:<sup>1</sup>

➤ مصاريف الإعلان للحصول على المورد البشري.

➤ مصاريف الحصول على العنصر البشري.

➤ مصاريف تطوير كفاءة المورد البشري.

لذلك فان قيمة المورد البشري تمثل كافة المصاريف سالفة الذكر المرتبطة بالمدة الإنتاجية للعنصر البشري والتي يمثلها العقد المبرم للعنصر البشري مع المنشأة، وبالتالي فإن<sup>2</sup>

$$\text{إطفاء المورد البشري} = \frac{\text{تكلفة الأصل البشري}}{\text{العمر الإنتاجي للأصل البشري}}$$

#### 2. التسجيلات المحاسبية للمورد البشري:<sup>3</sup>

(1) تكلفة الحصول على المورد البشري :

✓ تكلفة الحصول :

<sup>1</sup> الوردي خدومة، نور الدين قلقيل، إمكانية قياس المورد البشري باعتباره أصلاً من أصول الشركة، مجلة دراسات في الاقتصاد وإدارة الأعمال، المجلد 04، العدد 01، باتنة، 2021، ص 323.

<sup>2</sup> مؤيد الفضل وآخرون، المشاكل المحاسبية المعاصرة، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2022، ص 113.

<sup>3</sup> ساملي محمد الدينوري، مرجع سابق، ص 1-3.

## الفصل الأول: الاحيائك النظرية والتطبيقية حول محاسبة الموارد البشرية

XX	XX	من ح/ مصاريف الى ح/ التقديرات تكلفة الحصول على المورد البشري	53/512	6xx
----	----	--	--------	-----

✓ رسملة المورد البشري : (مصاريف التثبيت المرسملة)

الرسملة هي المصاريف التي تحول الى أصول ثابتة.

XX	XX	من ح/ مصاريف التثبيتات المرسملة (مصاريف التنمية القابلة للتثبيت) الى ح/ الإنتاج المثبت للأصول المعنوية (المورد البشري) تسجيل رسملة المورد البشري	731	203
----	----	--	-----	-----

(2) تسجيل قسط الإطفاء (الإهلاك) للمورد البشري :  

$$\frac{\text{تكلفة الحصول على المورد البشري}}{\text{مدة العقد}} = \text{قسط الإطفاء الإجمالي للمورد البشري}$$

XX	XX	N/12/31 من ح/ مخصصات اهتلاكات ومؤونات وخسائر القيمة للأصول غير الجارية الى ح/ اطفاء المورد البشري تسجيل اطفاء المورد البشري	2803	681
----	----	--	------	-----

⚙ حساب قسط الإطفاء السنوي للمورد البشري الواحد

⚙ حساب قيمة المورد البشري الواحد = تكلفة الحصول على المورد البشري / عدد المورد البشري

⚙ قسط الإطفاء السنوي للفرد الواحد = قيمة المورد البشري الواحد / مدة العقد

## الفصل الأول: الاحيائك النظرية والتطبيقية حول محاسبة الموارد البشرية

### (3) تسجيل خسائر القيمة للمورد البشري :

حساب خسارة القيمة : وهي تكون بنسبة معينة من القيمة المحاسبية الصافية  
القيمة المحاسبية الصافية = القيمة الدفترية - مجموع الإطفاءات

		N/12/31		
	XX	من ح/ المخصصات للإهلاك والمؤونات وخسائر القيمة الأصول الغير الجارية		681
XX		إلى ح/ خسائر القيمة عن مصاريف البحث والتنمية القابلة للتثبيت	2903	
		تسجيل خسائر القيمة للمورد البشري		

### (4) تسجيل حالة الوفاة للمورد البشري (حالة استثنائية):

في هذه الحالة يجب أن يرصد الإهلاك .

		N/12/31		
	XX	من ح/ الأعباء الاستثنائية للتسيير الجاري		657
	XX	ح/ اهلاك مصاريف التنمية القابلة للتثبيت		2803
XX		الى ح/ مصاريف التنمية القابلة للتثبيت	203	
		تسجيل وفاة المورد البشري		

(5) تسجيل حالة التنازل عن المورد البشري :

XX	من ح/البنك	512
XX	ح/ اهتلاك مصاريف التنمية القابلة للتثبيت	2803
XX	ح/ خسائر القيمة عن مصاريف البحث و التنمية القابلة للتثبيت	2903
XX	ح/نواقص القيم عن خروج اصول مثبتة غير مالية	652
XX	الى ح/مصاريف التثبيت المرسملة	203
XX	ح/فوائض القيمة عن خروج الاصول المثبتة غير مالية	752
	تسجيل التنازل عن المورد البشري	

ملاحظة: لا يتم إنشاء محخص لمواجهة نقص القيمة للمورد البشري، بحكم المورد البشري يختلف عن المورد المادي.<sup>1</sup>

#### ثانيا: الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية

تسعى معظم المؤسسات إلى توفير المعلومات عن مواردها البشرية، وذلك لإدراكها أن الإفصاح عن هذه المعلومات في مختلف التقارير يعطي مؤشرا على اهتمام المؤسسة بعملائها ورغبتهم وقدرتها على استغلال الفرص وكسب الميزة التنافسية، لأن المؤسسة الناجحة تقوم بالاهتمام بالعاملين الذين من خلالها يمكنهم تحقيق تقدم المؤسسة وتحقيق أهدافها المنشودة.<sup>2</sup>

تستند التطورات التالية إلى افتراض أن أنظمة المحاسبة التقليدية وأدوات القياس غير كافية لتحديد الموارد غير الملموسة (وخاصة رأس المال البشري)، ولكنها تخلق قيمة عالية في الشركة.<sup>3</sup>

الإفصاح عن الموارد البشرية يتطلب إدراجها ضمن الأصول وبنند خاص يسمى "الأصول البشرية" أو "قيمة الموارد البشرية"، ويتم الإفصاح عن اهتلاكاتها أي استنفادها في قائمة الدخل. وهناك العديد من طرق الإفصاح عن الموارد البشرية نذكر منها:

#### 1. الإفصاح في تقرير مجلس الإدارة:

يتم بموجب هذه الطريقة الإفصاح عن البيانات المالية المتعلقة بالاستثمار في الموارد البشرية في تقرير مجلس الإدارة بحيث يتم توضيح حجم الاستثمارات التي قامت المؤسسة بتوجيهها نحو تطوير الإمكانيات العملية لدى العاملين في المنشأة، وهذه المعلومات ستفيد المستثمرين والمحللين الماليين في تحديد مدى اهتمام الإدارة بتنمية الموارد البشرية باعتباره عاملا مهما من عوامل تحقيق الربحية

<sup>1</sup> الوردى خدومة، مرجع سابق، ص 342.

<sup>2</sup> إيمان محمد المطيري، القياس والإفصاح عن محاسبة الموارد البشرية كأصل في القوائم المالية في قطاع الاتصالات بالمملكة العربية السعودية، المجلة الأكاديمية للأبحاث والنشر العلمي، الإصدار الخمسون، 2023، ص 337.

<sup>3</sup> C. Bessieux-Ollier, Monique Lacroix, Élisabeth Walliser, **Le capital humain : approche comptable versus approche managériale**, *Revue internationale sur le travail et la société*, Volume : 4, Numéro : 2, 2006, p 39.

في الأجل الطويل، ويمكن لهذه الطريقة خدمة المنشأة في جذب أنظار مستخدمي وقراء البيانات المالية والإدارية في التقارير السنوية<sup>1</sup>.

### 2. إعداد قائمة الاستثمارات المعنوية:

تقتضي هذه الطريقة إعداد قائمة الاستثمارات المعنوية للإفصاح عن الاستثمارات في الموارد البشرية، حيث تناسب هذه الطريقة الشركات التي تنفق مبالغ ضخمة على شراء براءات الاختراع وشهرة المحل لمنشآت قائمة بالإضافة إلى الاستثمارات في الأصول البشرية في المنشآت التي تستخدم التكنولوجيا المتقدمة وشركات الخدمات، ويكون لهذه القائمة تبويب منفصل من قائمة الدخل وتتضمن بيانات مالية مقارنة بمثلتها في العام السابق<sup>2</sup>. ولكن ما يعاب على هذه الطريقة أنها تؤدي إلى إعداد قوائم مالية تتضمن بيانات مالية غير حقيقية، وبالتحديد ميزانية لا تتضمن كافة بنود الأصول، وجدول حسابات نتائج مدرج فيه أصول على أنها نفقات جارية تخص الفترة المالية الحالية فقط<sup>3</sup>.

### 3. قوائم مالية غير مدققة تلحق بالقوائم المالية الأساسية:

يتم بموجب هذه الطريقة الإفصاح عن الموارد البشرية في قوائم مالية منفصلة لا تخضع لمراقبة مراجع الحسابات أو المراجع الخارجي، حيث يتم إدراجها في ملاحق القوائم المالية الأساسية المدققة من قبل المراجع الخارجي<sup>4</sup>. وقد طبقت هذه الطريقة من قبل بعض الشركات مثل شركة (آر جي باري) التي ظلت لعدة سنوات تدرج هذه القوائم ضمن القوائم المالية المنشورة، وكذلك شركة (آبت) حيث ظهرت القوائم المالية عام 1971 مشتملة على الميزانية الاجتماعية التي تضم بند الاستثمارات في التدريب بعد استبعاد الاستنفاد<sup>5</sup>.

### 4. الإدراج في القوائم المالية الأساسية المدققة:

يتم الإفصاح عن الاستثمارات في الموارد البشرية ضمن القوائم المالية الأساسية للمؤسسة، وتخضع لمعايير المحاسبة التقليدية ولمراجعة مراقب الحسابات. وبهذا الإجراء يتم رسملة الاستثمارات في الموارد البشرية وإدراجها في قائمة المركز المالي وإقفالها، الاستنفاد السنوي في قائمة الدخل على عدة سنوات مالية.

كما يمكن تطوير مدخل للقياس في ظل عدم التقييد بالقيود المحاسبية الحالية، وبما يتلاءم مع طبيعة العنصر البشري، وبطبيعة الحال فإن مجال العرض والإفصاح يرتبط بما وصلت إليه مرحلة القياس، لذلك يتم العرض والإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالموارد

<sup>1</sup> سعاد ضمضمة، أثر الإفصاح المحاسبي لمحاسبة الموارد البشرية على جودة المعلومات المحاسبية، دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية أدرار، جامعة أحمد دراية، أطروحة دكتوراه، أدرار، الجزائر، 2020، ص 173.

<sup>2</sup> فضل كمال، مرجع سابق، ص 84.

<sup>3</sup> سمية لمريني، مرجع سابق، ص 242.

<sup>4</sup> جمعة البتول، العرابي حمزة، نماذج قياس الموارد البشرية التي تعتمد على التكلفة وطرق اهتلاكها، دراسة نظرية، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، العدد 12، جامعة البليدة 2، الجزائر، بدون سنة نشر، ص 18.

<sup>5</sup> وسام رمضان الشنطي، دور محاسبة الموارد البشرية في رفع كفاءة الأداء المالي، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الأزهر، غزة، فلسطين، 2016، ص 64.

البشرية في قائمة خاصة مع بنود أخرى مشابهة إلى حين يتم الوصول إلى أساس قياس مقبول، وهذا ما يتفق معه الباحثون في طريقة العرض والإفصاح عن المعلومات الخاصة بالموارد البشرية<sup>1</sup>.

### ثالثاً: أهمية الإفصاح عن تكلفة الموارد البشرية<sup>2</sup>

- ◀ يؤدي الإفصاح عن معلومات في الموارد البشرية إلى جذب الانتباه إلى استثمارات الوحدة في مجال الموارد البشرية والتكاليف التي تتكبدها الوحدة في سبيل الحصول عليها.
- ◀ التأثير الإيجابي على سمعة الوحدة لدى الأطراف المختلفة لاسيما في أسواق المال التي يتم تداول أسهم الوحدة فيها، وتعزيز قدرتها على الحصول على الأموال التي تحتاجها من خلال جذب مستثمرين أكثر.
- ◀ يساهم الإفصاح عن الاستثمار في الموارد البشرية في تحسين جودة القرارات المتخذة من قبل مختلف الأطراف الداخلية والخارجية ذات الصلة بنشاط الوحدة.
- ◀ تجاوز بعض الانتقادات الموجهة إلى التقارير المالية المعدة في ظل الوضع التقليدي الذي يفتقر إلى الإفصاح عن الاستثمار في الموارد البشرية، كون هذه التقارير تعطي لمحة مختصرة عن الأداء المالي للوحدات الاقتصادية.
- ◀ إن امتلاك الوحدة لموارد بشرية ذات خبرة ومهارة عالية في ممارسة عملها يعد احد نقاط القوة لمواجهة المنافسين، لذا فإن الإفصاح عن الاستثمار في الموارد البشرية يعمل على سدّ جزء من الفجوات الاستراتيجية، ويساهم في تحقيق ميزة تنافسية للوحدة وبقاء وربحيتها ونموها على اعتبار أن هناك علاقة بين استثمارات الوحدة في الموارد البشرية والقدرة على تحقيق الأرباح في المستقبل.
- ◀ يفيد في إجراء المقارنة المرجعية سواء على مستوى الوحدة ذاتها لمدد مختلفة أو بين الوحدة ووحدات أخرى لنفس المدة.
- ◀ يساعد في مجال تخطيط واستخدام ورقابة الموارد البشرية، الأمر الذي يؤدي في النهاية إلى تحقيق أهداف إدارة الموارد البشرية بالفاعلية والكفاءة المطلوبة.

### المطلب الثاني: مشاكل ومعوقات محاسبة الموارد البشرية

#### أولاً: صعوبات ومعوقات تطبيق محاسبة الموارد البشرية

الأساس النظري لمحاسبة الموارد البشرية ضعيف. وفي عملية تطوير اقتصاد المعرفة الحديث، تبرز ميزات الإدارة الشخصية، ولا تستطيع الأساليب التقليدية تقييم القيمة الكاملة للأشخاص بدقة. وبمجرد تدخل العوامل البشرية، مثل الشخصية والعواطف والتفضيلات، وما إلى ذلك، سيكون من الصعب التعبير عن المحاسبة التقليدية.

وهناك العديد من المعوقات والصعوبات التي تواجه تطبيق محاسبة الموارد البشرية منها:

- ◀ مشكلة التنفيذ، فالعمل منتج خاص، وليس للمؤسسات ملكية ولا تستطيع تبادلها، وعند الحاجة إليه لا يمكن تحقيقه<sup>3</sup>.
- ◀ تستند جميع طرق المحاسبة عن الأصول البشرية إلى افتراض معين، والذي يمكن أن يحدث خطأ في أي وقت<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> سعاد ضمضمة. مرجع سابق، ص 174.

<sup>2</sup> ثائر صبري الغبان، سناء احمد ياسين، الإفصاح عن الاستثمار في الموارد البشرية في التقارير المالية للوحدات الاقتصادية العراقية، مجلة العلوم الاقتصادية والادارية، المجلد 13، العدد 45، ورقة بحثية، العراق، 2007، ص ص، 209-210.

<sup>3</sup> <https://www.meizhang.com>, date visted, 23\02\2022.

<sup>4</sup> SP Bansal, Yoginder Verma, Rajeev Jain, Pragma Dheer, **Human Resource Accounting**, India, p 8.

- ◀ لا يمكن امتلاك الموارد البشرية أو الاحتفاظ بها أو استخدامها وفقا لإرادة المنظمة ورغبتها لأن الحياة البشرية غير مؤكدة وبالتالي فإن تقييم الموارد البشرية في مثل هذه الحالة ليس الطريقة المناسبة<sup>1</sup>.
- ◀ يعتقد المديرون أن الإنشاء الرسمي لمؤشرات الأداء لا يضيف أي قيمة لأصحاب المصلحة الخارجيين<sup>2</sup>.
- ◀ لا تعترف السلطات الضريبية بمفهوم محاسبة الموارد البشرية، وبالتالي فإن له فائدة أكاديمية فقط<sup>3</sup>.
- ◀ القياس ليس أولوية أولى للشركة. وذلك لأنها مهتمة بكيفية استخدام الموارد البشرية لتحسين الأداء وليس القياس<sup>4</sup>.
- ◀ غموض العلاقة بين التكاليف المحاسبية للموارد البشرية وفوائدها المستقبلية في الشركة<sup>5</sup>.
- ◀ يترتب على صعوبة القياس أن قيمة الأصل البشري المعروض في الميزانية تتغير ولا تفصح عن القيمة الحقيقية لهذا الأصل<sup>6</sup>.
- ◀ ان قياس قيمة الإنسان وعرضها في القوائم المالية هو بحد ذاته أمر غير مستساغ من الناحية الإنسانية، فضلا عن وجود ذاتية في عملية القياس قد تؤدي الى البغضاء بين الموظفين وتواجه بعدوانية وكره<sup>7</sup>.
- ◀ تواجه الوحدة الاقتصادية في ظل الاعتراف بالموارد البشرية كأصل مشكلة التغيير المستمر في عدد ونوعية الإخراج مما يؤثر بشكل مباشر على اظهار تلك الأصول في القوائم المالية وينعكس تأثيرها على إجراء المقارنات والدراسات المختلفة لتلك القوائم<sup>8</sup>.
- ◀ صعوبة قبول المدققين لتقارير معدة خارج النظام المحاسبي التقليدي<sup>9</sup>.
- ◀ اعتماد النظام الحالي للمحاسبة على قواعد محاسبية ومقاييس مالية تعطي نظرة تاريخية وليست مستقبلية. كما أن هذه القواعد صممت من أجل معالجة الأصول المادية. وعليه يرى بعض الباحثين صعوبة قياس الموارد البشرية من خلال إطار المحاسبة التقليدية<sup>10</sup>.
- ◀ الإفلاس. عندما تفلس شركة ما، لا يمكن تحويل الأصول البشرية إلى قيمة فعلية واستخدامها لسداد الديون.

<sup>1</sup> Nagesh, Namrath, op. cit., p 53.

<sup>2</sup> Roseline M. Ojokuku, op. cit., p 606.

<sup>3</sup> Purvi Dipen Derashri, **DEVELOPMENT OF HUMAN RESOURCE ACCOUNTING (HRA) IN INDIA**, International Journal of Management, Technology And Engineering, ISSN NO : 2249-7455, Volume 8, N°11, India, 2018, p 1235.

<sup>4</sup> Dawuda Abudu , Matthew Kwabena Valogo, Osman Chilala, **Human Resource Accounting: The Missing Element in the Statement of Financial Position. Empirical Evidence from Ghana**, Research Journal of Finance and Accounting, vol 9, N° 10, Ghana, 2018, p 97.

<sup>5</sup> Payam Mahmoodi, op. cit., p 2254.

<sup>6</sup> جمال أحمد الدوري، اسماعيل يحيى التكريتي، نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية (دراسة مقدمة لتصميم نظام محاسبة الموارد البشرية في المنظمة)، جامعة عمان الأهلية، ص 22.

<sup>7</sup> نوال حربي راضي، مرجع سابق، ص 155.

<sup>8</sup> م خضير مجيد علاوي، اثر تطبيق القياس والافصاح عن تكلفة الموارد البشرية على القوائم المالية ( دراسة تطبيقية في الشركة العامة لتجارة المواد الإنشائية)، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 2، العدد 3، المعهد التقني الديوانية، العراق، 2012، ص 70.

<sup>9</sup> الطاهر خامرة، تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية (الدوافع وإشكالية القياس)، دراسة ميدانية بالشركة الوطنية للكهرباء والغاز بورقلة، مجلة العلوم الإدارية والمالية، المجلد 05، العدد 02، جامعة ورقلة، الجزائر، 2021، ص 131.

<sup>10</sup> عائشة محمد الشهري، المحاسبة عن الموارد البشرية: دراسة ميدانية في المملكة العربية السعودية، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز، المملكة العربية السعودية، 2013، ص 27.

### ثانيا: مشاكل القياس المحاسبي لمحاسبة الموارد البشرية

تهدف المحاسبة بشكل عام الى قياس وتوصيل المعلومات التي تلخص واقع المركز المالي لوحدة في لحظة زمنية معينة ، والتغيرات التي طرأت عليه خلال فترة زمنية تنتهي في اللحظة التي يتم فيها قياس المركز المالي ، وتتلخص نتائج القياس في مجموعة الحسابات والقوائم المالية التي يتم إعدادها في نهاية الفترة والتي تكون عادة موجهة لمستفيدين خارج الوحدة المحاسبة وله مصلحة فيها و هؤلاء المجموعة تضم من ملاكها الحاليين في الحاضر ومن يفكر في امتلاكها او جزء منها في المستقبل.

وبالتالي يجب ان يشمل الافصاح المحاسبي كافة الموارد المتوفرة للمشروع المادي والبشري من أجل كفاية وفعالية ادارتها والرقابة عليها، ولكن التقرير عن الموارد البشرية في القوائم المالية يواجه خمسة مشاكل محاسبية أساسية و تتمثل في:

#### ✓ 1. رسمة تكلفة الموارد البشرية:

المعيار الرئيسي للفرقة بين الأصل والمصرف هو الخدمات المتوقعة من النفقة في المستقبل، فالتكلفة يجب أن تعالج كمصرف في الفترة التي تتحقق فيها منافعها، ومن ثم فإذا كانت منافع التكلفة تتعلق او تفيد عدة سنوات فأنها يجب أن تعالج كأصل، فعلى سبيل المثال عام 1970م صدر بالتقرير السنوي لشركة ” الكرونك سيستم Data System ” الميزانية العمومية للشركة مشتملة على بند خاص عن تكلفة نظم تدريب المهندسين ضمن برنامج التدريب للشركة، وقد أُعتبر هذا البند أصلاً لأنه يتوقع منه أن يقدم خدمات للمنشأة في فترات مالية مستقبلية<sup>1</sup>.

#### ✓ 2. استنفاد الموارد البشرية:

المشكلة التالية هي قياس النسبة من الأصل البشري التي سوف تمتلك خلال الفترة المحاسبية، ويمكن استعمال مصطلح إطفاء بدلا من اهتلاك للفرقة بين الأصول البشرية والأصول المادية، والهدف الرئيسي من إطفاء الأصول البشرية هو مقابلة ما يستهلك من خدمات الأصل بالعوائد التي تم الحصول عليها منه، وهذه العملية في المحاسبة التقليدية تسمى مقابلة المصروفات بالإيرادات.

بالنسبة للأصول البشرية لها مدة خدمة تعادل فترة بقاء الشخص في خدمة المؤسسة، والأخرى تعادل مدة خدمتها مدة بقاء التكنولوجيا التي ييجدونها، فإذا صدرت تكنولوجيا جديدة لا ييجدون استخدامها او العمل بها فإن قيمتهم كأصل بشري تستنفد بالكامل.

ويمكن تقدير قيمة الاستثمار في الموارد البشرية عن طريق التكاليف النقدية وتكاليف الفرصة البديلة وذلك بغرض تطوير تلك الموارد<sup>2</sup>.

#### ✓ 3. تسوية حسابات الأصول البشرية:

بالرغم من أن الاستنفاد هو الطريقة الأساسية لتحويل تكاليف الأصول البشرية الى مصرف، فانه قد توجد بعض الظروف التي تؤدي الى تسوية وتعديل قيمة هذه الأصول، ومن الأمثلة على ذلك هو استبعاد أو شطب قيمة الأصول البشرية نتيجة دوران العمل أو التغير في تقديرات العمر الانتاجي للأصل البشري، ويحدث دوران العمل إما اختيارياً، أو بالاستغناء، أو بالفصل وغير ذلك، وفي أي من هذه الحالات فإن قيمة الرصيد غير المستنفد للأصل البشري تعامل كأنها خسارة في الفترة التي حدثت فيها، والعمر الانتاجي التقديري للأصل البشري نتيجة لعدة عوامل، تدهور الحالة الصحية، التقاعد المبكر،

<sup>1</sup> سالمي محمد الدينوري، مرجع سابق، ص 20.

<sup>2</sup> محمد علي داهم، مرجع سابق، ص 103.

التقدم التكنولوجي، كل هذه العوامل تؤدي الى قصر العمر الإنتاجي للأصل البشري، وفي حالة حدوث أي تغير مادي يؤثر على العمر الإنتاجي المتوقع للأصل فانه يجب تسوية "تعديل" قيمته، وتستخدم في هذه الحالة نفس الطريقة المتبعة في تسوية قيمة الأصول الأخرى<sup>1</sup>.

### ✓ 4. عرض بيانات الموارد البشرية في القوائم المالية :

من أهم المشاكل التي تواجه عملية عرض الأصول البشرية في القوائم المالية هي احتمالات دوران العمل، فالأفراد ليسوا مملوكين للمنشأة، وبالرغم من أن بعض المنشآت تلزم العاملين فيها بعقود تقيدهم، مثل النوادي الرياضية حيث يصبح من حق تلك المنشآت شراء أو بيع أو مبادلة عقود الأفراد، ومع ذلك فلا زال الأفراد لديهم حرية نسبية في ترك المنشأة بدون موافقتها في معظم الحالات، ومن ثم فما زالت هناك حالة من عدم التأكد حول المدى الزمني للاستفادة من الخدمات المستقبلية للبشر.

على ضوء ما ذكر فإن السؤال المحاسبي الذي يُثار الآن هو : كيف يمكن أخذ درجة عدم التأكد عند عرض معلومات الموارد البشرية في القوائم المالية المنشورة ؟ هذه المشكلة يمكن حلها عن طريق تكوين محخص بتكلفة معدل الدورات المتوقع في مقابل إجمالي الاستثمار في الأصول البشرية.

### ✓ 5. التلاعب في المكاسب و النتائج:

تعتبر النقطة الأخيرة والخاصة بمشاكل عرض البيانات الخاصة بالأصول البشرية ضمن القوائم المالية هي مشكلة احتمال اتخاذ المحاسبة عن الموارد البشرية كذريعة للتلاعب في المكاسب والتأثير على رقم صافي الدخل، فهناك من المحاسبين من يعتقد بضرورة تحويل الأصول غير الملموسة مثل الموارد البشرية الى مصروف في فترة حدوثها وأن رسملتها ليس إلا نوعاً من التلاعب في الأرباح وهناك بعض الصحة في هذا الرأي ولكن التعميم غير صحيح، فإن قرار رسملة الاستثمار في الأصول البشرية يعتمد على درجة عدم التأكد لكل حالة ففي بعض الظروف قد لا يكون مفيداً رسملة بعض تكاليف الموارد البشرية نظراً لأن المنافع المستقبلية المتوقعة منها غير كبيرة، ولكن هذه الحالات تعتبر استثنائية ولا يمكن اعتبارها قاعدة عامة<sup>2</sup>.

هذه المشاكل تجعل من الصعب تطبيق محاسبة الموارد البشرية في التطبيقات العملية. وفي الوقت نفسه، لا تفتقر بلادنا الآن إلى نظام محاسبة الموارد البشرية فحسب، بل تفتقر أيضاً إلى نظام تقييم داعم ونظام قانوني.

<sup>1</sup> سعاد ضمضمة، مرجع سابق، ص 158.

<sup>2</sup> سالمى محمد الدينوري، مرجع سابق، ص 24.





أي أنه فصل في اختيار طريقة القياس مباشرة إلى حد كبير، ولم يترك مجالاً للاجتهاد أو الاختيار للشركات والمحاسبين معاً، فتعبير "كقاعدة عامة" يعني شمولية تطبيق المبدأ بصفة شاملة ومستمرة، إلا في بعض الحالات الاستثنائية التي لا تستطيع التكلفة التاريخية إعطاء معلومة ملائمة، فيمكن تغطية عجزها وتعويضه باعتماد الطريقة الملائمة لتلك الحالة من بين الطرق الأخرى، فاختصاص واقتصار مبدأ أو طريقة التكلفة التاريخية على تقديم قيمة البند لحظة تسجيله في الدفاتر فقط، لا يتلاءم مع حاجة المؤسسة المستمرة إلى تحديد قيمة تلك البنود في الحاضر والمستقبل<sup>1</sup>.

إضافة إلى هذا يمكن ملاحظة أن المشرع في هذا الفصل عموماً، عندما يتكلم عن التقييم يتخذ من "مدخل التكلفة" مرجعاً أساسياً ينبنى عليه كل تقييم لبنود الميزانية عند تقييمها للوهلة الأولى، وهو في رأي الباحث أمرٌ بديهي من أجل ضمان وتحقيق شروط المعلومة المالية خصوصاً ما تعلق بالموثوقية والصدق، لكن عند إعادة التقييم مرة أخرى سواءً كان دورياً استجابةً لنص القانون أو استثنائياً لأي سبب طارئٍ فإنه يفتح الباب أمام التقييم انطلاقاً من مقارنة أخرى، وهي "مدخل القيمة" بإقرار طرق أخرى مثل القيمة العادلة (القيمة الحقيقية)، القيمة المحينة (قيمة المنفعة) أو قيمة الإنجاز.

### ثالثاً: مشاكل وصعوبات الاعتراف بمحاسبة المورد البشري وفق النظام المحاسبي المالي<sup>2</sup> :

إن المتفحص لكل تلك الطرق والمداخل المذكورة سابقاً، يُدرك مدى اتساع المجال ويُعابن عن كثب الفرصة المتاحة للشركات والمحاسبين بالأخص في جميع أنحاء العالم، ليختاروا الطريقة المناسبة لظروفهم وبيعتهم والملائمة لأهدافهم المالية وخططهم الاستراتيجية، وهو الشيء الذي لا يتوفر في الحالة الجزائرية، والتي تبقى رهينة التقنين والتوجيه المسبق للسياسات المحاسبية والمالية وتوجيهها نحو تحقيق الأهداف الجبائية للدولة، وهذا من خلال اختيار القانون وتحديد طرق التقييم بنص القانون والتنظيم الساري المفعول، فحدائثة النظام المالي المحاسبي في حد ذاته وظروف التغيير الإجرائي بالانتقال إليه، وما يحفهما من تحفظ كبير وخوف من النتائج غير المتوقعة، يفرضان على المشرع عدم التساهل وضبط الأمور، إذ أن القياس وطرقه من أهم المؤثرات في نوعية ووثوق المعلومات المالية التي ستعرض في نهاية كل دورة، ومن جهة أخرى فإن تحديد الطرق مسبقاً سيضفي نوعاً من التوحيد بين مختلف التقارير المنشورة ويولد حالة من التجانس، ويوفر جانباً كبيراً من القابلية للمقارنة على المستوى الكلي أو الوطني بين الشركات المتماثلة؛ وهذا مما يدخل في أهداف المحاسبة الوطنية والأهداف المالية للدولة، وهي السمة المذكورة أعلاه والتي تميز هذا القانون الناظم للعمليات المحاسبية والمدعوم بنسبة كبيرة بحالة النسيج المؤسساتي في الوطن والذي يمكن تقسيمه إلى جزأين هامين متميزين:

**الأول:** النسيج العمومي بكل أشكاله والذي تحتكر الدولة رأسماله ولا كلام فيه عن هدف آخر للتقارير المالية سوى المحاسبة والمراقبة.

<sup>1</sup> فتح بريجة، محاولة تطبيق طرق القياس المحاسبي على تقييم الموارد البشرية، دراسة حالة مؤسسة ش.ذ.أ.بيات كاترينغ، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، أطروحة دكتوراه، 2021، ص 45.

<sup>2</sup> نفس المرجع، ص 44.

## الفصل الأول: الاحياء النظرية والتطبيقية حول محاسبة الموارد البشرية

والثاني: النسيج الخاص والمكّون في غالبيته من شركات عائلية تتنافس من أجل الهيمنة والتوسع مع غياب تام لدور السوق المالي، الذي من المفروض أن يضم المستثمرين على اختلاف أحجامهم والقادرين على إعطاء تلك التقارير الأهمية اللازمة لها ومحتوياتها.

وفي الأخير نرى ان النظام المحاسبي المالي يواجه نفس المشاكل والصعوبات بخصوص محاسبة الموارد البشرية، المذكورة سلفاً، كحال باقي الأنظمة الدولية الأخرى.

## المبحث الثالث: الدراسات السابقة

سننتظر في هذا المبحث الى الدراسات السابقة العربية والاجنبية التي لها علاقة بموضوعنا محاولين ايجاد أوجه التشابه و الاختلاف بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية.

### المطلب الاول: الدراسات السابقة باللغة العربية.

1. دراسة محمد علي داهم، سنة 2022/2021، بعنوان: إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الجزائرية<sup>1</sup>، دراسة حالة مجمع صيدال، أطروحة دكتوراه، كلية العلم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة باتنة 1 الحاج لخضر، باتنة، الجزائر.

هدفت الدراسة إلى محاولة تسليط الضوء على مختلف المفاهيم العامة المرتبطة بمحاسبة الموارد البشرية، والتعرف على أساسيات تطبيق محاسبة الموارد البشرية ومشكلاتها، دراسة إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الجزائرية بدراسة حالة مجمع صيدال من خلال:

• التعرف على مدى اهتمام المجمع بالقياس والإفصاح عن الموارد البشرية.

• قياس الموارد البشرية للمجمع وفق نموذج التكلفة التاريخية.

• قياس الموارد البشرية للمجمع وفق نموذج القيمة الاقتصادية Lev & Schwartz.

• تحديد مدى مطابقة الخصائص النوعية للمعلومات المالية مع تطبيق محاسبة الموارد البشرية بالمجمع.

• بيان أثر تطبيق النموذجين على القوائم المالية للمجمع.

ولتحقيق ذلك تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، حيث تمت الدراسة بالتطبيق على مجمع صيدال لإنتاج وتوزيع الأدوية الصيدلانية خلال الفترة المالية 2018 – 2019 ، وقد توصلت الدراسة الى عدة نتائج من أهمها:

- يعتبر أهل الاقتصاد أن الموارد البشرية هي العنصر الإنساني الذي يعمل داخل المنظمة ويتمتع بمجموعة من المهارات والخبرات التي تساعده في أداء مهامه كما أنها تعتبر من الأصول المهمة في المنظمة التي تحقق الميزة التنافسية.
- تهتم محاسبة الموارد البشرية بالأصول البشرية داخل المنظمة من خلال قياس قيمتها الاقتصادية وتحليلها وتبويبها في القوائم المالية، كما تقوم محاسبة الموارد البشرية بتسجيل كافة التغيرات التي تطرأ على الموارد البشرية وإعداد التقارير حول عملياتها السنوية وإيصالها للأطراف المعنية.
- توجد عدة معوقات لتطبيق محاسبة الموارد البشرية منها عدم التأكد فيما يتعلق بمستقبل المنظمة قد يصبح من الصعب قياس المنافع أو الخدمات المستقبلية لمواردها البشرية.
- يعامل مجمع صيدال نفقات الاختبار والتدريب والتكوين وتعيين الموارد البشرية على أنها مصاريف جارية تحمل في نفس السنة المالية.
- لا يهتم مجمع صيدال بمعالجة الموارد البشرية على أنها أصول ضمن قوائمه المالية كما أن الإفصاح عنها لا يتخطى المعلومات الإحصائية من دخول أو خروج الموارد البشرية بالمجمع.

<sup>1</sup> محمد علي داهم، إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الجزائرية، دراسة حالة مجمع صيدال، جامعة باتنة 1 الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، أطروحة دكتوراه، 2022/2021.

وتوصي الدراسة بتفعيل دور إدارة الموارد البشرية في مواكبة التغيرات في مجال الإدارة والتسيير لرفع المستوى العملي والعلمي للأفراد وتجسيد الإدارة الفعالة التي تقوم على مفهوم المشاركة وروح الفريق، محاولة المشرع الجبائي تقديم حوافز جبائية لتشجيع تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الجزائرية، نشر ثقافة القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية في التقارير المالية للمؤسسات الجزائرية.

2. دراسة فتيح بريجة، سنة 2021/2020، بعنوان: محاولة تطبيق طرق القياس المحاسبي على تقييم الموارد البشرية<sup>1</sup>، دراسة حالة مؤسسة ش.ذ.أ بيات كاترينغ، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير وعلوم تجارية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر.

هدفت الدراسة الى إيضاح أهمية الاعتراف بالموارد البشرية كأصول غير ملموسة في الميزانية العامة للمؤسسة، والمقارنة بين الطرق والنماذج الموجودة لتقييمها، من أجل اختيار أكثرها نجاعة للمؤسسات الاقتصادية، بالإضافة الى اهداف اخرى منها، التعريف بموضوع محاسبة الموارد البشرية ، ورصد اهم مراحل تطورها ومختلف المبادئ والاسس القائمة عنها ، وبيان أهمية الإفصاح عن قيمة المورد البشري ودوره في تعزيز المركز المالي للمؤسسة الاقتصادية في السوق، ولتحقيق ذلك تم استخدام المنهج الاستقرائي لجمع المعلومات ودراسة مختلف الأدبيات، والمنهج الوصفي التحليلي لدراسة الأفكار والآراء العلمية لتحليلها، والمنهج التاريخي استخدمه عند التطرق الى مراحل تطور علم محاسبة الموارد البشرية ، مستخدماً الأدوات التالية: المقابلة والاستفسار، على العينة المدروسة والمتمثلة في بيانات مؤسسة ”ش.ذ.أ بيات كاترينغ“ ، وقد توصلت الدراسة الى النتائج التالية:

- المصاريف المستثمرة في تطوير وتدريب العاملين هي مصاريف استثمارية ويجب ان تعالج بالطريقة المنصوص عليها في المعايير الدولية للمحاسبة.
- تستفيد المؤسسة من تطبيق محاسبة الموارد البشرية عبر قيامها بإهلاكها للأصول البشرية واستنفادها على عدة سنوات وهو ما يزيد من وضوح نتيجة السنة المالية.
- ومن جهة أخرى فإن العاملين سيستفيدون من تطبيقها من خلال البرامج المقدمة والتي تزيد من كفاءاتهم وارتباطهم بالمؤسسة ووفائهم لها، وتحسين ظروفهم المعيشية.
- ضرورة استعمال المحاسبة على الموارد البشرية خصوصاً في الوحدات التي تعتمد على العنصر البشري بشكل كبير.

و توصي الدراسة ب: على الجهات الوصية على التشريع في مجال المحاسبة وطنياً الإسراع في توفير الإجراءات اللازمة لتطبيق محاسبة الموارد البشرية نظراً للأهمية التي أصبحت تشكلها، وعليها تنظيم دورات ومنتديات للتحسيس بأهمية الموضوع وتقديم دورات تكوينية فيه لشرحه للقائمين على المؤسسات الاقتصادية خصوصاً، وعلى المؤسسات الكبرى والتي تضم عدداً كبيراً من العمال أن تقوم بالفصل بين التكاليف الاستثمارية والتكاليف التسييرية الخاصة بها.

<sup>1</sup> فتيح بريجة، محاولة تطبيق طرق القياس المحاسبي على تقييم الموارد البشرية، دراسة حالة مؤسسة ش.ذ.أ بيات كاترينغ، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، أطروحة دكتوراه، 2021/2020.

3. دراسة عبير لخشين، سنة 2020/2019، بعنوان: أثر القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية على مؤشرات الأداء المالي<sup>1</sup>، دراسة تطبيقية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، الجزائر.

هدفت الدراسة الى عرض المفاهيم المتعلقة بمحاسبة الموارد البشرية و أهم المعايير الواجب توفرها في الموارد البشرية لاعتباره أصلاً، وكذا تقديم أهم نماذج القياس وتقييم المورد البشري، إضافة إلى اختبار أثر القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية على مؤشرات الأداء المالي للمؤسسات المشكلة لعينة الدراسة، ولتحقيق ذلك تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي بغية التوصل الى نتائج منطقية، تزامنا مع استخدام الاسلوب الاحصائي فيما يخص الدراسة على البيئة الفرنسية وأسلوب دراسة الحالة على البيئة الجزائرية، مستعينة بأدوات الدراسة المتمثلة في مراجع متنوعة ورقية و الكترونية ، مع المحتويات التقارير المالية للمؤسسات عن البيئة الفرنسية أما البيئة الجزائرية فاعتمدت على المقابلة والملاحظة، مع استخدام برنامج EXCEL2007 وبرنامج SPSS لمعالجة البيانات إحصائيا، حيث تم اختبار فرضياتها في بيئتين اقتصاديتين مختلفتين هما البيئة الجزائرية حيث اختارت فيها مجمع صيدال من أجل تطبيق محاسبة الموارد البشرية واختبار أثر ذلك على مؤشرات أدائه المالي، اما بالنسبة للبيئة الفرنسية حيث اختارت مجموعة من المؤسسات الفرنسية المدرجة ببورصة باريس ، وقد توصلت الدراسة الى عدة نتائج أبرزها:

- يساهم القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية في تحسين مؤشرات الأداء المالي القائمة عمى أساس النتائج المحاسبي، والتي تعد إشارة موجبة لأصحاب المصالح عن وجود عامل من عوامل خلق القيمة بالمؤسسة، والذي ينعكس على ربحيتها.
- يساهم القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية في تحسين مؤشرات الأداء المالي القائمة على أساس مفهوم القيمة، خاصة بعد الاهتمام بمفهوم خلق القيمة والقيمة المالية طويلة الأمد التي مصدرها رأس المال البشري.
- يحدث القياس والاعتراف المحاسبي عن الموارد البشرية تغييرات جوهرية في القوائم المالية للمؤسسة تنعكس وبشكل إيجابي على مؤشرات الأداء المالي.
- إمكانية التعبير النقدي عن الرأس المال البشري من خلال استخدام منهج التكلفة التاريخية والتي تعتبر أكثر المناهج موضوعية باعتمادها على الوثائق الثبوتية.
- أدى الاعتراف المحاسبي بالموارد البشرية بمجمع صيدال إلى التأثير إيجابيا على مؤشرات الأداء المالي القائمة على أساس مفهوم القيمة، حيث ارتفع مؤشر القيمة الاقتصادية المضافة من خلال زيادة النتيجة العملية، كما نتج عن ذلك ارتفاع القيمة الدفترية للمؤسسة الناتج عن ارتفاع حجم الأصول.
- تُعد مسألة قياس المورد البشري من أهم العراقيل التي تحول دون تطبيق محاسبة الموارد البشرية وذلك لغياب معيار يحدد آلية القياس، بالإضافة إلى اختلاف مناهج التقييم مما يؤثر على مصداقية القوائم المالية، وبالتالي بقاء محاسبة الموارد البشرية في إطارها النظري فقط.

وتوصي الدراسة على ضرورة تكريس الاهتمام على الاستثمار في الموارد البشرية المدعومة والمفكرة، وتنظيم دورات تدريبية لتنميتها، تطويرها، والمحافظة عليها لأنها أساس النجاح في عصر يعتمد بشكل أساسي على العقول البشرية المفكرة

<sup>1</sup> عبير لخشين، أثر القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية على مؤشرات الاداء المالي، دراسة تطبيقية، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، الجزائر، أطروحة دكتوراه، 2020/2019.

والمبدعة، وتركيز الاهتمام بنشر ثقافة الإفصاح الاختياري عن رأس المال البشري في التقارير المالية السنوية للمؤسسات، من خلال إصدار الجهات والمنظمات المعنية لمعايير إرشادية.

4. دراسة أحمد يعقوب مصطفى الراي، سنة 2017، بعنوان: لتطبيق محاسبة الموارد البشرية في الأندية الرياضية الأردنية<sup>1</sup>، دراسة حالة نادي الوحدات الأردني، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة الزرقاء، الأردن.

هدفت الدراسة الى التعرف مدى تطبيق محاسبة الموارد في الاندية الرياضية الاردنية وذلك من خلال تحقيق الاهداف الرئيسة الاتية:

1- التعرف على أهمية محاسبة للموارد البشرية ومبررات تطبيقها في الأندية الرياضية في الأردن.

2- ملاءمة أثر معالجة الموارد البشرية باعتبارها كأصول على القوائم المالية على الأندية الرياضية ومنها نادي الوحدات الأردني.

3- تقديم نموذج مقترح للمحاسبة عن الموارد البشرية في الأندية الرياضية الأردنية.

4- الخروج بعدد من النتائج والتوصيات والتي تساعد ادارات الاندية في هذا الموضوع.

ولتحقيق ذلك من خلال إجراء المقابلات مع المسؤولين ذوي العلاقة في هذا الموضوع، وكذلك من خلال استقصاء الدراسات السابقة في هذا المجال، وتم اختيار نادي الوحدات الأردني كحالة للدراسة، وتوضيح المعالجة المحاسبية للأندية الرياضية، من خلال القوائم المالية الفعلية لنادي الوحدات لسنتين هما 2014, 2015. وقد توصلت الدراسة عدة نتائج من أهمها:

- يوجد العديد من المبررات لعدم تطبيق محاسبة الموارد البشرية كأصول في الاندية الرياضية الاردنية ومنها عدم وجود كفاءات بشرية للقيام بهذه المهمة.
- لا يوجد مبادئ وقواعد ومعايير واضحة لتطبيق محاسبة الموارد البشرية كأصول في الأندية الرياضية الأردنية.
- يوجد العديد من المعوقات التي تحول تطبيق محاسبة الموارد البشرية كأصول في الأندية الرياضية الأردنية.
- إن اللاعب في الأندية المحلية يتم التعاقد معه على أساس عقد سنوي يدخل ضمن فتره مالية واحدة أما بالنسبة للأندية العالمية فإنها تتعاقد مع اللاعب لأكثر من سنة وبالتالي تتضمن أكثر من فترة مالية تتوزع عليها تكلفة هذا اللاعب.

وتوصي الدراسة بوضع تكاليف اللاعبين في قائمة المركز المالي ضمن الأصول وتصنيفها على أنها أصول غير ملموسة، والاهتمام بقسم المحاسبة في الأندية الرياضية وتطوير قدرات العاملين فيه من خلال الدورات التدريبية المتعلقة بمحاسبة الموارد البشرية كأصول، واجراء المزيد من الدراسات والأبحاث لتطوير النموذج المقترح في هذه الدراسة وكذلك النماذج الاخرى للخروج بتقييمهم أكثر واقعية للموارد البشرية في الاندية الرياضية.

<sup>1</sup> أحمد يعقوب مصطفى الراي، لتطبيق محاسبة الموارد البشرية في الأندية الرياضية الأردنية<sup>1</sup>، دراسة حالة نادي الوحدات الأردني، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة الزرقاء، الأردن، 2017.

5. دراسة معاذ محمد الأعرج، سنة 2016، بعنوان: استخدام نموذج Lev & Schwartz لقياس رأس المال البشري ومساهمته في صافي الدخل<sup>1</sup>، دراسة تطبيقية على بنك لبنان والمهجر في الأردن، رسالة ماجستير، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، الأردن.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على طرق قياس الموارد البشرية (رأس المال البشري)، كما هدفت إلى قياس رأس المال البشري لبنك لبنان والمهجر في الأردن للفترة المالية 2010-2014 باستخدام أحد أكثر النماذج الموصى بها من قبل الباحثين وهو نموذج Lev & Schwartz القائم على أساس التكلفة، وقامت الدراسة بقياس الموارد البشرية باستخدام منهج القيمة عن طريق اشتقاق علاقة رياضية تقيس قيمة صافي الدخل الناتج من تشغيل الموارد البشرية.

ولتحقيق ذلك تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، حيث قامت بدراسة حالة تطبيقية على بنك لبنان والمهجر في الأردن، وقد تم جمع البيانات باستخدام استبانة رقمية قُدمت إلى دائرة الموارد البشرية للحصول على البيانات اللازمة لإتمام هدف الدراسة.

وتوصلت الدراسة إلى إمكانية حصر نتائج تشغيل الموارد البشرية من مصروف وإيراد بمستوى مقبول من العدالة والدقة والموضوعية كما وتوصلت إلى تحديد نتائج استثمار بنك لبنان والمهجر في موارده البشرية من ربح أو خسارة بنسب ومقادير كمية مقبولة، ودلت النتائج على تناقص العوائد على استثمار بنك لبنان والمهجر في موارده البشرية.

وقد أوصت الدراسة بتعميم النموذج المشتق وتطبيقه على نطاق أوسع، كما أوصت الباحثين

بربط أداء الموارد البشرية بالأداء المالي للشركات عموماً، ودراسة طبيعة العلاقة بينها، وأوصت بنك لبنان والمهجر برفع إنتاجية موظفيه.

6. دراسة سميرة عبد الصمد، سنة 2022، بعنوان: دور محاسبة الموارد البشرية في تحقيق الأداء المتميز بشركة الإسمنت عين التوتة- باتنة<sup>2</sup>، مجلة اقتصاديات الأعمال والتجارة، المجلد 07، العدد 01، الجزائر.

هدفت الدراسة إلى أهمية قياس الأصول غير الملموسة بالمنظمات وعلى رأسها المورد البشري، وتوضيح طرق لمحاسبة هذه الأصول، تسليط الضوء على مختلف طرق محاسبة الموارد البشرية بالمنظمات، معرفة واقع محاسبة الموارد البشرية بالشركة محل الدراسة، ومدى مساهمة هذا النوع في تحقيق مستويات التميز في الأداء، ولتحقيق ذلك استخدمت الدراسة استمارة للاستبيان كأداة رئيسية لجمع البيانات، وشملت عينة الدراسة إطارات شركة الإسمنت عين التوتة، وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها:

- أن محاسبة الموارد البشرية بالشركة حسب وجهة نظر إدارتها؛ تحظى بأهمية متوسطة نظراً لعدم استيعاب الأفراد لمفهوم هذا النوع من المحاسبة من جهة، و كيفية وأهمية حساب قيمة الأفراد من جهة أخرى.
- لا تملك الشركة أية نظم أو مداخل واضحة لقياس العائد على مواردها البشرية.
- يساهم القياس المحاسبي للعنصر البشري في تحقيق الاداء المتميز بشركة الإسمنت عين التوتة.
- يوجد أثر ذو دلالة معنوية لمحاسبة الموارد البشرية بالشركة في تحقيق الاداء المتميز.

<sup>1</sup> معاذ محمد الأعرج، استخدام نموذج Lev & Schwartz لقياس رأس المال البشري ومساهمته في صافي الدخل، دراسة تطبيقية على بنك لبنان والمهجر في الأردن، رسالة ماجستير، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2016.

<sup>2</sup> سميرة عبد الصمد، دور محاسبة الموارد البشرية في تحقيق الأداء المتميز بشركة الإسمنت عين التوتة- باتنة، مجلة اقتصاديات الأعمال والتجارة، المجلد 07، العدد 01، الجزائر، 2022.

7. دراسة عبد الحق بوقفة، زكريا دمدوم، وليد مرغني، سنة 2020، بعنوان: أهمية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الجزائرية، دراسة عينة من المؤسسات بولاية الوادي<sup>1</sup>، مجلة الدراسات الاقتصادية الكمية، المجلد 06، العدد 01، الجزائر.

هدفت الدراسة الى توضيح مفهوم وأهداف ومراحل تطور محاسبة الموارد البشرية وإبراز أهمية الإفصاح عن عنصر الموارد البشرية باعتباره من أهم الأصول غير الملموسة التي تمتلكها المؤسسة ودراسة مدى إدراك عينة الدراسة لمفهوم محاسبة الموارد البشرية وأهمية تطبيقها والمنافع المترتبة من تطبيقها

ولتحقيق ذلك تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، مستعينا ببرامج التحليل الإحصائي مثل SPSS و Minitab بالاعتماد على استبيان موزع على عينة مكونة من مسيرين المؤسسات الاقتصادية في البيئة الجزائرية وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها :

- يعتبر الطاقم الإداري من مسيرين ومحاسبين ورؤساء مصالح على درجة كافية من الوعي بمنافع محاسبة الموارد البشرية وما يمكن أن تقدمه من مزايا لجميع الفاعلين في المؤسسة، إلا أن ذلك الأمر لا يخلو من صعوبات عدة متنوعة.
- يعتبر جمع وعرض البيانات المتعلقة بالموارد البشرية، عملية صعبة نظرا لكثرة المتغيرات، حيث من الصعب قياس كل التغيرات التي تطرأ على العامل.
- من بين صعوبات تطبيق محاسبة الموارد البشرية عدم موازنة المنافع المحصلة من استخدامها مع تكاليف جمع البيانات وإعداد الجداول والميزانيات.
- تتطلب فعالية نظام محاسبة الموارد البشرية وجود نظام دقيق لتقييم أداء العاملين، ويرتكز على الموضوعية والعدالة والشمول وهذا ما لا يتوفر في كثير من الأحيان، وذلك لحدوث أخطاء في عمليات التقييم كالتحيز والنسيان والخوف.
- تساعد الإدارة على مزيد من استغلال جهود الأفراد نحو الأهداف الاقتصادية، إذ أن الأصل شيء يهتك وأن محاسبة الأصول تتضمن العمل على اهتلاك الأصل بكفاءة طريقة ممكنة.

وتوصي الدراسة بـ:

- ✓ إن تطبيق محاسبة الموارد البشرية يؤدي إلى تطوير الفكر الاجتماعي للبشر الذي كان ينظر إلى العنصر البشري على أنه أحد عناصر الإنتاج فقط، وليس لديه أي أهمية في المنشأة.
- ✓ ضرورة إصدار قوانين اقتصادية ومالية تحث على اعتبار الموارد البشرية أصل من أصول المنشأة مع إلزامية ظهوره في القوائم المالية.
- ✓ ضرورة إصدار معيار دولي يهتم بمحاسبة الموارد البشرية.
- ✓ ضرورة الاهتمام بالموارد البشرية داخل المنظمة باعتبار الخدمات التي تقدمها تلك الموارد أصولا وفقا للمفهوم المحاسبي للأصل.

<sup>1</sup> عبد الحق بوقفة وآخرون، أهمية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الجزائرية، دراسة عينة من المؤسسات بولاية الوادي، مجلة الدراسات الاقتصادية الكمية، المجلد 06، العدد 01، الجزائر، 2020.

8. دراسة رجاء رشيد عبد الستار، أمل حسن علوان، سنة 2018، بعنوان: قياس تأثير القيمة المالية للموارد البشرية على قرارات المستثمرين<sup>1</sup>، دراسة تطبيقية، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 13، العدد 42، الفصل الأول.

هدفت الدراسة الى توضيح اهمية قياس القيمة المالية للموارد البشرية واثرا على قرارات المستثمرين وذلك بالاعتماد على خصائص تستند الى معايير وهذه المعايير تتحدد بالملكية، المقدرة الانتاجية، الخدمات المستقبلية، القابلية للتحديد او القياس، ولتحقيق ذلك تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي من خلال الاستناد الى الدراسات السابقة في الجانب النظري من الكتب والبحوث المتوفرة في شبكة المعلومات الدولية الانترنت والاسلوب الاستقصائي باستخدام استمارة استبانة ويتم اجراء الاختبار الاحصائي لنتائج استمارة الاستبانة، وطبقت الدراسة على الشركة العامة للصناعات الجلدية.

وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها:

- ضرورة الافصاح عن المعايير الواجبة توفرها في الموارد البشرية بالقوائم المالية على انها موجودات تابعة للشركة وتتحدد بمعيار الملكية، المقدرة الانتاجية، الخدمات المستقبلية، القابلية للتحديد او القياس.
- إن قيمة العنصر البشري بالنسبة للشركة تتحدد بالقيمة الحالية لمجموع الخدمات التي يقدمها العاملين بالشركة سواء كان ذلك حاليا او مستقبليا خلال مدة بقاء الفرد في الشركة وبذلك تنتفي خاصية التملك وتحل محلها خاصية الرقابة.
- صعوبة قياس وتقييم الموجودات البشرية والتي ترجع الى طبيعة الموارد البشرية وعدم توفر مؤشرات تهمتم بالموارد والفرقة بين النفقات الرأسمالية ولإيراده.
- هنالك منهجين لقياس القيمة المالية للموارد البشرية:
  - المنهج الاول يعتمد على محاولة تحديد قيمة المهارات والخبرات لدى العاملين في الشركة باعتبارها احدى مؤشرات نجاح الشركة و ربحيتها مما يؤثر على قرارات المستثمرين.
  - المنهج الثاني فان التكاليف الخاصة بالموارد البشرية التي يتوقع منها منافع مستقبلا تساعد على وضع تقديرات للاحتياجات المستقبلية وبالتالي التوصل الى معرفة حجم الاستثمارات.
- ان تقديم معلومات عن القيمة المالية للموارد البشرية للمستثمرين يفيد في تحسين قراراتهم الاستثمارية لإدراكهم بأهمية العنصر البشري.
- يعد عنصر اليد العاملة احد عناصر المدخلات في العملية الانتاجية الاكثر اهمية في الشركة.
- ان عدم وجود بيانات مالية عن الموارد البشرية يعد نقص في الوظيفة الادارية والمحاسبية.

وتوصي الدراسة بالحاجة الى تطبيق نظام دقيق لقياس وتقييم الموارد البشرية بصيغة مالية يستند الى الشمولية والموضوعية مما يساعد الادارة في تقييم اداء العاملين، ووضع اسس موحدة لقياس وتقييم الموارد البشرية كقيمة اجمالية او تفصيلية لقياس تأثير القيمة المالية للموارد البشرية على قرارات المستثمرين، كما يجب توفير بيانات التحليل المالي وقياس اثر القيمة المالية لعناصر الموارد البشرية على عائد الشركة، وتحديد قيمة وتكلفة الموارد البشرية استنادا الى مبدا التكلفة التاريخية باعتباره أكثر موضوعية مع سهولة تطبيقه.

<sup>1</sup> رجاء رشيد عبد الستار، أمل حسن علوان، قياس تأثير القيمة المالية للموارد البشرية على قرارات المستثمرين، دراسة تطبيقية، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 13، العدد 42، الفصل الأول، العراق، 2018.

9. دراسة أيمن عبد الله محمد أبو بكر، سنة 2017، بعنوان: مدى اهتمام الإدارة بالمحاسبة عن تكلفة الموارد البشرية بالمصارف، دراسة ميدانية على عينة من المصارف بالخرطوم<sup>1</sup>، مجلة العالمية الاقتصادية والتجارية، المجلد 03، العدد 01، الإمارات العربية المتحدة.

هدفت الدراسة الى التعرف على مدى أهمية المحاسبة عن تكلفة الموارد البشرية بالمصارف والخروج بعدد من النتائج والتوصيات التي تساعد إدارة هذه المصارف في هذا الجانب والتعرف على كيفية عمل إطار مقترح لتطبيق محاسبة الموارد البشرية على القطاع المصرفي، ولتحقيق ذلك تم استخدام المنهج التاريخي للقيام باستعراض الدراسات السابقة حول الموضوع والمنهج الاستنباطي لتحديد أبعاد المشكلة والمنهج الاستقرائي لاختبار فرضيات الدراسة والمنهج الوصفي التحليلي للقيام بعرض إجراءات الدراسة الميدانية، مستعينا ببرامج التحليل الإحصائي مثل SPSS بالاعتماد على الاستبيان موزع على عينة من القطاع المصرفي السوداني بالخرطوم وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها :

- مفهوم المحاسبة عن تكلفة الموارد البشرية من المفاهيم الحديثة وغير المعروفة لإدارة المصرف.
- هناك رغبة لدى إدارة المصرف بالتعرف على أهمية محاسبة الموارد البشرية.
- العاملون يمثلون في المصرف عنصرا مهما في أداء نشاطه.
- المصرف يتحمل تكاليف إضافية لاستقطاب وتدريب وتأهيل الموظفين.
- المصرف يسعى لرفع مستوى أداء الموظفين باعتبارهم موارد اقتصادية ذات قيمة عالية.
- المصرف يقوم بإشراك العاملين في برامج تأهيلية ودورات تدريبية.

وتوصي الدراسة بـ:

- ✓ ضرورة الاهتمام بالموظفين داخل المصرف وذلك باعتبارهم من الموارد الاقتصادية ذات القيمة العالية.
- ✓ ينبغي على المصرف بأن يقوم بمكافأة الموظفين وتعويضهم حسب أهميتهم ومستوى إبداعهم.
- ✓ ضرورة الاهتمام بالبيانات والمعلومات ذات العلاقة بنفقات ومصاريف الموارد البشرية.
- ✓ على إدارة المصرف أن تسعى جاهدة في الاهتمام بتشجيع وتطوير قدرات الموظفين، حيث يعكس ذلك فوائد عظيمة للمصرف.
- ✓ على إدارة المصرف أن تسعى جاهدة في الاهتمام بمحاسبة الموارد البشرية داخل المصرف.

<sup>1</sup> أيمن عبد الله محمد أبو بكر، مدى اهتمام الإدارة بالمحاسبة عن تكلفة الموارد البشرية بالمصارف، دراسة ميدانية على عينة من المصارف بالخرطوم، مجلة العالمية الاقتصادية والتجارية، المجلد 03، العدد 01، الإمارات العربية المتحدة، 2017.

المطلب الثاني: الدراسات السابقة باللغة الأجنبية.

1. Study Farzad yousef, Razieh Goldarzehi, year 2023, titled : Assessing the Quality of Human Resource Accounting Information<sup>1</sup>, The Islamic University College Journal, No 75, part 2, Iran .

هدفت الدراسة الى تقييم جودة المعلومات التي تنشرها الشركات الهندية المختارة تحت إشراف رئيس محاسبة الموارد البشرية ولتحقيق ذلك استخدمت الدراسة توليفة من أساليب البحث الوصفي والتحليلي، و جمع المعلومات حول الشركات التي تمارس حقوق الإنسان في الهند، تم إجراء دراسة استقصائية لأفضل مائة شركة مدرجة في بورصة بومباي (BSE) اعتمدت الدراسة على الاستبيان، يرى مديرو الشركات أن تقييم الموارد البشرية مفيد لجميع المساهمين في المنظمة مثل المستثمرين وصانعي القرار الإداريين الداخليين والخارجيين. وتساعد معلومات تقييم الموارد البشرية في تلبية احتياجات مستخدمي المعلومات في المنظمة.

2. Study Raghavendra K S, year 2022, titled: Human Resource Accounting Practices and its Impact on Managerial Performance<sup>2</sup>, An International Multidisciplinary Online Journal, vol 2, No 8, India.

هدفت الدراسة الى ممارسات محاسبة الموارد البشرية في الهند ونماذج وأساليب مختلفة لممارسات تقييم الموارد البشرية و تحديد تأثير ممارسات تقييم الموارد البشرية في تحليلات الأداء الإداري ولتحقيق ذلك يتم جمع البيانات الأولية من استبيان منظم أجاب عليه 50 مسؤولاً من أقسام الموارد البشرية في مختلف المنظمات ويتم جمع البيانات الثانوية من الكتب والمجلات ومصادر الويب، لردود 50 من المتخصصين في تقييم الموارد البشرية الذين يعملون في منظمات مرموقة في بنغالورو، كارناتاكا من خلال تطبيق اختبار  $T$  عينة واحدة وتحليل النسبة المئوية. تُظهر النتائج تأثيراً كبيراً وفعالية عالية لممارسات تقييم الموارد البشرية على الأداء الإداري والكفاءة التنظيمية وتختتم بالتوصية بالممارسة الإلزامية لتقييم الموارد البشرية والتي يمكن أن تؤدي إلى عرض عادل لتقييم الأعمال وتعزيز النمو العام للأعمال.

3. Study Wiyadi and others, year 2021, titled: Practices of Human Resource Accounting Disclosure: A Comparative Study across ASEAN Countries<sup>3</sup>, Universal Journal of Accounting and Finance, Vol 9, No 3, Malaysia, Indonesia.

هدفت الدراسة إلى مقارنة ممارسات HRADI لأفضل 50 شركة مدرجة في سجل أداء حوكمة الشركات في رابطة أمم جنوب شرق آسيا باستخدام المعايير التي اقترحها (عبد الله وأمون، 2009) ودسوزا وآخرون، ولتحقيق ذلك استخدمت هذه الدراسة الإحصاءات الوصفية لوصف ممارسات الموارد البشرية بين الشركات الأعلى تصنيفاً استناداً إلى بطاقة أداء حوكمة الشركات في رابطة أمم جنوب شرق آسيا والتي تشمل إندونيسيا وماليزيا وفيتنام والفلبين وتايلاند وسنغافورة. تم تقييم ممارسات الموارد البشرية والموارد البشرية بناءً على ستة عشر معياراً بناءً على الدراسات السابقة. كانت بيئة هذه الدراسة هم الشركات الـ 195 الأعلى تصنيفاً في سجل الأداء الأعلى لحوكمة الشركات في رابطة أمم جنوب شرق آسيا (ACGS) للفترة 2014-2015 من إندونيسيا وفيتنام وتايلاند والفلبين وماليزيا وسنغافورة. تم اختيار العينات باستخدام طريقة أخذ العينات الهادفة، تدعم نتائجنا الوصفية الدراسات السابقة من حيث المستوى المنخفض إلى المتوسط لممارسات الموارد البشرية في جميع أنحاء العالم، و يجب القيام

<sup>1</sup>Farzad yousef, Razieh Goldarzehi, Assessing the Quality of Human Resource Accounting Information, The Islamic University College Journal, No 75, part 2, Iran, 2023.

<sup>2</sup>Raghavendra K S, Human Resource Accounting Practices and its Impact on Managerial Performance, An International Multidisciplinary Online Journal, vol 2, No 8, India, 2022.

<sup>3</sup>Study Wiyadi and others, Practices of Human Resource Accounting Disclosure: A Comparative Study across ASEAN Countries, Universal Journal of Accounting and Finance, vol 9, No 3, Malaysia, Indonesia, 2021.

بالكثير من العمل في أشكال تنظيم الموارد البشرية والشؤون الإدارية، وتوحيد تقييم الموارد البشرية والشؤون الإدارية وتعزيز الموارد البشرية والشؤون الإدارية كإطار سليم لحوكمة الشركات، و يجب أن تكون هناك معايير مطورة لتحديد وقياس الموارد البشرية. ومن المرجح أن يؤدي ذلك إلى تحسين تقييم رأس المال البشري، وضمان مستويات أعلى من المنفعة لأصحاب المصلحة والاتساق في الإفصاح، وتوفير مقارنة قيمة أكثر موثوقية لرأس المال البشري. علاوة على ذلك، يمكن أن يسهل التقييم القائم على المؤشر تقييم الموارد البشرية لتحقيق نتائج دقيقة وقابلة للمقارنة عبر الزمن والشركات، يجب أن تركز الأبحاث المستقبلية على تأثير محاسبة الموارد البشرية على الحوكمة الفعالة وأداء الشركة والعلامة التجارية لصاحب العمل والمشاركة في سوق العمل.

#### 4. study Guembour Abderraouf, year 2020, titled: Measuring human resources' value using human resources accounting methods and models - Theoretical study<sup>1</sup>-, El-Wahat Journal for Research and Studies, Vol13, No 2, Algeria.

هدفت الدراسة الى تحقيق هذه الأهداف:

- تحديد محاسبة الموارد البشرية.

- تبادل الخبرات في مجال محاسبة الموارد البشرية.

- إظهار أهمية محاسبة الموارد البشرية في مساهمة الممارسات الجيدة لمنظمات الأعمال.

و إلى التعرف على دور أساليب ونماذج محاسبة الموارد البشرية في قياس قيمة الموارد البشرية، من خلال إظهار المفاهيم المختلفة لمحاسبة الموارد البشرية لأهميتها وأهدافها في بيئة سريعة التغير، وتطورها التاريخي، وأهم الأساليب والنماذج لقياس قيمة الموارد البشرية، وقد توصلت الى النتائج التالية:

- تجمع محاسبة الموارد البشرية جميع تكاليف عمليات الموارد البشرية وترسم لها في أصول المنظمة، وبذلك ستكسب ولاء مواردها البشرية.

- يجب على المنظمات قياس مواردها البشرية من أجل مراقبة أوضاعها وكفاءتها.

- المعلومات المالية حول الموارد البشرية مهمة جداً للمنظمة وهي عنصر أساسي من أجل اتخاذ القرارات الصحيحة.

وتوصي الدراسة ب:

- الموارد البشرية مهمة جداً داخل المنظمة، لأن نجاحها يعني نجاح كل المنظمة، وفشلها يعني فشل كل المنظمة. لهذا السبب يجب على المنظمات الاستثمار في مواردها البشرية من أجل الحصول على المزيد من الدخل.

- يجب على المنظمات الاهتمام بمواردها البشرية، وتزويدها بالأدوات اللازمة، وتلبية احتياجاتها حتى تشعر بالانتماء إلى هذه المنظمات، وبذلك ستقدم أداءً عالياً.

#### 5. Study Nagesh, Namrath, year 2019, titled: A Study on Human Resource Accounting in India<sup>1</sup>, THINK INDIA JOURNAL, Vol 22, No 43, India.

<sup>1</sup> Guembour Abderraouf, Measuring human resources' value using human resources accounting methods and models - Theoretical study-, El-Wahat Journal for Research and Studies, vol13, No 2, Algeria, 2020.

هدفت الدراسة الى فهم مفهوم محاسبة الموارد البشرية، دراسة ممارسات محاسبة الموارد البشرية في الهند، ودراسة الأساليب المختلفة لمحاسبة الموارد البشرية، تحديد التحديات والقضايا، استخدمت الدراسة البيانات الثانوية للبحث في الغالب من مختلف الدراسات البحثية السابقة والمجلات والكتب المدرسية على الإنترنت والمعلومات غير المنشورة، وقد توصلت الدراسة الى بعض النتائج منها:

هناك العديد من المجالات في المحاسبة التي لا يمكن تقييمها ماليا، محاسبة الموارد البشرية هي أحد هذه المجالات.

توفر محاسبة الموارد البشرية معلومات كمية، مما يساعد الإدارة في اتخاذ القرارات المتعلقة بكفاية الموارد البشرية.

بناء على المنظمة التي يمكن أن تتخذ المزيد من القرارات المتعلقة بإجراءات التوظيف واختيار الموظفين.

ومع ذلك، تبذل جهود لتعميم مفهوم قانون حقوق الإنسان وتطبيقه في المنظمات. مفهوم HRA فريد من نوعه من خلال معالجة الإنسان كأصل للمنظمة.

ولتشجيع تقييم محاسبة الموارد البشرية في كل منظمة، يجب أن يكون هناك أسلوب تقييم مقبول عالميا.

### **6. Study Dawuda, Matthew, Osman, year 2018, titled: Human Resource Accounting: The Missing Element in the Statement of Financial Position. Empirical Evidence from Ghana<sup>2</sup>, Research Journal of Finance and Accounting, vol 9, No 10, Ghana.**

هدفت الدراسة الى تفسير لماذا تم استبعاد الموارد البشرية وعدم دمجها في بيان المركز المالي، ولتحقيق ذلك استخدمت الدراسة نهج البحث الوصفي حيث لم تكن هناك خطة للتلاعب بأي متغير ولكن لشرح الظاهرة الحالية. تتكون بيئة الدراسة من معهد المحاسبين القانونيين (غانا)، تم استخدام حجم عينة من 140 من خلال أخذ عينات هادفة، ومع ذلك لم يتم استرجاع وتحليل سوى 115 استبياناً، تم استخدام برنامج SPSS لمعالجة البيانات للتحليل والمناقشات، وقد توصلت هذه الدراسة الى بعض النتائج منها:

- لا يمكن تحقيق إدراج الموارد البشرية في بيان البيانات المالية الآن حتى يتم التشاور والمشاركة على نطاق أوسع من الجهات الفاعلة الرئيسية في مجال المحاسبة.
- من الصعب جداً تحقيق تطوير نموذج مناسب ومقبول لمحاسبة الموارد البشرية بسبب المتغيرات التي يجب تضمينها في النموذج.
- لن يرحب المساهمون بفكرة تسجيل الموارد البشرية في البيان المالي لأنها تشوه قيمتها.
- الموارد البشرية هي جانب رئيسي من الذكاء التنافسي للشركة وأصل نادر، وبالتالي يجب حمايتها وإدراجها في بيان المركز المالي من شأنه أن يعرض الشركة لمنافسيها.
- تحتاج نماذج الموارد البشرية الحالية إلى تحسين لتشمل بعض المتغيرات الرئيسية لجعلها مقبولة دولياً.

<sup>1</sup> Nagesh, Namrath, A Study on Human Resource Accounting in India, THINK INDIA JOURNAL, vol 22, No 43, India, 2019.

<sup>2</sup> Dawuda, Matthew, Osman, Human Resource Accounting: The Missing Element in the Statement of Financial Position. Empirical Evidence from Ghana, Research Journal of Finance and Accounting, vol 9, No 10, Ghana, 2018.

■ إن عدم القدرة على قياس مساهمة الموارد البشرية في أداء الشركة بشكل عادل، يخلق مجالاً للتقييم الذاتي للموارد البشرية مما يؤدي إلى التمييز بين العمال فيما يتعلق بقيمتهم والصعوبات في مقارنة أداء الشركات المماثلة.

يمكن اعتماد محاسبة الموارد البشرية من قبل الشركات إذا كان واضعوا المعايير والهيئات التنظيمية مثل هيئة البورصة والسلطات الضريبية ومسجل الشركات يدعمون إدراجها.

توصي الورقة بأن يشرك مجلس معايير المحاسبة الدولية الجهات الفاعلة والخبراء الرئيسيين في مجال المحاسبة لمناقشة إيجابيات وسلبيات إدراج الموارد البشرية في بيان المركز المالي، سيوفر ذلك لمجلس الإدارة خطة العمل التالي الذي يجب اتخاذه فيما يتعلق بمحاسبة الموارد البشرية.

### **7. Study Labyntsev N.T., Kuznetsova M.A, year 2017, titled: Methodological Aspects of Human Capital Accounting under Conditions of Assets Investment in Human Resources<sup>1</sup>. Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing, No 6, Russ.**

هدفت الدراسة الى وضع أحكام منهجية لمحاسبة رأس المال البشري في ظل ظروف استثمار الأصول في الموارد البشرية، ولتحقيق هذا الهدف كان من الضروري القيام بهذه الخطوات:

- دراسة جوهر رأس المال البشري والموارد البشرية من أجل توضيح الإطار المفاهيمي وتقييم دورها في ظل ظروف التطوير الابتكاري للمنظمات.
- تطوير خوارزمية للحساب الاقتصادي الفعال لتكلفة استهلاك الموارد البشرية والجانب المحاسبي لتسجيلها في تكاليف الإنتاج.
- تطوير أساليب محاسبة رأس المال البشري في ظل ظروف استثمار الأصول في الموارد البشرية على أساس تقنيات المعلومات الحديثة.

ولتحقيق ذلك تم استخدام الأساليب العلمية العامة التالية : الاستقراء، والاستنتاج، والتحليل، والتوليف، وتعميم المواد النظرية والواقعية، والملاحظات، والمقارنة، والقياس، والأساليب الرسومية لتفسير البيانات، حيث توصل البحث لنتيجة تطوير خوارزمية للحساب الاقتصادي لتكلفة استهلاك الموارد البشرية بناءً على الفترة للحصول على القيمة المضافة من مبيعات الإنتاج التي تنطوي على رأس المال البشري، وكذلك الجانب المحاسبي لتسجيلها في تكاليف الإنتاج، مما رفع قيمة رأس المال البشري إلى الصفر في نهاية فترة التقرير.

### **8. Study Roseline M. Ojokuku, year 2015, titled: HUMAN RESOURCE ACCOUNTING AND HUMAN CAPITAL VALUATION IN NIGERIA: PROSPECTS AND CHALLENGES<sup>2</sup>, International Journal of Economics, Commerce and Management, vol 3, No 7, Nigeria.**

<sup>1</sup> Labyntsev N.T., Kuznetsova M.A, **Methodological Aspects of Human Capital Accounting under Conditions of Assets Investment in Human Resources**. Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing, No 6, Russ, 2017.

<sup>2</sup> Roseline M. Ojokuku, **HUMAN RESOURCE ACCOUNTING AND HUMAN CAPITAL VALUATION IN NIGERIA: PROSPECTS AND CHALLENGES**, International Journal of Economics, Commerce and Management, vol 3, No 7, Nigeria, 2015.

هدفت الدراسة الى تحليل آفاق وتحديات تقييم رأس المال البشري من خلال محاسبة الموارد البشرية (HRA) في نيجيريا، حيث حددت الدراسة معلومات تقييم الموارد البشرية كمحرك رئيسي للتخطيط الاستراتيجي للموارد البشرية ووضع الميزانية من خلال كونها مصدرًا رئيسيًا للمدخلات في اتخاذ خيارات ذات مغزى بين أنواع مختلفة من استثمارات الموارد البشرية والاستثمار في الأصول الأخرى، وقد توصلت الدراسة الى أنه أدى عدم النظر إلى الموارد البشرية كأصل وليس كمسؤولية إلى الحد بشكل كبير من تطبيق معلومات تقييم الموارد البشرية من قبل المستخدمين، ومع ذلك يمكن أن يؤدي تطبيق تقييم الموارد البشرية في المنظمات إلى نتائج مفيدة من خلال توفير مدخلات قيمة للإدارة عند اتخاذ قرارات الموارد البشرية الرئيسية مثل وقت اختيار الموارد البشرية وتدريبها، وتكلفة تطوير الموارد البشرية، ومتى تستثمر أكثر على الموظفين والعوائد المتوقعة (العائد على الاستثمار) على موظف مدرب، وكطريقة للتغلب على بعض تحديات تقييم الموارد البشرية، و توصي الدراسة بإعطاء الحملات والدعاية المماثلة للمعيار الدولي للإبلاغ المالي لتطبيق تقييم الموارد البشرية في المنظمات النيجيرية من قبل الهيئات المناسبة.

كما يمكن تقييم رأس المال البشري من خلال تقييم الموارد البشرية إذا اتفقت الشركات المبلغة والمهنيون في مجال المحاسبة على نموذج/نهج علمي للإبلاغ عن رأس المال البشري، والإبلاغ الفوري عن هذا النهج لاعتماده.

وكطريقة للمضي قدمًا، هناك حاجة إلى مزيد من الدراسات التجريبية لفحص تأثير معلومات تقييم الموارد البشرية على اتخاذ المستثمرين للقرارات، وكذلك فائدة تقييم الموارد البشرية كأداة إدارية لاتخاذ القرارات بشأن اكتساب الموارد البشرية واستخدامها وتطويرها والاحتفاظ بها.

### المطلب الثالث: أوجه الشبه والاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة

بعد عرض أهم الدراسات السابقة العربية والأجنبية منها ، سنتناول في هذا المطلب أوجه التشابه وأوجه الاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة.

أولاً: أوجه الشبه: الجدول أدناه يوضح أوجه التشابه بين دراستنا الحالية والدراسات السابقة

الجدول رقم (1-17): أوجه الشبه بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية

البيان	أوجه الشبه
من حيث الهدف	حيث اتفقت دراستنا مع الدراسات السابقة على إبراز طرق وأساليب القياس المحاسبي للموارد البشرية، وتقييم مدى ملاءمة تلك الطرق لعملية القياس، وركزت في أغلبها على ضرورة معاملة تلك الموارد معاملة الأصول ومعالجتها محاسبياً بنفس طريقة معالجة الأصول وذلك لانطباق معايير الاعتراف بالأصل على العنصر البشري مع ضرورة العمل على إظهار قيمتها ضمن بنود القوائم المالية.
من حيث المنهج	استخدمت المنهج الوصفي التحليلي متفقة في ذلك مع معظم الدراسات السابقة
من حيث أداة الدراسة	اعتمدنا في دراستنا هذه على دراسة حالة لشركة بحيث تشابهت مع بعض الدراسات السابقة مثل دراسة: محمد علي داهم ، فتيح بريجة، عبير لخشين ....

المصدر: من إعداد الطلبة اعتماداً على معلومات الدراسات السابقة أعلاه

## الفصل الأول: الاحيائيات النظرية والتطبيقية حول محاسبة الموارد البشرية

ثانيا: أوجه الاختلاف: الجدول أدناه يوضح أوجه الاختلاف بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية

الجدول رقم(1-18 ): أوجه الاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة

البيان	أوجه الاختلاف	
	الدراسات السابقة	الدراسة الحالية
فترة الدراسة	الدراسات السابقة محصورة ما بين 2015 _ 2023	دراستنا تمت خلال سنة 2024.
بيئة الدراسة	هذه الدراسات قد تمت في بيئات مختلفة عن البيئة المحلية سواء العربية أو الاجنبية منها ما طبق في : الاردن، الخرطوم، ايران، الهند، غانا، نيجيريا، ودول آسيا، فرنسا. وعلى مستوى الوطن مثل: باتنة، ورقلة، الوادي	تختلف هذه الدراسة عن الدراسات السابقة في كونها أول مرة تطبق على مؤسسة صناعية في ولاية الوادي.
نشاط المؤسسات محل الدراسة	معظم الدراسات السابقة طبقت على مؤسسات خدمية، والمالية مثل المصارف والبنوك	أما دراستنا فطبقت على مؤسسة صناعية.
أداة الدراسة	معظم الدراسات السابقة استخدمت الاستبانة والبقية كانت دراسة تطبيقية مثل: محمد علي داهم، فتوح بريجة، عبير لخشين....	فيما اعتمدت دراستنا على دراسة حلة مؤسسة بكار لصناعة الأعمدة الكهربائية.
من حيث المنهج	أغلب الدراسات السابقة اتبعت المنهج الوصفي التحليلي فقط، باستثناء دراسة Labyntsev N.T., Kuznetsova M.A الذي استخدمت الاستقراء، والاستنتاج، والتحليل، والتوليف.....	في دراستنا الحالية تم اتباع كل من المنهج الوصفي ، المنهج التاريخي، المنهج التقويمي، والمنهج التحليلي.

المصدر: من إعداد الطلبة اعتماداً على معلومات الدراسات السابقة أعلاه

ثالثا: ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة:

- تميزت هذه الدراسة بأنها أول دراسة تطبيقية على مؤسسة صناعية بولاية الوادي.
- تتميز دراستنا بكونها دراسة تطبيقية على مؤسسة صناعية في البيئة الجزائرية تطبق محاسبة الموارد البشرية في حين غالبية الدراسات تميزت بكونها دراسات من خلال استبيان.
- دراستنا قارنت بين طريقة التكلفة التاريخية وطريقة الشهرة غير المشتراة لمقترح Hermanson وهي أول دراسة تقارن بين الطريقتين .
- تميزت دراستنا لتناول نموذج هرمانسون.
- قارنت دراستنا من خلال المنهج المتبع والاثر المتوقع لكلا الطريقتين وذلك بدراسة التأثير على النتيجة، وقائمة المركز المالي.

### خلاصة الفصل:

تعتبر محاسبة الموارد البشرية وسيلة فعالة لتحسين مستوى إدارة الشركات على الرغم من أنه لا تزال هناك مشاكل مثل نقص المعرفة النظرية، وضعف الوعي، والأساليب المحاسبية غير الناضجة أثناء عملية التنفيذ، إلا أنه لا يزال من الضروري تعزيز تطبيق محاسبة الموارد البشرية لتحسين كفاءة إدارة الموارد البشرية في الشركات، وهذا يتطلب تسريع بناء الأساس النظري ونظام محاسبة الموارد البشرية، وتعزيز دراسة المعرفة ذات الصلة، وإدخال نظام علمي لإدارة الموارد البشرية، واعتماد الأساليب المحاسبية المناسبة وتنسيقات التقارير حتى تتمكن محاسبة الموارد البشرية من تحسين المستوى بشكل فعال لإدارة الشركات وتحقيق أقصى قدر من المنفعة.

# الفصل الثاني

## الفصل الثاني: دراسة حالة قياس المورد البشري من منظور محاسبة الموارد البشرية بشركة بكار للأشغال العمومية - ولاية الوادي-

تمهيد:

أثبتت الأدبيات المحاسبية والتي تم التطرق إليها في الفصل النظري، إلى تزايد الاهتمام بمعلومات الموارد البشرية نتيجة لدور هذه الأخيرة في خلق القيمة بالمؤسسة وضمان استمراريتها ونموها في السوق، إضافة إلى ذلك فإن الفجوة بين القيمة السوقية والقيمة الدفترية للمؤسسة قد فُسرَت تبعاً للدراسات السابقة إلى وجود عناصر غير ملموسة وغير مفصّل عنها، والتي من أهمها معلومات الموارد البشرية، ويأتي هذا الفصل لتحديد مدى إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات من حيث قياس قيمة المورد البشري والاعتراف به أصلاً من أصول المؤسسة وبيان أثر ذلك على القوائم المالية من خلال تطبيق هذه المحاسبة على شركة بكار وذلك وفقاً للمباحث التالية:

المبحث الأول: تقديم عام لشركة بكار للأشغال العمومية بولاية الوادي.

المبحث الثاني: محاسبة الموارد البشرية في شركة بكار بالوادي بطريقة التكلفة التاريخية لسنتي 2022/2021.

المبحث الثالث: محاسبة الموارد البشرية في شركة بكار بالوادي بطريقة الشهرة غير المشتراة لهارمنسون

(HERMANSON) لسنة 2021.

## الفصل الثاني: دراسة حالة قياس المورد البشري من منظور محاسبة الموارد البشرية بشركة بكار للأشغال العمومية - ولاية الوادي -

### المبحث الأول: تقديم عام لشركة بكار للأشغال العمومية

شركة بكار هي شركة ذات نشاطات متعددة وذات مسؤولية محدودة، مقرها في ولاية الوادي. تعمل في جميع أنحاء الوطن 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 رغبتنا في إجراء دراسة تطبيقية لهذه المؤسسة لزيادة التأكد حول كيفية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الاقتصادية.

### المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة محل الدراسة واهدافها

#### أولاً: التعريف بالمؤسسة

ومنه سنتناول في هذا المطلب بشكل مبسط نشأة وتعريف المؤسسة محل الدراسة.

شركة بكار للأعمدة الكهربائية هي شركة ذات مسؤولية محدودة، مقرها الاجتماعي حي الكوثر البيضاء ولاية الوادي، مقر النشاط المنطقة الصناعية وادي العنودة، ولاية الوادي، نشط في مجال إنتاج الأعمدة الكهربائية، وقد تم إنشاؤها في عام 2016، بأس مالها الاجتماعي 50000000.00 دج ومساحتها 160/125م، بلغ عدد عمالها 120 عامل إلى غاية 2020/08/06، تعتمد النشاط في كامل التراب الوطني، وهي حالياً تركز على الجنوب الشرقي من البلاد .

وحدة الأعمدة الكهربائية تأسست كفرع لشركات بكار وذلك سنة 2016 وقد افتتحت في تدشين رسمي من طرف السيد معالي وزير الداخلية، وذلك في زيارة رسمية له بولاية الوادي في شهر جانفي لسنة 2017.

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

- الغرف الخرسانية الكهربائية الجاهزة.
- إنجاز الغرف الخرسانية للاتصالات.
- الأعمدة الخرسانية للاتصالات ( خطوط الهاتف).
- غرف الاتصالات الأرضية المختلفة.
- مختلف المشاعب الجاهزة.

#### ثانياً: أهداف المؤسسة

## الفصل الثاني: دراسة حالة قياس المورد - البشر في منظر محاسبة الموارد البشرية بشركة بكار للأشغال العمومية - ولاية الوادي -

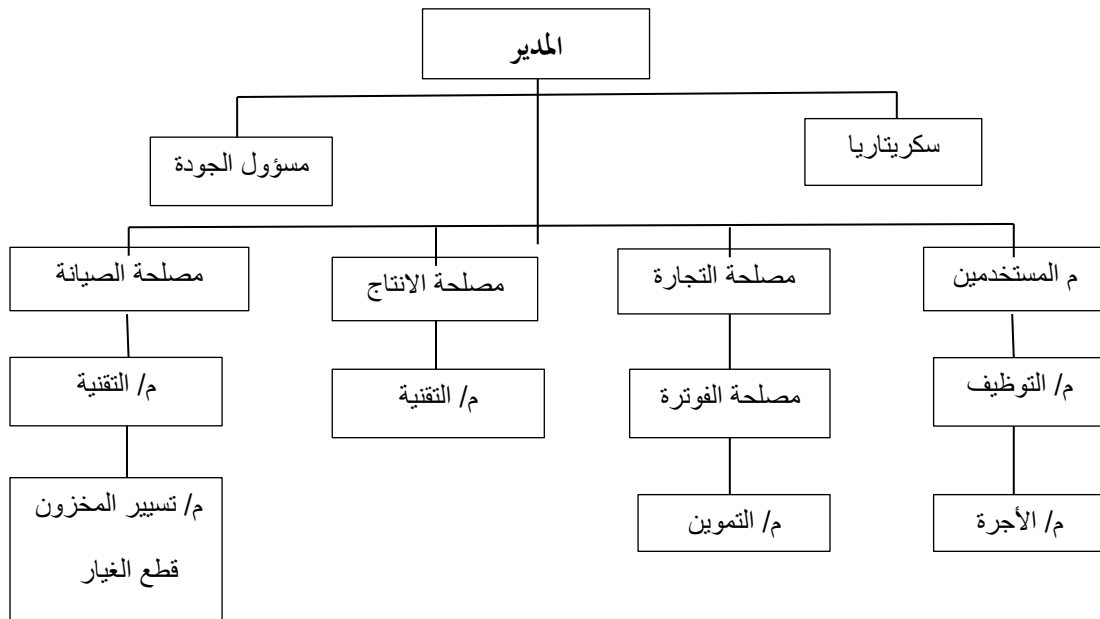
تهدف شركة بكار للأعمدة الكهربائية، كأى شركة أخرى إلى تحقيق العديد من الأهداف أهمها:

- التحكم في السوق بالمادة المنتجة من خلال الاهتمام بالتسويق.
- عقلنة استعمال الموارد البشرية وإعادة التركيز على المهام الرئيسة.
- رفع رأسمال الشركة وتوسيع نشاطها والصمود أمام المؤسسات الاقتصادية المنافسة.
- ضمان مستوى مقبول من الأجور يعتبر في المؤسسة من المستفيدين الأوائل من نشاطها.

### المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للشركة

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

الشكل رقم (2-1): مكونات الهيكل التنظيمي



المصدر: من الوثائق الداخلية للشركة

يتمثل محتوى هذا الشكل في:

مدير الشركة: يعتبر أعلى هيئة بها وهو السؤل الأول والأخير عن متابعة سير الشركة ووضع القرارات وتحويلها إلى المصالح المعنية.

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

## الفصل الثاني: دراسة حالة قياس المورد - البشر في منظر محاسبة الموارد البشرية بشركة بكار للأشغال العمومية - ولاية الوادي -

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

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

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

**مصلحة التوظيف:** تهتم بتسيير العمال داخل المؤسسة ومن أهم الوظائف التي يقوم بها:

- مراقبة حركة العمال داخل الورشات وتوجيههم في حالة توقف إحدى الورشات.
- استقبال طلبات التوظيف ومعالجة الملفات المعروضة لدى الشركة.

**مصلحة التجارة:** 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 الإدارة بإعداد وتطبيق برامج شراء المواد الأولية كما أنها تشارك بالتفاوض مع الموردين المحليين والأجانب وتلبي احتياجات الشركة من المواد الأولية.

**مصلحة الفوترة:** تقوم هذه المصلحة بإعداد الفواتير الخاصة بعملية البيع والشراء:

- **للبيع:** تثبت الفاتورة بأن عملية البيع قد تمت وتبين السعر او المبلغ المستحق لها تجبر المشتري على الدفع.
- **للمشتري:** تمكنه من التحقق حين استلام البضاعة من النوعية والكمية المتفق عليها كما تسمح بالتأكد من صحة الحسابات (الاسعار) وتعتبر كحجة لتنفيذ التزامات البائع.

**مصلحة الانتاج:** هي جزء من الإدارة المسؤولة عن وظيفة الإنتاج والتصنيع وتعتبر من الوظائف التنفيذية المسيرة للشركة تلعب إدارة الإنتاج أساسيا في العملية الإنتاجية وعن طريقها تحقق الشركة أغراضها الأساسية وتضم إدارة الإنتاج مصلحة التقنية:

**مصلحة التقنية:** هي مصلحة مختصة في المشاريع ويتمثل دورها في المناقصات ويكون ذلك عند نشر المناقصات في الجرائد فتقوم المؤسسة بالشراء دفتر الشروط المتعلق بهذه المناقصة من المصلحة المتعلقة بها ويجب ان تكون المؤسسة مؤهلة بهذه المناقصة، وبعد إرساء المناقصة وقبولها تصبح هنا كصفحة بين المؤسستين ودورها يتمثل في مراقبة المشاريع والورشات الخاصة بالمؤسسة وبترأسها المدير الفني.

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

**مصلحة التقنية:** توفير الآلات وقطع الغيار للمكينات الشغالة مع مراعاة النوعية والكمية ومدى صلاحية الآلة.

## الفصل الثاني: دراسة حالة قياس المورد البشري من منظور محاسبة الموارد البشرية بشركة بكار للأشغال الممومية - ولاية الوادي -

مصلحة تسيير المخزون القطع الغيار: تخزين قطع الغيار أمر له تأثير مباشر على أداء أنشطة الصيانة تقوم هذه المصلحة بتقديم خدماتها إلى إدارة الصيانة، وذلك بالاحتفاظ بقطع الغيار والمعدات في المخازن لحين الحاجة إليها وذلك عن الطلب، ولتسهيل هذه الخدمة تقوم إدارة الصيانة بإعداد جدول زمني تفصيلي يتضمن مواعيد الصيانة الدورية للتجهيزات الألية والاحتياجات المطلوبة وذلك قبل فترة من الزمن، والغرض من هذا أن تستعد وظيفة التخزين لتكون جاهزة لتلبية احتياجات الصيانة في مواعيدها المحددة.

## الفصل الثاني: دراسة حالة قياس المورد البشري من منظور محاسبة الموارد البشرية بشركة بكار للأشغال العمومية - ولاية الوادي

### المبحث الثاني: محاسبة الموارد البشرية في شركة بكار بالوادي بطريقة التكلفة التاريخية

بعد التطرق الى العديد من النماذج لتقييم الموارد البشرية في الفصل الأول من الجانب النظري ، ومن الصعب جداً التطرق لكل هذه النماذج وتطبيقها على الشركة محل الدراسة لتوضيح أي الطرائق أفضل وأنسب واثار كل طريقة، فقد تم اختيار نموذجي التكلفة التاريخية و الشهرة غير المشتركة.

#### المطلب الأول: أسباب اختيار تطبيق نموذج التكلفة التاريخية

كما أسلفنا الذكر بما أقره النظام المحاسبي المالي في تحديد طريقة تقييم التثبيتات المعنوية وهي التكلفة التاريخية، وبما أن شركة بكار لا تطبق محاسبة الموارد البشرية، وكذا حلّو القوائم المالية من بنود الأصول البشرية، وعليه فإنه يمكننا تطبيق نموذج التكلفة التاريخية أولاً وهذا للأسباب التالية<sup>1</sup>:

- تعتبر الأصول البشرية من التثبيتات المعنوية، وتطبيقاً لما نص عليه النظام المحاسبي المالي ( SCF ) فإن تقييمها يكون بطريقة التكلفة التاريخية.
- سهولة التطبيق نظراً لكون المعالجة المحاسبية تتطابق مع تلك المتبعة في معالجة التثبيتات المادية.
- إذا ما أعتد نظام تنبؤ سليم يحدد وبشكل تقريبي المدة المتوقعة لبقاء الموارد البشرية في الشركة (كعقود العمل)، فإن هذه المعالجة تعتبر مناسبة لقياس قيمة الموارد البشرية.
- إن الاعتماد على بيانات التكلفة التاريخية لقياس قيمة الموارد البشرية يتفق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليه

#### المطلب الثاني: خطوات وضع نموذج التكلفة التاريخية حيز التطبيق

يتطلب وضع مدخل قياس التكلفة التاريخية حيز التطبيق الفعلي إتباع الخطوات التالية<sup>2</sup>:

- القيام بتجميع التكاليف الفعلية كتلك المرتبطة بالاستثمار البشري التي تمت من قبل في الشركة.
- دراسة البنود الكلفوية التي تم تجميعها ومن ثم فصل تلك التكاليف المرتبطة بالموارد غير البشرية.

<sup>1</sup> محمد علي داهم، إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الجزائرية، دراسة حالة مجمع صيدال، جامعة باتنة 1 الحاج لخضر، أطروحة دكتوراه، باتنة، الجزائر، 2022/2021، ص 149.

<sup>2</sup> نفس المرجع، ص 150.

## الفصل الثاني: دراسة حالة قياس المورد البشري من منظور محاسبة الموارد البشرية بشركة بكار للأشغال العمومية - ولاية الوادي -

- تجزئة بنود تكاليف الموارد البشرية بعد دراستها إلى مصاريف عادية تحمل على حساب النتيجة للسنة المالية التي تحققت فيها، وإلى رأسمالية تساهم في تكوين القيمة الحقيقية للموارد البشرية في المستقبل، أما بخصوص الموارد البشرية الجديدة فتنحتاج إلى تجميع مصروفاتها للعمل على رسملتها ومن خلال مركز كلفوي جديد.
- رسملة تكاليف الاستثمار البشرية وإظهارها ضمن بنود قائمة المركز المالي وضمن الحسابات المتناسبة طبيعة ذلك الانفاق من حيث خصائص التكاليف واعتباراتها.
- تحديد مدة إطفاء تكاليف الاستثمار البشرية والتي من خلالها يمكن استخدامه اقتصاديا.
- استخدام إحدى طرائق الإطفاء، ويفضل استخدام طريقة القسط الثابت في توزيع تكاليف الاستثمار البشرية.
- شطب مصاريف الاستثمار البشرية الناجمة عن الترك والاستغناء ودوران العمل وانتهاء المهارة.
- جمع مصاريف الإطفاء مع مصاريف الشطب وتحميلها لحساب النتيجة للسنة التي حدثت بها.

جدول رقم(1-2): تطور عدد العمال بشركة بكار خلال الفترة 2020-2022

-	إطارات	أعوان تحكم	أعوان تنفيذ	المجموع
2020	10	48	102	160
2021	18	68	102	188
2022	23	75	112	210

المصدر: رئيس مصلحة إدارة الموارد البشرية بالمؤسسة

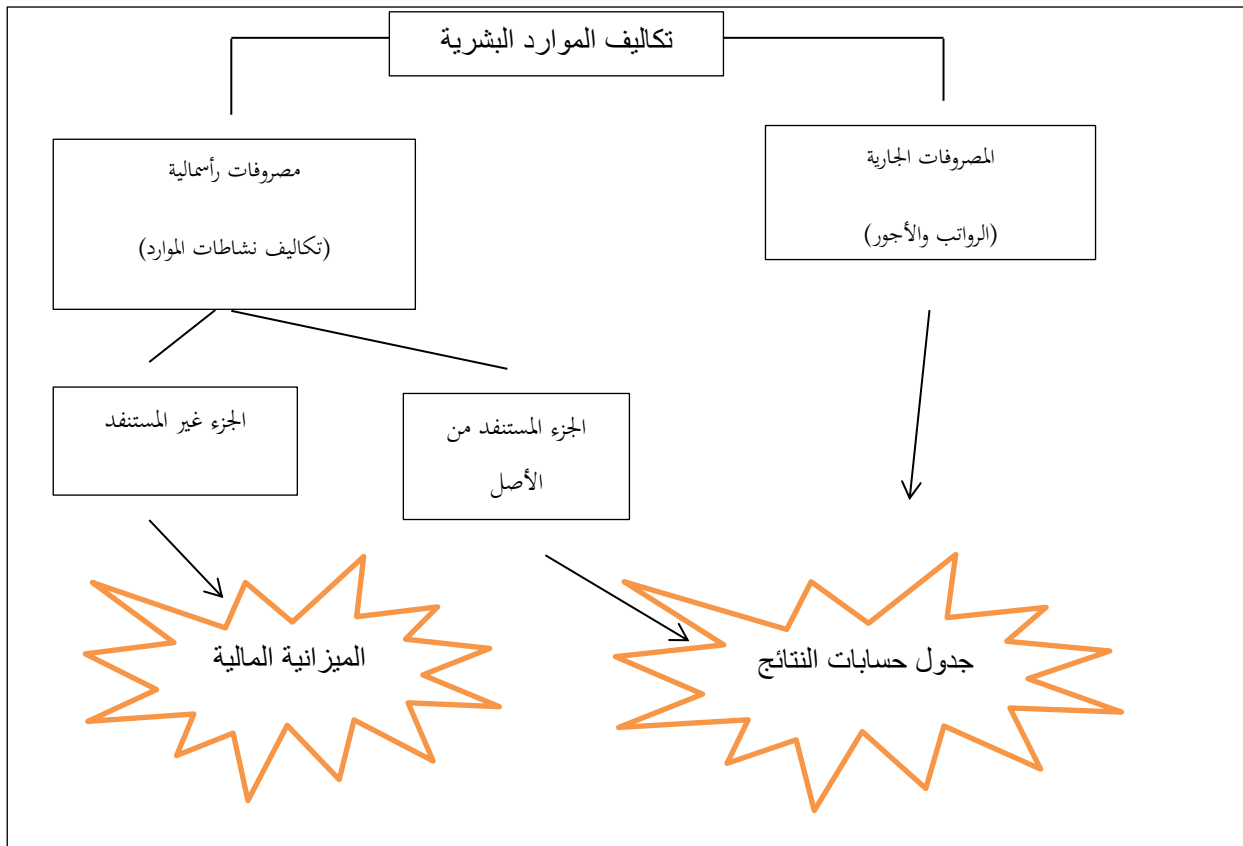
## الفصل الثاني: دراسة حالة قياس المورد البشري مع منظور محاسبة الموارد البشرية بشركة بكار للأشغال العمومية - ولاية الوادي -

المطلب الثالث: الاعتراف والقياس المحاسبي للموارد البشرية بالشركة باستخدام نموذج التكلفة التاريخية لسنة

2021

يمكن توضيح المعالجة المحاسبية لتكاليف الموارد البشرية والتي سيتم اعتمادها في دراستنا في الشكل التالي:

الشكل رقم (2-2): معالجة تكاليف الموارد البشرية



المصدر: خالد الهيتي، إدارة الموارد البشرية (مدخل استراتيجي)، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2003 ص 322.

## الفصل الثاني: دراسة حالة قياس المورد البشري من منظور محاسبة الموارد البشرية بشركة بكار للأشغال العمومية - ولاية الوادي

أولاً: تحديد المصاريف المتعلقة بالموارد البشرية لسنة 2021 :

سيتم تناول هذه المصاريف من خلال المعالجة المحاسبية لها والتسجيل المحاسبي لإطفائها قبل وبعد استخدام نموذج التكلفة التاريخية.

1 - المعالجة المحاسبية لتكاليف الموارد البشرية لسنة 2021 :

تم معالجة التكاليف المرتبطة بالموارد البشرية من قبل شركة بكار على أنها تكاليف إيرادية تحمل في نفس السنة المالية التي أنفقت فيها هذه المصاريف حسب نوعها كالتالي:

حساب مدين	حساب دائن	المبلغ مدين	المبلغ دائن
خلال 2021			
6221	تكاليف الاختبار	822,800.00	
6222	تكاليف التأهيل والتدريب	1.685.920.00	
6223	تكاليف التعيين	6,600,000.00	
	512		9,108,720.00
	البنك		

تسجيل تكاليف الموارد البشرية ضمن المصاريف الجارية

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

حساب مدين	حساب دائن	المبلغ مدين	المبلغ دائن
2021/12/31			
203	مصاريف التنمية القابلة للتثبيت (أصول بشرية)	9,108,720.00	
	7311	منتجات أنشطة المورد البشري (الاختبار)	822,800.00
	7312	منتجات أنشطة المورد البشري (التأهيل والتدريب)	1.685.920.00
	7313	منتجات أنشطة المورد البشري (التعيين)	6,600,000.00

رسملة تكاليف الموارد البشرية لسنة 2021

## الفصل الثاني: دراسة حالة قياس المورد البشري من منظور محاسبة الموارد البشرية بشركة بكار للأشغال العمومية - ولاية الوادي -

### 2 - تسجيل مصاريف إطفاء التكاليف المرسمة لسنة 2021:

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

$$\text{قسط الإطفاء} = \text{تكلفة الأصل البشري} / \text{العمر الإنتاجي للأصل.}$$

من أجل حساب أقساط اهتلاك الموارد البشرية يجب أولاً تحديد العمر الإنتاجي لها، ويتم حساب العمر الإنتاجي للموارد البشرية على أساس المدة المتوقعة للاحتفاظ بالمورد البشري إلى غاية سن التقاعد، والذي يحدد بالأخذ بعين الاعتبار مجموعة من الظروف والعوامل المحيطة بالمورد البشري والتي تؤثر في عمره الإنتاجي منها: الظروف الصحية، الاجتماعية، والرضا الوظيفي... الخ

إلا أنه وللخصوصية هذه المعلومات ولامتناع الموارد البشرية من التصريح بها، بالإضافة لصعوبة الحصول على هذه المعلومات، سيتم اعتماد مدة الاحتفاظ بالمورد البشري من تاريخ توظيفه إلى غاية سن تقاعده للتعبير عن عمره الإنتاجي، وذلك وبموجب القانون رقم 15/16 المؤرخ في 31 ديسمبر 2016 الذي ينص على أن السن القانوني للتقاعد هو 55 سنة للمرأة و60 سنة للرجل.

من أجل حساب العمر الإنتاجي أو المدة المتوقعة التي سيقضيها المورد البشري بالمؤسسة وفق للقانون أعلاه، يجب معرفة تاريخ ميلاد المورد، تاريخ توظيفه، وجنسه، وسيتم حساب العمر الإنتاجي بالعلاقة التالية:

$$\text{العمر الإنتاجي} = \text{سن التقاعد} - (\text{سنة التوظيف} - \text{سنة الميلاد}).$$

$$\text{الرجل: } = 60 - (\text{سنة التوظيف} - \text{سنة الميلاد})$$

$$\text{المرأة: } = 55 - (\text{سنة التوظيف} - \text{سنة الميلاد})$$

بتطبيق هذه القاعدة حسب سنوات الدراسة وذلك بداية من تاريخ التوظيف لسنة 2021 يكون العمر الإنتاجي للمورد البشري كالتالي:

$$\text{الرجل} = 60 - (2021 - 1979) = 18 \text{ سنة}$$

$$\text{المرأة} = 55 - (2021 - 1986) = 20 \text{ سنة}$$

هكذا يتم تحديد العمر الإنتاجي للموارد البشرية لسنة 2021 ( أنظر الملحق رقم 02) وبالنسبة لتكلفة الأصل البشري لكل مورد بشري فإنها تُحدد بقسمة القيمة الإجمالية للتكاليف المرسمة على عدد الموارد البشرية والتي تساوي 28 بالنسبة لسنة 2021 كالتالي:

$$\text{قيمة الأصل البشري الواحد} = 9,108,720.00 / 28 = 325,311.42 \text{ دج}$$

## الفصل الثاني: دراسة حالة قياس المورد البشري من منظور محاسبة الموارد البشرية بشركة بكار للأشغال العمومية - ولاية الوادي-

ويجمع الأقساط السنوية للموارد البشرية فيكون التسجل المحاسبي لقسط الإطفاء ( أنظر الملحق رقم 02 ) كالتالي:

حساب مدين	حساب دائن	البيان	المبلغ مدين	المبلغ دائن
2021/12/31				
681		مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيم	388,620.66	
	2803	اهتلاك الأصول البشرية		388,620.66

تسجيل قسط الإطفاء لسنة 2021

ثانيا : تحديد المصاريف المتعلقة بالموارد البشرية لسنة 2022 :

سيتم تناول هذه المصاريف من خلال المعالجة المحاسبية لها والتسجيل المحاسبي لإطفائها قبل وبعد استخدام نموذج التكلفة التاريخية.

1 - المعالجة المحاسبية لتكاليف الموارد البشرية لسنة 2022 :

تتم معالجة التكاليف المرتبطة بالموارد البشرية من قبل شركة بكار على أنها تكاليف إيرادية تحتمل في نفس السنة المالية التي أنفقت فيها هذه المصاريف حسب نوعها كالتالي:

حساب مدين	حساب دائن	البيان	المبلغ مدين	المبلغ دائن
خلال 2022				
6221		تكاليف الاختبار	1,173,600.00	
6222		تكاليف التأهيل والتدريب	2,752,484.00	
6223		تكاليف التعيين	1,650,000.00	
	512	البنك		5,576,084.00

تسجيل تكاليف الموارد البشرية ضمن المصاريف الجارية

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

## الفصل الثاني: دراسة حالة قياس المورد البشري من منظور محاسبة الموارد البشرية بشركة بكار للأشغال العمومية - ولاية الوادي -

حساب مدين	حساب دائن	المبلغ مدين	المبلغ دائن
2022/12/31			
203	مصاريف التنمية القابلة للتثبيت (أصول بشرية)	5,576,084.00	
7311	منتجات أنشطة المورد البشري (الاختبار)		1,173,600.00
7312	منتجات أنشطة المورد البشري (التأهيل والتدريب)		2,752,484.00
7313	منتجات أنشطة المورد البشري (التعيين)		1,650,000.00
رسملة تكاليف الموارد البشرية لسنة 2022			

### 2 - تسجيل مصاريف إطفاء التكاليف المرسملة لسنة 2022:

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

$$\text{قسط الإطفاء} = \text{تكلفة الأصل البشري} / \text{العمر الإنتاجي للأصل}.$$

يتحدد العمر الإنتاجي المتوقع للمورد البشري كما تم التطرق إليه سابقاً لسنة 2021.

هكذا يتم تحديد العمر الإنتاجي للموارد البشرية لسنة 2022 ( أنظر الملحق رقم 03 ) وبالنسبة لتكلفة الأصل البشري لكل مورد بشري فإنها تُحدد بقسمة القيمة الإجمالية للتكاليف المرسملة على عدد الموارد البشرية والتي تساوي 22 بالنسبة لسنة 2022 كالتالي:

$$\text{قيمة الأصل البشري الواحد} = 22 / 5,576,084.00 = 253,458.36 \text{ دج}$$

وبجمع الأقساط السنوية للموارد البشرية يكون التسجيل المحاسبي لقسط الإطفاء ( أنظر الملحق رقم 02 )

— يجدر الذكر بأنه قمنا برسملة تكاليف الموارد البشرية لسنة 2021 وسجلنا قسط الإطفاء الأول لسنة 2021 وعليه نسجل الأقساط الباقية حسب المدة المتبقية فيكون القسط الإجمالي لإطفاء الموارد البشرية لسنة 2022 يساوي إلى مجموع قسط 2021 + قسط 2022 = 388,620.66 + 207,543.29 = 596,163.95 دج ،

وبجمع الأقساط السنوية للموارد البشرية يكون التسجيل المحاسبي كالتالي:

## الفصل الثاني: دراسة حالة قياس المورد البشري من منظور محاسبة الموارد البشرية بشركة بكار للأشغال العمومية - ولاية الوادي -

حساب مدين	حساب دائن	البيان	المبلغ مدين	المبلغ دائن
2022/12/31				
681		مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيم	596,163.95	
	2803	اهتلاك الأصول البشرية		596,163.95
تسجيل قسط الإطفاء السنوات 2021-2022				

### المطلب الرابع: التغيير في عناصر القوائم المالية للشركة بعد تطبيق نموذج التكلفة التاريخية

إن تطبيق نموذج التكلفة التاريخية على شركة بكار للأعمدة الكهربائية باعتبار التكاليف المرتبطة بالموارد البشرية مصاريف رأسمالية تطفئ على السنوات المتوقعة الاستفادة من هذه الموارد البشرية، وليست جارية تُحتمل في نفس السنة التي أنفقت فيها هذه التكاليف، يؤدي حتماً إلى تغيير قيم عناصر القوائم المالية للشركة، وهذا ما سنحاول التعرف عليه خلال تتبع هذا التغيير عبر سنوات الدراسة.

### أولاً: التغيير في عناصر القوائم المالية لسنة 2021

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

#### 1- التغيير في قائمة المركز المالي:

الجدول رقم (2-2): قائمة المركز المالي قبل وبعد استخدام نموذج التكلفة التاريخية لسنة 2021

النسبة التغيير %	الفوارق المسجلة	المبالغ الصافية بعد	المبالغ الصافية قبل	البيان
		تطبيق النموذج	تطبيق النموذج*	
				فارق بين الاقتناء-المنتوج الإيجابي أو السلبي
+100	+8,720,099.34	8,720,099.34	-	أصول بشرية

الفصل الثاني: دراسة حالة قياس المورد البشري مع منظور محاسبة الموارد البشرية بشركة بكار للأشغال العمومية - ولاية الوادي -

		362,898.67	362,898.67	تثبيات معنوية
عدم وجود أثر		411,251,501.69	411,251,501.69	تثبيات عينة أخرى
		0.00	0.00	تثبيات يجرى امتيازها
		0.00	0.00	تثبيات مالية
		7,106,372.90	7,106,372.90	قروض وأصول مالية أخرى غير جارية
<b>+ 2.04</b>	<b>+8,720,099.34</b>	<b>427,440,872.60</b>	<b>418,720,773.26</b>	<b>مجموع الأصول غير الجارية</b>
عدم وجود أثر		56,319,944.91	56,319,944.91	الزبائن
		234,200,219.65	234,200,219.65	مخزونات جارية
		65,512,585.25	65,512,585.25	المدينون الآخرون
		0.00	0.00	الضرائب وما شبهها
				الأموال الموظفة والأصول المالية الأخرى
		261,803,063.72	261,803,063.72	الخزينة
		617,835,813.53	617,835,813.53	مجموع الأصول الجارية
<b>+0.83</b>	<b>+8,720,099.34</b>	<b>1,045,276,686.13</b>	<b>1,036,556,586.79</b>	<b>المجموع العام للأصول</b>
////////////////////////////////////				الخصوم
عدم وجود أثر		50,000,000.00	50,000,000.00	رأس مال تم إصداره
		27,767,211.43	27,767,211.43	علاوات واحتياطات
<b>+12.58</b>	<b>+8,720,099.34</b>	<b>69,295,840.75</b>	<b>60,575,741.41</b>	<b>نتيجة صافية</b>
عدم وجود أثر		106,679,998.38	106,679,998.38	رؤوس أموال أخرى / ترحيل من جديد
<b>+3.43</b>	<b>+8,720,099.34</b>	<b>253,743,050.05</b>	<b>245,022,951.22</b>	<b>مجموع الأموال الخاصة</b>
عدم وجود أثر		79,530,000.00	79,530,000.00	قروض وديون مالية

الفصل الثاني: دراسة حالة قياس المورد البشري من منظور محاسبة الموارد البشرية بشركة بكار للأشغال العمومية - ولاية الوادي -

		0.00	0.00	ضرائب مؤجلة ومؤونات
		0.00	0.00	مؤونات ومنتجات ثابتة مسبقا
		79,530,000.00	79,530,000.00	مجموع الخصوم غير الجارية
		644,851,447.46	644,851,447.46	موردون وحسابات ملحقة
		3,409,293.55	3,409,293.55	ضرائب
		63,742,894.56	63,742,894.56	ديون أخرى
		712,003,635.57	712,003,635.57	مجموع الخصوم الجارية
<b>+0.83</b>	<b>+8,720,099.34</b>	<b>1,045,276,686.13</b>	<b>1,036,556,586.79</b>	<b>مجموع عام الخصوم</b>

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على ميزانية الشركة لسنة 2021

نلاحظ من خلال الجدول رقم (2-2) أعلاه نرى جليا التغيير في قائمة المركز المالي من خلال إدراج بند جديد فيها، الذي يعبر عن تكاليف خاصة بالموارد البشرية المرسمة تحت اسم (الأصول البشرية) والمقدرة ب: 8,720,099.34 دج الذي تم إدراجه أول مرة في سنة 2021، الذي يعبر عن القيمة الصافية لتكاليف الموارد البشرية المرسمة بعد استبعاد القسط السنوي والمقدر ب: 388,620.66 دج الأمر الذي أدى إلى ارتفاع قيمة الأصول لسنة 2021 إلى : 1,045,276,686.13 دج .

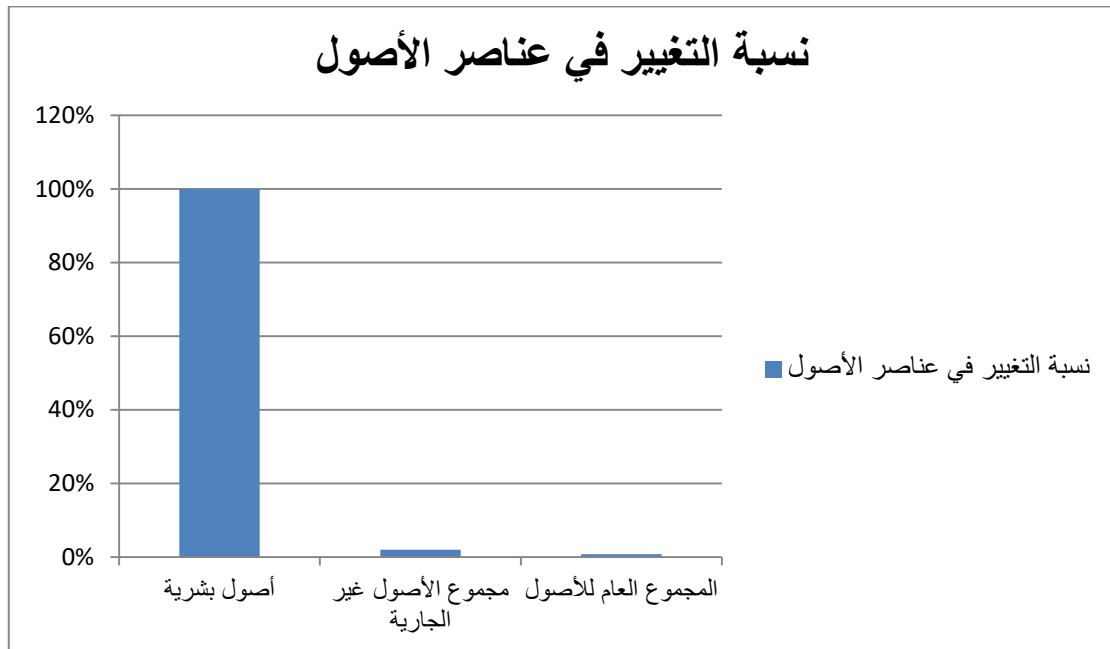
كذلك مسّن التغيير الخصوم بالارتفاع بمبلغ : 8,720,099.34 دج ، والذي يمثل القيمة الصافية للأصول البشرية، حيث تظهر من خلال الزيادة في النتيجة الصافية.

## الفصل الثاني: دراسة حالة قياس المورد البشري من منظور محاسبة الموارد البشرية بشركة بكار للأشغال العمومية - ولاية الوادي-

أ. التغيير في الأصول :

نلاحظ من الشكل البياني أدناه رقم (2-3) بأن الأصول البشرية زادت بنسبة 100% لسنة 2021 بسبب عدم تطبيق محاسبة الموارد البشرية من قبل لدى شركة بكار، في حين أن الزيادة في مجموع الأصول الغير جارية يمثل 2.04% والمجموع العام للأصول كانت نسبة الزيادة فيها 0.8%.

الشكل رقم (2-3): التغيير في الأصول بعد استخدام نموذج التكلفة التاريخية لسنة 2021



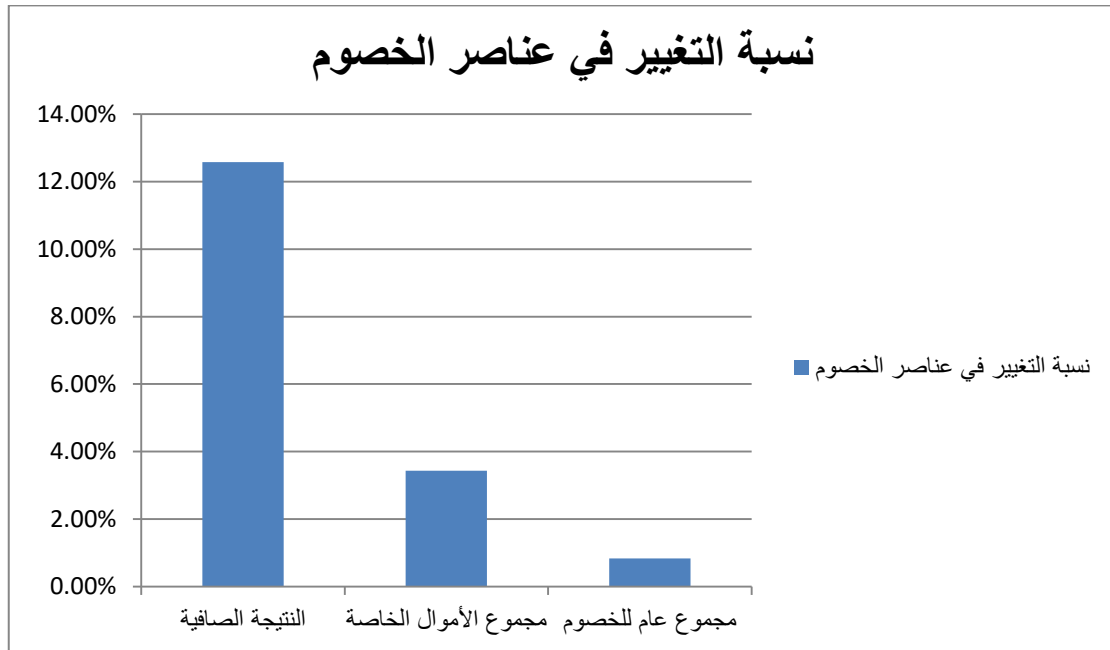
المصدر: من إعداد الطلبة بناء على الجدول أعلاه وباستعمال برنامج Excel

## الخصل الثاني: دراسة حالة قياس المورد البشري مع منظور محاسبة الموارد البشرية بشركة بكار للأشغال العمومية - ولاية الوادي -

ب - التغيير في الخصوم:

نلاحظ من الشكل البياني رقم (2-4) أن التغيير الحاصل في قيم الخصوم يظهر بصورة واضحة على النتيجة الصافية والمقدرة بنسبة: 12,58 % ، مما أدى الى تغيير أيضاً في قيم مجموع الأموال الخاصة بنسبة: 3,43 % ، أما نسبة التغيير في المجموع العام للخصوم فكان بنسبة ضئيلة جداً وتقدر ب: 0,83 % .

الشكل رقم (2-4): التغيير في الخصوم بعد استخدام محاسبة الموارد البشرية لسنة 2021



المصدر: من إعداد الطلبة بناء على الجدول أعلاه وباستعمال برنامج Excel

الفصل الثاني: دراسة حالة قياس المورد البشري من منظور محاسبة الموارد البشرية بشركة بكار للأشغال العمومية - ولاية الوادي -

2- التغيير في قائمة الدخل:

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

الجدول رقم (2-3): قائمة الدخل قبل وبعد استخدام نموذج التكلفة التاريخية لسنة 2021

البيان	المبالغ قبل تطبيق النموذج*	المبالغ بعد تطبيق النموذج	الفوارق المسجلة	نسبة التغيير %
رقم الأعمال	682,927,119.23	682,927,119.23		
تغير مخزونات المنتجات المصنعة والمنتجات قيد الصنع	69,584,400.00	69,584,400.00		
الإنتاج المثبت	0.00	9,108,720.00	9,108,720.00	+100
إعانات الاستغلال				
إنتاج السنة المالية	752,511,519.23	761,620,239.23	9,108,720.00	+1.19
المشتريات المستهلكة	498,229,666.20	498,229,666.20		
الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى	113,801,722.31	113,801,722.31		
استهلاك السنة المالية	612,031,388.51	612,031,388.51		
القيمة المضافة للاستغلال	140,480,130.72	149,588,850.72	9,108,720.00	+6.08
أعباء المستخدمين	36,509,469.60	36,509,469.60		
الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة	140,327.39	140,327.39		
الفائض الإجمالي عن الاستغلال	103,830,333.73	112,939,053.73	9,108,720.00	+8.06
المنتجات العملية الأخرى	298,454.55	298,454.55		
الأعباء العملية الأخرى	357.00	357.00		
مخصصات للإهلاك والمؤونات	43,458,556.72	43,847,177.38	388,620.66	+0.88
استرجاع عن خسائر القيمة والمؤونات				

الفصل الثاني: دراسة حالة قياس المورد البشري من منظور محاسبة الموارد البشرية بشركة بكار للأشغال العمومية - ولاية الوادي -

+12.56	8,720,099.34	69,389,973.90	60,669,874.56	النتيجة العمليانية
عدم وجود أثر		688,602.07	688,602.07	المنتجات المالية
		782,735.22	782,735.22	الأعباء المالية
		-94,133.15	-94,133.15	النتيجة المالية
<b>+12.58</b>	<b>8,720,099.34</b>	<b>69,295,840.75</b>	<b>60,575,741.41</b>	<b>النتيجة العادية قبل الضرائب</b>
عدم وجود أثر				الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية
				الضرائب المؤجلة حول النتائج العادية
+1.19	9,108,720.00	762,607,295.85	753,498,575.85	مجموع منتجات الأنشطة العادية
+0.04	388,620.66	693,311,430.10	692,922,834.44	مجموع أعباء الأنشطة العادية
+12.58	8,720,099.34	69,295,840.75	60,575,741.41	النتيجة الصافية للأنشطة العادية
عدم وجود أثر				العناصر الغير عادية المنتجات يطلب بياؤها
				العناصر الغير عادية الأعباء يطلب بياؤها
			0.00	النتيجة الغير عادية
<b>+12.58</b>	<b>8,720,099.34</b>	<b>69,295,840.75</b>	<b>60,575,741.41</b>	<b>النتيجة الصافية للسنة المالية</b>

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على ميزانية الشركة لسنة 2021

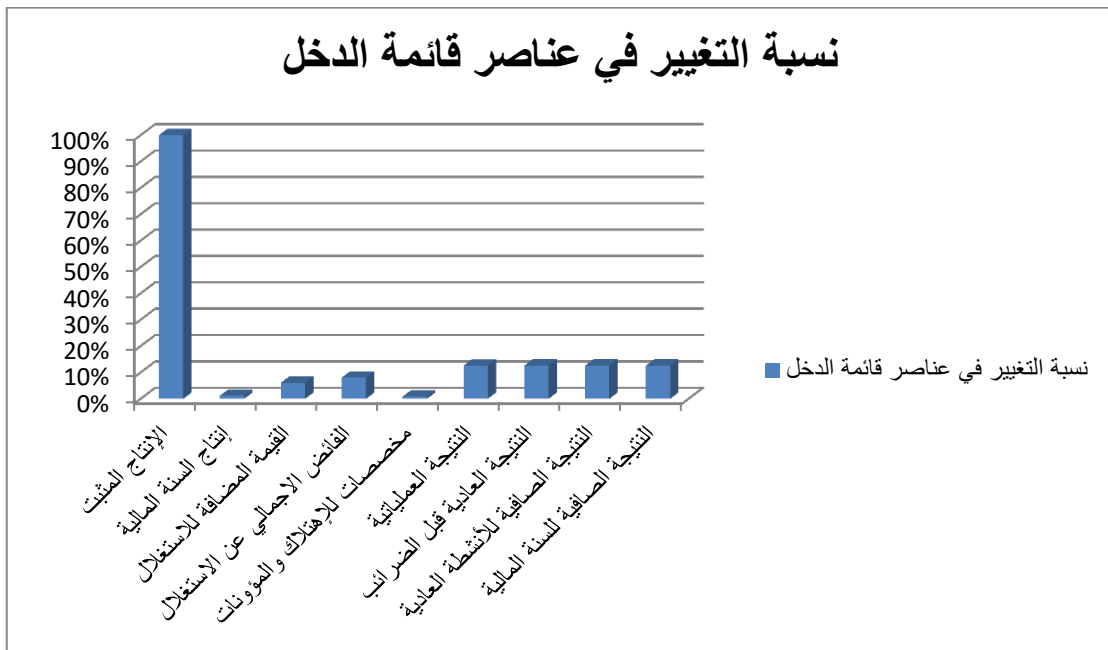
من الجدول رقم (2-3) نلاحظ التغيير الواضح في هذه القائمة أيضا وهذا راجع إلى إدراج بند جديد حول الأصول البشرية، وذلك من ناحية زيادة التكاليف المرصدة المتعلقة بالموارد البشرية للإنتاج المثبت للأصول المعنوية والمقدرة بـ: 9,108,720.00 دج، لتزيد من إنتاج السنة المالية و القيمة المضافة للاستغلال والفائض الإجمالي للاستغلال بنفس القيمة، كما زادت قيمة مخصصات الإهلاك بقيمة 388,620.66 دج الذي يمثل القسط السنوي لإطفاء تكاليف الأصول البشرية، ما يزيد من قيمة النتيجة العمليانية بقيمة: 8,720,099.34 دج التي تمثل قيمة الأصول البشرية بعد طرح القسط السنوي لها، وهذا بدوره يؤدي إلى ارتفاع النتيجة العادية قبل الضرائب بنفس القيمة، وبنفس القيمة زادت النتيجة الصافية للسنة.

ونلاحظ من الشكل البياني أدناه رقم (2-5) التغيير الحاصل في بعض بنود قائمة لسنة 2021، بحيث نرى التأثير على الانتاج المثبت بالزيادة لاعتبار أن المصاريف التي أنفقت على الموارد البشرية هي رأسمالية وليست جارية بنسبة 100%، ما يعني زيادة انتاج السنة المالية أيضاً ولكن بنسبة جد ضعيفة لصغر هذه التكاليف مقارنة بالتكاليف العامة، مما أدى إلى زيادة في القيمة

## الفصل الثاني: دراسة حالة قياس المورد البشري من منظور محاسبة الموارد البشرية بشركة بكار للأشغال العمومية - ولاية الوادي -

المضافة للاستغلال بنسبة 6.08% حيث أن الأثر ما زال ضئيلاً وذلك لأن القيمة المضافة للاستغلال كبيرة هذه السنة مقارنة بتكاليف الموارد البشرية، كما أن الزيادة في الفائض الإجمالي عن الاستغلال بنسبة 8.06%، في حين زادت مخصصات الإهلاك بنسبة ضئيلة جداً تقدر بـ: 0.88% الأمر الذي زاد من النتيجة العملياتية بنسبة 12.56% ومن ثم النتيجة ما قبل الضرائب بنسبة تصل 12.58%، وهي نفس النسبة تغيرت وزادت من النتيجة الصافية، وما يميز سنة 2021 أن النتيجة الصافية إيجابية.

الشكل رقم (2-5): التغيير في قائمة الدخل بعد استخدام نموذج التكلفة التاريخية لسنة 2021



المصدر: من إعداد الطلبة بناء على الجدول أعلاه وباستعمال برنامج Excel

الفصل الثاني: دراسة حالة قياس المورد البشري مع منظور محاسبة الموارد البشرية بشركة بكار للأشغال العمومية - ولاية الوادي -

ثانيا: التغير في عناصر القوائم المالية لسنة 2022

1- التغير في قائمة المركز المالي:

الجدول رقم (2-4): قائمة المركز المالي قبل وبعد استخدام نموذج التكلفة التاريخية لسنة 2022

البيانات	المبالغ الصافية قبل	المبالغ الصافية بعد	الفوارق المسجلة	نسبة التغير
	تطبيق النموذج*	تطبيق النموذج		%
فارق بين الاقتران-المنتوج الإيجابي أو السلبي				
أصول بشرية	8,720,099.34	14,088,640.05	5,368,540.71	+38.11
تثبيتات معنوية	315,898.67	315,898.67		
تثبيتات عينة أخرى	547,954,182.71	547,954,182.71		
تثبيتات يجري امتيازها	0.00	0.00		
تثبيتات مالية	0.00	0.00		
قروض واصلات مالية أخرى غير جارية	11,792,620.40	11,792,620.40		
مجموع الأصول غير الجارية	568,782,801.1	574,151,341.8	5,368,540.71	+0.93
الزبائن	130,232,709.69	130,232,709.69		
مخزونات جارية	352,010,158.53	352,010,158.53		
المدينون الآخرون	65,548,284.64	65,548,284.64		
الضرائب وما شبهها				
الأموال الموظفة والأصول المالية الأخرى				
الحزينة	456,507,886.61	456,507,886.61		
مجموع الأصول الجارية	1,004,299,039.47	1,004,299,039.47		

الفصل الثاني: دراسة حالة قياس المورد البشري من منظور محاسبة الموارد البشرية بشركة بكار للأشغال العمومية - ولاية الوادي -

+0.34	5,368,540.71	1,578,450,381.00	1,573,081,840.00	المجموع العام للأصول
////////////////////////////////////				الخصوم
		50,000,000.00	50,000,000.00	رؤوس الأموال الخاصة
عدم وجود أثر		44,276,602.22	44,276,602.22	علاوات واحتياطات - احتياطات مدججة
+3.14	5,368,540.71	170,843,906.3	165,475,365.5	نتيجة صافية
عدم وجود أثر		147,148,849.00	147,148,849.00	رؤوس أموال أخرى / ترحيل من جديد
+1.30	5,368,540.71	412,269,357.5	406,900,816.7	مجموع الأموال الخاصة
عدم وجود أثر		150,530,000.00	150,530,000.00	قروض وديون مالية
				ضرائب مؤجلة ومؤونات
				مؤونات ومنتجات ثابتة مسبقا
		150,530,000.00	150,530,000.00	مجموع الخصوم غير الجارية
		951,180,727.50	951,180,727.50	موردون وحسابات ملحقة
		1,119,805.31	1,119,805.31	ضرائب
		63,350,490.96	63,350,490.96	ديون أخرى
		1,015,651,023.77	1,015,651,023.77	مجموع الخصوم الجارية
+0.34	5,368,540.71	1,578,450,381.00	1,573,081,840.00	مجموع عام الخصوم

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على ميزانية الشركة لسنة 2022

نلاحظ من خلال الجدول رقم (2-4) أعلاه أن هناك زيادة في قيمة الأصول البشرية بـ: 5,368,540.71 دج ليصبح بقيمة: 14,088,640.05 دج الذي يمثل القيمة الصافية لتكاليف الموارد البشرية المرسمة بعد استبعاد القسط السنوي لسنة 2021 المقدر بـ: 388,620.66 دج والقسط السنوي لسنة 2022 المقدر بـ: 207,543.29 دج ، الأمر الذي أدى الى ارتفاع قيمة الاصول لسنة 2022 إلى .

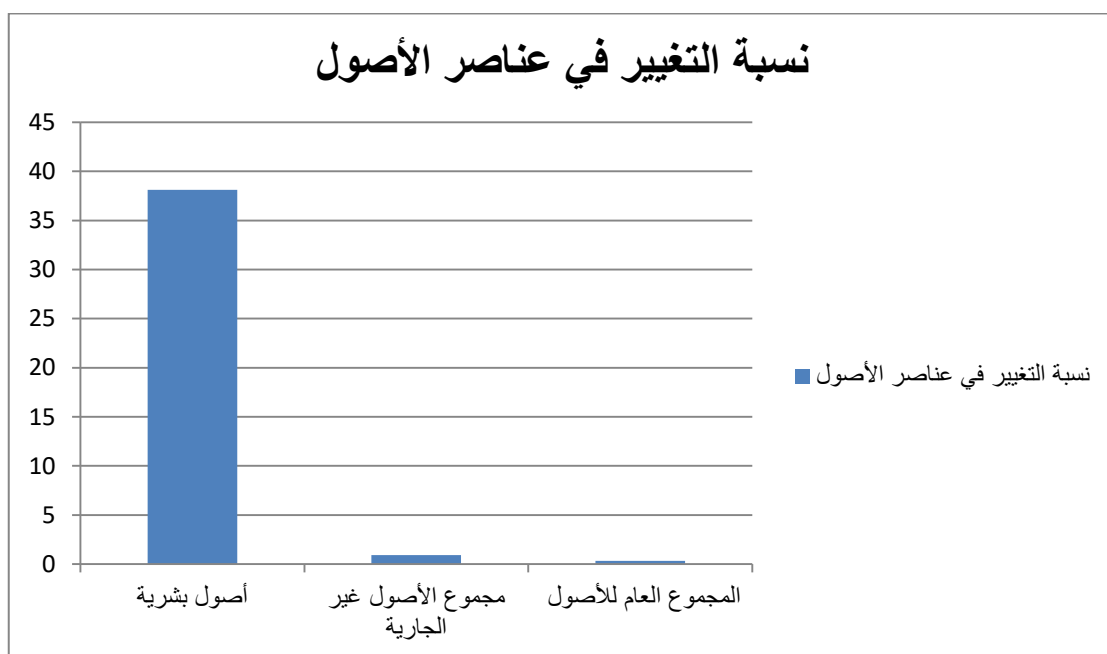
## الفصل الثاني: دراسة حالة قياس المورد البشري من منظور محاسبة الموارد البشرية بشركة بكار للأشغال العمومية - ولاية الوادي -

كذلك مسّ التغيير الخصوم بالارتفاع بمبلغ : 5,368,540.71 دج، والذي يمثل الرصيد التراكمي لأقساط اهتلاك الأصول البشرية، حيث تظهر من خلال الزيادة حقوق الملكية في الحساب بين الوحدات والمعبر عنها بالفائض بين قيمة الأصول البشرية والقسط السنوي لإطفائها.

### أ. التغيير في الأصول :

نلاحظ من الشكل البياني أدناه رقم (2-6) بأن نسبة الزيادة في الأصول البشرية لسنة 2022 قد تراجعت عن السنة السابقة فقد وصلت إلى 38.11% في حين نجد أن نسبة الزيادة في مجموع الأصول الغير جارية والمجموع العام للأصول مازالت تقترب من الصفر وذلك للارتفاع الكبير في قيمة الأصول المادية ما يدل على اعتماد الشركة على الأصول المادية أكثر من الأصول البشرية.

الشكل رقم (2-6): التغيير في الأصول بعد استخدام نموذج التكلفة التاريخية لسنة 2022



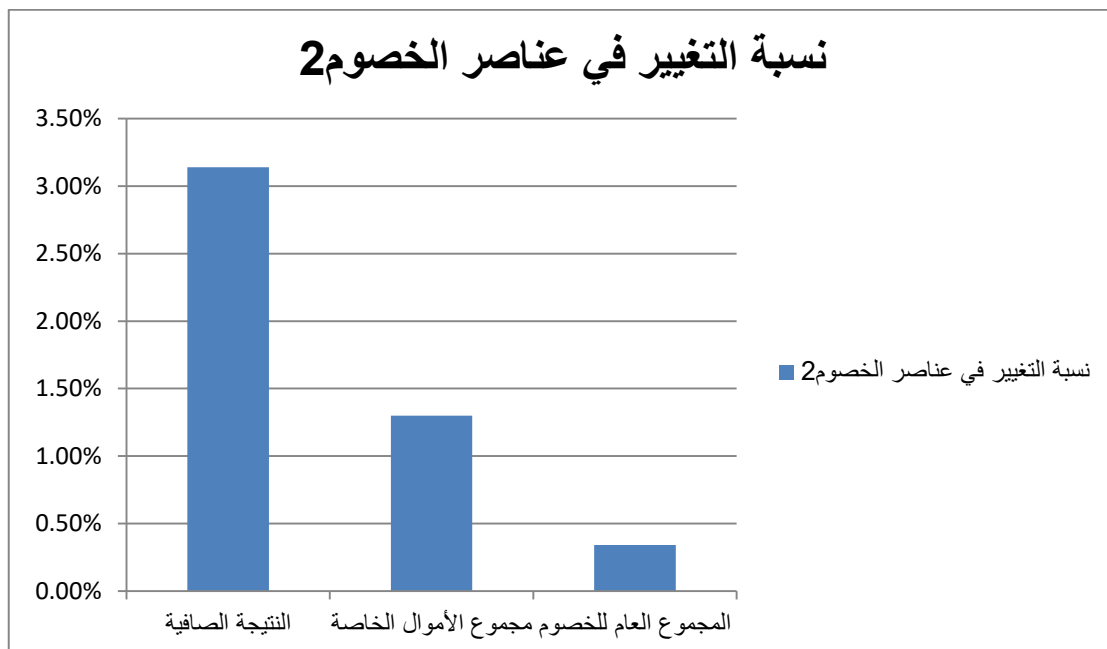
المصدر: من إعداد الطلبة بناء على الجدول أعلاه وباستعمال برنامج Excel

### ب - التغيير في الخصوم:

نلاحظ من الشكل البياني رقم (2-7) أدناه أن التغيير الحاصل في قيم عناصر الخصوم بنسب متفاوتة حيث بلغت نسبة التغيير في النتيجة الصافية: 3.14% أما نسبة التغيير في مجموع الأموال الخاصة كان يساوي: 1.30% ، والتغيير على مستوى العام للخصوم فقدر ب: 0.34% وهي نسبة ضئيلة جداً.

## الخصم الثاني: دراسة حالة قياس المورد البشري مع منظور محاسبة الموارد البشرية بشركة بكار للأشغال العمومية - ولاية الوادي -

الشكل رقم (2-7): التغيير في الخصوم بعد استخدام محاسبة الموارد البشرية لسنة 2022



المصدر: من إعداد الطلبة بناء على الجدول أعلاه وباستعمال برنامج Excel

### 2- التغيير في قائمة الدخل:

الجدول رقم (2-5): قائمة الدخل قبل وبعد استخدام نموذج التكلفة التاريخية لسنة 2022

البيان	المبالغ قبل تطبيق النموذج*	المبالغ بعد تطبيق النموذج	الفوارق المسجلة	% نسبة التغيير
رقم الأعمال	1,862,398,532.43	1,862,398,532.43		عدم وجود أثر
تغير مخزونات المنتجات المصنعة والمنتجات قيد الصنع	61,012,300.00		61,012,300.00	
الإنتاج المثبت	9,108,720.00	14,684,804	5,576,084.00	+37.97
إعانات الاستغلال				عدم وجود أثر
إنتاج السنة المالية	1,932,519,552.43	1,938,095,636.43	5,576,084.00	+0.28
المشتريات المستهلكة	1,436,149,837.52	1,436,149,837.52		عدم

## الفصل الثاني: دراسة حالة قياس المورد البشري من منظور محاسبة الموارد

### البشرية بشركة بكار للأشغال العمومية - ولاية الوادي

وجود		196,675,137.53	196,675,137.53	الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى
أثر		1,632,824,975.05	1,632,824,975.05	استهلاك السنة المالية
<b>+1.82</b>	<b>5,576,084.00</b>	<b>305,270,661.38</b>	<b>299,694,577.38</b>	<b>القيمة المضافة للاستغلال</b>
عدم وجود أثر		78,833,629.95	78,833,629.95	أعباء المستخدمين
		208,800.40	208,800.40	الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة
<b>+2.46</b>	<b>5,576,084.00</b>	<b>226,228,231.03</b>	<b>220,652,147.03</b>	<b>الفائض الإجمالي عن الاستغلال</b>
عدم وجود أثر		574,072.72	574,072.72	المنتجات العملياتية الأخرى
		1,298,410.79	1,298,410.79	الأعباء العملياتية الأخرى
<b>+1.14</b>	<b>596,163.95</b>	<b>52,111,970.81</b>	<b>51,515,806.86</b>	<b>مخصصات للإهلاك والمؤونات</b>
عدم وجود أثر				استرجاع عن خسائر القيمة والمؤونات
<b>+2.87</b>	<b>4,979,920.00</b>	<b>173,391,922.15</b>	<b>168,412,002.10</b>	<b>النتيجة العملياتية</b>
عدم وجود أثر		1,900,884.88	1,900,884.88	المنتجات المالية
		4,837,521.38	4,837,521.38	الأعباء المالية
		-2,936,636.50	-2,936,636.50	النتيجة المالية
<b>+2.92</b>	<b>4,979,920.00</b>	<b>170,455,285.65</b>	<b>165,475,365.60</b>	<b>النتيجة العادية قبل الضرائب</b>
عدم وجود أثر				الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية
				الضرائب المؤجلة حول النتائج العادية
+0.28	5,576,084.00	1,940,570,594.03	1,934,994,510.03	مجموع منتجات الأنشطة العادية
+0.03	596,163.95	1,770,115,308.38	1,769,519,144.43	مجموع أعباء الأنشطة العادية
<b>+2.92</b>	<b>4,979,920.00</b>	<b>170,455,285.65</b>	<b>165,475,365.60</b>	<b>النتيجة الصافية للأنشطة العادية</b>
عدم وجود أثر				العناصر الغير عادية المنتجات يطلب بياتها
				العناصر الغير عادية الأعباء يطلب بياتها

## الفصل الثاني: دراسة حالة قياس المورد - البشري من منظور محاسبة الموارد البشرية بشركة بكار للأشغال العمومية - ولاية الوادي-

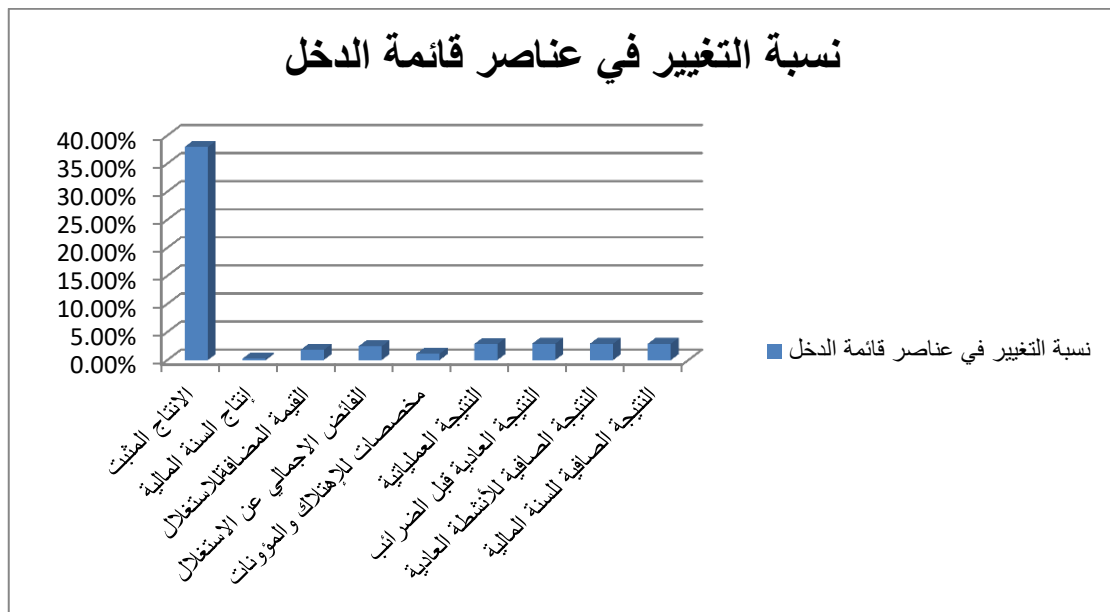
			0.00	النتيجة الغير عادية
+2.92	4,979,920.00	170,455,285.65	165,475,365.60	النتيجة الصافية للسنة المالية

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على ميزانية الشركة لسنة 2022

من الجدول رقم (2-5) نلاحظ التغيير الواضح في هذه القائمة أيضا وهذا راجع إلى إدراج بند جديد حول الأصول البشرية، وذلك من ناحية إضافة التكاليف المتعلقة بالموارد البشرية والمقدرة ب: 5,576,084.00 دج إلى الإنتاج المثبت، لتزيد من الفائض الإجمالي للاستغلال بنفس القيمة، كما زادت قيمة محصنات الإهلاك بقيمة: 596,163.95.00 دج الذي يمثل الأقساط السنوية لإطفاء تكاليف الأصول البشرية، ما يزيد من قيمة النتيجة العملياتية بقيمة: 4,979,920.00 دج التي تمثل قيمة الأصول البشرية بعد طرح القسط السنوي لها، وهذا بدوره يؤدي إلى ارتفاع النتيجة العادية قبل الضرائب بنفس القيمة، وبنفس القيمة زادت النتيجة الصافية للسنة.

ونلاحظ من الشكل البياني أدناه رقم (2-8) التغيير الحاصل في بعض بنود قائمة الدخل لسنة 2022، بحيث نرى التأثير على الإنتاج المثبت بالزيادة ولكن أقل من السنة السابقة بنسبة: 37.97%، وذلك لتناقص عدد العمال الجدد البالغ عددهم 22 عامل مقارنة بـ 28 في سنة 2021، ما يعني زيادة إنتاج السنة المالية أيضاً ولكن بسبب جد ضئيلة 0.28%، مما أدى إلى زيادة في القيمة المضافة للاستغلال بنسبة 1.82% حيث أن الأثر ما زال ضئيلاً وذلك لأن القيمة المضافة للاستغلال كبيرة هذه السنة مقارنة بتكاليف الموارد البشرية، كما أن الزيادة في الفائض الإجمالي عن الاستغلال بنسبة: 2.46%، في حين زادت محصنات الإهلاك بنسبة ضئيلة جداً للأقساط والتي تقدر ب: 1.14% الأمر الذي زاد من النتيجة العملياتية ومن ثم النتيجة ما قبل الضرائب بنسبة تصل 2.92%، وهي نفس النسبة تغيرت وزادت من النتيجة الصافية.

الشكل رقم (2-8): الفارق في قائمة الدخل بعد نموذج التكلفة التاريخية لسنة 2022



المصدر: من إعداد الطلبة بناء على الجدول أعلاه وباستعمال برنامج Excel

## الفصل الثاني: دراسة حالة قياس المورد البشري من منظور محاسبة الموارد البشرية بشركة بكار للأشغال العمومية - ولاية الوادي -

### المبحث الثالث: محاسبة الموارد البشرية في شركة بكار بالوادي بطريقة الشهرة غير المشتراة لمقترح هارمانسون (HERMANSON)

ترى كل النظريات الاقتصادية الخاصة بالقيمة أن معيار تحديد القيمة هو القدرة على تقديم خدمات أو منافع مستقبلية اقتصادية، وإذا كان الأصل غير قادر على تقديم خدمات أو منافع اقتصادية في المستقبل فإنه يصبح عديم القيمة، وعليه يمكن تعريف قيمة الأصل بأنها القيمة الحالية للخدمات المتوقعة في المستقبل.

#### المطلب الأول: خطوات وضع نموذج الشهرة غير المشتراة (مقترح هارمانسون) حيز التطبيق

هناك ثلاث خطوات لحساب هذه القيمة.

#### الخطوة الأولى: حساب القيمة غير المعدلة المخصومة للأجور المستقبلية

وهنا في هذه الخطوة يتعين علينا حساب القيمة الحالية لمدفوعات الأجور للموارد البشرية لمدة خمس سنوات بعد افتراض معدل الخصم 6% بناءً على ضوء دراسات سابقة مشابهة للبيئة الجزائرية، كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم (2-6): حساب القيمة الحالية لمدفوعات الأجور الشهرية للموارد البشرية

السنة	قيمة الأجور بالدينار	القيمة الحالية بسعر 6%	القيمة الحالية الإجمالية
1	80 000	0.934	74 720
2	100 000	0.890	89 000
3	120 000	0.840	100 800
4	140 000	0.792	110 880
5	150 000	0.747	112 050
المجموع	590 000	-	487 450

الوحدة: الدينار الجزائري

المصدر: من إعداد الطلبة حسب تصريح محاسب الشركة

من الجدول أعلاه يتبين لنا أن القيمة الحالية للأجور المستقبلية تبلغ 487 450 دج حسب مقترح هارمانسون.

## الفصل الثاني: دراسة حالة قياس المورد البشري مع منظور محاسبة الموارد البشرية بشركة بكار للأشغال العمومية - ولاية الوادي

الخطوة الثانية: حساب معامل الكفاءة

نظراً لعدم توفر جل البيانات والمعلومات سوف نلجأ للافتراض.

ومنه وبناء على محاكاة دراسات أخرى تشابه البيئة الجزائرية نفترض أن معدل الدخل المحاسبي للأصول المملوكة للمؤسسة خلال خمس سنوات السابقة كانت كما يلي: السنة الخامسة=10، السنة الرابعة=12، السنة الثالثة=14، السنة الثانية=15,5، السنة الأولى=17.

وكان معدل الدخل للأصول المملوكة لجميع المؤسسات في نفس القطاع كما يلي: السنة الخامسة=9، السنة الرابعة=10، السنة الثالثة=10,5، السنة الثانية=11، والسنة الأولى=13.

وحسب معادلة معامل الكفاءة فإن معامل الكفاءة ER

$$ER = \frac{5 * \frac{10}{9} + 4 * \frac{12}{10} + 3 * \frac{14}{10.5} + 2 * \frac{15.5}{11} + 1 * \frac{17}{13}}{15} = \frac{18.48}{15} = 1.2$$

وهذا يعني أن الموارد البشرية في هذه المؤسسات تدر نسبة 1.2 أرباح بالنسبة لباقي المؤسسات في الاقتصاد ككل.

الخطوة الثالثة: تعديل الأجر المخصصة للأجور المستقبلية بمعامل الكفاءة

وهنا في هذه الخطوة يتم تعديل الأجر المخصصة للأجور المستقبلية بضرب مجموع القيمة الحالية لمدفوعات الأجر للموارد البشرية في معامل الكفاءة الذي يساوي 1.2، لكي نتحصل على قيمة الموارد البشرية في المؤسسة:

$$584,940 = 1.2 \times 487,450 \text{ دج وهي قيمة الموارد البشرية في ظل هذا النموذج.}$$

□ بعد إيجاد قيمة الموارد البشرية بطريقة هارمانسون مستفاد من 5 أجزأ أي نقسم هذه القيمة على 5 وتساوي 116988 دج

ثم نضربها في 12 عدد شهور السنة لإيجاد قيمة العنصر البشري في السنة  $1.403.856 = 12 \times 116988$  دج ومنه

نضرب هذا الناتج في عدد إطارات المؤسسة البالغ 18 إطار لسنة 2021؛

□  $25.269.408 = 18 \times 1.403.856$  دج، القيمة الاجمالية للموارد البشرية لشركة بكار سنة 2021 هي

25.269.408 دج.



## الفصل الثاني: دراسة حالة قياس المورد البشري من منظور محاسبة الموارد البشرية بشركة بكار للأشغال العمومية - ولاية الوادي -

ومنه تكون قيمة الخسارة المتوقعة للموارد البشرية لسنة 2021 تساوي قيمة المورد البشري ضرب في العدد المنخفض من الموارد البشرية.

$$7.019.280 = 5 \times 1.403.856 \text{ دج}$$

ويكون التسجيل المحاسبي كالتالي:

حساب مدين	حساب دائن	البيان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
2021/12/31				
681		المخصصات للإهتلاكات والمؤنات وخسائر القيمة	7.019.280.00	
	29080	خسائر القيمة عن الأصول البشرية		7.019.280.00
تسجيل خسائر القيمة عن الأصول البشرية				

ويتمتع هذا النموذج بميزة محدودة نظراً لأنه:<sup>3</sup>

- يعتمد على بيانات تاريخية وهذا يحد من استخدامه للتنبؤ.
- حتى لو اعتمد على معدلات إيرادات تنبؤيه فإنه لن يكون أفضل الإيرادات المتنبئ بها نفسها.
- ويفترض النموذج أن الموارد البشرية تمثل كل الأصول " غير المملوكة " وبالتالي لم يترك مجالاً للأصول غير المملوكة الأخرى أو مجالاً للأسس المختلفة المعتمدة لبيان الأصول المملوكة وفقاً لسجلات المنظمة.
- كما يفترض هذا النموذج ضمناً قيمة صفرية للموارد البشرية في الشركات الأخرى المنافسة، لأن أي قيمة إيجابية تتطلب إيرادات فوق المعدل الوسطي.

### المطلب الثالث: التغيير في عناصر القوائم المالية للشركة بعد تطبيق نموذج الشهرة غير المشتركة

أولاً: التغيير في قائمة المركز المالي

الجدول رقم (2-8): قائمة المركز المالي قبل وبعد استخدام نموذج الشهرة غير المشتركة لسنة 2021

نسبة التغيير %	الفوارق المسجلة	المبالغ الصافية بعد	المبالغ الصافية قبل	البيان
		تطبيق النموذج	تطبيق النموذج*	
				فارق بين الاقتران-المنتج الإيجابي أو السلبي

<sup>3</sup> قنوش مولود، طرق وأساليب قياس وتقييم المحاسبي للموارد البشرية " نموذجي القيمة والتكلفة "، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، المجلد 03، العدد 01، جامعة أكلي محمد والحاج البويرة، الجزائر، 2018، ص 125.

## الفصل الثاني: دراسة حالة قياس المورد البشري من منظور محاسبة الموارد

### البشرية بشركة بكار للأشغال العمومية - ولاية الوادي

100+	18,250,128.00+	18,250,128.00	-	أصول بشرية
عدم وجود أثر		362,898.67	362,898.67	تثبيتات معنوية
		411,251,501.69	411,251,501.69	تثبيتات عينة أخرى
		0.00	0.00	تثبيتات يجرى امتيازها
		0.00	0.00	تثبيتات مالية
		7,106,372.90	7,106,372.90	قروض وأصول مالية أخرى غير جارية
4.17+	18,250,128.00+	436,970,901.26	418,720,773.26	مجموع الأصول غير الجارية
عدم وجود أثر		56,319,944.91	56,319,944.91	الزبائن
		234,200,219.65	234,200,219.65	مخزونات جارية
		65,512,585.25	65,512,585.25	المدينون الآخرون
		0.00	0.00	الضرائب وما شبهها
				الأموال الموظفة والأصول المالية الأخرى
		261,803,063.72	261,803,063.72	الخزينة
		617,835,813.53	617,835,813.53	مجموع الأصول الجارية
1.73+	18,250,128.00+	1,054,806,714.79	1,036,556,586.79	المجموع العام للأصول
////////////////////////////////////				الخصوم
33.57+	25,269,408.00+	75,269,408.00	50,000,000.00	رأس مال تم إصداره
عدم وجود أثر		27,767,211.43	27,767,211.43	علاوات واحتياطيات
13.10-	7,019,280.00-	53,556,461.41	60,575,741.41	نتيجة صافية
عدم وجود أثر		106,679,998.38	106,679,998.38	رؤوس أموال أخرى / ترحيل من جديد
6.93+	18,250,128.00+	263,273,079.22	245,022,951.22	مجموع الأموال الخاصة
عدم وجود أثر		79,530,000.00	79,530,000.00	قروض وديون مالية
		0.00	0.00	ضرائب مؤجلة ومؤونات

## الفصل الثاني: دراسة حالة قياس المورد البشري مع منظور محاسبة الموارد البشرية بشركة بكار للأشغال العمومية - ولاية الوادي -

		0.00	0.00	مؤونات ومنتجات ثابتة مسبقا
		79,530,000.00	79,530,000.00	مجموع الخصوم غير الجارية
		644,851,447.46	644,851,447.46	موردون وحسابات ملحقة
		3,409,293.55	3,409,293.55	ضرائب
		63,742,894.56	63,742,894.56	ديون أخرى
		712,003,635.57	712,003,635.57	مجموع الخصوم الجارية
<b>+1.73</b>	<b>+18,250,128.00</b>	<b>1,054,806,714.79</b>	<b>1,036,556,586.79</b>	<b>مجموع عام الخصوم</b>

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على ميزانية الشركة لسنة 2021

نلاحظ من الجدول رقم (2-8) أعلاه التغيير الواضح في قائمة المركز المالي من خلال زيادة الأصول غير الجارية بقيمة **18,250,128.00** دج بسبب إدراج بند جديد وهو الأصول البشرية بنفس القيمة الذي يمثل الرصيد الصافي للأصول البشرية بعد استبعاد خسائر القيمة عن الأصول البشرية المقدرة بـ **7,019,280.00** دج وهذا من خلال استخدام نموذج الشهرة غير المشتراة (مقترح هارمانسون)، وهو التغيير الوحيد في عناصر الأصول.

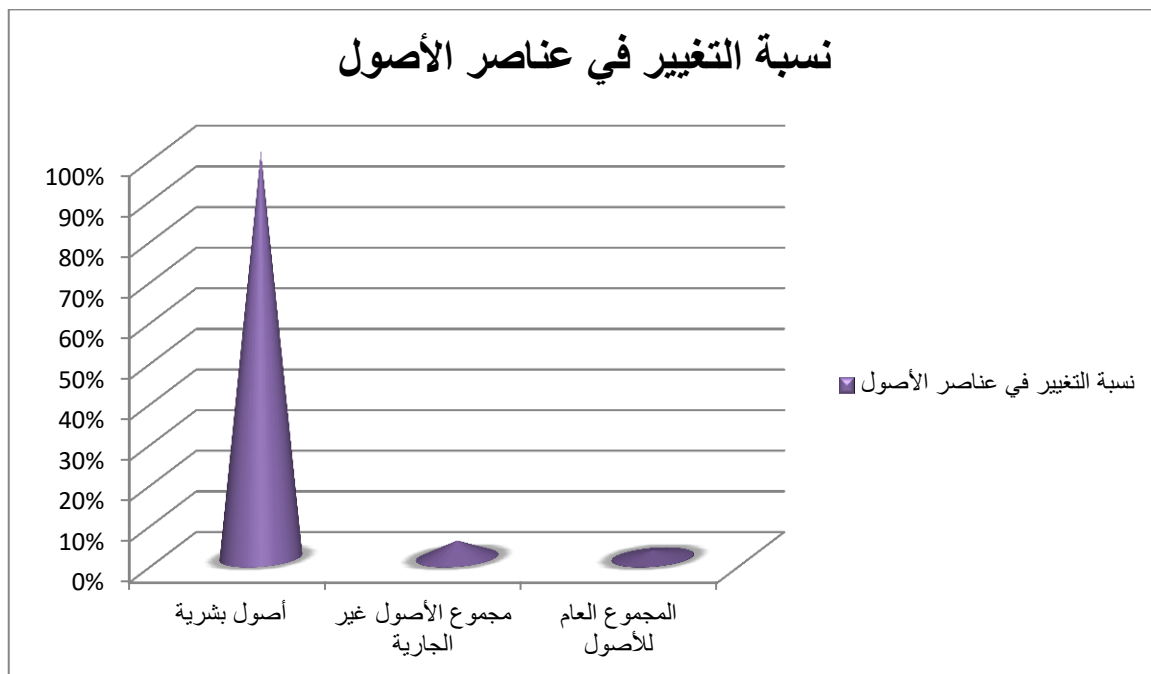
فيما زادت قيمة الخصوم كذلك بنفس القيمة أي بمبلغ **18,250,128.00** دج بسبب الحركة في الأموال الخاصة من خلال الزيادة في المساهمة في رأس المال المتمثلة في الجهد البشري بقيمة **25,269,408.00** دج وهي القيمة الإجمالية للأصول البشرية، والنقصان الجلي في النتيجة الصافية من **60,575,741.41** دج إلى **53,556,461.41** دج بسبب زيادة الأعباء المتمثلة في الخسائر عن الأصول البشرية.

### أ\_ التغيير في الأصول:

نلاحظ من الشكل البياني أدناه أن نسبة الأصول البشرية زادت **100%** وذلك لأنها لم تكن مُدرجة من قبل في جانب الأصول، أما مجموع الأصول الغير جارية فقد زارد بنسبة ضئيلة نوعا ما وتقدر بـ **4.17%** ، مما أدى الى زيادة مبلغ المجموع العام للأصول بنسبة **1.73%** .

## الفصل الثاني: دراسة حالة قياس المورد البشري من منظور محاسبة الموارد البشرية بشركة بكار للأشغال العمومية - ولاية الوادي -

الشكل رقم (2-9): نسبة التغيير في الأصول بعد استخدام نموذج الشهرة غير المشتراة لسنة 2021



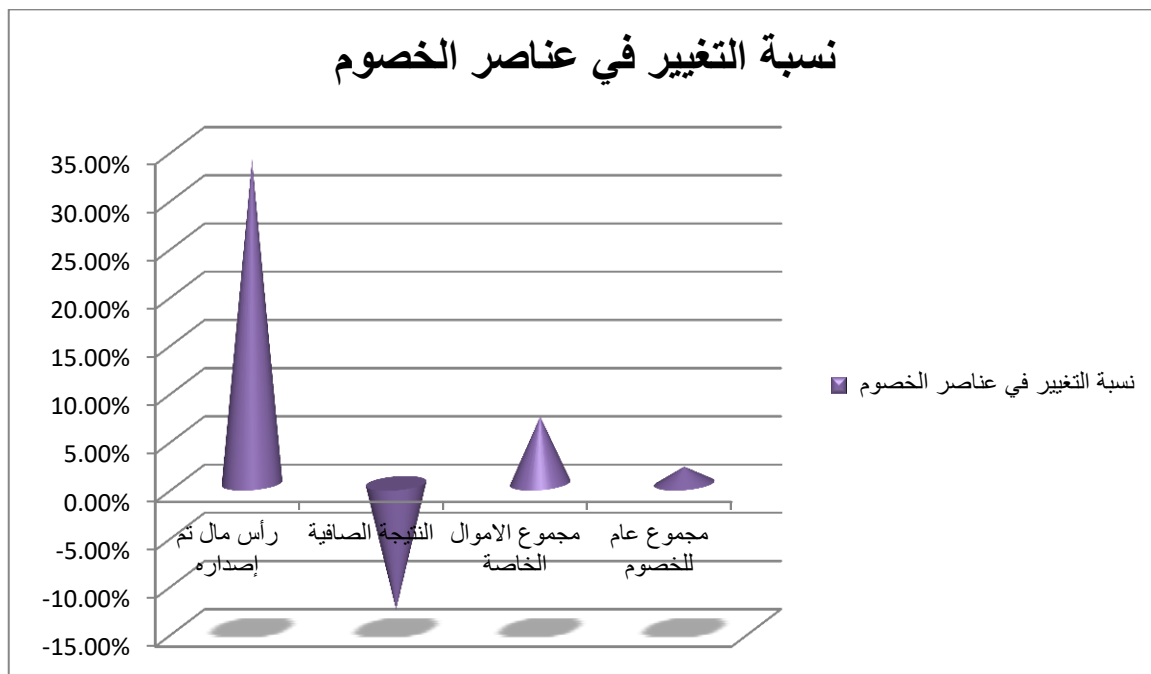
المصدر: من إعداد الطلبة بناء على الجدول أعلاه وباستعمال برنامج Excel

### ب\_ التغيير في الخصوم:

من الشكل البياني رقم (2-9) يبين أن نسبة رأس مال تم إصداره زادت بنسبة معتبرة وتقدر بـ 33.57% وذلك عن طريق إدراج قيمة الأصول البشرية في الأصول ما يقابلها في جانب الخصوم من مساهمات خاصة أخرى لرأس المال، أما النتيجة الصافية فكان تأثير إدراج بند الأصول البشرية عليها بالنقصان حيث قدرت نسبة النقصان بـ 13.10% وهذا راجع إلى قيمة مخصصات المؤونات وخسائر القيم الناتجة عن انخفاض قيمة الموارد البشرية، فيما ارتفعت قيمت الأموال الخاصة بنسبة 6.93% مما أدى أيضاً إلى ارتفاع في المجموع العام للخصوم بنسبة 1.73%.

## الفصل الثاني: دراسة حالة قياس المورد البشري من منظور محاسبة الموارد البشرية بشركة بكار للأشغال العمومية - ولاية الوادي -

الشكل رقم (2-10): نسبة التغيير في الخصوم بعد استخدام نموذج الشهرة غير المشتراة لسنة 2021



المصدر: من إعداد الطلبة بناء على الجدول أعلاه وباستعمال برنامج Excel

### ثانيا: التغيير في قائمة الدخل

الجدول رقم (2-9): قائمة الدخل بعد تطبيق نموذج الشهرة غير المشتراة لسنة 2021

البيان	المبالغ قبل تطبيق النموذج*	المبالغ بعد تطبيق النموذج	الفوارق المسجلة	نسبة التغيير %
رقم الأعمال	682,927,119.23	682,927,119.23		عدم وجود أثر
تغير مخزونات المنتجات المصنعة والمنتجات قيد الصنع	69,584,400.00	69,584,400.00		
الإنتاج المثبت				
إعانات الاستغلال				
إنتاج السنة المالية	752,511,519.23	752,511,519.23		
المشتريات المستهلكة	498,229,666.20	498,229,666.20		
الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى	113,801,722.31	113,801,722.31		
استهلاك السنة المالية	612,031,388.51	612,031,388.51		عدم وجود أثر

الفصل الثاني: دراسة حالة قياس المورد البشري من منظور محاسبة الموارد البشرية بشركة بكار للأشغال العمومية - ولاية الوادي -

القيمة المضافة للاستغلال	140,480,130.72	140,480,130.72	عدم وجود أثر
أعباء المستخدمين	36,509,469.60	36,509,469.60	
الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة	140,327.39	140,327.39	
الفائض الإجمالي عن الاستغلال	103,830,333.73	103,830,333.73	
المنتجات التشغيلية الأخرى	298,454.55	298,454.55	عدم وجود أثر
الأعباء التشغيلية الأخرى	357.00	357.00	
مخصصات للإهلاك والمؤونات	50,477,836.72	43,458,556.72	+13.90 +7,019,280.00
استرجاع عن خسائر القيمة والمؤونات			عدم وجود أثر
النتيجة التشغيلية	53,650,594.56	60,669,874.56	-13.08 -7,019,280.00
المنتجات المالية	688,602.07	688,602.07	عدم وجود أثر
الأعباء المالية	782,735.22	782,735.22	
النتيجة المالية	-94,133.15	-94,133.15	
النتيجة العادية قبل الضرائب	53,556,461.41	60,575,741.41	-13.10 -7,019,280.00
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية			عدم وجود أثر
الضرائب المؤجلة حول النتائج العادية			
النتيجة الصافية للأنشطة العادية	53,556,461.41	60,575,741.41	-13.10 -7,019,280.00
النتيجة الصافية للسنة المالية	53,556,461.41	60,575,741.41	-13.10 -7,019,280.00

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على ميزانية الشركة لسنة 2021

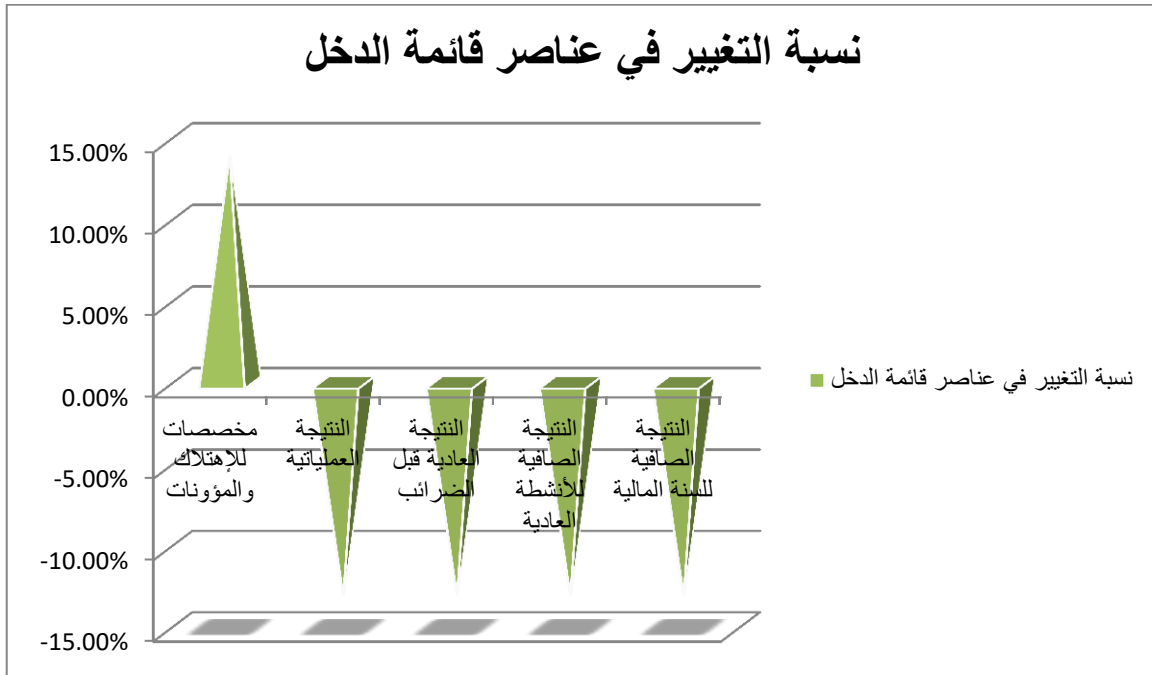
من الجدول رقم (2-9) أعلاه نلاحظ بأن التغيير في قائمة الدخل قد مسَّ عنصر واحد بالزيادة وهو مخصصات الإهلاك والمؤونات بقيمة 7,019,280.00 دج المتمثلة في خسارة القيمة للأصول البشرية وهو ما أثر على النتيجة التشغيلية بالنقصان بنفس القيمة التي أدت كذلك إلى نقصان النتيجة العادية قبل الضرائب والنتيجة الصافية للسنة المالية بالقيمة نفسها.

نلاحظ من الشكل البياني أدناه التغيير الظاهر في بعض البنود من قائمة الدخل، فمخصصات المؤونات وخسائر القيم ارتفعت بنسبة 13,90% بسبب انخفاض قيمة الموارد البشرية والتي سجلت كمصروف ومخصص، أما باقي البنود الأخرى التي

## الفصل الثاني: دراسة حالة قياس المورد البشري من منظور محاسبة الموارد البشرية بشركة بكار للأشغال العمومية - ولاية الوادي -

مسئها التغيير فكان التأثير عليها بالنقصان وبنفس النسبة المقدرة بـ 10,13% ، وهذا يفسر أهمية الموارد البشرية ومدى تأثيرها على قائمة الدخل.

الشكل رقم (2-11): نسبة التغيير في قائمة الدخل بعد استخدام نموذج الشهرة غير المشتركة لسنة 2021



المصدر: من إعداد الطلبة بناء على الجدول أعلاه وباستعمال برنامج Excel

الفصل الثاني: دراسة حالة قياس المورد البشري من منظور محاسبة الموارد البشرية بشركة بكار للأشغال العمومية - ولاية الوادي -

عناصر الاختلاف بين نموذج التكلفة التاريخية ونموذج الشهرة غير المشتراة بعد تطبيق محاسبة الموارد البشرية لسنة 2021

جدول رقم (2-10): عناصر الاختلاف بين تطبيق النموذجين

الاختلاف من حيث	نموذج التكلفة التاريخية	نموذج الشهرة غير المشتراة
عدد العمال	تم تطبيق هذا النموذج على العمال الجدد فقط خلال سنة 2021 والمقدر عددهم 28 عامل.	بينما تم تطبيق هذا النموذج على عدد العمال (الإطارات) لسنة 2021 والمقدر عددهم بـ 18 عامل.
قيمة الأصول البشرية	قدرت قيمة الأصول البشرية وفق نموذج التكلفة التاريخية 8,720,099.34 دج الذي تم إدراجه أول مرة في سنة 2021، الذي يعبر عن القيمة الصافية لتكاليف الموارد البشرية المرسمة بعد استبعاد القسط السنوي والمقدر بـ: 388,620.66 دج.	في حين كانت قيمتها وفق نموذج الشهرة غير المشتراة 18,250,128.00 دج الذي تم إدراجه هو أيضاً أول مرة سنة 2021 ويعبر عن القيمة التي تمثل الرصيد الصافي للأصول البشرية بعد استبعاد خسائر القيمة عن الأصول البشرية المقدرة بـ 7,019,280.00 دج.
النتيجة الصافية	ظهرت النتيجة الصافية بعد تطبيق النموذج بالقيمة 69,295,840.75 دج وهي مرتفعة مقارنة بما قبل تطبيق HRA.	أما النتيجة الصافية بعد تطبيق هذا النموذج كانت بقيمة 53,556,461.41 دج وهي منخفضة مقارنة بالنتيجة ما قبل تطبيق HRA
مخصصات الاهتلاكات وخسائر القيمة	عُبر عن هذا البند وفق هذا النموذج حسب أقساط الإطفاء للمورد البشري و من أجل حساب أقساط اهتلاك الموارد البشرية يجب أولاً تحديد العمر الإنتاجي لها، ويتم حساب العمر الإنتاجي للموارد البشرية على أساس المدة المتوقعة للاحتفاظ بالمورد البشري إلى غاية سن التقاعد، وجمع الأقساط السنوية للموارد البشرية فيكون مبلغ الإطفاء لسنة 2021 388,620.66 دج	إن اعتبار الموارد البشرية كأصل من أصول الشركة دون أن تكون فيها حركة للتدفقات المادية، لا يمكننا من اهتلاك قيمتها وفق أقساط متتالية، إلا في حالة انخفاض قيمتها لسبب من الأسباب فإننا نسجل خسارة قيمة، وبالمقابل عند زيادة القيمة نسجل رفع القيمة الزائدة، وبعد افتراض انخفاض في قيمة الموارد البشرية سجلنا قيمة الخسائر بـ 7,019,280.00 دج
مجموع الأصول	بعد اضافة بند الأصول البشرية ارتفع مجموع الأصول لسنة 2021 ليصبح 1,045,276,686.13 دج	لكن وفق هذا النموذج بعد إدراج بند الأصول البشرية أصبح مجموع العام للأصول 1,054,806,714.79 دج
مجموع الخصوم	كذلك مسّن التغيير الخصوم بالارتفاع بمبلغ :	فيما زادت قيمة الخصوم كذلك أي بمبلغ

الفصل الثاني: دراسة حالة قياس المورد البشري من منظور محاسبة الموارد البشرية بشركة بكار للأشغال العمومية - ولاية الوادي -

<p>18,250,128.00 دج بسبب الحركة في الأموال الخاصة من خلال الزيادة في المساهمة في راس المال المتمثلة في الجهد البشري بقيمة 25,269,408.00 دج وهي القيمة الإجمالية للأصول البشرية، والنقصان الجلي في النتيجة الصافية من 60,575,741.41 دج إلى 53,556,461.41 دج بسبب زيادة الأعباء المتمثلة في الخسائر عن الأصول البشرية.</p>	<p>8,720,099.34 دج ، والذي يمثل القيمة الصافية للأصول البشرية، حيث تظهر من خلال الزيادة في النتيجة الصافية. ليصبح مبلغ الخصوم 1,045,276,686.13 دج</p>	
<p>في حين استخدام نموذج الشهرة غير المشتراة اعتمدنا في كثير من الاحيان على الافتراض في بعض المبالغ والمعدلات.</p>	<p>عند استخدام نموذج التكلفة التاريخية اعتمدنا على وثائق ومبالغ فعلية من إدارة الشركة.</p>	<p>المعطيات المعمول بها</p>

المصدر: من إعداد الطلبة بناءً على نتائج الدراسة

## الفصل الثاني: دراسة حالة قياس المورد البشري من منظور محاسبة الموارد البشرية بشركة بكار للأشغال العمومية - ولاية الوادي -

### خلاصة الفصل:

من خلال قيامنا بالدراسة التطبيقية والتي اعتمدنا فيها على دراسة حالة شركة بكار بولاية الوادي بغرض الحصول على نتائج أكثر واقعية فيما يخص موضوع الدراسة " قياس المورد البشري من منظور محاسبة الموارد البشرية"، حيث تم تطبيق نموذج التكلفة التاريخية وفق معيار التكلفة، ونموذج الشهرة غير المشتراة لمقترح هارمانسون وفق معيار القيمة الاقتصادية، وتوصلنا من خلال هذه الدراسة بأن طريقة التكلفة التاريخية كانت اقرب وأنسب للنظام المحاسبي المتبع من طرف الشركة ( النظام المالي المحاسبي SCF).

حيث أنها مكنت الشركة من معرفة مصاريفها بأكثر دقة وكذا توزيعها على سنوات العمل والتي نتج عنها تغيير جوهري في كل من قائمة المركز المالي وقائمة الدخل ما جعل القوائم المالية للشركة أكثر واقعية وموثوقة ومعبرة بصدق عن الوضعية المالية للشركة.

فيما نتج عن طريقة الشهرة غير المشتراة قيمة للموارد البشرية أيضاً إلا أنها لا تمثل القيمة الحقيقية للمورد البشري متناسية الأصول الأخرى التي لها تأثير على القيمة الاقتصادية للمؤسسة، ومنه تبقى طريقة التكلفة التاريخية هي الأنسب.

فائز

## الخاتمة

هناك العديد من المجالات في المحاسبة التي لا يمكن تقييمها مالياً، محاسبة الموارد البشرية هي أحد هذه المجالات.

يمثل الاهتمام الأخير بمحاسبة الموارد البشرية تحدياً لنقاش طويل، وإن كان خاملاً في كثير من الأحيان، بدلاً من نزاع جديد. أدت تحفظات الاقتصاديين فيما يتعلق بمعاملة البشر كأصول على أنها غير أخلاقية أو على الأقل غير عملية إلى جعل الموضوع في وضع راكد لسنوات عديدة؛ من المرجح أن تستمر هذه التحفظات المعبر عنها في الاقتصاد الكلاسيكي الجديد في المساعدة في حصر آثار محاسبة الموارد البشرية في أغراض إعداد التقارير الداخلية بدلاً من الخارجية.

توفر محاسبة الموارد البشرية معلومات كمية، مما يساعد الإدارة في اتخاذ القرارات المتعلقة بكفاية الموارد البشرية؛ بناء على المنظمة التي يمكن أن تتخذ المزيد من القرارات المتعلقة بإجراءات التوظيف واختيار الموظفين ومع ذلك، تبذل جهود لتعميم مفهوم قانون حقوق الإنسان وتطبيقه في المنظمات.

مفهوم HRA فريد من نوعه من خلال معالجة الإنسان كأصل للمنظمة؛ ولتشجيع تقييم محاسبة الموارد البشرية في كل منظمة، يجب أن يكون هناك أسلوب تقييم مقبول عالمياً بالتغلب على المسائل التي نوقشت سلفاً.

وإننا من خلال هذه الدراسة تناولنا موضوع قياس المورد البشري من منظور محاسبة الموارد البشرية، فقد انطلقت دراستنا من الإشكالية التالية: **ماهي أهم النماذج والطرق المستخدمة في محاسبة الموارد البشرية لقياس المورد البشري، وما أثر المفاضلة بينهما؟**

حيث تعتبر محاسبة الموارد البشرية وسيلة فعالة لتحسين مستوى إدارة الشركات على الرغم من أنه لا تزال هناك مشاكل مثل نقص المعرفة النظرية، وضعف الوعي، والأساليب المحاسبية غير الناضجة أثناء عملية التنفيذ، إلا أنه لا يزال من الضروري تعزيز تطبيق محاسبة الموارد البشرية لتحسين كفاءة إدارة الموارد البشرية في الشركات، وهذا يتطلب تسريع بناء الأساس النظري ونظام محاسبة الموارد البشرية، وتعزيز دراسة المعرفة ذات الصلة، وإدخال نظام علمي لإدارة الموارد البشرية، واعتماد الأساليب المحاسبية المناسبة وتنسيقات التقارير حتى تتمكن محاسبة الموارد البشرية من تحسين المستوى بشكل فعال لإدارة الشركات وتحقيق أقصى قدر من المنفعة.

أما من خلال قيامنا بالدراسة التطبيقية والتي اعتمدنا فيها على دراسة حالة شركة بكار بولاية الوادي بغرض الحصول على نتائج أكثر واقعية فيما يخص موضوع الدراسة " قياس المورد البشري من منظور محاسبة الموارد البشرية"، حيث تم تطبيق نموذج التكلفة التاريخية وفق معيار التكلفة، ونموذج الشهرة غير المشتراة لمقترح هارمانسون وفق معيار القيمة الاقتصادية، وتوصلنا من خلال هذه الدراسة بأن طريقة التكلفة التاريخية كانت اقرب وأنسب للنظام المحاسبي المتبع من طرف الشركة ( النظام المالي المحاسبي (SCF).

حيث أنها مكنت الشركة من معرفة مصاريفها بأكثر دقة وكذا توزيعها على سنوات العمل والتي نتج عنها تغيير جوهري في كل من قائمة المركز المالي وقائمة الدخل ما جعل القوائم المالية للشركة أكثر واقعية وموثوقة ومعبرة بصدق عن الوضعية المالية للشركة.

فيما نتج عن طريقة الشهرة غير المشتراة قيمة للموارد البشرية أيضاً إلا أنها لا تمثل القيمة الحقيقية للمورد البشري متناسبة الأصول الأخرى التي لها تأثير على القيمة الاقتصادية للمؤسسة، ومنه تبقى طريقة التكلفة التاريخية هي الأنسب.

وفيما يلي سنستعرض أهم نتائج البحث والتوصيات المقترحة ونختتمها بعرض آفاق الدراسة.

### أولاً. اختبار الفرضيات

بعد دراستنا توصلنا بعد اختبارنا للفرضيات لما يلي:

#### الفرضية الأولى:

أثناء التطرق للدراسة النظرية وجمع المعلومات حول محاسبة الموارد البشرية تبين أنه يوجد الكثير من النماذج والطرق المقترحة من طرف الباحثين لقياس المورد البشري واعتباره أصل من أصول المؤسسة، و حيث اتفقت كل الدراسات النظرية عن تقسيم هذه الطرق الى قسمين منها ما هو وفق معيار التكلفة ومنها ما هو وفق معيار القيمة، وهو ما يُثبت صحة الفرضية الأولى.

#### الفرضية الثانية:

من خلال جمعنا للمعلومات عن محاسبة الموارد البشرية وأيضاً أثناء تطبيقها على القوائم المالية للشركة واجهنا صعوبات في عدم توفر بعض المعطيات حيث لجئنا الى الافتراض أحياناً، إضافة إلى الصعوبات المتعلقة بطبيعة العنصر البشري نفسه كصعوبة قياس قيمته وصعوبة التنبؤ بسلوكه ومستوى إنتاجيته وعمره الانتاجي، وهو ما يُثبت صحة الفرضية الثانية.

#### الفرضية الثالثة:

بعد تطبيق نماذج محاسبة الموارد البشرية على القوائم المالية لشركة بكار بولاية الوادي تحصلنا على نتائج مختلفة بين القوائم المالية الأصلية والقوائم المتحصل عليها بعد تطبيق نماذج HRA والمتمثلة في بند مجموع الاصول ومجموع الخصوم، وكذا بند الأصول البشرية، كما اختلفت النتيجة الصافية قبل وبعد تطبيق HRA، وأيضاً بند مخصصات الاهتلاكات والمؤونات،..... إلخ وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثالثة.

#### الفرضية الرابعة:

بعد تطبيق نماذج محاسبة الموارد البشرية على القوائم المالية لشركة بكار وفق طريقتين مختلفتين (طريقة التكلفة التاريخية، طريقة الشهرة غير المشتراة لمقترح هارمانسون)، وقع عليهما اختيارنا أعطنا نتائج مختلفة في مخرجات القوائم المالية، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الرابعة.

ثانيًا. نتائج الدراسة:

**1. النتائج النظرية:** تتلخّص النتائج النظرية التي توصلنا لها من خلال الأدبيات النظرية في النقاط التالية:

— إن الموارد البشرية شأنها في ذلك شأن غيرها من الموارد التي تحصل عليها المؤسسة، يترتب على اقتناءها وتطويرها تكبد المؤسسة لتكاليف تسمى بتكاليف ((الاستثمار في الموارد البشرية)).

— تعطي محاسبة الموارد البشرية المعلومات الكمية والمالية عن تكلفة الاستقطاب والتدريب للمستخدمين لها، مما يساعد المختصين في الموارد البشرية على إدارة الموارد البشرية.

— يؤدي الإفصاح المحاسبي عن رأس المال البشري دوراً مهماً في تحقيق الرضا الوظيفي للعاملين بالمؤسسات ، وذلك من خلال معرفة دور كل منهم في تطوير عمل الوحدة وتحقيق أهدافها المتنوعة.

— من الممكن جداً تطبيق جزء كبير من خصائص الأصول على الموارد البشرية.

— إن عدم وجود معلومات عن المورد البشري في القوائم المالية يعد نقصاً جوهرياً في الوظيفة المحاسبية والادارية ، مما يؤثر على التقارير المالية مستقبلياً.

**2.النتائج التطبيقية:** نذكر النتائج التي توصلنا إليها تباعاً بحسب النماذج التي فُدرت في الدراسة الميدانية:

— إمكانية التعبير النقدي عن الرأس المال البشري من خلال استخدام نموذج التكلفة التاريخية والتي يعتبر أكثر المناهج موضوعية باعتماده على الوثائق الثبوتية .

— يُحدث القياس والاعتراف المحاسبي عن الموارد البشرية تغييرات جوهرية في القوائم المالية للمؤسسة.

— تعامل شركة بكار بولاية الوادي تكلفة استقطاب وتدريب العاملين على أنها مصاريف جارية تحمل للسنة المالية نفسها.

— القوائم المالية لشركة بكار لصناعة الاعمدة الكهربائية بولاية الوادي بعيدة كل البعد عن محاسبة الموارد البشرية ولا يحظى العنصر البشري بأي افصاحات محاسبية سوء مصاريف الحصول أو الأجور.

— يؤدي الاعتراف المحاسبي بالموارد البشرية وفق نموذج التكلفة التاريخية في قائمة المركز المالي لشركة بكار لصناعة الاعمدة الكهربائية بولاية الوادي إلى زيادة حجم أصولها في سنة 2021 من 1,036,556,586.79 دج الى 1,045,276,686.13 دج، وفي سنة 2022 من 1,573,081,840.00 دج الى 1,578,450,381.00 دج.

— كما أدت عملية رسملة مصاريف التدريب والتكوين إلى تخفيض التكاليف المحملة للدورة وهو الأمر الذي أدى الى ارتفاع النتيجة النهائية لسنة 2021 من 60,575,741.41 دج الى 69,295,840.75 دج وفي سنة 2022 من 165,475,365.60 دج الى 170,455,285.65 دج.

— إن قيمة العنصر البشري بالنسبة للشركة تتمثل في القيمة الحالية لمجموعة الخدمات المستقبلية و المتوقع أن يقدمها خلال المدة المتوقع بقاؤه في الشركة، حيث يؤدي لاعتراف بالموارد البشري وفق منهج الشهرة غير المشتركة الى زيادة قيمة الأصول من

1,036,556,586.79 دج الى 1,048,606,350.79 دج، كما أدى الى انخفاض النتيجة النهائية لسنة 2021 من 60,575,741.41 دج الى 50,631,761.41 دج، ومنه فإن نتائج المنهج الثاني المتبع في حساب قيمة الأصل البشري وفق طريقة الشهرة غير المشتركة تبقى افتراضية تحتل الصحة والخطأ.

### ثالثا. التوصيات:

في نهاية بحثنا، ومن أجل إعطاء العلم حقه نتقدم ببعض التوصيات.

\_\_ المورد البشري يمثل عنصراً مهماً جداً بالنسبة للمؤسسة لذا يجب توجيه مزيد من الاهتمام نحو قياس كلفته وتقدير قيمته.

\_\_ ان هناك ضرورة لإظهار معلومات كافية وشفافة عن العاملين، وبشكل دوري في التقارير، وأن تتضمن بيانات عن دوران العاملين وأعدادهم واختصاصاتهم وخبراتهم، فمنه يتعين على أصحاب الاختصاص الأخذ بعين الاعتبار محاسبة الموارد البشرية وما تدره من فوائد على الجانبين المؤسسة وعمالها.

\_\_ الإفصاح عن تكاليف التأهيل والتدريب والتعليم في تبويبات خاصة ملحقة بالقوائم المالية مما له أثر في تقييم الوحدة الاقتصادية، وإعطاء أكثر مصداقية للقوائم المالية.

\_\_ الأخذ بعين الاعتبار لإصدار معيار محاسبي يوضح كيفية إدراج محاسبة الموارد البشرية في القوائم المالية وإلزام المؤسسات بإتباعه لسد الفجوة بين القيمة السوقية والقيمة الدفترية خاصة للمؤسسات التي تعتمد على العنصر البشري بشكل رئيسي.

\_\_ تقديم الدولة اغراءات وتحفيزات ضريبية لمستخدمي محاسبة الموارد البشرية.

### رابعا. آفاق الدراسة:

كآفاق لهذا البحث نقترح الموضوعات التالية:

- الأثر الضريبي على القوائم المالية باستخدام محاسبة الموارد البشرية.
- الصعوبات التي تواجه النظام المحاسبي المالي SCF في تطبيق محاسبة الموارد البشرية.
- دراسة مدى تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات العمومية الجزائرية.
- أثر محاسبة الموارد البشرية في تقويم الأداء.

لوراجم

### ❖ المراجع باللغة العربية:

أولاً: الكتب

1. حسين عبد الجليل آل غزوي، وليد ناجي الحيايلى، المشاكل المحاسبية المعاصرة، الاكاديمية العربية في الدانمارك، 2010.
2. خالد الهيتي، إدارة الموارد البشرية (مدخل استراتيجي)، الطبعة الأولى، دار وائل منشور، عمان، الأردن، 2003.
3. علي عبد الله شاهين، النظرية المحاسبية، ط1، مكتبة آفاق للطباعة والنشر والتوزيع، غزة، فلسطين، 2011.
4. لعبيي البوعلي، وليد ناجي الحيايلى، محاسبة الموارد البشرية، الطبعة الأولى، مركز الكتاب الأكاديمي، عمان، الأردن، 2015.
5. مؤيد الفضل، عبد الناصر نور، علي الدوغجي، المشاكل المحاسبية المعاصرة، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2022.

ثانياً: البحوث الجامعية

1. سعاد ضمضمة، أثر الإفصاح المحاسبي لمحاسبة الموارد البشرية على جودة المعلومات المحاسبية، دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية أدرار، جامعة أحمد دراية، أطروحة دكتوراه، أدرار، الجزائر، 2020.
2. عبير لخشين، أثر القياس والافصاح المحاسبي عن الموارد البشرية على مؤشرات الاداء المالي، دراسة تطبيقية، جامعة 20 أوت 1955، أطروحة دكتوراه، سكيكدة، الجزائر، 2020/2019.
3. فتيح بريجة، محاولة تطبيق طرق القياس المحاسبي على تقييم الموارد البشرية، دراسة حالة مؤسسة ش.ذ.أ بيات كاترينغ، جامعة قاصدي مرباح، أطروحة دكتوراه، ورقلة، الجزائر، 2021/2020.
4. محمد علي داهم، إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الجزائرية، دراسة حالة مجمع صيدال، جامعة باتنة 1 الحاج لخضر، أطروحة دكتوراه، باتنة، الجزائر، 2022/2021.
5. أحمد يعقوب مصطفى الرايبي، لتطبيق محاسبة الموارد البشرية في الأندية الرياضية الأردنية<sup>1</sup>، دراسة حالة نادي الوحدات الأردني، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة الزرقاء، الأردن، 2017.
6. عائشة محمد الشهري، المحاسبة عن الموارد البشرية: دراسة ميدانية في المملكة العربية السعودية، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز، المملكة العربية السعودية، 2013.
7. معاذ محمد الأعرج، استخدام نموذج Lev & Schwartz لقياس رأس المال البشري ومساهمته في صافي الدخل، دراسة تطبيقية على بنك لبنان والمهجر في الأردن، رسالة ماجستير، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2016.
8. وسام رمضان الشنطي، دور محاسبة الموارد البشرية في رفع كفاءة الأداء المالي، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الأزهر، غزة، فلسطين، 2016.

### ثالثا: المجالات و الدوريات و الملتقيات

1. أيمن عبد الله محمد أبو بكر، مدى اهتمام الإدارة بالمحاسبة عن تكلفة الموارد البشرية بالمصارف، دراسة ميدانية على عينة من المصارف بالخرطوم، مجلة العالمية الاقتصادية والتجارية، المجلد 03، العدد 01، الإمارات العربية المتحدة، 2017.
2. إبراهيم نادر خاطر، محمد عبد القادر دياب، إيمان مصطفى إبراهيم، قياس رأس المال البشري في منشآت المراجعة- دراسة ميدانية، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، جامعة حلوان، مصر، بدون تاريخ نشر.
3. إيمان محمد المطيري، القياس والإفصاح عن محاسبة الموارد البشرية كأصل في القوائم المالية في قطاع الاتصالات بالمملكة العربية السعودية، المجلة الأكاديمية للأبحاث والنشر العلمي، الإصدار الخمسون، السعودية، 2023.
4. الطاهر خامرة، تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية (الدوافع وإشكالية القياس)، دراسة ميدانية بالشركة الوطنية للكهرباء والغاز بورقلة، مجلة العلوم الإدارية والمالية، المجلد 05، العدد 02، جامعة ورقلة، الجزائر، 2021.
5. ثائر صبري الغبان، سناء احمد ياسين، الإفصاح عن الاستثمار في الموارد البشرية في التقارير المالية للوحدات الاقتصادية العراقية، مجلة العلوم الاقتصادية والادارية، المجلد 13، العدد 45، ورقة بحثية، العراق، 2007.
6. ثامر عادل الصقر، محاسبة الموارد البشرية: المفهوم و الأهمية دراسة على عينة من الشركات العراقية في البصرة، مجلة دراسات البصر، المجلد 8، العدد 16، العراق، 2013.
7. جمام محمود، دباش أميرة، إشكالية القياس والإفصاح عن رأس المال البشري في القوائم المالية دراسة حالة المؤسسة الوطنية لعناتاد الشغال العمومية بقسنطينة، مجلة ميلاف للبحوث والدراسات، العدد الثالث، أم البواقي، الجزائر، 2016.
8. جمال أحمد الدوري، اسماعيل يحي التكريتي، نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية (دراسة مقدمة لتصميم نظام محاسبة الموارد البشرية في المنظمة)، جامعة عمان الأهلية، الاردن، بدون سنة نشر.
9. جمعة البتول، العرابي حمزة، نماذج قياس الموارد البشرية التي تعتمد على التكلفة وطرق اهتلاكها، دراسة نظرية، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، العدد 12، جامعة البليدة 2، الجزائر، بدون سنة نشر.
10. داهم محمد علي، عبد الصمد نجوى، أثر رسملة تكاليف تكوين وتدريب الموارد البشرية على القوائم المالية: دراسة حالة مجمع صيدال، مجلة اقتصاد المال والأعمال، المجلد 07، العدد 01، جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي، الجزائر، 2022.
11. رجاء رشيد عبد الستار، أمل حسن علوان، قياس تأثير القيمة المالية للموارد البشرية على قرارات المستثمرين، دراسة تطبيقية، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 13، العدد 42، الفصل الأول، العراق، 2018.
12. رشا حمادة، القياس والإفصاح الخاسي عن الموارد البشرية وأثره في القوائم المالية، مجلة جامعة دمشق، لمجلد الثامن عشر، العدد الأول، دمشق، سوريا، 2002.
13. سالمى محمد الدينوري، محاضرة محاسبة الموارد البشرية، محاضرات غير منشورة في مقياس مشاكل محاسبية موجهة لطلبة اولى ماستر تخصص محاسبة، جامعة الوادي، 2022.

14. سعيداني نبيلة، الأساليب والنماذج المستخدمة في محاسبة الموارد البشرية، مجلة الاقتصاد الصناعي، الجزائر، العدد 12(2)، جوان 2017.
15. سمية لمربني، زهية موساوي، محاسبة الموارد البشرية و إشكالية الإفصاح الخاسبي عن تكلفة الموارد البشرية، مجلة تنمية الموارد البشرية للدراسات والأبحاث - المركز الديمقراطي العربي - برلين . ألمانيا - العدد 12، 2021.
16. سميرة عبد الصمد، دور محاسبة الموارد البشرية في تحقيق الأداء المتميز بشركة الإسمنت عين التوتة- باتنة ، مجلة اقتصاديات الأعمال والتجارة، المجلد 07، العدد 01، الجزائر، 2022.
17. سلوى درار عوض محمد، القياس الخاسبي لرأس المال البشري وأثره على رفع كفاءة الأداء بالتطبيق على جامعة الملك خالد، المجلة العالمية للاقتصاد والأعمال، المجلد 6، العدد 03، السعودية، 2019.
18. عبد الحق بوقفة ، دمدموم زكريا، مرغني وليد، أهمية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الجزائرية، دراسة عينة من المؤسسات بولاية الوادي، مجلة الدراسات الاقتصادية الكمية، المجلد 06، العدد 01، الجزائر، 2020.
19. عبد الله ابراهيم عثمان يوسف، محمد مصطفى حسن علي، آدم عبد الله الدوم آدم، زكريا عثمان أبكر آدم، أثر تطبيق المحاسبة عن الموارد البشرية على كفاءة الاداء المالي (دراسة ميدانية على عينة من شركات الاتصالات بولاية الخرطوم - السودان)، مجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية والادارية، المجلد 15، العدد 3، السودان، 2023.
20. قنوش مولود، طرق وأساليب قياس وتقييم الخاسبي للموارد البشرية " نموذجي القيمة والتكلفة "، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، المجلد 03، العدد 01، جامعة أكلي محند اولحاج البويرة، الجزائر، 2018.
21. م خضير مجيد علاوي، اثر تطبيق القياس والافصاح عن تكلفة الموارد البشرية على القوائم المالية ( دراسة تطبيقية في الشركة العامة لتجارة المواد الإنشائية)، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 2، العدد 3، المعهد التقني الديوانية، العراق، 2012.
22. نوال حربي راضي، مدى إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الجامعات ( دراسة تطبيقية )، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 16 العدد 1، العراق، 2014.
23. نور الهدى حداد، محاسبة الموارد البشرية بين ضرورة التأصيل وصعوبات القياس، مجلة المالية وحوكمة الشركات، المجلد 04، العدد 02، الجزائر، 2020.
24. الوردي خدومة، نور الدين قلقيل، إمكانية قياس المورد البشري باعتباره أصلا من أصول الشركة، مجلة دراسات في الاقتصاد وإدارة الأعمال، المجلد 04، العدد 01، باتنة، الجزائر، 2022.

### رابعا: القوانين

1. الجريدة الرسمية الجزائرية رقم 2007/74، الصادرة بتاريخ: 15 ذو القعدة 1428 الموافق ل: 25 نوفمبر 2007.
2. الجريدة الرسمية الجزائرية رقم 2009 /19، الصادرة بتاريخ: 28 ربيع الأول 1430 الموافق ل: 25 مارس 2009.

3. القرار الوزاري رقم 156/08، قرار مؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق 26 يوليو سنة 2008، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوفات المالية و عرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها.

❖ المراجع باللغة الأجنبية:

المجلات والدوريات

1. Akinwunmi Abiodun Jelil, OLOTU, Ayooluwa Eunice, OMOJOLA, Sunday Olusola, **OPTIMIZING THE EFFECTIVENESS OF FINANCIAL REPORTING THROUGH HUMAN RESOURCES ACCOUNTING**, *International Journal of Accounting Research*, Vol. 2, N° 1, Nigeria , 2014.
2. Bader Aljamaan, **HUMAN RESOURCES ACCOUNTING: CONCEPTS, OBJECTIVES, MODELS AND CRITICISM**, *Global Journal of Human Resource Management*, Vol.5, N°7, 2017.
3. C. Bessieux-Ollier, Monique Lacroix, Élisabeth Walliser, **Le capital humain : approche comptable versus approche managériale**, *Revue internationale sur le travail et la société*, Vol :4, N°: 2, 2006.
4. Dawuda Abudu , Matthew Kwabena Valogo, Osman Chilala, **Human Resource Accounting: The Missing Element in the Statement of Financial Position. Empirical Evidence from Ghana**, *Research Journal of Finance and Accounting*, vol 9, N° 10, Ghana, 2018.
5. Farzad yousef, Razieh Goldarzehi, **Assessing the Quality of Human Resource Accounting Information**, *The Islamic University College Journal*, N° 75, part 2, Iran, 2023.
6. Guembour Abderraouf, **Measuring human resources' value using human resources accounting methods and models - Theoretical study-**, *El-Wahat Journal for Research and Studies*, vol13,N° 2, Algeria, 2020.
7. Labyntsev N.T., Kuznetsova M.A, **Methodological Aspects of Human Capital Accounting under Conditions of Assets Investment in Human Resources**. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*, N° 6, Russ, 2017.
8. Nagesh, Namrath, **A Study on Human Resource Accounting in India**, *THINK INDIA JOURNAL*, vol 22, N° 43, India, 2019.
9. Payam Mahmoodi, Fatemeh Babae, Jamal Mohamade, **Human Resource Accounting: From Theory to Practice**, *European Online Journal of Natural and Social Sciences*, vol. 2, N°. 3, Iran, 2013
10. Purvi Dipen Derashri, **DEVELOPMENT OF HUMAN RESOURCE ACCOUNTING (HRA) IN INDIA**, *International Journal of Management, Technology And Engineering*, ISSN NO : 2249-7455, Volume 8, N°11, India, 2018.
11. Raghavendra K S, **Human Resource Accounting Practices and its Impact on Managerial Performance**, *An International Multidisciplinary Online Journal*, vol 2, N° 8, India, 2022.
12. Roseline M. Ojokuku, Kayode S. Oladejo, **HUMAN RESOURCE ACCOUNTING AND HUMAN CAPITAL VALUATION IN NIGERIA: PROSPECTS AND CHALLENGES**, *International Journal of Economics, Commerce and Management United Kingdom*, VOL 03, N° 07, Nigeria, 2015.
13. SP Bansal, Yoginder Verma, Rajeev Jain, Pragma Dheer, **Human Resource Accounting**, India.

14. Suresh Kumar and Rekha Kumari, **HUMAN RESOURCE ACCOUNTING MODELS**, *International Journal of Economic Perspectives*, 2022.
15. Wiyadi, Sayekti Endah Retno Meilani , Imanda Firmantyas Putri Pertiwi , Rina Trisnawati , Nor Hazana Abdullah, **Practices of Human Resource Accounting Disclosure: A Comparative Study across ASEAN Countries**, *Universal Journal of Accounting and Finance*, vol 9, N° 3, Malaysia, Indonesia, 2021.

❖ المواقع الإلكترونية :

1. <https://ay83m.wordpress.com>, date visted 15\02\2024.
2. <https://www.meizhang.com/jingjizazhi/ggdgllbzz/722662.html> , 作者:方艳单, 人力资源会计在企业的运用范文,位:陕西省政府投资评审中心, 2022.date visted 15\02\2024.
3. <https://ay83m.wordpress.com/> date visted 20\02\2024.
4. <https://www.iedunote.com/ar/> date visted 20\02\2024.
5. <sup>1</sup> <https://www.caiwuhn.com/hydt/1371.html> , date visted 22\02\2024.

ملاحق

ملحق رقم 01: تكاليف الاختيار والتأهيل والتدريب للسنوات 2021-2022

مصاريف عمال شركة بكار للأشغال العمومية بولاية الوادي

التعيين	2021	2022
تكاليف الاستقطاب	0.00	0.00
تكاليف الاختيار	350,000.00	480,000.00
تكاليف المقابلة	225,000.00	345,600.00
تكاليف الاختبار	247,800.00	348,000.00
تكاليف التعيين والتوجيه	6,600,000.00	1,650,000.00
تكاليف التدريب	1,685,920.00	2,752,484.00
المجموع	9,108,720.00	5,576,084.00



مصاريف عمال شركة بكار للأشغال العمومية بولاية الوادي

عدد العمال	إطارات	أعوان تحكم	أعوان تنفيذ	المجموع	زيادة
2020	10	48	102	160	
2021	18	68	102	188	28
2022	23	75	112	210	22

ملحق رقم 02: حساب العمر الانتاجي وقسط الاطفاء للمورد البشري للسنوات 2021-2022

حساب العمر الإنتاجي وقسط الإطفاء السنوي للمورد البشري لسنة 2021

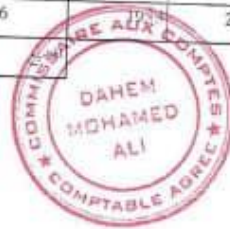
الرقم	سن التقاعد	سنة التوظيف	سنة الميلاد	العمر الانتاجي للمورد البشري	قاعدة الإطفاء	قسط الإطفاء
1	60	2021	1985	24	325,311.42	13,554.64
2	60	2021	1984	23	325,311.42	14,143.97
3	60	2021	1984	23	325,311.42	14,143.97
4	60	2021	1979	18	325,311.42	18,072.86
5	60	2021	1986	25	325,311.42	13,012.46
6	60	2021	1978	17	325,311.42	19,135.97
7	60	2021	1990	29	325,311.42	11,217.64
8	60	2021	1985	24	325,311.42	13,554.64
9	60	2021	1986	25	325,311.42	13,012.46
10	60	2021	1987	26	325,311.42	12,511.98
11	60	2021	1993	32	325,311.42	10,165.98
12	60	2021	1994	33	325,311.42	9,857.92
13	60	2021	1983	22	325,311.42	14,786.88
14	60	2021	1983	22	325,311.42	14,786.88
15	60	2021	1983	22	325,311.42	14,786.88
16	60	2021	1984	23	325,311.42	14,143.97
17	60	2021	1985	19	325,311.42	17,121.65
18	60	2021	1986	19	325,311.42	17,121.65
19	60	2021	1982	21	325,311.42	15,491.02
20	60	2021	1979	18	325,311.42	18,072.86
21	60	2021	1988	27	325,311.42	12,048.57
22	60	2021	1985	24	325,311.42	13,554.64
23	60	2021	1991	30	325,311.42	10,843.71
24	60	2021	1985	24	325,311.42	13,554.64
25	60	2021	1985	24	325,311.42	13,554.64
26	60	2021	1986	25	325,311.42	13,012.46
27	60	2021	1991	30	325,311.42	10,843.71
28	60	2021	1987	26	325,311.42	12,511.98
				المجموع	9,108,719.76	106,620.66



حساب العمر الإنتاجي وقسط الإطفاء السنوي للمورد البشري لسنة 2022

الرقم	سن التقاعد	سنة التوظيف	سنة الميلاد	العمر الانتاجي للمورد البشري	قاعدة الإطفاء	قسط الإطفاء
-------	------------	-------------	-------------	------------------------------	---------------	-------------

13,339.91	253,458.36	19	1956	2022	55	1
12,672.92	253,458.36	20	1987	2022	55	2
11,520.83	253,458.36	22	1984	2022	60	3
7,680.56	253,458.36	33	1995	2022	60	4
10,560.77	253,458.36	24	1991	2022	55	5
9,748.40	253,458.36	26	1988	2022	60	6
6,850.23	253,458.36	37	1999	2022	60	7
7,241.67	253,458.36	35	1997	2022	60	8
14,909.32	253,458.36	17	1979	2022	60	9
6,669.96	253,458.36	38	2000	2022	60	10
6,498.93	253,458.36	39	2001	2022	60	11
9,052.08	253,458.36	28	1990	2022	60	12
7,920.57	253,458.36	32	1994	2022	60	13
9,387.35	253,458.36	27	1989	2022	60	14
9,748.40	253,458.36	26	1988	2022	60	15
9,052.08	253,458.36	28	1995	2022	55	16
8,176.08	253,458.36	31	1993	2022	60	17
12,672.92	253,458.36	20	1982	2022	60	18
10,138.33	253,458.36	25	1987	2022	60	19
6,498.93	253,458.36	39	2001	2022	60	20
7,454.66	253,458.36	34	1996	2022	60	21
9,748.40	253,458.36	26		2022	60	22
207,543.29						



ملحق رقم 03: قوائم المركز المالي وقائمة الدخل لشركة بكار 2021-2022

SARL BAKKAR TRAVAUX PUBLIQUE TRAVAUX PUBLIQUE  
CITE EL KAOUTHER BAYADA ELOUED  
31/12/2021

ACTIF	2021			2020
	BRUT	AMOR.PRO	NET	NET
Actif non courants				
Ecart d'acquisition-Goodwill positif ou négatif				
Immobilisation incorporelles	470,000.00	107,101.33	362,898.67	248,648.67
Immobilisations corporelles				
Terrain				
Batiments				
Autres immobilisation corporelles	377,708,104.80	166,456,603.11	411,251,501.69	269,821,566.82
Immobilisation en cession				
Immobilisation en cours				
Immobilisations financières				
Titres mis en équivalence				
Autres participations et créances rattachées				
Autres titres immobilisés				
Prêt et autres actifs financiers non courants	7,106,372.90		7,106,372.90	245,000.00
Impôts différés actif				6,890,433.44
<b>TOTAL ACTIF NON COURANT</b>	<b>585,284,477.70</b>	<b>166,563,704.44</b>	<b>418,720,773.26</b>	<b>277,205,648.93</b>
Actif courants				
Stocks et en cours	234,200,219.65		234,200,219.65	157,554,154.08
Créances et emplois assimilés				
Clients	56,319,944.91		56,319,944.91	133,190,096.84
Autres débiteurs	65,512,585.25		65,512,585.25	65,079,234.14
Impôts et assimilés				
Avances d'exploitation				
disponibilités et équivalents				
Placements et autres actifs financiers courants				
Tresorerie	261,803,063.72		261,803,063.72	231,601,148.54
<b>TOTAUX ACTIFS COURANT</b>	<b>617,835,813.53</b>	<b>0.00</b>	<b>617,835,813.53</b>	<b>587,424,633.60</b>
<b>TOTAL GENERAL ACTIF</b>	<b>1,203,120,291.23</b>	<b>166,563,704.44</b>	<b>1,036,556,586.79</b>	<b>864,630,282.53</b>

SARL BAKKAR TRAVAUX PUBLIQUE TRAVAUX PUBLIQUE  
CITE EL KAOUTHER BAYADA EL OUED

PASSIF	NOTE	31/12/2021	
		2021	2020
<b>CAPITAUX PROPRES</b>			
Capital émis			
Capital non appelé		50,000,000.00	50,000,000.00
Primes et réserves ( Réserves consolidées)			
Ecart de réévaluation		27,767,211.43	13,667,780.11
Ecart d'équivalences			
Résultat net-résultat part de groupe			
Autres capitaux propres-Report à nouveau		60,575,741.41	54,228,582.43
Part de la société consolidante		106,679,998.38	66,550,847.27
Part des minoritaires			
<b>TOTAL I</b>		<b>245,022,951.22</b>	<b>184,447,209.81</b>
<b>Passif non courants</b>			
Emprunt et dettes financiers			
Impôts (différés et provisions)		79,530,000.00	32,530,000.00
Autres dettes non courants			
provision et produits comptabilisés d'avance			
<b>TOTAL PASSIF NON COURANT</b>		<b>79,530,000.00</b>	<b>32,530,000.00</b>
<b>Passifs courants</b>			
Fournisseurs et comptes rattachés			
Impôts		644,851,447.46	563,989,733.87
Autres dettes		3,409,293.55	2,533,960.17
Trésorerie passif		63,742,894.56	81,129,378.68
<b>TOTAL PASSIF COURANT</b>		<b>712,003,635.57</b>	<b>647,653,072.72</b>
<b>TOTALES GENERAL PASSIF</b>		<b>1,036,556,586.79</b>	<b>864,630,282.53</b>



SARL BAKKAR TRAVAUX PUBLIQUE TRAVAUX PUBLIQUE

CITE EL KAOUTHER BAYADA ELOUED

EXERCICES CLOS LE 31/12/2021

	NOTE	2021	2020
Ventes et produits annexes			
Variation stocks produits finis et en cours		682,927,119.23	669,019,292.14
Production immobilisée		69,584,400.00	-54,902,500.00
Subvention d'exploitation			
<b>1-PRODUCTION DE L'EXERCICES</b>		<b>752,511,519.23</b>	<b>614,116,792.14</b>
Achats consommés		499,229,666.20	466,637,421.70
Services extérieurs et autres consommations		113,801,722.31	42,464,636.98
<b>2-CONSOMATION DE L'EXERCICES</b>		<b>612,031,388.51</b>	<b>509,102,058.68</b>
<b>3-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION</b>		<b>140,480,130.72</b>	<b>105,014,733.46</b>
Charges de personnel		36,509,469.60	35,256,053.31
Impôts, taxes et versements assimilés		140,327.39	283,673.23
<b>4-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION</b>		<b>103,830,333.73</b>	<b>69,475,006.92</b>
Autres produits opérationnels		298,454.55	140,727.28
Autres charges opérationnels		357.00	414,375.16
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs		43,458,556.72	14,805,296.03
Reprise sur pertes de valeur et provisions			
<b>5-RESULTAT OPERATIONNEL</b>		<b>60,669,874.56</b>	<b>54,396,063.01</b>
produits financiers		688,602.07	12,719.49
Charges financières		782,735.22	180,200.07
<b>6-RESULTAT FINANCIERS</b>		<b>-94,133.15</b>	<b>-167,480.58</b>
<b>7- RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOT</b>		<b>60,575,741.41</b>	<b>54,228,582.43</b>
Impot exigibles sur résultats ordinaires			
Impôts différés (variation) sur résultat ordinaire			
<b>TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>753,496,575.85</b>	<b>614,270,238.91</b>
<b>TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>692,922,834.44</b>	<b>560,041,656.48</b>
<b>8-RESULTAT NET DES ACTIVITE ORDINAIRES</b>		<b>60,575,741.41</b>	<b>54,228,582.43</b>
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
<b>9-RESULTAT EXTRAORDINAIRES</b>		<b>0.00</b>	<b>0.00</b>
<b>10-RESULTAT NET DE L'EXERCICE</b>		<b>60,575,741.41</b>	<b>54,228,582.43</b>
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence (1)			
<b>11-RESULTAT NET DE L'ENSEMBLES CONSOLIDES (1)</b>			
Dont part des minoritaires (1)			
Part du groupe (1)			



SARL BAKKAR TRAVAUX PUBLIQUE PRODUCTION POTEAUX ET TRAVAUX PUBLIQUE C/TE EL KAOUTHER BAYADA EL OUED  
31/12/2022

ACTIF	2022			2021
	BRUT	AMOR. PRO	NET	NET
Actif non courants				
Ecart d'acquisition-Goodwill positif ou négatif				
Immobilisation incorporelles	470,000.00	154,101.33	315,898.67	362,898.67
Immobilisations corporelles				
Terrain				
Batiments				
Autres immobilisation corporelles	765,490,972.02	217,536,789.31	547,954,182.71	411,251,501.69
Immobilisation en cession				
Immobilisation en cours				
Immobilisations financières				
Titres mis en équivalence				
Autres participations et créances rattachées				
Autres titres immobilisés				
Prêt et autres actifs financiers non courants	11,792,620.40		11,792,620.40	7,106,372.90
Impôts différés actif				
<b>TOTAL ACTIF NON COURANT</b>	<b>777,753,592.42</b>	<b>217,690,890.64</b>	<b>560,062,701.78</b>	<b>418,720,773.26</b>
Actif courants				
Stocks et en cours	352,010,158.53		352,010,158.53	234,200,219.65
Créances et capitaux assimilés				
Clients	130,232,709.69		130,232,709.69	56,319,944.91
Autres débiteurs	65,548,284.64		65,548,284.64	65,512,588.25
Impôts et assimilés				
Assujettis d'exploitation				
Responsabilités et assimilés				
Placements et autres actifs financiers courants				
Trésorerie	456,507,886.61		456,507,886.61	261,803,063.72
<b>TOTAL ACTIFS COURANT</b>	<b>1,004,299,039.47</b>	<b>0.00</b>	<b>1,004,299,039.47</b>	<b>617,835,813.53</b>
<b>TOTAL GENERAL ACTIF</b>	<b>1,782,052,631.89</b>	<b>217,690,890.64</b>	<b>1,564,361,741.25</b>	<b>1,036,556,586.79</b>



SARL BAKRAB TRAVAUX PUBLIQUE PRODUCTION POTEAUX ET TRAVAUX PUBLIQUE CITE EL KAOUTHER BAYADA EL OUED  
31/12/2022

PASSIF	NOTE	2022	2021
<b>CAPITAUX PROPRES</b>			
Capital émis			
Capital non appelé		50.000.000,00	50.000.000,00
Primes et réserves ( Réserves consolidées)			
Ecart de réévaluation		44.276.602,22	27.267.211,43
Ecart d'équivalences			
Résultat net-résultat part de groupe			
Autres capitaux propres-Report à nouveau		156.755.266,26	60.575.741,41
Part de la société consolidante		147.148.849,00	106.679.998,38
Part des minoritaires			
<b>TOTAL 1</b>		<b>398.180.717,48</b>	<b>245.022.951,22</b>
<b>Passif non courants</b>			
Emprunt et dettes financières			
Impôts (différés et provisions)		150.530.000,00	79.530.000,00
Autres dettes non courants			
provision et produits comptabilisés d'avance			
<b>TOTAL PASSIF NON COURANT</b>		<b>150.530.000,00</b>	<b>79.530.000,00</b>
<b>Passifs courants</b>			
Fournisseurs et comptes rattachés		951.180.727,50	644.851.447,46
Impôts			
Autres dettes		1.119.805,31	3.409.293,55
Tresorerie nette		63.350.490,96	63.742.894,56
<b>TOTAL PASSIF COURANT</b>		<b>1.015.651.023,77</b>	<b>712.003.635,57</b>
<b>TOTAL GENERAL PASSIF</b>		<b>1.564.361.741,25</b>	<b>1.036.556.586,79</b>



SARL BAKKAR TRAVAUX PUBLICS PRODUCTION PÔTEAUX ET TRAVAUX PUBLICS CITE EL KAOUTHER BAYADA EL OUEJ  
EXERCICES CLOS LE 31/12/2022

	NOTE	2022	2021
Ventes et produits annexes		1,862,398,532.43	682,927,119.23
Variation stocks produits finis et en cours		61,012,300.00	69,584,400.00
Production immobilisée			
Subvention d'exploitation			
<b>1-PRODUCTION DE L'EXERCICES</b>		<b>1,923,410,832.43</b>	<b>752,511,519.23</b>
Achats consommés		1,436,149,837.52	498,229,666.20
Services extérieurs et autres consommations		196,675,137.53	113,801,722.31
<b>2-CONSOMMATION DE L'EXERCICES</b>		<b>1,632,824,975.05</b>	<b>612,031,388.51</b>
<b>3-VALEUR AJOUTÉE D'EXPLOITATION</b>		<b>290,585,857.38</b>	<b>140,480,130.72</b>
Charges de personnel		78,833,629.95	36,509,469.60
Impôts, taxes et versements assimilés		208,800.40	140,327.39
<b>4-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION</b>		<b>211,543,427.03</b>	<b>103,830,333.73</b>
Autres produits opérationnels		574,072.72	298,454.55
Autres charges opérationnels		1,298,410.79	357.00
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs		51,127,186.20	43,458,556.72
Reprise sur pertes de valeur et provisions			
<b>5-RESULTAT OPERATIONNEL</b>		<b>159,691,902.76</b>	<b>60,669,874.56</b>
Produits financiers		1,900,884.88	688,602.07
Charges financières		4,837,521.38	782,735.22
<b>6-RESULTAT FINANCIERS</b>		<b>-2,936,636.50</b>	<b>-94,133.15</b>
<b>7- RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOT</b>		<b>156,755,266.26</b>	<b>60,575,741.41</b>
Impôt exigible sur résultats ordinaires			
Impôts différés (variation) sur résultat ordinaire			
<b>TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>1,925,885,790.03</b>	<b>753,498,575.85</b>
<b>TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>1,769,130,523.77</b>	<b>692,922,834.44</b>
<b>8-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>156,755,266.26</b>	<b>60,575,741.41</b>
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
<b>9-RESULTAT EXTRAORDINAIRES</b>		<b>0.00</b>	<b>0.00</b>
<b>10-RESULTAT NET DE L'EXERCICE</b>		<b>156,755,266.26</b>	<b>60,575,741.41</b>
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence			
<b>11-RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDÉ (1)</b>			
Dont part des minoritaires (1)			
Part du groupe (1)			

