



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات ليسانس أكاديمي

ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

شعبة العلوم المالية والمحاسبية

التخصص: مالية مؤسسة

محاسبة الموارد البشرية في المؤسسة الاقتصادية

دراسة حالة مؤسسة سوف للدقيق بالوادي

تحت إشراف الأستاذ:

لعبيدي مهاوات

من إعداد الطالبات:

صفية بلعيد

مديجة أهناي

شهيناز بنانة

السنة الجامعية: 2018 / 2019

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

فَالْحَمْدُ لِلَّهِ الْعَلِيِّ الْكَبِيرِ

صَدَقَ اللَّهُ الْعَظِيمُ

شكر ونفقات

لا يسعنا في هذا المقام إلا أن نتقدم بالشكر الجزيل إلى صاحب الفضل الله سبحانه وتعالى الذي أعاننا بالتوفيق وبث فينا روح المثابرة والبحث ويقول
الله عز وجل في كتابه الكريم

﴿ لئن شكرتم لأزيدنكم ﴾

وفي الحديث القدسي أن النبي صلى الله عليه وسلم قال

﴿ من لا يشكر الناس لا يشكر الله ﴾

أتقدم بالشكر الجزيل الحامل لكل معاني الامتنان والاحترام والعرفان
بالجميل للدكتور لعبيدي مهاوات الذي أشرف على هذه الدراسة لما قدمه
من الإرشادات والنصائح المتواصلة

كما لا يفوتنا أيضا أن نتقدم بالشكر لكل من ساعدنا في إخراج هذا
البحث إلى النور في كل المركز الجامعي من أساتذة وجعل الله ذلك في ميزان
حسانتهم

ونخص بالشكر إلى أهناني رجاء على جهدها المبذول لإخراج المذكرة في أبهى
صورة لها

الملخص

هدفت هذه الدراسة إلى كيفية توظيف محاسبة الموارد البشرية بمؤسسة سوف للدقيق، وذلك من أجل توجيه المزيد من الأهتمام لهذا المورد بإعتباره أهم الموارد التي تتمتع بهم المؤسسات. وتوصلت دراستنا إلى أهمية تقييم وقياس تكلفة المورد البشري، رغم عدم الأهتمام الكافي له من قبل المؤسسة فهي تخصص مبلغ معتبر له من أجل تدريبه واستقطابه.

لذا يجب الأهتمام به أكثر وتحديد تكلفته مما يسمح بإتخاذ مختلف القرارات لأنه وفي النهاية هو المحرك الرئيس لعملية الإنتاجية.

الكلمات المفتاحية: المورد البشري ، محاسبة الموارد البشرية

Cette étude a pour objectif de montrer comment la comptabilité RH peut être utilisée dans la Fondation SOF, afin d'attirer davantage l'attention Sur cette ressource, qui en fait la ressource la plus importante des institutions. Notre étude a conclu qu'il est important d'évaluer et de mesurer le coût des ressources humaines, même si elles ne sont pas suffisamment prises en charge par l'institution, qui alloue une Somme importante à la formation et au recrutement.

Par conséquent, il faut y prêter davantage attention et définir Sa Structure, ce qui permet l'adoption de diverses décisions, car c'est finalement le principal moteur du processus de production.

Mots- Clés: ressources humaines, comptabilite des ressources humaines.

فهرس المحتويات

الصفحة	الموضوع
	شكر و تقدير
	ملخص
I	قائمة المحتويات
II	قائمة الجداول
III	قائمة الأشكال البيانات
أ-ج	المقدمة
22-5	الفصل الأول : الإطار النظري لحاسبة الموارد البشرية
5	تمهيد
6	المبحث الأول : ماهية محاسبة الموارد البشرية
6	المطلب الأول : نشأة وتعريف محاسبة الموارد البشرية
8	المطلب الثاني : أهمية وأهداف محاسبة الموارد البشرية
10	المطلب الثالث : معايير محاسبة الموارد البشرية
14	المبحث الثاني : تطبيق وتقييم محاسبة الموارد البشرية
14	المطلب الأول : طرق تقييم الموارد البشرية
17	المطلب الثاني : الإستخدامات الإدارية لمحاسبة الموارد البشرية
20	المطلب الثالث : إجراءات محاسبة الموارد البشرية
22	خلاصة الفصل
44-25	الفصل الثاني : محاسبة الموارد البشرية في مؤسسة الإقتصادية
25	المبحث الأول : دراسة تطبيقية حول محاسبة الموارد البشرية لمؤسسة سوف للدقيق
25	المطلب الأول : نبذة تاريخية لمؤسسة سوف للدقيق
26	المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي للمؤسسة
28	المبحث الثاني: تقييم ومعالجة الموارد البشرية
28	المطلب الأول : المعالجة محاسبية عن الموارد البشرية
31	المطلب الثاني : مدى إمكانية تقييم محاسبة الموارد البشرية
35	المطلب الثالث : تحليل نتائج لمحاسبة الموارد البشرية
38	خلاصة الفصل
41-40	الخاتمة
44-43	المصادر والمراجع

قائمة الجداول

الصفحة	العنوان	الرقم
26	عدد العمال الوظائف الموجودة بمؤسسة سوف للدقيق	1
31	تطور التاريخي لمؤسسة سوف للدقيق	2
33	تكاليف التدريب المتحملة في مؤسسة سوف للدقيق	3
33	تكوين مؤسسة سوف للدقيق	4
33	تكاليف والتدريب وتكوين لمؤسسة سوف للدقيق	5
34	الأجور السنوية لعمال المؤسسة سوف للدقيق	6
35	حساب قيمة المورد البشري لمؤسسة سوف للدقيق	7
35	مجموع تكاليف	8
36	الأجور السنوية	9
37	قيمة المورد البشري	10

قائمة الأشكال والبيانات

الصفحة	العنوان	الرقم
27	الهيكل التنظيمي للشركة	1
35	يبيّن مجموع التكاليف	2
36	يبيّن الأجور السنوية	3
37	يبيّن قيمة المورد البشري	4

مقدمتہ

مقدمة

تمهيد

إن نجاح المشاريع الاقتصادية في تحقيق أهدافها يعتمد بدرجة كبيرة على كفاءة وفعالية الموارد البشرية العاملة بها على اعتبار أن العنصر البشري هو المورد الحقيقي لأي مشروع، والموارد المادية ماهي إلا عوامل مساعدة في المشاريع الاقتصادية، حيث أن المحاسبة التقليدية لم تعر أي اهتمام لهذا العنصر البشري إذا يتجلى ظهوره فقط في بند الإيجار والرواتب ومكافآت ومخصصات الممنوحة له من قبل المنشأة، والنفقات التي تتحملها من أجل تطويره ورفع كفاءته.

فالبنظر لأهمية هذا العنصر ومدى تأثيره على بقية عناصر الإنتاج الأخرى والتي إدراكها متأخر الاقتصاديين، أدى هذا إلى ظهور إدارة تهم بشؤون الموارد البشري من أجل استخدامه.

فبدأ الاهتمام بها من قبل المحاسبين منذ الستينات من القرن الماضي، فاتخذوا اتجاه جديد في مجال محاسبة الحديثة يستهدف تحديد كلفة وقيمة الموارد البشرية في المنشأة(صناعية، خدمانية، تجارية) وعرف فميم بعد بمحاسبة الموارد البشرية.

المشكلة الرئيسية

تسعى محاسبة الموارد البشرية إلى تزويد الإدارة بالمعلومات اللازمة لمساعدتها في اتخاذ القرارات المالية والإدارية ومتعلقة بالموارد البشرية في المنشأة ومن أجل إهتمام بقياس هذا العنصر نبرز السؤال التالي:

***كيف يتم تطبيق نظام المحاسبة عن الموارد البشرية في المؤسسة الاقتصادية؟**

الأسئلة الفرعية

من خلال الإشكالية الرئيسية تتفرع لدينا التساؤلات فرعية هي:

1- هل تعتبر الموارد البشرية أصلا أو عبئا على المؤسسة؟

2- ما هي أهم الأستخدامات الإدارية لمحاسبة الموارد البشرية؟

3- كيف يتم معالجة محاسبية عن الموارد البشرية؟

فرضيات الدراسة

- الموارد البشرية يعتبر عبئا تتحمله المؤسسة
- أهم الاستخدام يتمثل في تخطيط واتخاذ القرارات
- تتم المعالجة المحاسبية للمورد البشري بعد رسمة كل المصاريف

مبررات اختيار الموضوع

- نظر لأهمية المورد البشري في وقتنا الراهن
- مدى ملائمة هذا الموضوع مع تخصصنا

أهداف الدراسة

- معرفة مدى أهمية المورد البشري ومكانته في المؤسسة الاقتصادية
- كيفية تقييم الموارد البشرية في المؤسسة الاقتصادية

أهمية الدراسة

- تعد محاسبة الموارد البشرية من المواضيع الحديثة التي لاقى اهتماما كبيرا من طرف الاقتصاديين ومحاسبين والتي لاتزال تمثل مجال واسع للبحث ودراسة.

دراسات سابقة

- دراسة نور الهدى حداد، بعنوان محاسبة الموارد البشرية من المنظور القياسي الإفصاح وتطبيقاتها في المؤسسات الجزائرية ، دراسة نظرية وتطبيقية أطروحة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الدكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية تخصص مالية محاسبة تدقيق ، كلية العلوم الاقتصادية وتجارية وعلوم التسيير - جامعة سطيف- وقد وهدفت هذه الدراسة إلى مايلي تسليط الضوء على مفهوم محاسبة الموارد البشرية ومراحل تطورها نظريا وتطبيقيا . وتوضيح اثر تطبيق محاسبة الموارد البشرية على كل من الإداريين والمستثمرين والأفراد في المؤسسة

- دراسة كريمة عليّة، بعنوان دور محاسبة الموارد البشرية في تحسين تنافسية المؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة آراء عينة من المختصين « خبراء محاسبين، محاسبين أساتذة متخصصين... » مذكّرة مقدمة كجزء من متطلبات لنيل شهادة الماستر في العلوم التسيير تخصص فحص محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير قسم علوم التسيير- جامعة محمد خيضر بسكرة- الجزائر 2016/2017. وقد هدفت هذه الدراسة إلى توضيح تعريف محاسبة الموارد البشرية وإبراز مكانة الموارد البشرية ضمن أصول المؤسسة ومحاولة إبراز مساهمة محاسبة الموارد البشرية في تحقيق ميزة منافسة للمؤسسة.

حدود الزمنية

انطلقت الدراسة 2019/04/14 إلى غاية 2019/05/14

منهج الدراسة

لتغطية موضوع الدراسة استخدمت المنهج الوصفي لجانب النظري أما الجزء التطبيقي فقد استخدم المنهج التحليلي

صعوبات الدراسة

من خلال دراستنا لهذا الموضوع وجهنا بعض الصعوبات أهمها:

- مشاكل تتعلق بقلّة الحصول على مراجع حول بحث محاسبة الموارد البشرية لحداثة الموضوع

- صعوبة وجود مؤسسة تزودنا بالمعلومات المطلوبة لإتمام الدراسة

هيكل الدراسة

في إطار تحقيق الأهداف المسطرة من هذه الدراسة قمنا بتقسيم بحثنا إلى فصلين:

فصل الأول: الإطار النظري لمحاسبة الموارد البشرية

فصل الثاني: محاسبة الموارد البشرية في المؤسسة الاقتصادية

الفصل الأول

تمهيد

إن الأفراد وجماعات العمل الذين يمثلون الموارد البشرية بالمنظمة هم من أهم الموارد التي تعتبر أساساً للنشاط الإنتاجي والاقتصادي لشركات اليوم، إذا أنه بمهارته ومعرفته، وقدراته على العمل هو من العوامل التي تؤثر بأسلوب مباشر في نجاح المؤسسة ويعزز من قدرتها على البقاء والاستمرار والمناقشة على المدى الطويل.

لهذا نجد أن المحاسبة الحديثة تبدي اهتماماً كبيراً به من خلال إنشاء محاسبة الموارد البشرية تهتم بمدى تطبيق المورد البشري وتنفيذه في المؤسسة وطرق تقييمه فعلى هذا الأساس قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى مبحثين

- ماهية محاسبة الموارد البشرية

- تطبيق وتقييم محاسبة الموارد البشرية

المبحث الأول: ماهية محاسبة الموارد البشرية

تعتبر الموارد البشرية ذات أهمية كبيرة وخاصة في ظل اقتصاد المعرفة ، حيث أنها تساهم في توليد الإيرادات للمؤسسة، إضافة إلى تحويل الاعتماد على الأداء العضلي للعمال إلى الأداء الفكري، وذلك استوجب على المؤسسة وضع منهج لقياس قيمة الأداء البشري ويتحقق ذلك من خلال محاسبة الموارد البشرية.

المطلب الأول: نشأة وتعريف محاسبة الموارد البشرية

باعتبار أن الموارد البشرية أساس نشاط الإنتاجي دفعنا للبحث عن هذا الأساس انطلاقاً من معرفة نشأة وتعريف محاسبة الموارد البشرية.

الفرع الأول: نشأة محاسبة الموارد البشرية

مرت محاسبة الموارد البشرية بعدة مراحل مميزة نذكر منها:¹

أولاً: المرحلة الأولى

تمتد من بداية الستينيات حتى 1966م، تميزت هذه المرحلة بأنها فترة وضع المفاهيم الأساسية لمحاسبة الموارد البشرية، باستخدام النظريات والمبادئ المتعلقة بهذا الموضوع في العلوم الاجتماعية الأخرى.

ثانياً: المرحلة الثانية

تمتد من 1966 إلى 1971م، تميزت هذه المرحلة بإتخاذ وتقييم فاعلية نماذج قياس تكلفة وقيمة الموارد البشرية، وكذلك تعتبر فترة إيجاد مجالات حالية ومستقبلية لاستخدامات المحاسبة عن الموارد البشرية في بعض المنشآت.

¹ زهراء غريسي علوي، نور الهدى علالي، المعالجة المحاسبية لموارد البشرية في ظل النظام المحاسبي المالي Scf رسالة بدرجة ماستر جامعة الوادي -الجزائري- 2016،ص21.

ثالثاً: المرحلة الثالثة¹

وتمتد من 1971 حتى 1976م، تتميز هذه المرحلة بنشر العديد من الدراسات الأكاديمية في أمريكا وأستراليا واليابان، وقد تم تطبيق العديد من البحوث عن أثر هذه المعلومات التي تقدمها المحاسبة عن الموارد البشرية في اتخاذ القرارات الإدارية وكذلك في قرارات المستثمرين من حملة الأسهم.

رابعاً: المرحلة الرابعة²

وتمتد من 1976 حتى 1980م، شهدت هذه المرحلة تراجعاً في الإهتمام بمحاسبة الموارد البشرية وذلك بسبب قلة المؤسسات التي تقبل أن تطبق فيها البحوث الخاصة بهذا المجال

خامساً: المرحلة الخامسة

وهي مرحلة التطوير الحالية و تمتد من 1980 م وحتى مشارف القرن الواحد والعشرين وفقه شهدت بداية للاهتمام لكل من النظرية و التطبيق للمحاسبة عن الموارد البشرية و ذلك نتيجة لتزايد اهتمام بعض الدوال مثل الولايات المتحدة الأمريكية بموضوع زيادة التطبيق يقتصر على الشركات الصغيرة و المتوسطة الحجم .

الفرع الثاني : تعريف محاسبة الموارد البشرية

لقد تعددت تعاريف خاصة بمحاسبة الموارد البشرية نوجزها في ما يلي³:

التعريف الأول: عرفت جمعية المحاسبة الأمريكية الموارد البشرية بأنها عملية تحديد و قياس البيانات الخاصة بالموارد البشرية و إمداد الوحدات الإدارية المعينة بهذه المعلومات .

التعريف الثاني : كما يمكن تعريفها على أنها أسلوب لتحديد و قياس و توصيل المعلومات الخاصة بالموارد البشرية للأطراف المعينة داخل و خارج المشروع ،بهدف رفع كفاءة العاملين و إدارة المشروع و تحسين نوعية القرارات الخاصة بالمشروع .

¹ لبوخ عماد بن ناصر عبد الحكيم، أثر محاسبة الموارد البشرية على الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية مذكرة لنيل شهادة ماستر جامعة المسيلة - الجزائر- 2016، ص10.

² لبوخ عماد بن ناصر عبد الحكيم، مرجع سابق ذكره، ص11.

³ عبد الوهاب علي محمد، وسعيد ياسين عامر، محاسبة الموارد البشرية، دار المريخ، الرياض- السعودية، 1403هـ، ص19.

التعريف الثالث¹: وتعرف كذلك على أنها عبارة عن عملية قياس وإعداد التقرير عن الديناميكيات البشرية في المنظمة، وهي عملية تقييم الحالات الموارد البشرية في المنشأة وقياس التغيير في هذه الحالة على مدار الزمان، كما أنها عملية توفير المعلومات عن الأفراد والجماعات للمنشأة لمتخذي القرارات سواء داخل المنشأة أو خارجها.

من خلال التعريف السابقة يمكن إستنتاج أن محاسبة الموارد البشرية هي محاسبة التي تهتم بقياس القيمة المحاسبية الاقتصادية للموارد البشرية من خلال مختلف العمليات المحاسبية المتعلقة بتقييم تكلفة المورد البشري (تكلفة القابلة للقياس وتكلفة الغير قابلة للقياس) وتقييم أداء المورد البشري الملموس والغير الملموس وأثارهما الكلي على أداء المؤسسة في وسط بيئة الأعمال التي تنشط فيها.

المطلب الثاني: أهمية محاسبة الموارد البشرية وأهدافها

تكتسي محاسبة الموارد البشرية أهمية بالغة في المؤسسات الاقتصادية الحديثة فهي تحاول قياس الموارد البشرية لتساعد في عملية صنع القرار ولها هدف رئيس يتمثل في الرقابة والتخطيط

الفرع الأول: أهمية محاسبة الموارد البشرية²

تنبع أهمية محاسبة الموارد البشرية المستخدمين التقارير المالية (الداخليين والخارجين على حد سواء)، حيث يتلقون معلومات عن بعد إضافي من أبعاد المؤسسة وهو البعد المتعلق بالمورد البشرية، الذي عادة لا يتم تقديم المعلومات حوله إلا فيما يخص الأجور والرواتب والمكافآت، وتتجلى أهمية محاسبة الموارد البشرية من خلال ما يلي:

– محاسبة الموارد البشرية تحاول قياس فوائد الإنفاق على الموارد البشرية في حين إن المحاسبة التقليدية على تحاول تحديد هذه الفوائد، ولا يمكن إن يتم الاعتراف بقيمة الموارد البشرية حسبها إلا كجزء من الشهرة، فهي تعامل الموارد البشرية كمصروف لفترة وتحمله للدخل الخاص بها، وهذا يمكن إن يؤدي إلى تشويه قياس الدخل، فهناك مبالغة في النفقات وتقليل من ربح الدورة.

¹ سمية أيمن علي، المحاسبة عن رأس المال الفكري، (دراسة تحليلية مع التطبيق على رأس المال البشري)، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، العدد60، جامعة القاهرة، 2003، ص208.

² الشعباني صالح، إبراهيم يونس وآخرون، أهمية معلومات المحاسبة عن تكاليف الموارد البشرية وأثرها على تنمية تلك الموارد، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، كلية الإدارة والاقتصاد، المجلد3، العدد5، 2007، ص165.

– بعدم الاعتراف بالأصول البشرية ضمن القوائم المالية، فان قاعدة الاستثمار ستقيم بأقل من قيمتها وهذا يشوه العائد على الاستثمار و مقاييس معدل الفائدة، نظم المحاسبة التقليدية قد لا تنعكس التغيرات في قدرات الموارد البشرية للمؤسسة، حتى بعد فترة طويلة من الحدث.

– توفر محاسبة الموارد البشرية إطار لتحقيق الاستفادة المثلى من قيمة الموارد البشرية، كما أنها تسمح للتنظيم البشري أن يقسم على أساس تكاليف والفوائد، مما يسمح للمؤسسة بأكملها أن تدار بأكبر عقلانية اقتصادية.

– حسب العديد من الباحثين، فان نقص المعلومات حول الموارد البشرية يؤدي إلا عدم اليقين بشأن قيمة المؤسسة، ولاسيما في الصناعات كثيفة العمالة.

باختصار يمكننا القول بأن محاسبة الموارد البشرية مفيدة ولديها أهمية كبيرة في صناعة القرارات الاقتصادية، فهي ملائمة لتخصيص القرارات، لقرارات الداخلية الخاصة والخارجية، قرارات الاستثمار، هناك أدلة ميدانية على فوائدها، لكن يعتبر غير حاسم بسبب الصعوبات المنهجية المرتبطة بتقييم واستخدام الأصول غير ملموسة.

فرع الثاني: أهداف محاسبة الموارد البشرية¹

إن الهدف من اعتماد نظام للمحاسبة عن الموارد البشرية يتمثل بشكل أساسي في مساعدة الإدارة بمسئولياتها المختلفة في اتخاذ قرارات متعلقة بالتخطيط والاستخدام والرقابة على عنصر الموارد البشرية ، لما يحقق أهداف المنشأة ، كما أنها توفر إطار الموضوعي والعلم الذي يساعد إدارة الموارد البشرية على اتخاذ القرارات كتقليل إعداد القوة العاملة وزيادتها واستبدالها .

كما أن المستثمرين الحاليين والمستقبليين يحتاجون معلومات عن الموارد البشرية بما يساعدهم على تقييم الأصول البشرية للمنشأة والاستثمارات فيها ويمكن تحديد أهم الأهداف الاعتماد نظام محاسبي للموارد البشرية كما يلي :

– تقدم المعلومات المختلفة عن القوى العاملة في المنشأة ، إلى الإدارة والمستثمرين والأطراف المستفيدة الأخرى.

– إعطاء صورة عن الموارد البشرية كإحدى الموجودات المنشأة .

– يساعد في جذب الاستثمار في المنشأة من خلال توضيح قيمة الموارد البشرية الموجودة فيها.

¹ كريمة عليّة، دور محاسبة الموارد البشرية في تحسين تنافسية المؤسسة الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة الماستر، بسكرة- الجزائر- 2016، ص8.

- تحديد الشخص المناسب في مهمة أو وظيفة معينة، من خلال تحديد تكلفة العنصر البشري ومقابلته بقيمة المهمة أو الوظيفة التي يؤديها .
- زيادة قيمة الشهرة محل المنشأة .
- تحديد وقياس تكلفة الموارد البشرية بطرق موضوعية وتبيان أثرها في القوائم المالية .
- الرقابة على فعالية استخدام الموارد البشرية .
- إجراء مقارنات بين المشروعات المتنافسة على أساس سليم.

المطلب الثالث: معايير محاسبة الموارد البشرية

نجد أن هنا مجموعة من المعايير التي يجب أن تتوفر في الشيء حتى يمكن اعتباره أصلا من الأصول المشروع وهذه المعايير تتمثل في ما يلي :

الفرع الأول : معيار الملكية¹

حتى نعتبر المورد " أصلا" تابعا للمشروع فانه يجب أن يكون للمشروع خاصية ملكية هذا المورد ،ويعنى آخر كما ورد في المعايير المحاسبية الدولية تفرض المنشأة السيطرة على أصل إذا كانت تملك سلطة الحصول على منافع اقتصادية وتستطيع الحد من إمكانية وصول الآخرين لهذه المنافع وهذه السيطرة تنبع عادة من الحقوق القانونية.

وينطبق هذا على الأصول العادية أما بالنسبة للموارد البشرية فنجد أن هناك آراء مختلفة تناولت هذه الفكرة فمنهم من أيد فكرة أن الموارد البشرية تعتبر أصلا من الأصول المشروع ولهم مبرراتهم في ذلك، ونجد من جانب آخر من عارض هذه الفكرة مقدما مبررات هذا الرفض.

فبالنسبة لمن عارض فكرة اعتبار الموارد البشرية أصلا من أصول المشروع مركزا على معيار الملكية، حيث نادى مجموعة من المهتمين بالمحاسبة بعدم اعتبار الموارد البشرية داخلية ضمن أصول المشروع على أساس أن الموارد البشرية الممثلة للأشخاص لا تخضع للملكية أو التملك وبالتالي عدم إمكانية عرض هذه الأصول "الموارد البشرية" في السوق لعدم إمكانية شراء أو بيع هذا الأصل من قبل المشروع لذلك يصعب إظهار الموارد البشرية

¹ أسماء مسعودي، الزهرة ميه، تصور تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الاقتصادية، شهادة لنيل ماستر جامعة الوادي، -الجزائر- 2016، ص13، ص14.

كأصل في قائمة المركز المالي للمشروع، هذا من جهة ومن جهة أخرى فإن القيم والمثل العليا و الأخلاق تحتم علينا عدم تسليم بفكرة امتلاك الأفراد وخاصة في هذا الزمان.

أما بالنسبة لمن أيد فكرة اعتبار الموارد البشرية أصلا من أصول المشروع، فقد قامت حجة هؤلاء على فكرة أن هناك تعاقد بين المشروع والمورد البشري يلزم المورد البشري بالعمل لدى المشروع طيلة فترة التعاقد، من جهة أخرى إن عملية إحلال واستبدال الموارد البشرية تعطى الحق للمشروع وتغير أي مورد بشري متى نشأت الحاجة إلى ذلك مع توفر الشروط الضرورية لهذا الاستدلال وفكرة أحقية المشروع بالتغير والتبديل تنصب وتستند إلى سيطرة المشروع على هذا الأصل وهذه الفكرة نابعة من حق المشروع بالتصرف في ممتلكاته وموارده المختلفة متى توفرت الظروف الضرورية لذلك.

ويمكن اعتبار أن رأي هؤلاء قد استند إلى تعريف الأصول وفق ما قدمته لجنة، المفاهيم والمعايير لجمعية المحاسبين الأمريكية عام 1957 م: "الموارد الاقتصادية المخصصة للأغراض المشروع خلال وحدة محاسبية محددة فهي تجمعات للخدمات المتوقعة الحصول عليها مستقبلا" وهذه التعريف لم يتضمن الملكية القانونية كشرط واجب توافره في المورد الاقتصادي حتى نعتبره أصلا تابعا للمشروع.

ولتحديد مدى انطباق معيار الملكية على الموارد البشرية فإن هناك ثلاثة عناصر يجب توافرها حتى نعتبر أي مورد لدى المشروع ينطبق عليه معيار الملكية وهذه العناصر هي:

أولا: حيازة الأصل¹

نعتبر المورد البشري من ضمن أصول المشروع سواء لفترة محددة أو غير محددة وذلك من خلال تعاقد القائم بين المورد البشري وبين المشروع الذي بموجبه يكون للمشروع الحق في الانتفاع والاستخدام بناء على هذا التعاقد.

ثانيا: الرقابة على الأصل

نعني بالرقابة على الأصل أن تكون لدى المشروع قدرة التحكم والسيطرة على كل أو جزء من الخدمات المستقبلية عادة ما تكون هذه الفرصة متاحة لدى المشروع من خلال عنصر الملكية.

¹ فضل كمال سالم، مدى أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره على اتخاذ قرارات المالية (دارسة تطبيقية على شركات المساهمة في قطاع غزة) مذكرة استكمالا للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية-غزة- 2008، ص65.

إن من جوانب الملكية خضوع المورد للرقابة الكاملة، وهذه الرقابة تتبع أساساً من امتلاك وحيازة الأصل، والحق في الرقابة يكون لصاحب الأصل أو المالك أو لمن تنازل له المالك عن الأصل، في حالة الموارد البشرية يمكن للوحدة الاقتصادية أن تفرض رقابة على الأفراد العاملين لديها عن طريق ما يسمى بالعقد المانع (وهو العقد الذي يحدد للفرض بمباشرة قدرته ومهاراته والخبرة المكتسبة لديه بشكل كلي أو جزئي) وبالتالي يعتبر شكلاً من أشكال الولاء الإجباري وبالتالي الخضوع لرقابة المشروع وعدم الإخلال بشروط العقد.

ثالثاً: القدرة على التصرف بالأصل

تصب هذه الفكرة في جانب أن للمشروع الحق في التصرف في موارده الاقتصادية بما يحقق الهدف الذي استخدم من أجله هذه المورد وتأخذ صورة التصرف بالنسبة لموارد المشروع الأشكال التالية (عن طريق إعادة البيع أو التخزين أو التوجيه....). أما بالنسبة للموارد البشرية فإن عملية التصرف به لا تكمن بعملية بيعه (لعدم وجود سوق له وعدم وجود أنظمة وقوانين تبيح ذلك)، وإنما تكمن في عملية مرادفة لها وهي التسريح أو النقل أو الاستغناء عن هذا المورد كلياً أو جزئياً وذلك مقابل تعويض معين ضمن شروط.

مما سبق نجد أن العناصر الواجب توافرها في الموارد البشرية حتى ينطبق عليها معيار الملكية، وبذلك فإن معيار الملكية ينطبق على الموارد البشرية كما هو الحال في الموارد المادية الأخرى المتمثلة في الأصول المادية للشركة ولكن الملكية هنا ليست بالمعنى المطلق الذي نفهمه وإنما في إطار العناصر الثلاثة السابقة الذكر.

بقي أن نشير إلى أن هناك حالات عديدة لا يتوافر فيها معيار الملكية بشكل كامل ومع ذلك تعامل على أنها أصول، مثال ذلك عقود الاستئجار طويل الأجل في ظل البيع أو إعادة البيع، حيث يمكن أن نعتبر أن العنصر الرئيسي في معيار الملكية هو الرقابة والتحكم.

الفرع الثاني: معيار المقدرة الإنتاجية (أو الخدمية)¹

إن الغرض من الحصول على الأصول المادية هو استخدامها في العملية الإنتاجية أو تقديم خدمة للمشروع (عن طريق المساهمة في العملية الإنتاجية) ولا شك أن عنصر العمل كأحد عناصر المدخلات في العملية الإنتاجية، يعد العنصر الأكثر أهمية في المشروع فهو من جهة أحد مدخلات العملية الإنتاجية ومن جهة أخرى مقدرة العنصر البشري على التأثير في الموارد أو العناصر الإنتاج الأخرى، وهذا ينصب في نهاية الأمر في إنتاج

¹ رمضان محمد علي غنيم، المحاسبة المتقدمة، مجلة البحوث جامعة حلب- مملكة العربية السعودية- عدد 17 السنة 1992 ص 233.

الوحدات والسلع المنتجة والخدمات المختلفة المقدمة من العنصر البشري مما يساعد على تحقيق الهدف الرئيسي للمشروع وهو في الأغلب تعظيم الربح والذي من آجلة تم استقطاب الموارد البشرية واستخدام عناصر الإنتاج الأخرى المختلفة.

الفرع الثالث: معيار الخدمات المستقبلية¹

ينطلق هذا المعيار من تعريف أصل من انه "عبارة عن خدمات مستقبلية" وهذا التعريف يتضمن ثلاثة عناصر:

أ- أن يكون هناك توقع لمنافع اقتصادية مستقبلية، والموارد البشرية تستطيع أن تحقق منافع اقتصادية وذلك من خلال قدرتها الإنتاجية وقدرة تأثير على الموارد الأخرى.

ب- أن يكون المشروع الحق في استلام هذه المنافع، ولكون المشروع يمتلك الحق القانوني في استخدام الأفراد بموجب التعاقد، وبالتالي فان المشروع الحق في استلام هذه المنافع.

ج- إمكانية قياس هذه المنافع، حيث يمكن قياس المنافع المتأتية من عمل الموارد البشرية بطرق مختلفة. وبذلك نجد أن الموارد البشرية هي مصدر للمنافع الاقتصادية المستقبلية، كما يمكن القياس هذه المنافع بعدة طرق، أما فيما يتعلق بالحق باستلام هذه المنافع فان الأمر يتعلق بملكية المورد الذي يخلق تلك المنافع وهذا يتوفر بشكل ما في الموارد البشرية.

فرع الرابع : معيار قابلية للتحديد أو القياس²

يتطلب تعريف المورد على أنه أصل واجب أن يكون قابلاً للتحديد أو القياس وذلك لتمييزه وفصله عن باقي الموارد الأخرى، وهذا التحديد أو القياس يعبر عنه غالباً بوحدات نقدية. وتستهدف عملية القياس الخدمات الاقتصادية المستقبلية المتدفقة من المورد، وبالنسبة للموارد البشرية فإنه أوجدت عدّة طرق لقياس الخدمات الاقتصادية المستقبلية. ومما سبق نجد أن المعايير الواجب توفرها في المورد الاقتصادي حتى يمكن اعتباره أصلاً من الأصول المشروع تتوفر في الموارد البشرية من وجهة النظر المحاسبية، ويمكن توفرها في الموارد البشرية، وبالتالي يمكن معالجة الموارد البشرية محاسبياً كأحد أصول المشروع.

¹ وليد ناجي الحياي، دراسات في المشاكل لمحاسبية المعاصرة، دار حمادة للنشر والتوزيع- عمان، الأردن- 2004، ص289.

² وليد ناجي الحياي، مرجع سابق ذكره، ص290.

المبحث الثاني: تطبيق وتقييم محاسبة الموارد البشرية

إن تطبيق وتقييم محاسبة الموارد البشرية هي عملية مهمة يجب القيام بها وعليه سنتطرق في هذا المبحث إلى طرق تقييم و تطبيق محاسبة الموارد البشرية والإجراءات التي تقوم عليها

المطلب الأول: طرق تقييم الموارد البشرية

إن النظر إلى الموارد البشرية على أنها نبد من بنود الموجودات التي قد يترتب عليه العديد من الطرق التي تستهدف القيمة منافعها المستقبلية والإفصاح بشكل كمي في الكشوفات المالية على ضوء ذلك فإن الطرق التي بصدد تقييم الأصول البشرية تنقسم كالتالي:

الفرع الأول: طريقة تقييم على أساس التكلفة التاريخية¹

تهدف هذه الطريقة إلى معرفة قيمة الأصل عن طريق إثبات كل ما يتحملة المشروع في سبيل اقتناء هذا الأصل وإعداده بحيث يكون صالح لاستخدام المؤسسة وبالتطبيق ذلك على الأصول البشرية تعبير عن قيمة هذا الأصول، وتميز هذه الطريقة الموضوعية ومساريتها للعرف وتطبيق المحاسبة؛ حيث تعتبر المصاريف اختيار وتوظيف وتدريب العاملين (مصاريف رأس مالية) ويجب رسملتها على فترات استخدامها وبالتالي يتعين إهلاكها على العمر الإنتاجي للأصول البشرية. أو الاستغناء عن العاملين قبل انتهاء حياتهم الإنتاجية المقدرة بالمقابل المادي.

وأهم نقد يمكن أن يوجه إلى هذه الطريقة، بأنها تعبر عن الطاقة الإنتاجية الأساسية للأفراد أي الخدمات والمنافع المتوقعة من الأصل خلال حياته الإنتاجية بل تعبر عن تكاليف اختياره وتدريبه فقط

الفرع الثاني: طريقة تقييم على أساس التكلفة الاستبدالية

تقوم فكرة التكلفة الاستبدالية على التضحية التي تتحملها الشركة من أجل إحلال أصل معنوي أو أصل بشري جديد مكان الأصل القديم من حيث المواصفات ومن عيوب هذه.

أولاً: لا يمكن وجود عنصر بشري مشابه من حيث الكفاءة و التحصيل العلمي والمهارة على المستوى المورد البشري المراد استبداله.

¹ وليد ناجي الحياي، محاسبة الموارد البشرية مركز الكتاب الأكاديمي- عمان، الأردن- طبعة الأولى، 2015، ص98.

ثانيا: لا ترغب الكثير من الإيرادات تبديل مواردها البشرية حيث يتم تدريبهم على الآلات الحساسة والمتطورة ويحقق لها إنتاجية عالية.

الفرع الثالث: طريقة التقييم على أساس تكلفة الفرصة البديلة

تقوم هذه الطريقة على تحديد قيمة المورد البشري بالميزان العيني بين المدراء الأقسام للحصول على الموظفين ذوي الخبرة والكفاءة، وأن قيمتها تتحدد بالثمن الذي يكون المدير في قسم على الاستعداد للدفع مقابل الحصول على موظف معين يعمل في قسما آخر ولهذا لا يكون للموظف قيمة اقتصادية إلا إذا اعتبر عنصرا نادرا.

الفرع الرابع: التقييم على أساس الرواتب المستقبلية المخصصة¹

ينظر للإنسان على أنه أغلى وأعظم الاستثمارات وأبعدها أثر في النشاطات والاقتصادية للمؤسسة وتعتمد على مقولة فيشر"أن قيمة رأس المال تقاس بمجموعة الأرباح الصافية المتوقعة تحقيقها مستقبلا" وبموجب هذه الطريقة يتم تحديد قيمة المورد البشري على أساس خصم الرواتب والأجور التي يتوقع أن يحصل عليه الموظف خلال عمره الإنتاجي بالمؤسسة بسعر فائدة خاص.

الفرع الخامس: طريقة التقييم بخصم الأرباح غير العادية أو شهرة المحل

اقترح Hermanson طريقة للتقييم الموارد البشرية التي تعتمد على خصم الأرباح الغير العادية للمؤسسة حيث ربط في طريقة هذه بين مقومات تكوين شهرة المحل مثل الوضع المالي الجيد والموظفين الجيدين وسمعة أحسن للمؤسسة بين المؤسسات الأخرى وبين قيمة الموارد الشربة وصاغ النموذج الآتي:

قيمة الموارد البشرية = شهرة المحل x تكاليف تكوين الموارد البشرية / إجمالي قيمة الموجودات

ويعاب على هذه الطريقة أنها تعتمد على الكثير من الاجتهادات للوصول إلى محاولة لتقييم الموارد البشرية عن طريق ربطها بشهرة المحل حيث تختلف في كثير من الأحيان عن العوامل التي تحدد قيمة شهرة المحل والتي تختلف كثيرا عن العوامل التي تحدد قيمة الموارد البشرية إلا في حالات التي يكون فيها وجود

¹ إسلام معمري، وسام السخري، نموذج مقترح لمحااسبة الموارد البشرية في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة الماستر، جامعة الوادي - الجزائر - 2017ص37.

الشهرة بسبب العامل البشري إذا أنه في مثل هذه الحالات يمكن الاعتماد على النموذج في التقييم الموارد البشرية.

تقوم هذه الطريقة على تقييم الموارد البشرية باستخدام المقاييس السلوكية في جانب المقاييس الكمية التي ستؤدي إلى زيادة فاعلية المعلومات المتولدة عنها في ترشيد القرارات الإدارية ولا سيما المتعلقة منها بالموارد البشرية ذلك لأنها ستكون أكثر قدرة في تحليل عناصر السلوك الإنساني من حاجات ورغبات، كما يعد لكرت من رواد استخدام مناهج العلوم السلوكية في تقييم الموارد البشرية فقط ربط بين التنظيم الإداري والإنتاجي ومن ثم حدد أهم العوامل التي تحدد كفاءة الموارد البشرية وتعكس قدرتها الإنتاجية.

ومن أمثلة المقاييس التي اقترحت بهذا الخصوص مقياس القدرة ومقياس الرغبة ومقياس مستوى الأداء وفيما يلي المعادلات التي تعبر عن تلك المقاييس وتوضح العوامل السلوكية المؤثرة في كفاءة الإنتاجية للعاملين:

– **مقياس القدرة على العمل:** تتحدد معادلة هذا المقياس لكل من المعرفة المهارة والتعليم والتدريب والخبرة المكتسبة من أداء العمل فعلا وعلى النحو التالي:

$$\text{القدرة} = \text{المعرفة} \times \text{المهارة}$$

– **مقياس الرغبة أو الدافعية:** تتضمن معادلة هذا المقياس المحددات المختلفة للظروف العمل المادية مثل الإضاءة والتهوية وتصاغ على الوجه التالي:

$$\text{الرغبة أو الدافعية} = \text{الاتجاه} \times \text{الموقف}$$

– **مقياس مستوى الأداء:** تصاغ معادلة هذا المقياس من تفاعل المقاييس السابقين وكما هو مبين أدناه.

$$\text{مستوى الأداء} = \text{القدرة على العمل} \times \text{الواجبات}$$

وهكذا يمكن الحصول على سلسلة من العلاقات تربط بين الفرض وقدرته وواجباته في آن واحد يمكن التعبير عن ذلك كالآتي.

$$\text{العدل} = \text{المعرفة} \times \text{المهارة} \times \text{الواجبات}$$

المطلب الثاني: الإستخدامات الإدارية لمحاسبة الموارد البشرية

تنقسم استخدامات إدارية بمحاسبة الموارد البشرية إلى عدة فروع وهي كالآتي:¹

الفرع الأول: دور محاسبة تكاليف الموارد البشرية في تخطيط وإتخاذ القرارات

يتمثل تخطيط الموارد البشرية في تلبية احتياجات المنشأة من الموارد البشرية وفقاً لما هو متاح منها، بالإضافة إلى تحليل المعلومات المتعلقة بتكلفتها المطلوبة أو المخططة وتساعد عملية التخطيط في الآتي.

+ اتخاذ القرارات المتعلقة باختيار الموارد البشرية

+ تنمية قدراتها ومهارتها

+ توزيعها وترقيتها، بالإضافة إلى نظام الحوافز والمكافآت

الفرع الثاني: دور محاسبة تكاليف الموارد البشرية في الرقابة

تعتبر الرقابة على قيمة الموارد البشرية إضافة إلى الفكر المحاسبي وتسهيلاً للمحاسبة على هذا العنصر، كما أنها تثري الفكر الإداري في مجال تخطيط هذا العنصر والرقابة عليه ومعرفة تكلفة دوران العمل وأثر ذلك على المنشأة.

يمكن تعريف الرقابة بأنها " تلك الإجراءات التي تقوم بها إدارة المنظمة للتأكد من أن الموارد قد تم الحصول عليها واستخدمت كفاءة وكفاية عالية في كل أهداف المنظمة مجتمعة.

ولاشك أن محاسبة تكاليف الموارد البشرية تتصل بعملية الرقابة بهذه الصورة على هذا المورد الهام فالرقابة على الموارد البشرية تهدف إلى التأكد من أن المستهدف منها قد تم بكفاية عالية ويكون دور محاسبة تكاليف الموارد البشرية هو تحديد التكاليف التي تتطلبها المعلومات الخاصة بالرقابة على وظائفه، وعلى سبيل المثال هناك معلومات مطلوبة عن تكلفة معدل دوران العمالة لتقييم أداء الإدارة في الاستفادة من الموارد البشرية وفي وجود محاسبة عن تكلفة الموارد البشرية تتوافر هذه المعلومات.

كما أن الإفصاح قيمة المورد البشري بالقوائم المالية سيمد الذين يستخدمون هذه التقارير بمعلومات قيمة تنفيذ في إتخاذ القرارات هامة وبالتالي تهدف إلى تحقيق الرقابة.

¹ نبيل فهمي سلامة، بحث في المحاسبة والمراجعة الإجتماعية، مكتبة الجلاء الحديثة، بورسعيد- مصر- طبعة الثانية، السنة 1999ص150.

وتأخذ الرقابة على قيمة العنصر البشري الأشكال التالية:

- استخراج التكاليف المعيارية لحيازة وتدريب الأصل البشري، ومقارنتها بالتكلفة الفعلية وتحديد الانحرافات وتحليلها، ويمكن أن تؤدي قرارات تخطيط ورقابة قيمة الموارد البشرية إلى تكوين النواة الأولى في خلق نظام للتكاليف المعيارية المتعلقة بالموارد البشرية يقوم على أساس سليم.
- استخراج مجموعة من النسب المالية مثل نسبة رأس المال البشري إلى رأس المال المادي، ومدى مساهمة القوى العاملة في تحقيق أهداف الوحدة، كذلك استخراج نسبة قيمة الموارد البشرية النادرة إلى مجموعة الموارد البشرية ككل.
- استخراج التغيرات في تركيب القوى العاملة عبر الزمن.
- إجراء المقارنات بين رأس المال البشري في المنشأة والمنشآت المماثلة.

الفرع الثالث: دور محاسبة تكاليف الموارد البشرية في وظائف إدارة الأفراد¹

تتمثل استخدامات المحاسبة عن الموارد البشرية في مجال وظائف إدارة الموارد البشرية بالآتي:

أولاً: الحصول على الموارد البشرية

التنبؤ بالاحتياجات الحالية أو المستقبلية من الموارد البشرية بإعداد موازنة الحصول عليها عن طريق ما تقدمه من تكاليف معيارية لعمليات الاستقطاب، الاختيار، التعيين.

ثانياً: تنمية الموارد البشرية

تشمل على التدريب داخل وخارج المنشأة لرفع الكفاءة الفنية، الإدارية، والمهارات الخاصة بالموارد البشرية.

ثالثاً: توزيع وتخصيص الموارد البشرية

يشير إلى تعيين الأفراد في وظائف محددة للقيام بواجبات أو مهام محددة بالمنشأة، بهدف إلى الآتي:

أ- الواجبات أو المهام التي يكلف بها الفرد يجب أن تتم بأعلى كفاءة ممكنة.

¹ نبيل فهمي سلامة، مرجع سابق ذكره، ص151

ب- تحقيق رغبات الأفراد عن طريق تخصيصهم للوظائف التي يرغبونها.

رابعاً: المحافظة على الموارد البشرية

تعني بالمحافظة على المقدرات والخبرات وصيانتها ضد التقادم، بإضافة إلى المحافظة عليها في مجموعات مترابطة.

خامساً: استخدام الموارد البشرية

الاستفاد من خدمات الموارد البشرية لتحقيق أهداف المنشأة، من خلال قياس كفاءة وفعالية استخدامها.

سادساً: تقييم ومكافأة الموارد البشرية

بيان قيمة الفرد بالمنشأة وتشمل على قياس الإنتاجية، وإمكانية الترقية أو الترقى.

أ- نقل الموارد البشرية: إجراء مقارنة للقيمة الحالية للعائد الذي يساهم به العامل في وظيفته الحالية والقيمة الحالية للعائد المتوقع للعامل في حالة حدوث نقله مطروحا منها التكاليف المضافة التي تترتب على عملية النقل.

ب- فصل الموارد البشرية: مقارنة بين القيمة الخاصة بالفصل للعائد المتوقع في حالة الاستمرار.

ج- تكلفة معدل دوران الموارد البشرية: يقصد به تسرب أو الفصل الموارد البشرية المدربة في المنشأة، وتحسب تكلفة معدل دوران للموارد البشرية بقسمة عدد العاملين الذين تركوا الخدمة على متوسط عدد العاملين الكلي بالمنشأة.

1- قياس معدل العائد على رأس المال المستخدم للأصول المنشأة ككل بما فيها الموارد البشرية.

2- تخطيط استخدامات الموارد مع لأخذ في الاعتبار قيمة الموارد البشرية باعتبارها موارد مالية ومادية.

3- الرقابة على المصروفات التي تنفق على الأفراد، وتقييمها بالنسبة للخدمات المقدمة منهم وبرامج التدريب المرتبطة بها.

4- تقييم الأعمال تعتبر عملية تقييم الموارد البشرية العامل المناسب والأساسي في اتخاذ القرارات المتعلقة بالإدماج والتصفية في المنشأة.

- 5- دراسة المشاكل المرتبطة بالعلاقات الصناعية، حيث تقدم قيمة الموارد البشرية الأساس المنطقي والمعقول لاقتراح نظام المكافآت في المنشأة.
- 6- إيجاد التكامل مع المحاسبة المالية لأغراض التقرير السليم عن المنشأة.
- 7- مساعدة الإدارة الحكومية في اتخاذ القرارات على مستوى القومي.
- 8- تحديد مقاييس موثوق بها وصحيحة بالنسبة لقيمة وتكلفة الموارد البشرية بالمنشأة، بالإضافة إلى تصميم أنظمة لوضع هذه المقاييس موضع التنفيذ.
- 9- تحديد الآثار المترتبة على وجود نظام للمحاسبة عن الموارد البشرية بالمنشأة.
- 10- إعادة النظر في التوزيع الحالي للموارد البشرية على أنشطة المنشأة، من أجل تحقيق الاستفادة من الطاقات والإمكانات البشرية المتاحة.
- 11- المساعدة في التحليل المالي والمحاسبي للأغراض الداخلية من خلال إجراء بعض الدراسات والمقارنات.
- 12- إعداد نسب ومعدلات تأخذ في الاعتبار استفاد تكاليف الموارد البشرية ضمن المصروفات مما يؤثر على صافي الأرباح، وإضافة الأصول البشرية إلى إجمالي الأصول المستثمرة، للمساهمة في تحديد مدى فعالية الاستثمارات في الموارد البشرية.

المطلب الثالث: لإجراءات محاسبة الموارد البشرية

تنقسم إجراءات محاسبة الموارد البشرية إلى فرعين، نذكرهم في ما يلي:¹

الفرع الأول: محاسبة الموارد البشرية على أساس القيمة

يعتمد هذا المنهج على القيمة الاقتصادية للفرد ومدى مساهمة في تحقيق أرباح الشركة، حيث يتم اعتبار الفرد هنا كأحد الأصول في الشركة ومحاولة تحديد المنافع التي يمكن الحصول عليها من هذا الأصل، إذا أن قيمة الشيء بالنظرة الاقتصادية تتمثل بالقيمة الحالية للمنافع المتوقعة للحصول عليها من هذا الشيء في المستقبل.

¹ مجلة المختار، للعلوم الاقتصادية، جامعة عمر المختار- ليبيا- مجلد الثاني، العدد الثالث، الإبداع المكتبة الوطنية بينغازي:511، السنة2012، ص11.

الفرع الثاني: محاسبة الموارد البشرية على أساس التكلفة

يعتمد هذا المنهج على التكاليف الخاصة بالموظفين والتي تتحملها الشركة، والمتمثلة بتكاليف التوظيف وتكاليف التدريب والتطوير وتكاليف المحافظة على الموارد البشرية، وهناك عدة أساليب لقياس تكاليف الموارد البشرية مثل التكاليف التاريخية وتكاليف الفرصة البديلة وتكاليف الاستبدال حيث يمكن إعتماادي من هذه الطرق في تقييم الموارد البشرية على أساس تكلفة.

خلاصة الفصل

تعد محاسبة الموارد البشرية أداة إدارية يمكن الاعتماد عليها للحصول على معلومات الهامة عن المورد البشري من اجل تحسين مستوى (ألية) اتخاذ القرارات المختلفة والتي تخص فئة مختلفة، مما يؤدي إلى تطوير أساليب الإدارة. كما يبدو أن محاسبة الموارد البشرية اجتذبت قدرا كبير من الاهتمام في فترة قصيرة نسبيا من الزمن رغما أنها لازالت تعترضها الكثير من المشاكل والشكوك

وفي الختام فصلنا هذا لابد من التأكيد على التوصيات التالية:

* محاسبة الموارد البشرية تلعب دور كبير في عملية الحصول على العنصر البشري. بما تقدمها من تكاليف معيارية عن عمليات الإستقطاب والتدريب

* محاسبة الموارد البشرية تساهم في قياس وتقييم وكفاءة وفعالية استخدام العنصر البشري

الفصل الثاني

تمهيد

بعد أن تطرقنا في الدراسة النظرية لهذا البحث والذي تناولنا في الفصل الأول أهم المفاهيم الأساسية لمحاسبة الموارد البشرية، وبالتالي سنقوم في هذا الفصل التطبيقي بإسقاط الدراسة النظرية على حالة مؤسسة سوف للدقيق بالوادي، حيث يتمثل الهدف الأساسي من قيامنا بهذه الدراسة هو محاولة التعرف على مدى اعتماد المؤسسة (محل الدراسة). وتطبيقها لمحاسبة الموارد البشرية، ومن خلال هذا قسمنا الفصل إلى مبحثين:

المبحث الأول: دراسة تطبيقية حول محاسبة الموارد البشرية لمؤسسة سوف للدقيق

المبحث الثاني: تقييم ومعالجة محاسبية عن الموارد البشرية في المؤسسة

المبحث الأول: دراسة تطبيقية حول محاسبة الموارد البشرية لمؤسسة سوف للدقيق

المطلب الأول: نبذة تاريخية لمؤسسة سوف للدقيق

أولاً: نشأتها

في إطار السياسة المتبعة من طرف الدولة لتشجيع الاستثمار الخاص عن طريق الإمتيازات تم التفكير في إنشاء شركة إنتاجية نظراً للخبرة في ميدان بيع السميد والفرينة ولعدة سنوات حيث كان الإتفاق على تكوين شركة ذات مسؤولية محدودة بمساهمة ثلاث شركاء وكان ذلك بتاريخ 1999/09/06م، حيث استفادة في سنة 2000/03/07 من APS وتكون من مجموعة عمال تقدر ب53 عامل، في سنة 1999 تم تأسيسها برأسمال قدر ب1000.00 دج وأصبح حالياً يقدر ب5000.000.00 دج، حيث بدأت بشراء الآلات والعمل على تركيبها وتجهيتها بالمساهمة بعدة شركات أجنبية وهي شركة إيطالية وأخرى شركة تركية حيث بدأت النشاط الفعلي في يوم 2001/05/15م حيث تقدر المساحة الإجمالية نحو الـ10000 متر مربع.

ثانياً: التسمية

جاءت تسمية سوف للدقيق نظراً لتسمية المنطقة التي يمارس بها النشاط الشركة وهي وادي سوف بالإضافة إلى جنب اهتمام المستهلكين خارج المنطقة بهذه التسمية حيث انه عند قراءة المستهلك لهذه الاسم فانه يتبادر للذهن أن المنتج مصنوع في منطقة وادي سوف حتى وإن لم يقرأ العنوان.

ثالثاً: الموقع

تقع شركة سوف للدقيق في الناحية الغربية من ولاية الوادي وهو مكان إستراتيجي يسمح لها بأن تلعب دوراً هاماً في التسويق محدها من الشرق شركة صناعية الشيكولاطة أما شمالاً فيحدها الطريق الرابط بين طرافي الطريق الوطني رقم 16 والطريق الوطني رقم 3 تكسبت وتحدها من الجنوب مباني سكنية وغرباً حظائر ومباني للخواص.

رابعاً: طبيعة النشاط

يتمثل نشاطها في عمليتي الإنتاج والبيع كل من السميد والفرينة والنخالة، حيث تشتري المؤسسة احتياجاتها من الموارد الأولية والمتمثلة في القمح بنوعية الصلب واللين من تعاونية الحبوب والخضر الجافة بأوماش ببسكرة

حيث تستخدم من القمح الصلب 68% في إنتاج السميد و10% في إنتاج المسلات، 18% في إنتاج النخالة الصفراء، و4% فضلات.

***عدد العمال**

وتضم الشركة 53 عامل موزع حسب مهامهم في الجدول الآتي:

جدول رقم : (01) يبين عدد العمال حسب الوظائف الموجودة بمؤسسة سوف للدقيق

الوظائف	عدد العمال
الإدارة	8
الإنتاج	29
السائقين	10
الحراس	6

مصدر: من إعداد الطلبة

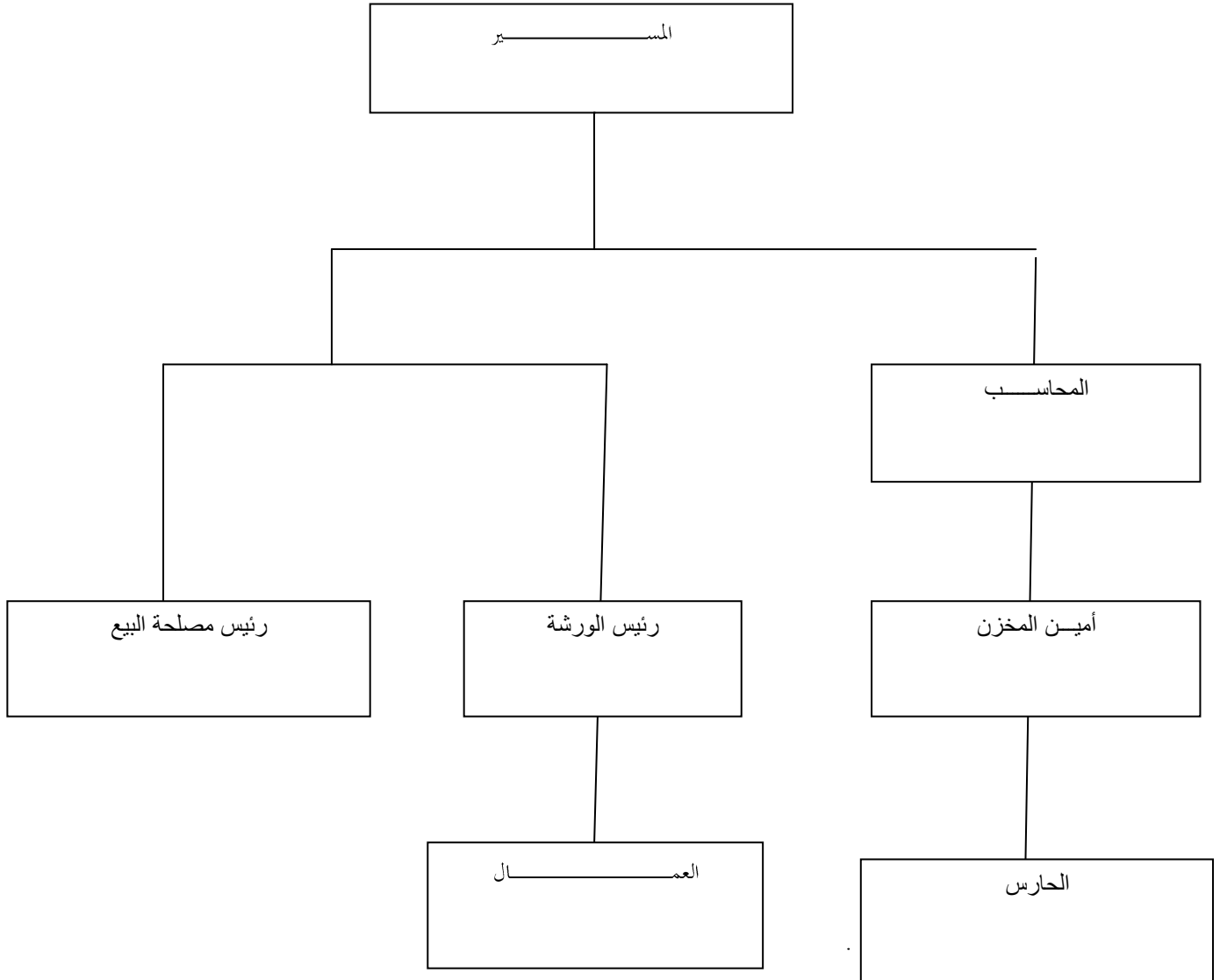
المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة سوف للدقيق

تتشكل هيكل المؤسسة كالتالي:

- 1) المدير: وهو صاحب المؤسسة والمشرف عليها.
- 2) المحاسب: ويهتم بالأموار المالية كسعر المبيعات والأرباح وغيرها.
- 3) رئيس مصلحة البيع: تنحصر مهمته في التعامل مع الزبائن.
- 4) رئيس الورشة: نحصر عمله على تنظيم الإنتاج داخل الورشة.
- 5) العمال: يقومون بعملية الإنتاج داخل المؤسسة وينقسمون إلى فوجين الأول يعمل في ورشة إنتاج السميد والثاني في ورشة إنتاج الغلاف.

6) مخطط التنظيمي للشركة:

الشكل رقم (01): مخطط يوضح الهيكل التنظيمي للشركة.



المصدر : من إعداد الطلبة

المبحث الثاني: تقييم ومعالجة محاسبة الموارد البشرية في المؤسسة

المطلب الأول: المعالجة محاسبية عن الموارد البشرية¹

تم معالجة بعد رسملة كل المصاريف اللازمة لحصول على المورد البشري وتمثل هذه المصاريف في مايلي:

- مصاريف الإعلان للحصول على الموارد البشرية.
- مصاريف الحصول على العنصر البشري وتطوير كفاءة مثل التدريب والدورات.....الخ.
- مصاريف تتعلق بالخبراء للحصول على المورد البشري مثل مصاريف نقلهم والمكفآت الممنوحة لهم ومصاريف المقابلة والاختيارات.....الخ.

لذلك فإن قيمة المورد البشري تمثل كافة المصاريف سابقة الذكر المرتبطة بالمدة الإنتاجية للعنصر البشري والتي يمثلها العقد المبرم للعنصر البشري مع المنشأة.

أولاً: تكلفة الحصول على المورد البشري

تاريخ الحصول على الأصل

****	****	تثبيات عينية- المورد البشري موردو التثبيات- المورد البشري (قيد الحصول على المورد البشري)	****	****
------	------	---	------	------

ثانياً: إطفاء المورد البشري

وتسجل في نهاية السنة

قسط الإطفاء = تكلفة الأصل البشري / العمر الإنتاجي

¹ وسام رمضان الشنطي، دور محاسبة الموارد البشرية في رفع كفاءة الأداء المالي، رسالة ماجستير، الأقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الأزهر، غزة، 2016/2015، ص55

تاريخ الإطفاء

****	****	مخصصات الإهلاكات - المورد البشري إهلاكات التثبيتات العينة - المورد البشري (قسط إطفاء المورد البشري)	****	****
------	------	---	------	------

ونجد هنا أنه لم يتم عمل مخصص للعنصر البشري، وذلك لأنه يُخلق وينفق مرة واحدة. بمعنى أن المورد البشري محدد فترته الإنتاجية بالموجب عقد العمل.

ثالثاً: الإستغناء عن المورد البشري

قد يتم الإستغناء عن المورد البشري لقاء مقابل مالي، فتكون المعالجة المحاسبية على النحو التالي :

مكاسب الإستغناء = مبلغ الإنتقال (البيع) - القيمة الدفترية للأصل البشري

حيث أن :

القيمة الدفترية للأصل البشري = تكلفة الحصول على العنصر البشري - مجموع الإطفاء السنوي

أ- الاستغناء في حالة ربح

تاريخ الإستغناء

****	****	موردو التثبيتات - الموارد البشرية إهلاكات التثبيتات العينية - م م مكاسب الإستغناء عن الموارد البشرية (قيد الإستغناء عن الموارد البشرية في حالة ربح)	****	****
------	------	--	------	------

ب- الإستغناء في حالة خسارة

****	****	موردو التثبيتات- الموارد البشرية	****
****	****	خسائر الإستغناء عن الموارد البشرية	****
****	****	إهلاكات تثبتات عينية للموارد البشرية (قيد الإستغناء عن الموارد البشرية في حالة خسارة)	****

رابعاً: وفاة المورد البشري

حيث يتم تحديد قيمة خسارة الوفاة المتمثلة بالقيمة الدفترية للأصل البشري على النحو التالي:

$$\text{الخسائر} = \text{تكلفة الحصول على المورد البشري} - \text{مجموع الإطفاء السنوي}$$

****	****	خسائر المورد البشري	****
****	****	تثبيتات عينية- الموارد البشرية (قيد وفاة المورد البشري)	****

- مما سبق نرى أن معالجة محاسبية للمورد البشري تتم بعد رسملة كافة المصاريف اللازمة للحصول على المورد البشري كما يرى بأن المشكلة الأساسية التي يمكن أن تواجه المحاسب هي كيفية تحديد قسط الإطفاء السنوي لأن ذلك يكون مرتبط بعمر المورد البشري حيث لا يستطيع أي فرد أن يجدد عمر إنسان فالأعمار بيد الله وحده، لذلك يمكن فقط للمحاسب أن يجدد قسط الإطفاء بنهاية العقد، إذا ظل المورد البشري على قيد الحياة بالمنشأة وفي حالة الوفاة قبل نهاية العقد يتم تحديد الخسائر، أما في حالة إكمال العقد فيقوم المحاسب بتحديد ما إذا كان هذا المورد البشري قد حقق أرباح للمنشأة الأم.

المطلب الثاني: مدى إمكانية تقييم محاسبة الموارد البشرية

إن تقييم الموارد البشرية هي عملية مهمة يجب القيام بها وعليه سنتطرق في هذا المطلب إلى كيفية تقييم الموارد البشرية

الفرع الأول: القياس المحاسبي لقيمة المورد البشري:

تعتبر مؤسسة سوف للدقيق من المؤسسات الناجحة في مجال الإنتاج الدقيق في الوادي وعلى العموم فهي تتميز بتشغيل عدد معين من العمال بمختلف مستوياتهم ووظائفهم بالمؤسسة مما يؤدي إلى إرتفاع التكاليف وبالتالي فهي مناسبة للأجراء الدراسة التطبيقية على هذا الموضوع ونحاول توضيح ذلك فيما يلي.

أولاً: تقديم مؤسسة سوف للدقيق بالوادي

يعتبر إنتاج القمح من المنتجات الضرورية للأعتبارها غذاء أساسي لمعظم الأسرة وتمثل سوف للدقيق من المؤسسات الناجحة في هذا المجال مما تملكه من خبرة وتمارس في الإنتاج، ولها عدة فروع منها: {مطاحن حبيب للذهب}.

وقد مرت هذه المؤسسة في تاريخها بعدة محطات مهمة جعلتها تكتسي أهمية بالغة في القطاع نذكر أهمها فيما

يلي: الجدول رقم(02): يوضح تطور التاريخي لمؤسسة سوف للدقيق- الوادي-(الوحدة دج)

السنة	الحادث
1999	اتفاق على تكوين هذه الشركة بمساهمة ثلاثة شركاء برأسمال قدره 100000 دج
2002	بداية عملية الإنتاج في ماي
2012	تشكيل فروع الشركة
2015	احتلت شركة سوف للدقيق المرتبة الأولى من الناحية الجودة والأرباح مقارنة بمؤسسة عمر بن عمر
2015	إنجاز فرع يسمى بالفرع الإنتاج الكسكس والعجانن
2016	زيادة الإنتاجية للشركة 30% بالنسبة للدولة
2016	المشاركة في العديد من الملتقى مثل المديرية التجارة بالوادي

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة

حيث تقوم المؤسسة بإنتاج نوعين من القمح:

1- القمح اللين

2- القمح الصلب

ثانيا: قياس تكلفة الموارد البشرية بمؤسسة سوف للدقيق

بعد تحليل القوائم تبين أن المؤسسة لاتفصح على مثل هذه التكاليف لذي تم اللجوء إلى قسمي الموارد البشرية والمحاسبة التحليلية للوصول إلى تكلفة الموارد البشرية، وتضح أن المؤسسة تقوم بتحديد تكاليف مواردها البشرية وفقا لطريقة التكاليف التاريخية كما يلي:

أ- تكاليف التدريب والتطوير:

يضم هذا النوع من التكاليف جميع التكاليف التاريخية وتحملها المؤسسة نتيجة توظيف عاملين جدد أو تأهيل وتطوير العاملين بصفة دائمة وتتم هذه العملية بدء قياس احتياجات المؤسسة من خلال الهيكل التنظيمي والمخطط التعويضي ثم تقوم بنشر إعلانات في الجرائد من اجل البحث عن موظفين مؤهلين وهنا تكون المؤسسة قد تحملت تكاليف الإستقطاب مقدرة ب:

2005 = 9068816.5 دج

2006 = 2400029 دج

2007 = 2138133.33 دج

ثم تأتي مرحلة اختيار المرشحين من خلال لجنة مكونة من المختصين وعنصر حيادي وممثل الادارة وفي هذه المؤسسة لاتتحمل أي تكاليف بعدها يتم قبول الموظفين المتوفرة فيهم شروط العمل والاتصال بهم وفحصهم عن الطبية، هذا ماينتج عنه تكلفة خاصة بفواتير الهاتف والفحوصات الطبية وتقدر ب:

2005 = 303000 دج

2006 = 000006.1 دج

2007 = 000006.1 دج

الجدول رقم(03): يوضح تكاليف التدريب المتحملة من المؤسسة سوف للدقيق- الوادي- (الوحدة دج)

السنة	عدد الموظفين الجدد	أجور الموظفين الجدد	عدد المدربين	التكلفة الضائعة للمدربين
2005	5	110703764.9	2	10471877.4
2006	9	140677922.4	2	68689617.32
2007	2	8088898.821	2	60073277.15

المصدر: من عدد الطلبة بالاعتماد على معطيات المؤسسة

أما فيما يخص تكاليف التكوين فيتم التقييم الدوري للعاملين لمعرفة النقائص التي تواجههم، وأيضا اقتراحات المسؤولين ل يتم إعداد مخطط للتكوين لكل سنة.

الجدول رقم(04): يوضح التكوين بمؤسسة سوف للدقيق- الوادي- (الوحدة دج)

السنة	2005	2006	2007
التكوين الإجمالي بالوادي	28334129.41	28073145.37	2684034.28

المصدر: من إعداد الطلبة

الجدول رقم(05): يوضح تكاليف التدريب والتكوين- الوادي- (الوحدة دج)

السنة	2005	2006	2007
تكاليف الاستقطاب	9068816.5	2400029	2138133.3
تكاليف التعيين	303000	51605.7	000006.1
تكاليف التدريب	110703764.9	140677922.4	8088898.821
تكاليف التكوين	28334129.41	28073145.37	2684034.283
مجموع التكاليف	148409710.8	171202702.5	12911072.5

المصدر: من إعداد الطلبة

ب- المرتبات والأجور والحوافز: تقوم مؤسسة سوف للدقيق على منح الأجور وفق سلم الأجور والخبرة المهنة التي تكون مقسمة كما يلي:

* الزيادة بالنسبة 3% للعمال ذوي الخبرة من 16 إلى 20 سنة

* الزيادة بالنسبة 3.5% للعمال ذوي الخبرة من 21 إلى 30 سنة

بالإضافة إلى الحوافز المادية التي تدخل في متوسط الأجر لكل عامل وتقسّم كما يلي:

1) علاوة المردودية الجماعية: تمنح لجميع العمال في المؤسسة على أن تتجاوز كمية الإنتاج العادية

2) علاوة المردودية الفردية: يرتبط منحها بمنح المردودية الجماعية، تمنح على أساس الجهود الفردي العالي لكل عامل وأدائه المتميز وتقدر بنسبة 20%

3) علاوة توزيع الأرباح السنوية: والتوزيع بالتساوي على عمال المؤسسة في آخر الدورة الإنتاجية وتمثل هذه الأجر فيما يلي:

الجدول رقم (06): يوضح الأجر السنوية لعمال المؤسسة سوف للدقيق- الوادي- (الوحدة دج)

السنة	2005	2006	2007
الأجر	10787860250	10974395400	5608499168

المصدر: من إعداد الطلبة

ج- تحديد قيمة خدمات المورد البشري

إن الغاية من قياسنا لتكلفة الموارد البشرية ليس تقييما له بل إيجاد قيمة توازي الخدمات المقدمة له فالإنسان في حقيقية قيمة عليا ومورد للمجتمع الذي يعيش فيه بشكل عام وليس لمؤسسة معينة بل عن هذه الأخيرة تستفيد من خدمات هذا المورد بثمن (المرتبات والأجور ونفقات التدريب والتطوير وغيرها). وهذه القيمة لاتعد مصاريف بل هي قيمة منتجة لأن مصاريف قد استنفدت في قائمة الدخل وحولا إلى صافي الدخل، وتستخدم لمختلف الأغراض الإدارية.

وتقاس قيمة المورد البشري بإجمالي تكلفة الرواتب والأجور والحوافز المدفوعة للعاملين خلال السنة المالية إضافة إلى نفقات التدريب والتطوير التي تتحملها المؤسسة خلال هذه الفترة وذلك وفقا للعلاقة التالية:

$$ق = (ر + د) / ص$$

حيث أن: ق: قيمة المورد البشري في نهاية الفترة

ر: المرتبات والأجور والحوافز خلال الفترة

د: تكاليف التدريب والتطوير المتحققة خلال الفترة

أ: مجموع الإيرادات الفترة

ص: مجموع مصروفات الفترة

ويتم حساب تكلفة المورد البشري للمؤسسة كما يلي:

الجدول رقم(07): يوضح حساب قيمة المورد البشري للمؤسسة سوف للدقيق- الوادي - (الوحدة دج)

السنة	2005	2006	2007
مرتبات وأجور والحوافز	10787860250	10974395400	5608499168
تكاليف التدريب والتشغيل	148409710.8	171202702.5	12911072.5
مصاريف الفترة	45488306090	52076096610	34212900800
إيرادات الفترة	78392269790	85127479680	81912523550
قيمة المورد البشري	18847020230	18219427679	2347928529

المصدر: من إعداد الطلبة

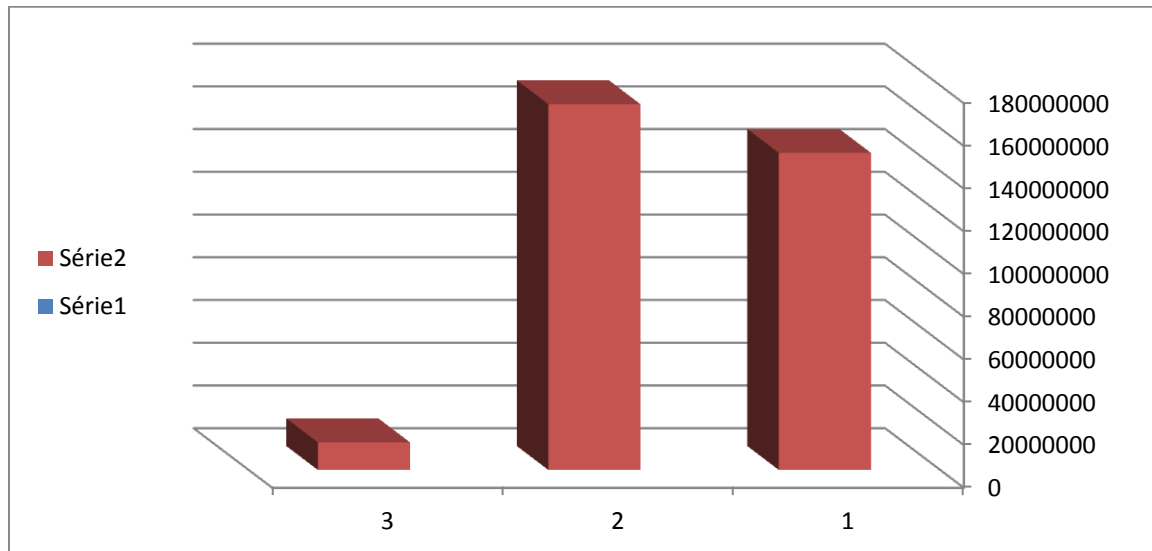
المطلب الثالث: تحليل نتائج لمحاسبة الموارد البشرية

من خلال التغيرات التي تطرأ في كل سنة على تقييم المورد البشري سنقوم بتحليل نتائج

الجدول رقم(08): يبين جدول مجموع التكاليف

السنة	2005	2006	2007
مجموع التكاليف	148409710.8	171202702.5	12911072.5

الشكل البياني رقم 02 : يوضح مجموعة التكاليف

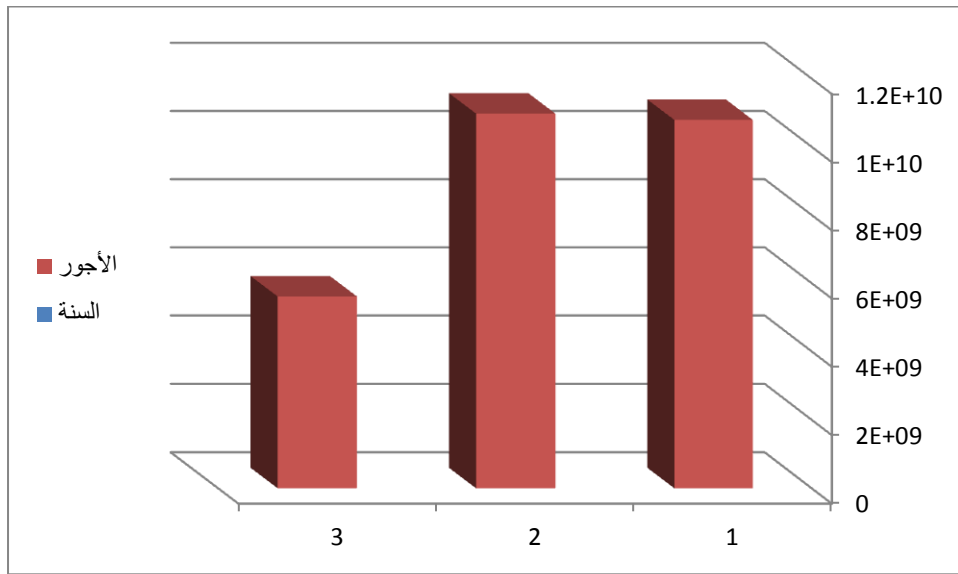


نلاحظ من خلال الجدول أعلاه تكاليف التدريب والتطوير بالمؤسسة سوف للدقيق في تدبب إرتفعت من سنة 2005 إلى سنة 2006 لتتخفف بعدها سنة 2007 ذلك لأن تكاليف التكوين في إنخفاض رغم أن المؤسسة قد وظفت عمال جدد ويرجع ذلك إلى الخط الإنتاجي الجديد لقطاع القمح، أي أن مصاريف هذا الخط كثيرة لذي لم تقوم المؤسسة بتدريب وتكوين جميع العمال.

الجدول رقم (09): بين الأجر السنوية

السنة	2005	2006	2007
الأجر	10787860250	10973495400	5608499167

الشكل البياني رقم 03 : الأجر السنوية

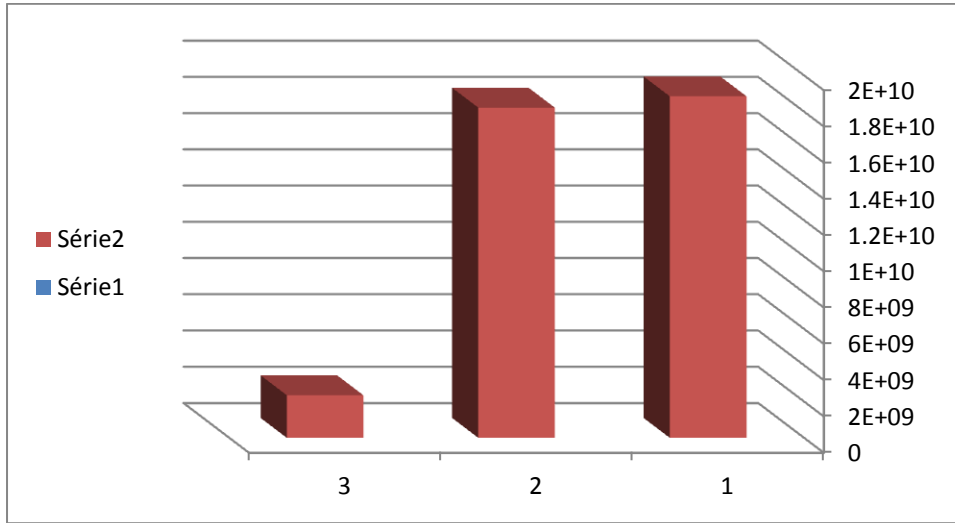


نلاحظ من خلال جدول أعلاه يتضح إنخفاض الكبير في أجر العمال بالمؤسسة لسنة 2007 وذلك نتيجة توظيف عدد قليل من العمال سنة 2007.

الجدول رقم(10): يبين قيمة المورد البشري

السنة	2007	2006	2005
قيمة المورد البشري	2347928529	18219427680	18847020230

الشكل البياني رقم 04 : قيمة المورد البشري



نلاحظ من خلال جدول أعلاه يتبين إنخفاض الملحوظ بقيمة الموارد البشرية للمؤسسة سنة 2007 مقارنة بسنتي 2005 و 2006 ويرجع ذلك بدرجة الأولى إلى انخفاض مراتبات وأجور العاملين لقيام المؤسسة بتوظيف عاملين جدد للخط الإنتاجي، وذلك رغم انخفاض كل من تكاليف التدريب ومصاريف وإيرادات الفترة.

تمهيد

بعد أن تطرقنا في الدراسة النظرية لهذا البحث والذي تناولنا في الفصل الأول أهم المفاهيم الأساسية لمحاسبة الموارد البشرية، وبالتالي سنقوم في هذا الفصل التطبيقي بإسقاط الدراسة النظرية على حالة مؤسسة سوف للدقيق بالوادي، حيث يتمثل الهدف الأساسي من قيامنا بهذه الدراسة هو محاولة التعرف على مدى اعتماد المؤسسة (محل الدراسة). وتطبيقها لمحاسبة الموارد البشرية، ومن خلال هذا قسمنا الفصل إلى مبحثين:

المبحث الأول: دراسة تطبيقية حول محاسبة الموارد البشرية لمؤسسة سوف للدقيق

المبحث الثاني: تقييم ومعالجة محاسبية عن الموارد البشرية في المؤسسة

الخاتمة

الخاتمة

من خلال الدراسة يمكن القول بأن محاسبة الموارد البشرية من أهم أدوات وأساليب تطور تسيير الموارد البشرية وذلك من أجل تغيير النظرة المادية للمورد البشري والنظر إليه كطاقة وكفاءة وخبرة. وبرغم من أنه بدا واضحا وضروري ربط الأصول البشرية بالقوائم المالية للمؤسسات الإقتصادية لمساعدة الإدارة والمستثمرين على إتخاذ القرارات الخاصة بالموارد البشرية.

- والهدف من دراستنا لموضوع محاسبة الموارد البشرية في المؤسسة الإقتصادية بالوادي هو محاولة معرفة مدى إمكانية تقييم المؤسسات الإقتصادية لمحاسبة الموارد البشرية وهذا بإستخدام الدراسة الميدانية من خلال التحليل الإحصائي للنتائج.

- إختبار الفرضيات

* الفرضية الأولى: إن الموارد البشرية لا تعتبر عبئا تتحمله المؤسسة وإنما هو أصلا من أصولها ويجب إظهاره في مختلف القوائم المالية.

* الفرضية الثانية: إن إستخدامات محاسبة الموارد البشرية يتمثل أهمها في التخطيط وإتخاذ القرارات وبصفة خاصة وذلك من خلال المفاضلة بين البدائل المتاحة وإختيار البديل الأمثل من أجل تنمية قدرات ومهارات أفراد داخل المؤسسة.

الفرضية الثالثة: تتم معالجة المحاسبة للموارد البشرية بعد رسملة كل المصاريف اللازمة للحصول عليها والمتمثلة في تكلفة المورد البشري وأهمها مصاريف الإعلان للحصول على موارد البشرية، ومصاريف الحصول على الموارد البشرية وتطوير كفاءته وذلك من خلال التدريب والبعثات التكوينية.

ومن خلال ما وضحته الدراسة النظرية والميدانية للبحث توجهت لدينا مجموعة من النتائج يمكن عرض أهمها في مايلي:

1- يعتبر مفهوم محاسبة الموارد البشرية مفهوما جديدا حيث ظهر في الستينيات القرن الماضي إلى الوقت الحالي «الحديث» حيث كان الإهتمام الجدي بالعنصر البشري وكل ما يتعلق به.

2- إن تطبيق محاسبة الموارد البشرية يتمثل في تقديم معلومات كمية عن قيمة الأصول البشرية في المؤسسة وذلك ما يساعد الإدارة والمستثمرين في إتخاذ القرارات.

3- صعوبات قياس وتقييم الأصول البشرية ترجع إلى طبيعة الموارد البشرية إلى النظرية التاريخية للمحاسبة التقليدية، وعدم توفرها لوسائل تهتم بالأصول البشرية.

4- تعتبر المورد البشري عنصر فعالا وهاما داخل المؤسسة مما يساهم في تحقيق أهداف المنظمة.

- التوصيات

في ضوء النتائج السابقة يمكن الأخذ بالتوصيات التالية :

1- دعوة المحاسبين والمتخصصين في مجال المحاسبة لإجراء دراسة تتناول المشاكل المعاصرة المرتبطة بتقييم الموارد البشرية ومتطلبات تطوير النظام المعمول به حاليا ليصبح بالإمكان توفير المعلومات لمعالجة الموارد البشرية .

2- إنشاء إدارة مختصة في محاسبة الموارد البشرية لتسهيل عملية توفير المعلومات بخصوص المورد البشري وتحسين إتخاذ القرار بشأنه .

- آفاق الدراسة

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

- المحاسبة عن تكلفة الموارد البشرية كأداة لزيادة الفعالية الإدارية.

- أثر محاسبة الموارد البشرية بالصعوبات والمعوقات التي تواجهها هذه المحاسبة.

- مدى إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الجامعات الحكومية الجزائرية.

قائمة المصادر

والمراجع

قائمة المصادر والمراجع

الكتب

- عبد الوهاب علي محمد وسعيد ياسين عامر، محاسبة الموارد البشرية، الرياض- السعودية، دار المريخ، 1403هـ.

- وليد ناجي الحياي، دراسات في المشاكل المحاسبية المعاصرة، دار حمادة للنشر والتوزيع، عمان- الأردن، 2004.

- وليد ناجي الحياي، محاسبة الموارد البشرية، عمان- الأردن، طبعة الأولى، 2015.

نبيل فهمي سلامة، بحوث في المحاسبة والمراجعة الاجتماعية، الطبعة الثانية، مصر، 1999.

المذكرات والرسائل

- زهراء غريسي، نور الهدى علاي، المعالجة المحاسبية لموارد البشرية في ظل النظام المحاسبي المالي scf ، رسالة بدرجة الماجستير ، جامعة الوادي، 2016.

- لبوخ عماد بن ناصر عبد الحكيم، أثر محاسبة الموارد البشرية على الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية، مذكرة ماجستير، جامعة المسيلة، 2016.

- كريمة علي، دور محاسبة الموارد البشرية في تحسين تنافسية المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير، بسكرة، 2016.

- أسماء مسعودي، الزهرة ميه، تصور تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الاقتصادية، مذكرة ماجستير، جامعة الوادي، 2016.

- فضل كمال سالم، مدى أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره على إتخاذ قرارات المالية (دراسة تطبيقية على شركات المساهمة في قطاع غزة)، مذكرة الماجستير، كلية التجارة، جامعة الإسلامية غزة، 1429هـ.

قائمة المصادر و المراجع

- إسلام معمري، وسام السخري، نموذج مقترح لحاسبة الموارد البشرية في المؤسسة الإقتصادية، مذكرة
ماستر، جامعة الوادي، 2017.

المجلات

- سمية أيمن علي، المحاسبة عن راس المال الفكري، (دراسة تحليلية مع التطبيق على راس المال البشري)، مجلة
المحاسبة والإدارة والتأمين، جامعة القاهرة، العدد 60، 2003.

- الشعباني صالح ابراهيم يونس وآخرون، أهمية معلومات المحاسبة عن تكاليف الموارد البشرية وأثرها على
التنمية تلك الموارد، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والإقتصادية، المجلد 3، العدد 5، 2007.

- رمضان محمد علي غنيم، المحاسبة المتقدمة، مجلة بحوث جامعة حلب، المملكة العربية السعودية، العدد 17،
1992.

- مجلة المختار العلوم الإقتصادية، جامعة عمر المختار، ليبيا ، المجلد الثاني، العدد الثالث، يونيو 2012.