



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 تخرج مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الشعبة: العلوم المالية والمحاسبة

التخصص: محاسبة

نموذج مقترح لمحاسبة الموارد البشرية في

المؤسسة الاقتصادية

"دراسة شركة سوف للدقيق"

تحت إشراف الدكتور

✓ زكرياء دمدوم

إعداد الطلبة

✓ إسلام معمري

✓ وسام السخري

✓ وهيبة حمادي

لجنة المناقشة

الاسم واللقب	الرتبة	الجامعة	الصفة
د/ بوبكر نعرورة	أستاذ محاضر أ	جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي	رئيسا
د / زكرياء دمدوم	أستاذ محاضر أ	جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي	مشرفا ومقررا
أ / يحي الاخضر	أستاذ مساعد أ	جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي	مشرفا مساعدا
د / وليد مرغني	أستاذ محاضر ب	جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي	مناقشا

الموسم الجامعي: 2018/2017

بسم الله الرحمن الرحيم

﴿قُلْ هُوَ اللَّهُ أَحَدٌ ۝ اللَّهُ صَمَدٌ ۝ لَمْ يَلِدْ وَلَمْ يُولَدْ ۝ لَهُ أَسْمَاءُ غَيْرُ كُنْهٍ ۝ سُبْحَانَ اللَّهِ عَمَّا يُشْرِكُونَ ۝﴾ (1)

﴿قُلْ هُوَ اللَّهُ أَحَدٌ ۝ اللَّهُ صَمَدٌ ۝ لَمْ يَلِدْ وَلَمْ يُولَدْ ۝ لَهُ أَسْمَاءُ غَيْرُ كُنْهٍ ۝ سُبْحَانَ اللَّهِ عَمَّا يُشْرِكُونَ ۝﴾ (2)

﴿قُلْ هُوَ اللَّهُ أَحَدٌ ۝ اللَّهُ صَمَدٌ ۝ لَمْ يَلِدْ وَلَمْ يُولَدْ ۝ لَهُ أَسْمَاءُ غَيْرُ كُنْهٍ ۝ سُبْحَانَ اللَّهِ عَمَّا يُشْرِكُونَ ۝﴾ (3)

صدق الله العظيم

البقرة: 1-3.

الإهداء

إلى منبر الحب و الحنان

إلى أجمل ما في هذا الكيان

إلى أمهاتنا الأعزاء

إلى من كان لنا قدوة في هذا الزمان

إلى من دعمنا بلا حرجان

إلى أمهاتنا الصغيرات

إلى كل الأصدقاء و الحلات

إلى كل الأمل والخيال

إلى من كان له الفضل في إنجاز هذا العمل

كلمة شكر و عرفان

" **ألا بذكر الله فتن قلب** "

إلى الذي أحبته ولم أحب سواه الله الذي جل شأنه وعلامستواه الذي له الحمد
حتى يرضى وإذا رضا وبعد الرضا الذي عليه توكلنا وبه استعنا في أمور
ديننا ودياننا ووقفنا في إتمام عملنا .

الشكر كلمة يجب قولها إلى كل من ساعدنا وساندنا من قريب أو بعيد ووجهنا
في عملنا هذا .

فالشكر كل الشكر إلى من شرف اسمه مذكرتنا المتواضعة وقدم لنا يد العون ورفع لنا
معنوياتنا إلى الأستاذ الموقر المشرف على هذا العمل "دمدوم زكرياء" .

كما تتوجه بالشكر إلى الأستاذ "علي داهم" الذي كان له الفضل في
مساعدته لنا بصفته محافظ حسابات .

ولا ننسى الشكر والتقدير إلى كل الأهل والأصدقاء الذي ساندونا في السراء و
الضراء وكذا أساتذتنا في جميع أطوارنا التعليمية المختلفة الذين لولاهم لما اكتمل مشوارنا
وتم انجاز عملنا .

الملخص :

تتمحور موضوع دراستنا حول " نموذج مقترح لحاسبة الموارد البشرية في المؤسسة الاقتصادية حيث هدفت هذه الدراسة إلى مدى أهمية العنصر البشري ومكانته في المؤسسة الاقتصادية، كيفية القياس والإفصاح عن محاسبة الموارد البشرية في المؤسسة، إظهار قيم الموارد البشرية بصورة تعكس كفايتها وتعطي مستخدمي الكشوفات المالية الصورة الواضحة التي يمكن من اتخاذ القرارات غير مضللة.

ومن ابرز ما توصلنا إليه من نتائج :

- الموارد البشرية استوفت شروط اعتبارها كأصل من أصول المنشأة وعلى هذا الأساس يمكن أن تظهر أرصدها في القوائم المالية دون الخروج عن مبادئ المحاسبة التقليدية.
- يؤثر الإفصاح والقياس عن الموارد البشرية في اتخاذ القرارات المالية وذلك من خلال ظهوره في قائمة المركز المالي كأحد أصول المنشأة.
- نظرا لوجود صعوبة في قياس الموارد البشرية وذلك لكثرة المتغيرات المتعلقة بالموارد البشري والتي تساهم في تحديده قيمته لم يتم الاتفاق على نموذج محدد لقياس هذه الموارد.
- اعتبار الموارد البشرية أصلا يؤدي إلى زيادة ربح لشركة الدقيق سوف وكذا ارتفاع نسبة أرباح شركائها.
- قد تؤثر الموارد البشرية سلبا على شركة سوف للدقيق من خلال ارتفاع الضريبة على أرباح الشركات IBS لها.

الكلمات المفتاحية : الموارد البشرية، محاسبة الموارد البشرية، القياس المحاسبي، الإفصاح المحاسبي.

The objective of this study is to examine the importance of the human factor and its place in the economic institution, how to measure and disclose the accounting of human resources in the institution, to show the values of human resources in a manner that reflects its adequacy and gives the users of the financial statements the clear picture Which can make decisions are not misleading.

Among the most prominent findings we have reached:

- Human resources have met the conditions of being considered as an asset of the entity and on this basis its assets can appear in the financial statements without departing from the traditional accounting principles .
- Disclosure and measurement of human resources affect financial decision making by appearing in the statement of financial position as an asset of the entity .
- Due to the difficulty in measuring human resources due to the many variables related to the human resource, which contributes to determining its value, no specific model has been agreed to measure these resources .
- The consideration of human resources in the first place leads to an increase in profit for the flour company as well as the high profit rate of its partners.
- Human resources may adversely affect the company's will through the high tax on the profits of its IBS companies.

Keywords : Human Resources, Human Resources Accounting, Accounting Measurement, Accounting Disclosure .

فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
	الإهداء
	شكر وعرفان
	الملخص
I	فهرس المحتويات
III	فهرس الجداول
VI	فهرس الأشكال
V	قائمة الملاحق
IV	قائمة الاختصارات و الرموز
أ-و	المقدمة العامة
الفصل الأول: مدخل حول إدارة و محاسبة الموارد البشرية	
8	تمهيد
9	المبحث الأول : ماهية الموارد البشرية
9	أولاً: تعريف الموارد البشرية
9	ثانياً : أهمية الموارد البشرية
10	ثالثاً : دور الموارد البشرية في تنفيذ إستراتيجية المؤسسة
15	المبحث الثاني : إدارة الموارد البشرية
15	أولاً: تعريف إدارة الموارد البشرية
16	ثانياً : أسباب ظهور إدارة الموارد البشرية
17	ثالثاً : وظائف إدارة الموارد البشرية
19	رابعاً : تنظيم إدارة الموارد البشرية
22	المبحث الثالث : محاسبة الموارد البشرية
22	أولاً : مفهوم محاسبة الموارد البشرية و علاقتها بالمحاسبة التقليدية
24	ثانياً : أهداف وفروض محاسبة الموارد البشرية
27	ثالثاً : مفهوم الأصل ومدى انطباقه على محاسبة الموارد البشرية
30	رابعاً : مزايا محاسبة الموارد البشرية
32	خلاصة الفصل
الفصل الثاني : القياس والإفصاح لمحاسبة الموارد البشرية مع الدراسة التطبيقية	
34	تمهيد
35	المبحث الأول : القياس المحاسبي عن الموارد البشرية
35	أولاً : تعريف القياس المحاسبي وأركانه وأهم خطواته
36	ثانياً : نماذج قياس الموارد البشرية

39	ثالثا: متطلبات و مؤشرات قياس الموارد البشرية
42	المبحث الثاني : الإفصاح المحاسبي للموارد البشرية
42	أولا : مفهوم الإفصاح المحاسبي
42	ثانيا : مشكلة الإفصاح عن المعلومات الخاصة بالموارد البشرية والمعالجة المحاسبية لها
45	ثالثا : مشكلة عرض الموارد البشرية في القوائم المالية و طرق التقرير عنها
47	رابعا : اثر الإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية
50	المبحث الثالث : دراسة تطبيقية حول نموذج مقترح لحاسبة الموارد البشرية في مؤسسة سوف للدقيق
50	أولا : نبذة تاريخية لمؤسسة سوف للدقيق
53	ثانيا : إدراج الموارد البشرية في القوائم المالية لسنة 2015 لمؤسسة سوف للدقيق
62	ثالثا : تحليل النتائج المتوصل إليها بعد إدراج المحاسبة الحديثة
70	خلاصة الفصل
72	الخاتمة
76	قائمة المراجع
	الملاحق

فهرس الجداول

الرقم	الجدول	الصفحة
01	العلاقة بين المحاسبة التقليدية ومحاسبة الموارد البشرية	24
02	عدد العمال حسب مهامهم	52
03	الميزانية المحاسبية لسنة 2015 وفقا للمحاسبة التقليدية لشركة سوف للدقيق	53
04	جدول حساب النتائج لسنة 2015 وفقا للمحاسبة التقليدية لشركة سوف للدقيق	54
05	جدول حساب النتائج لسنة 2015 بعد إدراج محاسبة الموارد البشرية لشركة سوف للدقيق	61
06	نسبة أعباء المستخدمين لشركة سوف للدقيق لسنة 2015	62
07	نسبة فائض الإجمالي على الاستغلال لشركة سوف للدقيق لسنة 2015	62
08	نسبة مخصصات الاهتلاك و المؤونات لشركة سوف للدقيق لسنة 2015	63
09	نسبة النتيجة العملياتية لشركة سوف للدقيق لسنة 2015	64
10	نسبة النتيجة العادية قبل الضرائب لشركة سوف للدقيق لسنة 2015	64
11	نسبة الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية لشركة سوف للدقيق لسنة 2015	65
12	نسبة مجموع أعباء الأنشطة العادية لشركة سوف للدقيق لسنة 2015	66
13	نسبة النتيجة الصافية للسنة المالية لشركة سوف للدقيق لسنة 2015	66
14	الميزانية المحاسبية لسنة 2015 وفقا لمحاسبة الموارد البشرية لشركة سوف للدقيق	68

فهرس الأشكال

الرقم	الشكل	الصفحة
01	مبادئ تنفيذ الإستراتيجية في الشركة	11
02	نموذج لتنظيم إدارة الموارد البشرية في المنظمات الكبيرة	19
03	نموذج التنظيم اللامركزي لإدارة الموارد البشرية	20
04	متطلبات قياس الموارد البشرية	40
05	نسبة أعباء المستخدمين لشركة سوف للدقيق لسنة 2015	62
06	نسبة فائض الإجمالي على الاستغلال لشركة سوف للدقيق لسنة 2015	63
07	نسبة مخصصات الاهتلاك و المؤونات لشركة سوف للدقيق لسنة 2015	63
08	نسبة النتيجة العملياتية لشركة سوف للدقيق لسنة 2015	64
09	نسبة النتيجة العادية قبل الضرائب لشركة سوف للدقيق لسنة 2015	65
10	نسبة الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية لشركة سوف للدقيق لسنة 2015	65
11	نسبة مجموع أعباء الأنشطة العادية لشركة سوف للدقيق لسنة 2015	66
12	نسبة النتيجة الصافية للسنة المالية لشركة سوف للدقيق لسنة 2015	67

قائمة الملاحق

الرقم	عنوان الملحق
01	الميزانية المحاسبية لسنة 2015 لشركة سوف للدقيق جانب الاصول
02	الميزانية المحاسبية لسنة 2015 لشركة سوف للدقيق جانب الخصوم
03	جدول حساب النتائج لسنة 2015 وفقا للمحاسبة التقليدية لشركة سوف للدقيق

قائمة الاختصارات

الاختصار	الدلالة باللغة الأجنبية	الدلالة باللغة العربية
AAA	American Accounting Accosiation	جمعية الأمريكية للمحاسبة
SCF	Système comptable financier	نظام المحاسبي المالي
IBS	Impôt sur les bénéfices des sociétés	الضريبة على أرباح الشركات

مقدمة

تمهيد :

يمثل العنصر البشري المؤهل والمدرب ركن أساسي من الأركان المحددة لمستوى أداء المنشأة ويكمن ترشيد استخدامه من خلال التدريب والتطوير لقدراته. حيث أن المحاسبة التقليدية لم تعر اهتماما لهذا العنصر البشري إذ تجلّى ظهوره فقط في بند الإيجار والرواتب والمكافآت والمخصصات الممنوحة له من قبل المنشأة، والنفقات التي تتحملها من أجل تطويره ورفع كفاءته، حيث تظهر هذه الأخيرة كنفقات جارية في قائمة الدخل وليس لها أي أثر في قائمة المركز المالي.

ونتيجة لإدراك الاقتصاديين لأهمية هذا العنصر ومدى تأثيره الجوهري على بقية عناصر الإنتاج الأخرى في المنشأة أدى إلى ظهور إدارة تهتم أكثر بشؤون الموارد البشرية من أجل استخدامها بشكل أمثل.

فبدأ الاهتمام بها من قبل المحاسبين منذ أوائل السبعينيات من القرن الماضي، فالتحذوا اتجاهها جديدا في مجال المحاسبة الحديثة يستهدف تحديد كلفة وقيمة الموارد البشرية في المنشأة (الصناعية، الخدمية، تجارية) عرف فيما بعد بمحاسبة الموارد البشرية.

فقد عرف هذا المجال ازدهارا في الفكر المحاسبي واتجهت العديد من الشركات العالمية بتطبيق محاسبة الموارد البشرية، والمؤسسات الجزائرية كسابقتها على المستوى العالمي تنفق أموالا طائلة في استقطاب و اختيار العاملين إلا أنها لا تزال تنظر إليها على أنها أعباء جارية لا تتم رسملتها، الرغم أن النظام المحاسبي المالي SCF في الجزائر يسمح بتطبيق محاسبة الموارد البشرية و كذا يمكن تطبيقها في ظل المعيار المحاسبي الدولي رقم (38) الخاص بالأصول غير ملموسة .

المشكلة الرئيسية:

تسعى محاسبة الموارد البشرية إلى تزويد الإدارة بالمعلومات اللازمة لمساعدتها في اتخاذ القرارات المالية والإدارية المتعلقة بالموارد البشري في المنشأة ومن أجل الاهتمام بالقياس هذا العنصر والإفصاح عليه في قائمة المركز المالي يبرز السؤال التالي:

- ما هو أثر تطبيق محاسبة الموارد البشرية كنموذج مقترح على كل من الإفصاح و القياس على مؤسسة ؟

الأسئلة الفرعية :

من خلال الإشكالية الرئيسية تتفرع لدينا التساؤلات التالية

- هل تعتبر الموارد البشرية أصلا أو عبئا على المؤسسة ؟

- هل يوجد نموذج معين لقياس الموارد البشرية ؟
- هل عملية القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية لها تأثير على القوائم المالية في المؤسسة ؟
- كيف تؤثر قيمة الموارد البشرية على مؤسسة سوف للدقيق عند إدراجها ضمن قوائم المالية ؟

فرضيات الدراسة :

- الموارد البشرية تعتبر عبئا تتحمله المؤسسة .
- لا يوجد نموذج معين لقياس الموارد البشرية .
- لا يؤثر القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية على القوائم المالية في المؤسسة.
- ليس هناك أي تأثير لقيمة الموارد البشرية على مؤسسة سوف للدقيق عند إدراجها ضمن القوائم المالية .

مبررات إختيار الموضوع:

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

أهداف الدراسة:

- معرفة مدى أهمية المورد البشري ومكانته في المؤسسة الاقتصادية
- كيفية القياس والإفصاح عن الموارد البشرية في المؤسسة
- استعراض وإظهار قيم الموارد البشرية بصورة تعكس كفايتها وتعطي مستخدمي الكشوفات المالية الصورة الواضحة التي تمكن من اتخاذ القرارات غير مضللة .

أهمية الدراسة:

- تبيان المؤسسات إلى ضرورة الاهتمام بالموارد البشرية لتعزيز الأرباح وتحسين إنتاجيتها
- محاولة تسليط الضوء على العاملين باعتبارهم أصول بدلا من اعتبارهم أعباء يحفز الإدارة ويساعدها على مزاولة نشاطاتها الإدارية .
- تعد محاسبة الموارد البشرية من المواضيع الحديثة التي لاقت اهتماما كبير من طرف الاقتصاديين والمحاسبين والتي لا تزال تمثل مجالا واسعا للبحث والدراسة .

الدراسات السابقة :

- مدى أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثرها على اتخاذ القرارات المالية، دراسة تطبيقية على شركات المساهمة في قطاع غزة، عبارة عن مذكرة ماجستير: من إعداد الطالب فضل كمال سالم، كلية التجارة بالجامعة الإسلامية غزة، سنة 2008، حيث تتمحور إشكالية حول: ما مدى أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية في شركات المساهمة في قطاع غزة ؟ حيث قسمت الدراسة إلى خمسة فصول: الفصل الأول خطة الدراسة، الفصل الثاني مفاهيم واس محاسبة الموارد البشرية، الفصل الثالث طبيعة ومقومات الأصول البشرية واثر الإفصاح عنها والفصل الرابع القياس المحاسبي للموارد البشرية، الفصل الخامس عبارة عن دراسة تطبيقية، وكانت أهم النتائج المتوصل إليها كالآتي:

✓ يوجد اهتمام مقبول بالبيانات الخاصة بالموارد البشرية إلا أن هناك إهمال المدخل الدفترى والسجلات المنظمة للقياس المحاسبي للموارد البشرية .

✓ إن رزمة الأصول البشرية والإفصاح عنها يوفر المزيد من الموضوعية والمصدقية والثقة للبيانات المحتواة في التقارير.

✓ إن توفير معلومات عن القيمة الاقتصادية للأصول البشرية يزيد من كفاءة الإدارة في الرقابة عليها وفي استغلالها الاستغلال الأمثل الذي يحقق الإنتاجية القصوى .

- نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية، دراسة مقدمة لتصميم نظام محاسبة الموارد البشرية في المنظمة، عبارة عن دراسة، من إعداد الدكتورين: احمد جمال الدوري ،إسماعيل يحيى التكريني، حيث تتمحور الإشكالية حول كيفية الوصول إلى قيمة الموارد البشرية في حسابات المنظمات التي لم تعطي الأهمية الكافية للبيانات المحاسبية المتعلقة بالموارد البشرية العاملة فيما إن ذلك سيؤثر سلبا على اتخاذ القرارات المتعلقة بكفاءة العمل وتنمية مهاراتها وخبراتها لتعزيز مركز المنظمة التنافسي، حيث قسمت الدراسة إلى ثلاثة مباحث: المبحث الأول مفهوم وأهمية محاسبة الموارد البشرية، المبحث الثاني نظام محاسبة الموارد البشرية، المبحث الثالث تصميم نظام محاسبة الموارد البشرية.

- القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية وأثره في القوائم المالية، دراسة تطبيقية على أعضاء المهنة في جامعة دمشق، عبارة على مجلة، جامعة دمشق من إعداد رشا حمادة 2002، المجلد 18، العدد 1، ص 143-176.

هدفت هذه الدراسة إلى قياس رأس مال البشري وبيان أثره في القوائم المالية، وكذا توضيح كيفية الإفصاح عن قيمة وتكلفة الموارد البشرية وذلك عن طريق تطبيق العلمي لأساليب محاسبة الموارد البشرية في جامعة دمشق، حيث خلصت الدراسة لمجموع من النتائج تتمثل فيما يلي: تكفل محاسبة الموارد البشرية الاستخدام الأمثل لتلك الموارد باعتبارها أصولاً، وإن استبعادها من قائمة المركز المالي يعتبر قصوراً في الوظيفة المحاسبية والإدارية، وكذلك ربطت الدراسة قيام محاسبة الموارد البشرية بدورها المثالي بصورة وجود نظام محاسبي شامل تم من خلاله تزويد المعلومات عن الموارد البشرية للمنشأة ضمن القوائم المالية ذات موضوعية وثقة ومصداقية، و كانت أهم النتائج المتوصل إليها كالتالي:

✓ تكفل محاسبة الموارد البشرية الاستخدام الأمثل لتلك الموارد باعتبارها أصولاً، اعتماداً على المفهوم الاقتصادي للأصل.

✓ إن اعتبار الموارد البشرية أصولاً تظهر في القوائم المالية يعني بداية دراسة النفقات المدفوعة على الموارد البشرية.

✓ حتى تقوم المحاسبة عن الموارد البشرية بدورها على أكمل وجه لا بد أن يقدم المختصون وسائل جديدة مبتكرة تتناسب مع التغيرات والابتكارات الجديدة والمتزايدة.

- محاسبة الموارد البشرية من منظور القياس والإفصاح وتطبيقها في المؤسسات الجزائرية ، عبارة عن مذكرة دكتوراً، من إعداد الطالبة نور الهدى حداد، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، سنة 2015، 2016، حيث تتمحور الإشكالية حول كيف تتم محاسبة الموارد البشرية في ظل مختلف النماذج المقترحة للقياس والإفصاح المحاسبي عن المورد البشري ؟ وما مدى إمكانية تطبيقها في المؤسسات الجزائرية ؟ حيث قسمت الدراسة إلى خمسة فصول: الفصل الأول الموارد البشرية في الفكرين الاقتصادي والإداري، الفصل الثاني الموارد البشرية في الفكر المحاسبي، الفصل الثالث القياس المحاسبي للموارد البشرية، الفصل الرابع الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية، الفصل الخامس دراسة تطبيقية حول إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الجزائرية ،و كانت أهم النتائج المتوصل إليها كالتالي :

✓ اقترح الباحثون في مجال محاسبة الموارد البشرية الكثير من النماذج لقياس قيمة المورد البشري .

✓ بصفة عامة بان النموذج القائم على التكلفة التاريخية يعد في الوقت الراهن النموذج الأنسب كونه يتماشى مع الأنظمة المحاسبية الحالية وطرق عرض القوائم المالية.

✓ إن عملية قياس الأفراد وفقا لمحاسبة الموارد البشرية يفترض بقاء الأفراد في المؤسسة ووضع مسار محدد للتطور الوظيفي للأفراد، مع مراعاة سياسات التقاعد واحتمالية مغادرة العمل في أي وقت ، وتطبيق ذلك في الواقع العملي يعتبر أمرا صعبا .

و ما يميز دراستنا عن الدراسات السابقة هي أن دراستنا قدمت دراسة حالة كنموذج مقترح لتطبيق محاسبة الموارد البشرية في الشركة و مدى تأثيرها على الوضعية المالية لها في حين أن باقي الدراسات السابقة كانت عبارة عن استبيان .

حدود الدراسة :

الحدود الموضوعية:

تندرج هذه الدراسة ضمن محاولة إنشاء نموذج مقترح لمحاسبة الموارد البشرية في المؤسسة الاقتصادية وانعكاسها على قائمة المركز المالي .

الحدود المكانية :

أجريت هذه الدراسة في المؤسسة الاقتصادية " مؤسسة سوف للدقيق بالوادي لسنة 2015 .

الحدود الزمنية :

انطلقت الدراسة من مارس 2018 إلى غاية شهر ماي من نفس السنة .

منهج الدراسة :

لتغطية موضوع الدراسة استخدمت المنهج الوصفي بالنسبة للجزء النظري، من خلال استخلاصه من بعض الكتب والدراسات والمجلات، أما الجزء التطبيقي فقد استخدمنا المنهج التحليلي.

صعوبات الدراسة :

من خلال دراستنا لهذا الموضوع واجهنا بعض الصعوبات منها:

- صعوبة وجود مؤسسة تزودنا بالمعلومات المطلوبة لإتمام دراسة الحالة.

هيكلية الدراسة :

- في إطار تحقيق الأهداف المسطرة من هذه الدراسة قمنا بتقسيمها إلى فصلين:

الفصل الأول بعنوان مدخل حول إدارة و محاسبة الموارد البشرية.

الفصل الثاني القياس والإفصاح عن المحاسبة الموارد البشرية مع الدراسة التطبيقية.

الإطار النظري

الفصل الأول : مدخل حول إدارة و محاسبة

الموارد البشرية

تمهيد

إن الأفراد وجماعات العمل الذين يمثلون الموارد البشرية بالمنظمة هم من أهم الموارد التي تعتبر أساس النشاط الإنتاجي والاقتصادي لشركات اليوم، إذ انه هو ذلك المحرك الأساسي الذي يساهم في تعظيم الأرباح وتحسين الإنتاجية ويؤدي بالمنشأة إلى تحقيق الأهداف المسطرة .

حيث إن العنصر البشري هو العامل الذي يمكننا من معرفة ما إذا كانت المؤسسة ناجحة أو غير ناجحة وذلك لما يقدمه من إبداع وابتكار. الأمر الذي جعل المحاسبة الحديثة تبدي اهتماما كبيرا به من خلال إنشاء محاسبة الموارد البشرية .

فعلى هذا الأساس قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث :

- ماهية الموارد البشرية؛
- إدارة الموارد البشرية؛
- محاسبة الموارد البشرية؛

المبحث الأول: ماهية الموارد البشرية

سوف نتناول في هذا المبحث تعريف الموارد البشرية وكذا أهميتها ودورها في تنفيذ إستراتيجية المؤسسة.

أولاً: تعريف الموارد البشرية

يوجد لدى كل المؤسسة عدد من المشاركين الذين يساهمون في تحديد نشاطاتها وأهدافها ومن ثم توزيع النشاطات على الأفراد بعد تصنيفها.

ولكي تواجه المؤسسات التحديات التي فرضتها تخصصية العمل وتقسيمه إلى ادوار سارعت في تدريب أفرادها على مختلف المهارات المطلوبة وعملت جاهدة على استقطاب الأفراد الذين بوسعهم القيام بمستلزمات التدريب والتوجيه، أما على صعيد العلاقات فلقد تطورت من جهة بين رؤساء العمل ومرؤوسيههم بهدف تحسين الأداء وزيادة الإنتاج، ومن جهة أخرى بين ممثلين أرباب العمل وذلك بهدف تحسين ظروف العمال كالعمل، وأصبح جميع هؤلاء سواء رؤساء ومرؤوسين وممثلين وأرباب العمل يشكلون أفراداً وجماعات الموارد البشرية.

ونعرف الموارد البشرية على أنها " مجموعات الأفراد المشاركة في رسم أهداف وسياسات ونشاطات وإنجاز العمال التي تقوم بها المؤسسات".¹

وتعرف على أنها " مجموع الأفراد والجماعات التي تكون المؤسسة في وقت معين، ويختلف هؤلاء الأفراد فيما بينهم من حيث تكوينهم، خبراتهم، سلوكهم، اتجاهاتهم، طموحهم كما يختلفون في وظائفهم، مستوياتهم الإدارية وفي مساراتهم الوظيفية".

نلاحظ من هذا الأخير أن الموارد البشرية تمثل مزيجاً من المعارف، المهارات، الكفاءات، والاتجاهات، تستخدمها المؤسسة من أجل تحقيق أهدافها، كما أن هذه الموارد تختلف من المؤسسة إلى أخرى من حيث الخصائص بمقدار التباين في مستويات عناصر المزيج أعلاه.²

ثانياً: أهمية الموارد البشرية

يمكن أن نلخص أهمية الموارد البشرية كما يلي:

- يعد العنصر البشري هو أهم أنواع الأصول في أي منشأة؛
- يعتبر العنصر البشري له قيمة سوقية؛

¹ حسن إبراهيم بلوط، إدارة الموارد البشرية من منظور استراتيجي، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان، د ط، 2002 م-1423 هـ، ص17

² بختي إبراهيم، تحليل أثر التدريب والتحفيز على تنمية الموارد البشرية في البلدان الإسلامية، مجلة الباحث، جامعة قاصدي مرياح، ورقلة، العدد6، 2008، ص10.

- إن العنصر البشري هو المحدد الرئيسي للأعمال ومقدار كفايتها، ونجاحها، فهو الذي يخطط لقيام المنظمة، يحدد أهدافها ويعين سبل الوصول إليها، حيث يعتبر المنفذ للعمل الفعلي الذي يقيم نتائج هذا العمل ويحدد درجة نجاحه أو فشله؛
- يعد عاملا أساسيا ومهما في تحقيق الاستخدام الكفاء للاستثمارات المادية الضخمة في الصناعات الحديثة؛
- تلعب الموارد البشرية أهمية كبيرة في بيئة الإنتاج الحديثة بيئة تكنولوجيا المعلومات حيث تسعى المنشآت إلى نجاح إستراتيجية إدارة الجودة الشاملة الذي تعتمد وبشكل واضح على تأهيل، وتنظيم وتعاون الأصل البشري متعدد المهارات والتخصصات بما يتناسب والتكنولوجيا الحديثة؛
- العنصر البشري يؤدي إلى اتخاذ القرارات السليمة؛
- إن استحداث أصول جديدة وهي الموارد البشري في المنشأة يترتب عليه تضخم المركز المالي للمنظمة، ويؤدي بزيادة ثقلها في السوق، الأمر الذي يؤدي إلى ضمان عمليات القروض طويلة الأجل؛¹
- الموارد البشرية تساهم في تحقيق الميزة التنافسية (القدرة على صياغة وتطبيق الاستراتيجيات التي تجعل المنشأة في مركز أفضل) على بين المنشآت من خلال مجموعة من الأنشطة والبرامج المرتبطة بها؛
- يساهم العنصر البشري بشكل كبير في تحسين الإنتاجية على مستوى المنظمة وذلك من خلال تصميم وتطبيق وتقييم البرامج؛
- العنصر البشري يلعب دورا هاما في خلق الظروف التي تساهم في استقرار والتنظيم الذي يمثل مركز قوى ضد الضغوط الخارجية والداخلية؛²

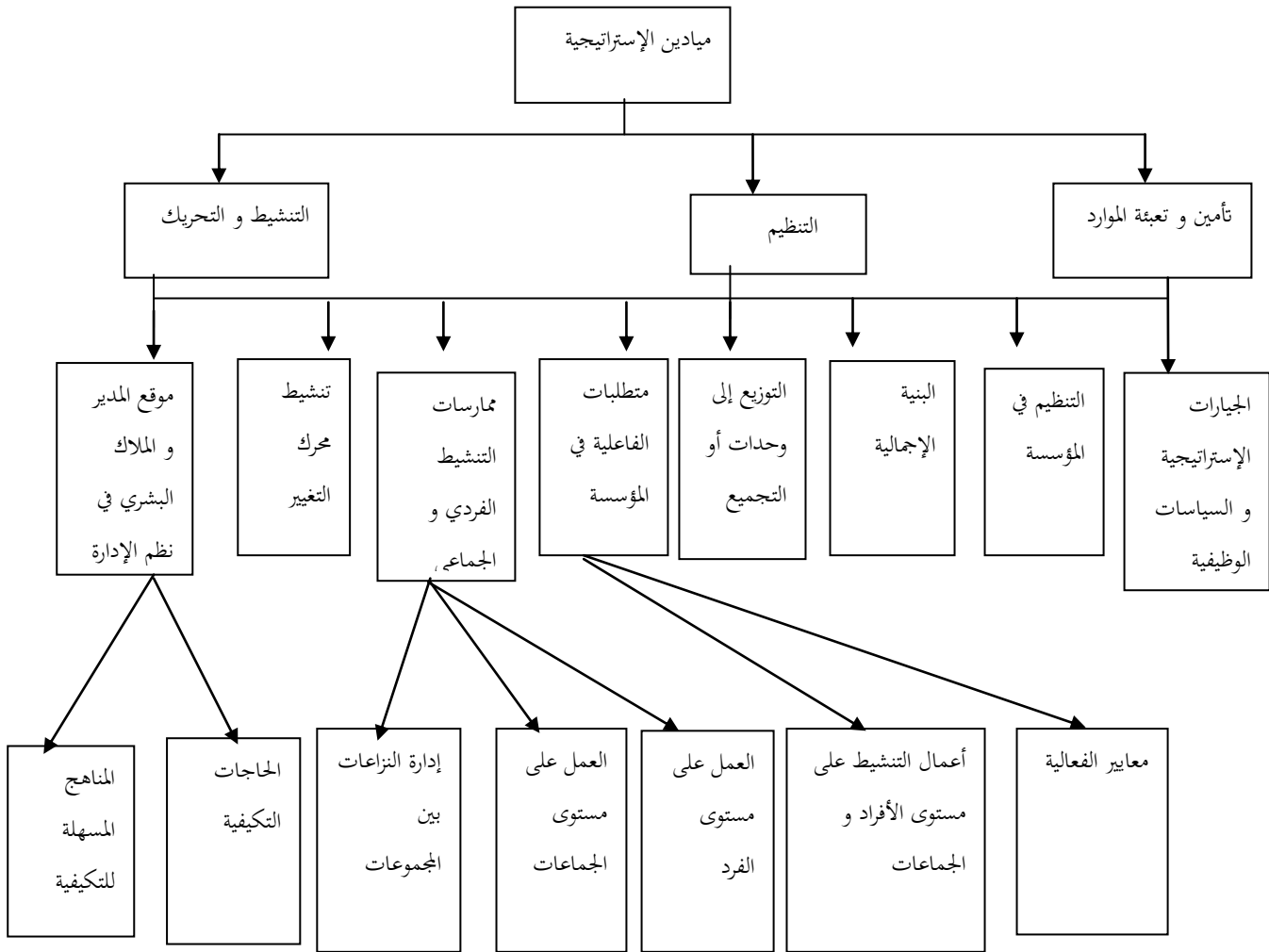
ثالثا: دور الموارد البشرية في تنفيذ إستراتيجية المؤسسة

لتوضيح دور الموارد البشرية في تنفيذ إستراتيجية المؤسسة وجب تطبيق ثلاثة ميادين متداخلة ومتكاملة فيما بينها بقوة والتي سندرجها في الشكل التالي .

¹ لعبيدي أبوعلي، وليد ناجي الحياي، محاسبة الموارد البشرية، مركز الكتاب الاكاديمي، عمان، ط1، 2015، ص 73-76.

² مصطفى محمود أبو بكر، الموارد البشرية مدخل لتحقيق الميزة التنافسية، دار الجامعة، الإسكندرية، د ط، 2004/2003، ص 33-45 بصرف .

الشكل 1: يوضح ميادين تنفيذ إستراتيجية في المؤسسة



المصدر : محمد مرعي مرعي، أسس إدارة الموارد البشرية بتصرف

من خلال هذا المخطط يمكن شرحه كالآتي :¹

1- تأمين وتعبئة الموارد :

تكون وسائل ضرورية لتنفيذ الخيارات الأساسية من طبيعة مختلفة إذ تنتج حركتها من إعادة تحديد(المخصصات الجديدة للموارد) الداخلية أو المكتسبة، أو من التعاون مع مؤسسات أخرى . وفي كل الحالات، يحدث التنفيذ نتائج على مستويات مختلفة في ميادين عديدة وبشكل خاص (الوظائف)، وتحمل تلك النتائج قرارات متصاعدة، يمكن أن تستبق للحفاظ على الرقابة حين إجراء التغيير في المؤسسة .

¹ عمر وصفي عقيلي، إدارة الموارد البشرية المعاصرة بعد استراتيجي، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، ط 1، 2005، ص 72

- الخيارات الإستراتيجية: المنتج / الخدمة، الأسواق، التقنيات .
- السياسات: التجارية / التسويقية، الإنتاجية، المالية، البشرية.
- الإجراءات : طرق البيع، تحديد المهم، تحديد الأنظمة وقواعد العمل .

2- التنظيم في المؤسسة، إطار للموارد البشرية :

يتخذ التنظيم المقرر في المؤسسة إشكال مختلفة ويتأثر ذلك بمتغيرات جديدة تحدده .

- **التنظيم في المؤسسة :** وهو التوفيق بين المهام المتقاسمة مع متابعة الأهداف الهامة حيث تحدد سيميات التنظيم بالأشخاص (الحاجات، الاتجاهات والمواقف، الحوافز) والبنى (مركزية أو لا مركزية، مستقرة أو متطورة، رسمية أو غير رسمية) والإجراءات (القرار، المعلومات، الاتصال، العقوبات والجزاء).

- **البنية الإجمالية :** تحتوي على خمس أجزاء أساسية :

- رأس المؤسسة المكون من الإدارة ونوابه ومعاونيه ؛

- التسلسل التربوي؛

- جهاز التنظيم التقني؛

- الدعم العملي؛

- الجهاز التنفيذي؛

- **التوزيع إلى الوحدات أو التجميع :** والذي يسهل التنسيق ويسمح بما يلي :

- الإشراف على مراكز كل وحدة؛

- توزيع الموارد (الأمكنة، التجهيزات، الموازنات)؛

- تقييم الأداء والرقابة ؛

- الاتصال بين الأعضاء؛

3- إدارة الموارد البشرية أساس نظام التشغيل في المؤسسة : يقوم على تقنيات اندماج مختلفة تؤمن

التطوير لتلبية مطلبين اثنين هما :¹

- **متطلبات الفاعلية في المؤسسة :** تعتبر الفاعلية شيء أساسي لكل مؤسسة ولكي تكون فعالة يجب

تطوير طرق عمل عديدة في مستويات مختلفة (جماعية وفردية) لتحقيق الأهداف المرسومة.

¹ محمد مرعي، أسس إدارة الموارد البشرية، دار الرضا للنشر، دمشق، د ط، 1999، ص 48.

- **المعايير الفعالية :** الربحية، النمو، المرونة، الإنتاجية، جودة الإنتاج، أجور وتعويضات الملاك البشري، رضا الملاك، المكاسب الاجتماعية .

- **أعمال التنشيط على مستوى الأفراد والجماعات :** يتألف من إدارة سيرورة اندماج الفعاليات الفردية عبر أعمال موجه نحو تطوير الكفاءات والتحفيز، فلكي تكون محفز في عمل ما ينبغي على الأقل الاعتقاد بأنك كفؤ، وبالمقابل كي تكتسب أو تطور كفاءتك يجب الاستناد على إجمالي التحفيز .

• **ممارسات التنشيط الفردي والجماعي :** تقع أعمال التنشيط في مستويات عديدة وخاصة على مستوى الأفراد والجماعات لان تفاعلها يوفر لهما تفاعلا قابلا للمناقشة طالما تكمل أحدهما الأخرى .

- **العمل على مستوى الأفراد :** نتيجة القلق على إشباع متطلبات الفعالية تتجه الإشكال نحو اندماج أفضل للأفراد عبر العمل على تحفيزهم ورفع كفاءتهم التي هي بمثابة محددات (الأجور، التثمين، المشاركة) .

- **العمل على مستوى الجماعات :** حيث أن هناك أعمال عديدة لا تحمل معنى إلا من خلال ارتباطها بفكرة الجماعة.

✓ **فكرة الجماعة :** تتكون الجماعة من مجموعة أفراد يملكون فيما بينهم علاقات مستقرة بدرجات مختلفة وموضحة بشكل جيد إلى حد ما.

✓ **التنشيط على مستوى الجماعات :** انطلاقا من أعمال مصلحة التلاحم والكفاءة فان سيرورة العمل تقوم بتشجيع الالتحام في كل مجموعة عمل حول مهمة معينة تتنبأ بالصعوبات الداخلية من جهة، ومن السيطرة على النزاعات المحتملة بين المجموعات من جهة أخرى.

- **إدارة النزاعات بين المجموعات :** تكون النزاعات والتوترات كثيرة بين الجماعات في المؤسسة، وتحصل بين الجماعات الرسمية من جهة وبينها وبين الجماعات الغير رسمية من جهة ثانية، وقد تكون هامة وتستقر لفترة لذلك يجب حل تلك النزاعات أو التوترات من خلال التنبؤ بها وإطفائها وتوجيهها باتجاه مناسب يخدم المؤسسة .

• **التنشيط محرك التغيير:** عندما تتعرض المؤسسة إلى سوء سير العمل أو إلى خيارات إستراتيجية تتضمن تغيرات بنيوية، فانه يتوجب عليها تحريك قدراتها على التكيف وعلى المرونة.

- **حاجات التكيفية:** من أسباب ظهورها:

✓ تغيير الإستراتيجية، التكيف مع البيئة المتطورة.

✓ إصلاح نمط تنظيمي حكم عليه غير متكيف.

✓ استباق التغيرات المحتملة بإجراء تقدم كافي كي لا يتم تحمل نتائجها بشكل فض.

- **المناهج المسهلة للتكيفية:** تخصص الوسائل المطلوب استخدامها لتحفيز التغيير، أي لدفع المقاومة الطبيعية (الجمود، القلق) نحو مواجهة إعادة طرح الأمور. حيث يجب التنفيذ في اللحظة المناسبة بعد التحديد الواضح لحاجات التغيير حتى قبل رؤية الخلل في الواقع بشكل شامل.

• **موقع المدير والملاك البشري في نظم الإدارة الفرعية:** إذا قلنا أن إدارة الموارد البشرية تخصص الملاك البشري، فانه من الصعب الانحصار في حقل التنشيط ففي الواقع يظهر فحص الأنظمة الفرعية الأخرى المشكلة لنظام الإدارة (الغايات والتنظيم) أهمية إدارة الموارد البشرية حتى لو كان ذلك بدرجات مختلفة. وإذا قلنا بأن إدارة الموارد البشرية تضم مديراً أيضاً، عندئذ يجب الشروع في مسارات أخرى من قبله، هكذا نأمل إن يبحث المدير عن تطوير قدراته التحليلية فيما يخص الغايات والتنظيم والتنشيط.¹

¹ المرجع السابق ، ص 49 .

المبحث الثاني: إدارة الموارد البشرية

سنتحدث في هذا المبحث على إدارة الموارد البشرية من حيث مفهومها وأسباب ظهورها وكذا تنظيمها.

أولاً: تعريف إدارة الموارد البشرية

لقد اختلفت وجهات نظر المديرين في الحياة العملية في تحديد مفهوم موحد ومتفق عليه لإدارة الموارد البشرية ويمكن التمييز بين وجهتي نظر أساسيتين هما:¹

● وجهة النظر التقليدية:

يرى بعض المديرين إن إدارة الموارد البشرية ما هي إلا مجرد وظيفة قليلة الأهمية في المنشأة وتقتصر على القيام بأعمال روتينية تنفيذية من أمثلتها حفظ المعلومات على العاملين في ملفات وسجلات معينة ومتابعة النواحي المتعلقة بالعاملين مثل ضبط أوقات الحضور والانصراف والإجازات والترقيات وخلافها من الوظائف الروتينية.

● وجهة النظر الحديثة :

يرى البعض الآخر من المديرين إن إدارة الموارد البشرية تعتبر من أهم الوظائف الإدارية في المنشأة وهي لا تقل أهمية عن باقي الوظائف الأخرى كالتسويق والإنتاج والمالية ونظراً لأهمية العنصر البشري وتأثيره على الكفاءة الإنتاجية للمنشأة، فقد اتسع مفهوم إدارة الموارد البشرية ليشمل أنشطة رئيسية من أهمه تحليل وتصنيف الوظائف، تخطيط الموارد البشرية، جذب واستقطاب الموارد البشرية، تحفيز الموارد البشرية، تنمية وتدريب الموارد البشرية، بالإضافة إلى النشاط التقليدي المتعلق بشؤون الموارد البشرية في المنشأة.

المفهوم الشامل لإدارة الموارد البشرية:

يعبر مفهوم إدارة الموارد البشرية بصورة شمولية عن عمليات تخطيط وتوجيه وتنظيم ومتابعة الأفراد العاملين في أي منظمة باختلاف تخصصها وأهدافها باعتبارهم من أهم الموارد التي لا يمكن الحصول عليها بسهولة، على اعتبار إن الموارد البشرية هي رأس مال استثماري يجب تنميته وتطويره لأنه ذو بعد استراتيجي لنجاح المنظمة أو العمل، فتظهر إدارة الموارد البشرية بالشكل الذي يعمل على توجيه الرعاية والعناية التامة بالأفراد ومساعدتهم على أداء أعمالهم بأحسن صورة وبما يبرز نشاطاتهم المتميزة والأفكار والطاقات الإبداعية، ومحصلة ذلك هو تحقيق

¹ صلاح الدين عبد الباقي، إدارة الموارد البشرية، القاهرة، دار الجامعة للنشر، القاهرة، د ط، 2000، ص 19 .

مصلحة وأهداف المنظمة بما يوفر لها قدرة تنافسية في عالم العمل والإنتاج والبقاء بقوة والثبات في المسار المتخصص لعملها.¹

وقد عرفت أيضا على أنها " مجموع العمليات المنفذة في مؤسسة ما بهدف تكوين وتشغيل وتطوير الطاقة البشرية، أي رأس المال البشري القادر على الإنتاج والتكيف مع المتغيرات التي تخضع لها المؤسسة. تلك التغيرات التي تشكل جزءا من وظيفة الاستراتيجيات التقنية الاقتصادية المستقلة أو المفروضة من خلال البيئة المحيطة. وفق تلك المتغيرات تعد إدارة الموارد البشرية وظيفة عامة وحيوية نجدها في كل المكونات الإدارية والوظيفية في المؤسسة".²

وتعرف أيضا وفقا لمدخل النظم بأنها " عبارة عن التخطيط والتنظيم ورقابة شبكة عريضة من عمليات التنظيم والمتعلقة بتكوين القوى العاملة (الاختبار والتعيين) والتدريب والتنمية ومكافأة الأفراد، تحقيق التكامل بين المصالح الفردية وبين المصالح المنظمة (القيادة، الاتصالات، التنظيم غير الرسمي)، تحقيق الأمان والرعاية الاجتماعية والصحية المساومة الجماعية، تقييم كفاءة العاملين، ثم تحقيق العدالة بين العاملين وغيرها من الأنشطة المتعلقة بالعنصر البشري بالمنظمة".

ويعنى آخر هي " عبارة عن النشاط الخاص بتخطيط وتنظيم وتوجيه ومراقبة أداء مجموعة الأنشطة والعمليات التشغيلية المختلفة المتعلقة بإدارة العنصر البشري في المنظمة".³

ثانيا: أسباب ظهور إدارة الموارد البشرية

إدارة الموارد البشرية بشكلها الحديث ليست وليدة الساعة، إنما هي نتيجة لعدد من التطورات التي يرجع عهدها إلى بداية الثورة الصناعية تلك التطورات التي ساهمت في إظهار الحاجة إلى وجود إدارة الموارد البشرية متخصصة ترعى شؤون موارد البشرية في المنشأة، فهناك أسباب عديدة تفسر الاهتمام الزائد بإدارة الموارد البشرية كوظيفة متخصصة وكفرع من فروع الإدارة، ومن بين هذه الأسباب:

- التوسع والتطور الصناعي الذي تم في العصر الحديث ساعد على ظهور تنظيمات عالمية، وبدأت المشاكل والصعوبات والصراعات تظهر بين إدارة الموارد البشرية وحاولت الإدارة استخدام بعض أساليب لمواجهة هذه المشاكل ولكن ذلك لم يقلل من الحاجة إلى وجود إدارة متخصصة تراعي الموارد البشرية وتعالج مشاكلها.

¹ محمد موسى احمد، إدارة الأفراد (الموارد البشرية H.R) بين النظرية و التطبيق، الناشر مكتبة الوفاء القانونية، الإسكندرية، ط 1، 2014، ص 23-26 .

² محمد مرعي مرعي، مرجع سبق ذكره، ص 70

³ مصطفى محمود أبو بكر، الموارد البشرية مدخل لتحقيق الميزة التنافسية، مرجع سبق ذكره، ص 58 .

- التوسع الكبير في التعليم وفرض الثقافة العامة أمام الموارد البشرية أدى إلى زيادة وعي القوى العاملة نتيجة ارتفاع مستواهم التعليمي والثقافي وتطلب الأمر وجود متخصصين في إدارة الموارد البشرية ووسائل حديثة أكثر للتعامل مع هذه النوعيات الحديثة من الموارد البشرية.¹
- زيادة التدخل الحكومي في علاقات العمل بين العمل والعمال وأصحاب الأعمال عن طريق إصدار قوانين حتى لا تقع المنشأة في مشاكل مع الحكومة نتيجة لعدم التزامها بهذه القوانين.
- ظهور النقابات والتنظيمات العالمية وتطلب الأمر ضرورة الاهتمام بعلاقات الإدارة والمنظمات العالمية من ثم كانت أهمية وجود إدارة متخصصة لخلق جو من التعامل الفعال بين الإدارة والمنظمات العالمية وإعادة سياسات جديدة للعلاقات الصناعية.
- تشريع العمل الذي ظهر هو الآخر والتزامات المؤسسة في ميادين الإعلام والمشاركة وتسيير التشاور بمعنى آخر ديمقراطية الإدارة.²

ثالثاً: وظائف إدارة الموارد البشرية

- لقد ساهمت التحديات البيئية المختلفة في تطوير الوظائف التي تمارسها إدارة الموارد البشرية والتي هي كالآتي:
- **اختيار الموارد البشرية:** تتضمن هذه الوظيفة الحصول على الموارد البشرية والقيام بإجراءات الاختيار من مقابلة واختبارات لضمان وضع الشخص المناسب في المكان المناسب.
 - **إدارة الأفراد وتقويمه:** وهي العملية التي يتم بموجبها قياس أداء العاملين في المنظمة وفق معايير ترتبط بالأداء منها ما يكون كمياً ومنها ما يكون نوعياً بهدف تحديد نقاط القوة لتدعيمها وتحديد نقاط الضعف لمعالجتها من خلال التدريب والتطوير.
 - **دوافع العمل ورضا العاملين:** الوظيفة التي تشخص اتجاهات وحاجات العاملين بهدف رفع الدوافع الايجابية نحو العمل والمنظمة.
 - **تدريب وتطوير العاملين:** عملية إكسابهم المهارات والمعارف والاتجاهات الايجابية المرتبطة بوظائفهم للمساهمة في تصحيح الانحرافات في الأداء الحالي أو تحسين الأداء المستقبلي.

¹ نعيمة بجياوي، سلسلة محاضرات في إدارة الموارد البشرية، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2009، ص 2 .

² محمد موسى احمد، مرجع سبق ذكره، ص 27 - 28 .

- **التخطيط و التطوير المهني (إدارة المهنة):** الجهود الرسمية والنظامية التي تساعد العاملين في تطويرهم وتقدمهم باعتبارهم موردا حيويا في المنظمة. إن هذه البرامج تتيح الفرصة للعاملين للترقية التي المواقع الأعلى أو إثراء وظائفهم الحالية.
- **انظمه الأجور والرواتب:** تحديد قيمة كل وظيفة قياسا من الوظائف الأخرى لتحديد العدالة الداخلية والخارجية والوصول إلى الأجور والرواتب التي تستحقها كل وظيفة.
- **أنظمة الحوافز:** تحديد الحافز أو المقابل العادل للأداء المتميز الذي يتجاوز المعدلات القياسية المحددة، وكذلك نوع الحافز الذي يتناسب مع حاجات ودوافع العاملين.
- **أنظمة الفوائد:** هي المقابل الغير المباشر للعاملين وعائلاتهم ويرتبط هذا المقابل بشكل أساسي بعضوية العامل في المنظمة.
- **علاقات العم:** هي السياسات المصممة لتوفير الحاجات الإنسانية والاجتماعية للعاملين في المنظمة وإقامة الاتصالات والتفاعلات السليمة بينهم وبين الإدارة من جهة والنقابات العملية من جهة أخرى.
- **انضباط العاملين :** تركز هذه الوظيفة على تحديد حقوق والتزامات العاملين في المنظمة وتعكس هذه الوظيفة دعم الإدارة وعدالتها في تحديد الحقوق وعدالة الإجراءات التأديبية المتبعة تجاه المخالفات التي يرتكبها العاملون، والتي تعتبر خروجاً عن القواعد والنظم المحددة في المنظمة.
- **السلامة المهنية والأمن الصناعي:** البرامج التي تركز على صيانة العاملين من المخاطر والأمراض التي يتعرض لها في العمل.¹
- **تخطيط الموارد البشرية:** (تحديد الاحتياجات من الموارد البشرية) وتنطوي على تحديد الاحتياجات المستقبلية في الموارد البشرية كما و نوعاً من خلال التنبؤ بالحاجة أو الطلب على الموارد البشرية وعرض الموارد البشرية الداخلية والخارجية.
- **إدارة تدفقات العمل وتحليل الوظائف:** وهي الوظيفة التي توضح أسلوب العمل وكيفية خلق القيمة لكل عمل من خلال تتابع إجراءاته ومكوناته بدءاً بالمدخلات المتمثلة بالمواد المستخدمة والآلات والمعدات والمهارات، ومن ثم ما يمكن عمله لتحويل هذه المدخلات إلى المخرجات سواء إن كانت هذه المخرجات سلعة أو

¹ خليل إسماعيل زقوت، واقع تخطيط الموارد البشرية وعلاقته بقدرة المؤسسة الغير حكومية في قطاع غزة على الحفاظ على الأعداد اللازمة من العاملين، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2013، ص 14، 13 .

خدمة. ومن الملاحظ انه حالما يتم تحليل تدفقات الأعمال يتم تصميمها ومن ثم تحديد المهام والأداء والمسؤوليات التي تتضمنها كل وظيفة.

● **نظام المعلومات الموارد البشرية (التصميم والتطبيقات)**: الوظيفة التي تعني بتصميم وتطوير أنظمة معلومات.

● **الموارد البشرية تساعد الإدارة في اتخاذ القرارات الخاصة باختيار وتطوير وتحفيز الموارد البشرية في المنظمة.**¹

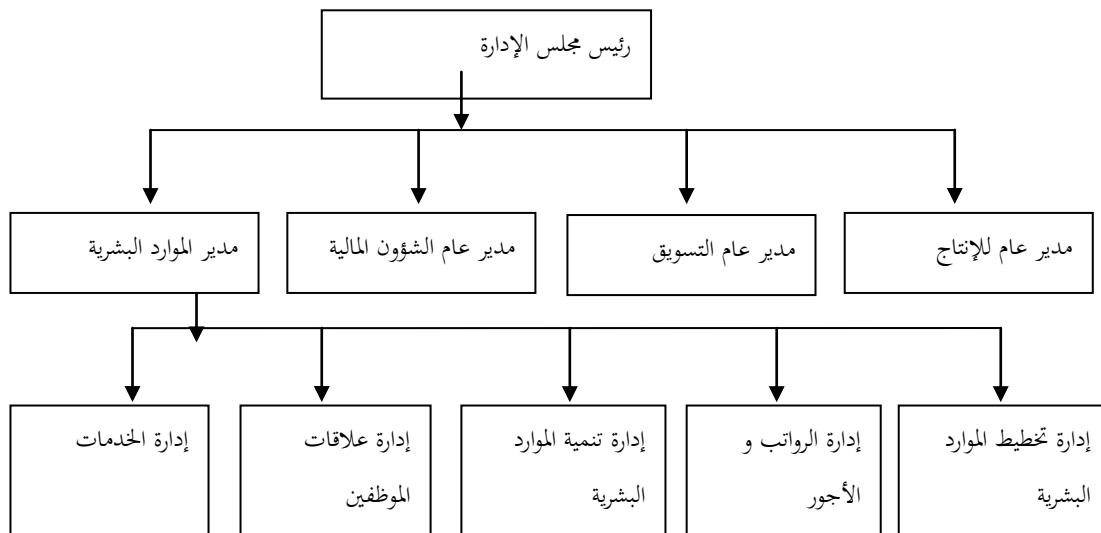
رابعاً: تنظيم إدارة الموارد البشرية

لتوضيح علاقة إدارة الموارد البشرية بالإدارة العليا والإدارات الأخرى في المنظمة لا بد من تحديد النماذج التنظيمية المعتمدة من قبل المنظمات وهي كالأتي:

1- التنظيم المركزي لإدارة الموارد البشرية

من الممكن وجود إدارة مستقلة تعنى بشؤون العاملين في المنظمة، وغالبا ما ترتبط هذه الإدارة بالإدارة العليا مباشرة، ويتفرع منها إدارات فرعية متخصصة بكل وظيفة من وظائف إدارة الموارد البشرية والشكل التالي يوضح ذلك.

الشكل 02: نموذج لتنظيم إدارة الموارد البشرية في المنظمات الكبيرة



المصدر: هاني عرب، ملتقى البحث العلمي، ص 23 .

يلاحظ من الشكل التنظيمي أعلاه ما يلي:

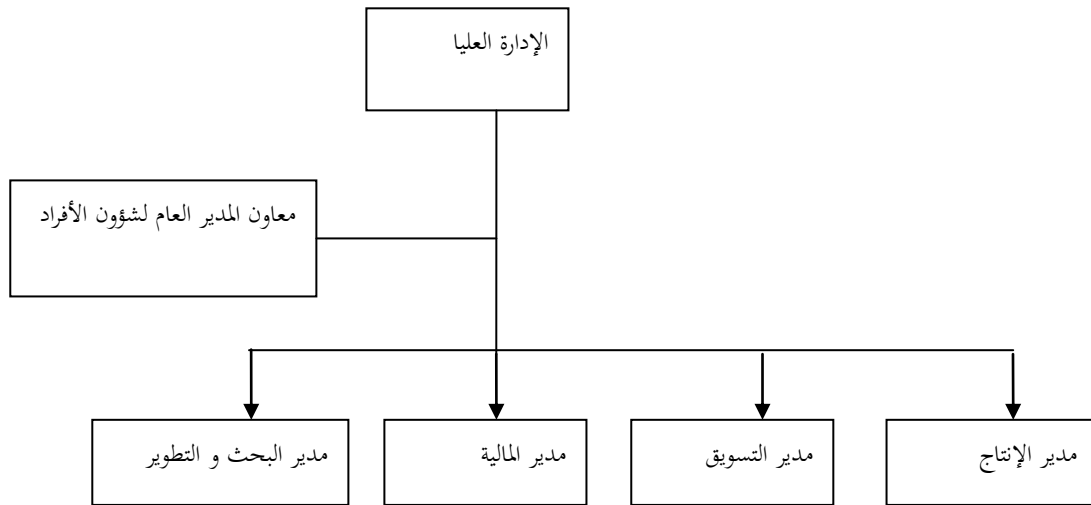
¹ سهيلة محمد عباس، إدارة الموارد البشرية مدخل استراتيجي، دار وائل للنشر، عمان، ط 2، 2006، ص 43، 47 .

- وجود إدارة مركزية داخل المنظمة تستمد صلاحيتها من الإدارة العليا وتتفرع منها وظيفة من الوظائف المهمة لإدارة الموارد البشرية ويدير كل إدارة متخصص أو استشاري.
- تملك هذه الإدارة المركزية صلاحيات اتخاذ القرارات الخاصة بالموارد البشرية لعموم المنظمة، إذ يكون مديرها عضواً في مجلس الإدارة العليا ويقوم بالمساهمة الفاعلة في وضع الخطط الخاصة بالموارد البشرية والتوافق مع استراتيجيات المنظمة، وهذا الترابط الهيكلي التنظيمي يسمى بالترابط المتكامل.¹

2- التنظيم اللامركزي لإدارة الموارد البشرية

النموذج الثاني الذي يعتمد عليه المنظمات المعاصرة (الكبيرة منها والصغيرة) في تنظيم إدارة الموارد البشرية وهو النموذج اللامركزي، أي إنابة المهام والنشاطات هذه الإدارة في المنظمة. وفق هذا النمط من أنماط التنظيم يقوم المديرون التنفيذيون باختيار وتعيين وتدريب وتحفيز العاملين لإدارتهم وفق طبيعة نشاط الإدارة.

الشكل 03: يوضح هذا النموذج التنظيم اللامركزي لإدارة الموارد البشرية



المصدر: سهيلة محمد عباس، المرجع السابق، ص 40 .

يلاحظ من الشكل التنظيمي اللامركزي لإدارة الموارد البشرية إن معاون المدير العام لشؤون الأفراد يمتلك صلاحيات استشارية في شؤون الأفراد كما يمتلك مدير الأقسام التنفيذية جميع الصلاحيات الخاصة بإدارتهم، كذلك صلاحيات المتعلقة بإعداد وتصميم أنظمة الموارد البشرية وفق طبيعة العاملين ومهام إدارتهم.

¹ هاني عرب، إدارة الموارد البشرية، ملتقى البحث العلمي، 1428 هـ، ص 23 .

وأخيرا من الممكن القول بان التنظيم الداخلي لإدارة الموارد البشرية يتأثر بمجموعة من العوامل التي تحدد فيما إذا كانت هذه الإدارة تتجه نحو خصائص التنظيم الآلي أو العضوي وتتمثل فيما يلي: تكنولوجيا الإنتاج، فلسفة الإدارة، التوسع في النشاطات التنظيمية، خصائص الهيكل التنظيمي للمنظمة.¹

¹ سهيلة محمد عباس، مرجع سبق ذكره، ص 37 - 42 .

المبحث الثالث: محاسبة الموارد البشرية

سنوجز في مبحثنا هذا ماهية محاسبة الموارد البشرية، مفهوم الأصل ومدى انطباقه على الموارد البشرية.

أولاً: مفهوم محاسبة الموارد البشرية وعلاقتها بالمحاسبة التقليدية

1- مفهوم محاسبة الموارد البشرية

تنفق مشروعات الأعمال الأموال من أجل جذب واختيار وتعيين وتدريب الأفراد وتعد هذه الأموال على شكل استثمارات في البشر وليست إنفاقاً إجباراً، بل إن بعض المشروعات ينفق على هذه الاستثمارات أكثر مما ينفق على استثماراته في الآلات والتجهيزات، وقد ظهرت الدراسات والأبحاث لتطوير محاسبة الموارد البشرية على مستوى المشروع.

حيث تتضمن محاسبة الموارد البشرية عدة تعريفات نوجزها فيما يلي:

❖ عرفت لجنة المحاسبة عن الموارد البشرية التابعة لمجمع المحاسبة الأمريكي المحاسبة عن الموارد البشرية على أنها عملية تحديد وقياس البيانات المتعلقة بالموارد البشرية، وتوصيل تلك المعلومات إلى الأطراف المستفيدة منها، وتتضمن هذه العملية قياس التكاليف التي حدثت بواسطة المشروع والمنظمات الأخرى لجذب هذه الموارد البشرية واختيارها واستثمارها وتدريبها وتنميتها وتشمل أيضاً القيمة الاقتصادية لهؤلاء الأفراد من وجهة نظرة المنشأة التي ينتسبون إليها.¹

❖ كذلك عرفت المحاسبة عن الموارد البشرية كنظام لإمداد الإدارة بالمعلومات اللازمة لإدارة تلك الموارد بكفاءة وفعالية، فهي تقدم المعلومات عن تكلفة وقيمة كل فرد في التنظيم.

❖ وتعرف كذلك على أنها: " عبارة عن عملية قياس وإعداد التقارير عن الديناميكيات البشرية في المنظمة، وهي عملية تقييم حالة المارد البشرية في المنشأة وقياس التغير في هذه الحالة على مدار الزمن، كما أنها عملية توفير معلومات عن الأفراد والجماعات للمنشأة لمتخذي القرارات سواء داخل المنشأة أو خارجها.²

❖ ولقد عرفها فلامهولز بأنها " تعني المحاسبة عن الأفراد كونهم موارد في المشروع، وتقوم على قياس تكلفة وقيمة الأفراد الموجودين بهذا المشروع ".³

¹ حسين القاضي، مأمون حمدان، نظرية المحاسبة، دار الثقافة، عمان، د ط ، 2006، ص152.

² سميرة أمين علي، المحاسبة عن رأس المال الفكري (دراسة تحليلية مع التطبيق على رأس المال البشري)، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، جامعة القاهرة، مصر، العدد 06، 2003، ص280

³ وليد ناجي الحياي، دراسات في المشاكل المحاسبية المعاصرة، دار الحماد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط 1، 2004، ص289.

❖ كما تم تعريفها على أنها " أسلوب لتحديد وقياس وتوصيل المعلومات الخاصة بالموارد البشرية للأطراف المعنية داخل وخارج المشروع بهدف رفع كفاءة العاملين وإدارة المشروع وتحسين نوعية القرارات الخاصة بالمشروع".¹

❖ أما سيدني دافسون فقد عرفها بأنها " مصطلح يستخدم لوصف فروض متنوعة تبحث عن الاستثمار في التقرير عن الموارد البشرية وتؤكد عن أهميتها في تحقيق أرباح المشروع ومجموعة أصوله"²

❖ وقد عرفتها جمعية المحاسبين الأمريكيين (AAA) : بأنها مجموعة من المفاهيم والمبادئ والأساليب والإجراءات التي تحكم عملية تحديد ثم قياس البيانات المتعلقة بالموارد البشرية وذلك بقصد إيصالها بعد ذلك للأطراف ذات العلاقة.³

❖ وعرفها آخرون على أنها عملية التقدير الدقيق للقيمة الحالية المستقبلية لأصول الإنسانية، وهي ذلك النوع من أصول المشروع المتمثل في ولاء الجمهور المستهلكين وحملة الأسهم، وكذلك على ولاء الموردين بالإضافة إلى سمعة المشروع في المجتمع المالي، وكذلك سمعته في البيئة التي توجد بها مصانعه ومكاتبه.⁴

من التعاريف السابقة يمكن استنتاج أن محاسبة الموارد البشرية هي المحاسبة التي تهتم بقياس القيمة الاقتصادية للموارد البشرية من خلال مختلف العمليات المحاسبية المتعلقة بتقييم تكلفة المورد البشري (التكلفة القابلة للقياس والتكلفة غير القابلة للقياس) وتقييم أداء المورد البشري (الملمس وغير الملمس) وأثرهما على الأداء الكلي للمؤسسة في وسط بيئة الأعمال التي تنشط فيها.

2- العلاقة بين محاسبة الموارد البشرية و المحاسبة التقليدية

قبل التطرق إلى هذه العلاقة بين المحاسبتين توجب علينا تعريف المحاسبة التقليدية.

تعريف المحاسبة التقليدية: هي نظام يوفر المعلومات عن منظمة ما لإدارتها و تقييمها لتحقيق تخطيط رقابة اتخاذ القرارات.

وعرفت أيضا بأنها " نظام تنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معلومات قاعدية عديدة وتصنيفها وتقييمها وتسجيلها وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان ونجاعته ووضعية الخزينة في نهاية السنة المالية."⁵

¹ حسين عبد الجليل آل عزوي، المشاكل المحاسبية المعاصرة، رسالة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد، الأكاديمية العربية، الدنمارك، 2010، ص 40.

² سامر معروف، تحليل المحتوى الموضوعي لأساليب تقييم الموارد البشرية، مجلة العلوم الإدارية والسياسية، جامعة الإمارات العربية المتحدة، العدد: 02، 1986، ص 67.

³ جمال احمد الدوري، إسماعيل يحي التكريتي، نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية، دراسة مقدمة لتصميم نظام محاسبة الموارد البشرية في المنظمة، جامعة عمان الأهلية، كلية العلوم الإدارية و المالية، عمان، د ت، ص 5 .

⁴ رشا حمادة، القياس و الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية و أثرها على القوائم المالي، مجلة جامعة دمشق، دمشق، المجلد 18، العدد 1، 2002، ص 147 .

⁵ عبد الرحمن عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي (المخطط المحاسبي الجديد)، دار جيطلي للنشر، برج بوعريش، دط، 2009، ص 6.

تعتبر المحاسبة التقليدية بنك للمعلومات وأهم مصدر تلجأ إليه محاسبة الموارد البشرية كما تعتبر هذه الأخيرة مكملة للمحاسبة التقليدية وتختلف المحاسبتين في نظرتهم إلى الموارد البشرية في النقاط التالية :

جدول رقم 01 : يوضح العلاقة بين المحاسبة التقليدية ومحاسبة الموارد البشرية

المحاسبة التقليدية	محاسبة الموارد البشرية
• تنظر إلى أعباء الموارد البشرية على أنها نفقات جارية تخص السنة المالية التي تتم إنفاقها فيها حتى ولو بهدف الاستفادة منها . • هناك قيمة مالية للموارد البشرية معترف بها في المحاسبة التقليدية وهي ما تسمى بشهرة محل. • الانخفاض في الإنفاق على الموارد البشرية لتعظيم الربح • المحاسبة التقليدية تنظر إلى محاسبة الموارد البشرية على أنها محاسبة الأجور و هي تعني بحساب مختلف مستحقات العمال من خلال العمل على تحديد مكونات أجرة أو راتب العامل فقط . • تركز على القيمة المادية للفرد و إهمال الجانب الغير ملموس (الأداء) • عدم تطابق الموارد البشرية مع مبدأ التحفظ المحاسبي • تدفع الإدارة إلى اتخاذ قرارات قصيرة النظر فيما يتعلق بالاستثمارات في الموارد البشرية .	• تعترف بالنفقات على أنها أصل وجب ظهوره في قائمة المركز المالي • الموارد البشرية تمثل استثمارات تنفق في سبيل تكوين أصول للمنشأة سيتحقق لها منها منافع وفوائد في الفترة المالية الحالية وفي فترات تالية • تحفز الإدارة على النظر إلى الموارد البشرية عند اتخاذ القرارات على أنها أصول مما يؤدي إلى الامثلة في اتخاذ القرارات • الفشل في قياس درجة المحافظة على الموارد البشرية في احد الأقسام أو الإدارة يؤدي إلى تحقيق خسائر للمنشأة كلها • تركز على القيمة المادية للفرد وإهمال الجانب الملموس (الأداء) • جذب الإدارة إلى أهمية الموارد البشرية ومساعدتها في قياس هذه الموارد و تقييمها وتطورها .

المصدر : من إعداد الطلبة بالاعتماد على بعض الكتب بتصرف

ثانيا : أهداف وفروض محاسبة الموارد البشرية

1- أهداف محاسبة الموارد البشرية

تهدف محاسبة الموارد البشرية إلى:¹

- إيجاد طرق قياس تعتمد عليها في معرفة تكلفة الموارد البشرية؛
- وضع التقارير المالية الصحيحة عن نشاط المنشأة؛
- تقييم الإدارة بطريقة سليمة وأكثر كفاءة؛
- اتخاذ القرارات المالية السليمة عن المنشأة سواء بواسطة الإدارة أو بواسطة الأشخاص الخارجيين المعنيين؛

¹ لعبيدي بوعلي، وليد ناجي الحياي، مرجع سبق ذكره، ص 62 - 63 .

- توفير معلومات عن كفاية المديرين في استخدام الموارد البشرية كأصل من أصول المنشأة؛
- تنظيم وتنسيق استخدام كافة الموارد في المنشأة سواء أكانت طبيعية أو مالية أو بشرية؛
- إجراء المقارنات بين المشروعات المتنافسة على أساس سليم؛
- مساعدة الإدارة في التخطيط والرقابة على استخدام الموارد البشرية بصورة أكثر فعالية؛
- توفر للإدارة معلومات عن التكاليف الفعلية لاستقطاب الموارد البشرية، وتنميتها سواء بإضافة موارد بشرية جديدة أو تطوير الموارد الحالية؛
- المساعدة في إعداد الموازنة التخطيطية لتكاليف الحصول على الموارد البشرية وتنميتها؛
- تحديد قيمة الأفراد بالنسبة للمنشأة، وذلك بإيجاد مقاييس صالحة وموثوق بها؛
- مساعدة الإدارة في توزيع الأفراد على الوظائف المختلفة بشكل يؤدي إلى أفضل تخصيص ممكن، وهذا يتطلب تحديد المعدل العائد من استخدام العامل في مختلف المناصب؛
- تحديد العائد الذي يحصل عليه المشروع من رأس المال البشري، وتقييم قرارات الاستثمار في القوى العاملة، وذلك بمقارنة التكلفة بالمنفعة لمختلف البدائل؛
- تحديد تغييرات هيكل القوى العاملة بفعل عوامل مثل تغيير توزيع أعمار المستخدمين واثـر ذلك على المقدرة الإبداعية ومعدلات النمو؛

ويمكن إجمال أهم الأهداف التي تسعى محاسبة الموارد البشرية لتحقيقها بالآتي:

- توافر المعلومات الكمية؛
- تطوير نماذج القياس السارية؛
- تحديد اثر محاسبة الموارد البشرية على سلوكية العنصر البشري؛

2- الافتراضات الأساسية لمحاسبة الموارد البشرية

تستند المحاسبة عن الموارد البشرية على الفروض التالية:¹

- القيمة الاقتصادية للموارد البشرية :
- قيمة مباشرة: تتمثل بالجهد والوقت الذي تبدله الموارد البشرية لانجاز الأعمال الموكلة إليها مباشرة .
- قيمة غير مباشرة: تتمثل بحسن استخدامها لعناصر الإنتاج الأخرى.

¹ عادل محمد محمد حسن، القياس والإفصاح ودورهما في محاسبة تكاليف موارد البشرية في القطاع المصرفي، دار المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، د ط، 2015، ص135-

- تتأثر قيمة الموارد البشرية بأسلوب إدارتها: تتطور معارف الموارد البشرية في المنشآت التي تهتم إدارتها بالتدريب والتطوير، وينعكس بنتائج ايجابية على مستوى الإنتاجية.
- يتضمن الحصول على موارد البشرية تكلفة اقتصادية : تتحمل المنشأة تكلفة مقابل الحصول على منافع مستقبلية .
- تعتبر الموارد البشرية أصل من أصول المنشأة.
- الحاجة إلى معلومات عن تكلفة وقيمة الموارد البشرية : تحتاج الإدارة إلى معلومات موثوق بها وفي الوقت المناسب عن الموارد البشرية لتتمكن من اتخاذ القرارات التي تؤثر على تحديد تكلفة وقيمة الموارد البشرية، بالإضافة إلى ترشيد التكاليف والحفاظ على قيمة الاستثمار عن طريق تحليل التكلفة والعائد، وتتمثل العناصر المحددة لتكوين نظام المعلومات المحاسبية للموارد البشرية من الأتي:
- نوع المنشأة: تتأثر نوعية المنشأة بالاتي:
- درجة كثافة رأس المال البشري، ارتفاع قيمة الموارد البشرية بالمنشأة، تشابه أعمال عدد كبير من الموارد البشرية.
- حجم المنشأة وهيكلها التنظيمي: كلما ازداد حجم المنشأة زاد اعتماد الإدارة على تقارير المالية للحكم على أداء الأقسام لاعتمادها على اللامركزية، بالإضافة إلى أن الإدارة تفتقر إلى المعرفة بالعمليات الداخلية وتحتاج إلى نظام للمحاسبة عن الموارد البشرية بمدى بالتقارير اللازمة لتتمكن من أداء وظائفها.
- الإمكانيات الموجودة لنظم الموارد البشرية: تؤثر درجة التطور التكنولوجي لأنظمة الموارد البشرية على تكوين نظام معلومات متقدم للموارد البشرية.
- إمكانية تطوير المحاسبة عن الموارد البشرية: تحدد البيانات المتاحة عن الموارد البشرية فاعلية النظام، فعندما تكون البيانات المطلوبة متوفرة أو من السهولة الحصول عليها فيمكن تطوير النظام.
- احتياجات الإدارة من المعلومات الناتجة من النظام: ضرورة تحديد احتياجات الإدارة قبل تصميم نظام معلومات المحاسبي للموارد البشرية، لمساعدتها في أداء وظائفها.

ثالثاً: مفهوم الأصل ومدى انطباقه على محاسبة الموارد البشرية

1- مفهوم الأصل

يعرف على انه " هو كل شيء مملوك للمشروع وله قيمة " ¹، وهذا التعريف يعبر عن رأي أصحاب المشروع، حيث يرون إن جوهر أي أصل يكمن في قدرته على سداد ديون المنشأة لذلك، و عندما يكون الأصل قادراً على سداد ديون المنشأة فلا بد:

- أن يكون مملوكاً للمنشأة؛

- إن يكون له قيمة معينة؛

2- خصائص أساسية ينبغي توفرها في الموارد البشرية لكي تصنف على أنها موجودات

- أن يكون هناك توقع لمنافع اقتصادية مستقبلية:

عند تطبيق هذه الخاصية عن الموارد البشرية المتاحة للمنشأة، يتضح انه من الممكن إطلاق لفظ الموجودات عليها، وذلك لان المنشأة حينما تتعاقد مع الأفراد للعمل في أنشطتها الاقتصادية، فان هذا التعاقد غالباً ما يكون لأكثر من سنة مالية واحدة وعليه سيصبحون أولئك الأفراد، بموجب العقد مصدراً للمنافع والخدمات المستقبلية للمنشأة شأنها في ذلك شأن الموجودات المادية الأخرى المتاحة لها.

وبالرغم من توافق التحليل المنطقي لهذه الخاصية من حيث انطباقها على الموارد البشرية، إلا انه هناك من يعترض عليه بحجة عدم وجود ضمان لاستمرار المنافع المستقبلية من الموارد البشرية. والحقيقة أن كل الموارد الاقتصادية، بشرية كانت أم غير بشرية، متاحة للمنشأة لا يوجد ضمان لاستمرار منافعها وخدماتها للمنشأة بشكل ما يكتفنه المستقبل من حالات الالاقين و عدم التأكد وبالتالي فان النظر إلى المنافع المستقبلية ينبغي أن يكون من باب الاحتمالية وليس التأكد ولا سيما إن المحاسبة تهتم أساساً بالأحداث التي لها منافع اقتصادية متوقعة وليست مؤكدة. ²

¹ عادل محمد محمد حسن، مرجع سبق ذكره، ص 17.

² مؤيد الفضل و آخرون، المشاكل المحاسبية المعاصرة، دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة، عمان، ط 1، 2002، ص 103.

• وجوب إظهار الموارد البشرية في الكشوفات المالية:

ذكر المعارضون أنهم لا يستطيعون إظهار قيمة الموارد البشرية في الكشوفات المالية، وفي أي وقت ويمكن الرد على حجة المعارضين هذه أنها انطلقت من زاوية واحدة تمثلت بالنظر إلى حالات الترك والاستقالة بحسب في حين أهملت قيمة الموارد البشرية الموجودة طول حياة المنظمة، والتي تؤخذ قيمتها بنظر الاعتبار عند تحديد القيمة السوقية للمنظمة، فيما إذا تم بيعها، وبعبارة أخرى، إن المبلغ المدفوع من قبل المنظمة المشتري إلى البائعة، يتضمن في حثياته قيمة الموارد البشرية المكتسبة مع بقية الأصول الأخرى ويمكن إظهار قيمة العنصر البشري في الميزانية وتقدير قيمته كما يلي:¹

- **الاقتراح الأول:** يفترض تسجيل تكلفة الموارد البشرية في السجلات ضمن الأصول طويلة الأجل مع ضرورة إطفائها وقد حدد أصحاب هذا الاقتراح مكونات هذه التكلفة بمصروفات الاختبار والتوظيف والتعيين والتدريب والتطوير التي تنفق على الموظف حتى يبدأ في ممارسة عمله في المنشأة. إذ نجد إن هذا الاقتراح يميل إلى التحفظ والموضوعية في تقديره لما يعتبر أصلاً ثابتاً، إلا أنه تجنب ذكر قيمة خدمات الموظف المستقبلية، حيث نرى بان العنصر البشري يمكن إن تقسم تكلفة تدريبه على الإنتاج الذي يقضيه في العمل حتى سن التقاعد وتتضمن كل تكاليفه الابتدائية عند التعيين والمصروفات الأخرى لمرافقة حياته المهنية، والتي من خلالها يتم الحصول على مورد بشري مهم وفعال في المنظمة.

- **الاقتراح الثاني:** يفترض تسجيل الموارد البشرية كأصل ثابت بناءً على تكلفة إحلال الموارد الموجود بموارد ذات مؤهلات متشابهة في سوق العمل، ويضيف أصحاب هذا الاقتراح بأنه لو عرفت المنشأة تكلفة إحلال مواردها البشرية الحالية لفضلت الاستمرار في استخدامها عن إحلالها، وهنا يقترح أصحاب هذا الرأي بضرورة رسملة تكلفة الإحلال، والتي يمكن الحصول عليها في سوق العمل. وبالنظر إلى هذا الاقتراح فإننا نجد رسملة هذه التكلفة لا تعتمد على أساس موضوعي في القياس، بل يعتمد على تقديرات بحثية، وهذا أيضاً يتطلب منا إعادة تقدير الموارد البشرية كل سنة، مما يبعدنا أكثر عن الموضوعية في القياس المحاسبي.

كما إن هذا الاقتراح لم يوضح كيفية استهلاك هذه التكلفة أي الأصل ثابت.

- **الاقتراح الثالث:** يفترض تسجيل الموارد البشرية كأصل ثابت على أساس القيمة الحالية للخدمات المستقبلية، والتي يمكن الحصول عليها من الموظف ويضيف أصحاب هذا الاقتراح بان الراتب السنوي الذي يدفع

¹ لعبي البوعلي، وليد ناجي الحياي، مرجع سبق ذكره، ص 33- 36 .

للموظف يساوي تماما القيمة الفعلية للخدمات التي يقدمها للمنشأة، حيث يقدمون لنا نموذج رياضي لحساب القيمة الحالية للخدمات المستقبلية يعتمد على استخدام معدل الخصم وعمر الموظف عند التحاقه بالعمل، وعدد السنوات المتوقعة له للعمل في المنشأة حتى سن التقاعد.

$$\text{القيمة الحالية لخدمات الموظف المستقبلية (قيمة الموظف)} = \text{الراتب السنوي} \times \text{القيمة الحالية لدفعة سنوية واحدة}$$

بمعدل خصم سائد، وعن فترة عمل موظف حتى تقاعد.

وهذا الرأي يميل إلى الموضوعية في القياس لاعتماده على قيم فعلية، وهي الراتب السنوي الذي سيدفع عن الخدمات المستقبلية التي يتوقع أن يقدمها الموظف للمنشأة، مثله أي أصل ثابت آخر، أي أن هذا الأخير لا يعتمد على التقديرات المجردة كما أن الأسلوب الرياضي المقترح يبين السهولة والبساطة في حساب القيمة التي تظهر كأصل ثابت في الميزانية، حيث وضع تصور لكيفية حساب قسط الاستهلاك السنوي بالمعادلة التالية :

$$\text{قسط الاستهلاك السنوي للموظف} = \text{القيمة الحالية لخدمات الموظف} \div \text{العمر الإنتاجي المتوقع حتى سن التقاعد}$$

فضلا عن ذلك فان قياس قيمة الموارد البشرية وإظهارها في القوائم المالية سوف يساعد على إجراء التحليلات المالية الخاصة بها من حيث :

- ✓ إظهار التغيرات التي تطرأ على قيمة الموارد البشرية باعتبارها أصولا بشرية بصورة سنوية .
- ✓ إيجاد نسبة رأس المال البشري إلى غير البشري، وتحديد درجة الكثافة العاملة بصورة ممكنة.
- ✓ تقدير نسب الاستثمار في الموارد البرية إلى إجمالي الأصول، مؤشر لاحتمالات تحقيق الأرباح مستقبلا، وعلى الأقل في المشروعات التي يعد العنصر البشري فيها عاملا مهما من عوامل الإنتاج.
- ✓ إمكانية تحليل نسب العائد على الاستثمار بطريقة أفضل في حالة إثبات قيمة الأصول البشرية ضمن النسبة ولا سيما في المشروعات التي يكون فيها العنصر البشري هو الغالب.

● إمكانية قياس و تحديد قيمة المنافع المتوقعة انبثاقها منها

نرى إن قياس قسمة المنافع المتوقعة من الموارد البشرية قد أصبح إلى حد ما ممكنا بوجود المقاييس المختلفة الاتجاه التي افترضت لعملية القياس في محاسبة الموارد البشرية. أما من ناحية افتقاد القياس المحاسبي بقيمة الموارد البشرية إلى معيار موضوعي واعتماده على التقدير والتخمين الشخصي، فلا نظن إن المحاسبة تلتزم بالموضوعية الكاملة بجميع عمليات القياس.

كما إن القياس المحاسبي للموارد البشرية بواقعه الحالي لا يعتمد على التقدير و التخمين، فهو يساعد على توفير معلومات غاية في الأهمية ومستخدمي التقارير المحاسبية، وبالتالي فإن تضحيتها في الموضوعية يتفق مع الرأي الذي يناجد بان على المحاسبين التضحية في الموضوعية عند إعداد التقارير المحاسبية، إذ تأكد بان ذلك يحقق نتائج أفضل و يوفر معلومات أكثر فائدة لمستخدميها.

وعلى ضوء ما تقدم فان وصف الموارد البشرية على أنها موجودات وصفا لا يشوبه أي شك من ناحية توفر الخصائص الأساسية التي يجب توفرها في الموارد لكي تصنف على أنها بند من بنود الموجودات.¹

رابعا: مزايا محاسبة الموارد البشرية

لمحاسبة الموارد البشرية عدة مزايا للإدارة نذكر منها:

- تقدير الاستثمارات التي توجهها المنظمة في بناء تنظيمها الإنساني؛
- تحديد أفضل مجالات الاستفادة من الأصول البشرية، وذلك عن طريق قياس:
- العائد من استخدام هذه الأصول؛
- تقدير التكاليف الحقيقية لأعمال مما يساعد على اتخاذ القرارات المالية الملائمة والإنتاجية الإنسانية؛
- إن استحداث أصول جديدة هي "الأصول الإنسانية" يترتب عليه تضخم المركز المالي للمنظمة وهذا يوحي بزيادة ثقلها في السوق؛
- تشجيع عمليات القروض طويلة الأجل بضمان الأصول التي تضخمت بزيادة أصول الإنسان؛
- إظهار إيجابيات في جميع نسب التحليل المالي الذي يمثل البسط فيها صافي الأرباح أو أصول المنشأة؛
- التأثير في سلوكيات الأفراد بما يدفع بالمستثمرين إلى استثمار أموالهم في مثل المنظمات التي تعكس حساباتها الختامية موقفا متفائلا بالنسبة للفترة المالية الواحدة؛
- تساعد محاسبة الموارد البشرية، المنظمة على القيام بمسؤولياتها الاجتماعية، وذلك عن طريق وضع أهداف لتنمية الموارد البشرية إلى جانب الأهداف الإنتاجية؛
- تساعد محاسبة الموارد البشرية الإدارة، على حسن استخدام قواها العاملة، اتخاذ القرارات الملائمة بشأن توظيفهم وتوجيه جهودهم؛

¹ مؤيد فضل و آخرون، مرجع سبق ذكره، ص 104 .

- تساهم محاسبة الموارد البشرية في تحويل النظرة إلى العاملين من أنهم أعباء إلى إنهم أصول، ومن ثم فإنها تجعل الإدارة تزيد اهتمامها بتطوير الموارد البشرية واعتبار الأفراد العاملين ليسوا أدوات إنتاجية فحسب بل أنهم أعضاء مشاركون يساهمون في تحقيق أهداف المنظمة إلى جانب أهدافهم الشخصية¹
- تساعد على التخطيط السليم للقوى العاملة لمواجهة الأعباء الحالية والمتوقعة؛
- بتطبيق محاسبة الموارد البشرية لن يكون هناك تحميل لحسابات النتيجة بكافة المصروفات المرتبطة بالموارد البشرية التي ستنفذ خلال الفترة المالية مما يترتب عليه زيادة الأرباح؛
- توفير المعلومات عن كمية العمالة ومدى فعالية استخدامها والتغيرات الحاصلة فيها خلال فترة الزمنية معينة، بالإضافة إلى توفير المعلومات اللازمة لتلك الموارد²

¹ فضل كمال سالم، مدى أهمية القياس و الإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية و أثره على اتخاذ القرارات المالية، رسالة ماجستير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2008، ص 32 - 33 .

² وليد ناجي الحياي، المشاكل المحاسبية المعاصرة و نماذج المقترحة، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة، الدنمارك، د ت، 297 .

خلاصة الفصل

من خلال ما تطرقنا إليه في فصلنا هذا قد تبين لنا بان أهمية المورد البشري في المؤسسة تجسدت من خلال إحداث إدارة خاصة به تعتبر من أهم وظائفها والتي تعمل بدورها على تنمية وتطوير الأداء البشري داخل هذه المنشأة.

فمع تزايد أهمية هذا العنصر ومكانته في نجاح المنظمات ومدى تأثيره في الاقتصاد راح الاهتمام به في الفكر المحاسبي الذي اعتبره أصلا من أصول المنشأة نظرا لاستوفائه الشروط التي تصنفه على انه من الموجودات، الأمر الذي جعل منه موردا استراتيجيا، مما أدى إلى ظهور محاسبة الموارد البشرية والتي كانت بدورها تقوم بمساعدة الإدارة في ترشيد اتخاذ القرارات الخاصة بالموارد البشرية وكذا القرارات الخاصة بالمؤسسة.

الفصل الثاني : القياس و الإفصاح لمحاسبة
الموارد البشرية مع الدراسة التطبيقية

تمهيد :

إن الهدف الرئيسي لمحاسبة الموارد البشرية هو إظهار كافة أصول المؤسسة التي ساهمت في خلقها، فيما بينهم الأصول البشرية والتي تعتبر أساس كل كيان وبالتالي فإن هذه الأخيرة تسعى جاهدة للإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالموارد البشرية نظرا لأهميتها في أسواق رأس المال للعمل بكفاءة و إظهارها في القوائم المالية وكذا العمل على تصميم نماذج لقياسه ومساهمته في توفير المعلومات السليمة لاتخاذ القرارات الرشيدة .

ومن اجل هذا سنتطرق في فصلنا هذا إلى :

- القياس المحاسبي عن الموارد البشرية؛
- الإفصاح المحاسبي للموارد البشرية؛
- دراسة تطبيقية حول نموذج مقترح لمحاسبة الموارد البشرية في شركة سوف للدقيق؛

المبحث الأول : القياس المحاسبي عن الموارد البشرية

أولاً : تعريف القياس المحاسبي و أركانه و أهم خطواته

1- تعريفه:

لقد عرف المحاسبين القياس المحاسبي من عدة جوانب أهمها :

يشير مصطلح القياس إلى تخصيص أرقام أو أعداد لأشياء أو أحداث طبقاً لقواعد معينة ¹.

وعرف أيضاً ²:

على أنه " بتعيين مقادير كمية من النقود عن الأشياء أو الأحداث المرتبطة بالمنشأة والتي يتم الحصول عليها بطريقة ما وتناسب التجميع الرياضي أو التفضيل المطلوب لظروف محددة " .

حسب ما عرفه كامبل : " يعتبر القياس بشكل عام قرن الأعداد بالأشياء للتعبير عن خواصها وذلك بناء

على قواعد طبيعية يتم اكتشافها أما بطريقة مباشرة أو بطريقة غير مباشرة " .

أما ستيفن فقد عرفه على أنه " يتمثل في المطابقة بين الخواص أو العلاقات بنموذج رياضي " .

وعرفته جمعية المحاسبة الأمريكية AAA كما يلي : " يتمثل القياس المحاسبي في قرن الأعداد بأحداث المنشأة

الماضية والجارية والمستقبلية وذلك بناء على ملاحظات ماضية أو جارية وبموجب قواعد محددة " .

2- أركانه:

- الشيء المراد قياسه مثل : الربح، الإنتاج، الطاقة .
- اختيار المقياس المناسب مثل : نقداً، عدد، وحدات .
- تحديد وحدة القياس المميزة و الملائمة مثل : دينار، زوج أحذية.
- تحديد الشخص القائم بعملية القياس مثل : المحاسب.

3- أهم خطواته:

تتم عملية القياس المحاسبي بإتباع عدة خطوات منها ما يلي:

- تحليل الأحداث والمعاملات المالية .
- تبويب أطراف العملية المحاسبية .

¹ أمين السيد احمد لطفي، نظرية المحاسبة، دار الجامعة، القاهرة، الإسكندرية، د ط ، 2005، ص 475 .

² عادل محمد محمد حسن، مرجع سبق ذكره، ص108 .

- إثبات العمليات في الدفاتر المحاسبية .
- عملية تشغيل البيانات المحاسبية .
- مرحلة التحميل والتسويات¹ .

ثانياً: نماذج قياس الموارد البشرية

عندما يكون من الصعب قياس المنافع أو الخدمات المستقبلية المحتملة للموارد البشرية فلا بد من محاولة تقييم هذه الموجودات وذلك عن طريق مجموعة من الأساليب المقترحة والتي تتمثل كالآتي:

1- نماذج قياس الموارد البشرية بالاعتماد على الكلفة : ويمكن أن نميز بين ثلاثة أنواع رئيسية للكلفة هم:²

أ- التكلفة التاريخية:

وهي التضحية الاقتصادية التي تكبدها المنشأة في سبيل الحصول على البشر وتنمية مؤهلاتهم ومهاراتهم، وتتكون من ثلاثة عناصر:

- **تكلفة الحصول على البشر:** تشمل مجموعة من التكاليف المباشرة مثل تكاليف الاستقطاب والاختيار والتعيين والاستدعاء.

- **تكلفة التعلم:** وهي تفاضلية differential cost تتحملها المنشأة حين تحقيق الفرد مستوى الإنتاجية المطلوبة، وتشمل تكاليف برامج التدريب الرسمي وتكاليف التدريب أثناء العمل .

- **تكاليف مكافأة ترك الخدمة.**

إن استخدام مقياس التكلفة التاريخية حدود عدة :

- لا تتطابق التكلفة التاريخية بالضرورة مع الاقتصادية للأصل البشري
- إن أي زيادة في قيمة الأصل أو إطفاء له قد يكون ذاتياً
- لا تؤدي طريقة التكلفة التاريخية إلى قيم قابلة للمقارنة، بسبب إن الحصول على البشر وتكلفة التعلم تختلف من فرد إلى فرد داخل المنشأة الواحدة.

¹ كمال عبد العزيز النقيب، مقدمة في نظرية المحاسبة، دار وائل للنشر، عمان الأردن، ط 1، 2004، ص 326-327 .

² رضوان حلوه حنان، بدائل القياس المحاسبي المعاصر، دار وائل، عمان، الأردن، د ط، 2003، ص 219- 221 .

ب- تكلفة الاستبدال:

وهي تقدير التكلفة التي ستحملها المنشأة لإحلال موارد بشرية جديدة بدلا من مواردها الحالية وتميز نوعين من تكلفة الاستبدال:

- **الاستبدال الوظيفي:** إن تكلفة الإحلال الوظيفي هي التضحية بالموارد الاقتصادية التي ستحملها المنشأة في سبيل إحلال شخص في محل شخص آخر يشغل وظيفة معينة في التنظيم، وتتضمن تكلفة الإحلال الوظيفي ثلاثة عناصر هي تكلفة الحصول وتكلفة التعلم وتكلفة ترك الخدمة.

- **تكلفة الاستبدال الشخصي:** وهي تقدير التكلفة (تكلفة الحصول فقط) التي ستحملها المؤسسة في سبيل إحلال شخص محل آخر يكرن قادرا على تقديم مجموعة من الخدمات التي يقدمها الشخص الحالي. إن لاستخدام طريقة تكلفة الاستبدال حدود عدة :

- إن قيمة شخص معين بالنسبة للمنشأة قد تكون أعلى من تكلفة الاستبدال المخصصة .
- قد لا تتوافر لأصل البشري معين تكلفة استبدال معادلة.
- كما أوضح ليكرت وبورس قد تواجه الإدارة صعوبات في تقدير تكلفة الإحلال بصورة كاملة لمواردها البشرية في المنظمة، كما أن الإرادات المختلفة من جهة ثانية قد تتوصل إلى تقديرات مختلفة تماما.

ت- تكلفة الفرصة البديلة:

لتجاوز محدودية وصعوبات طريقة تكلفة الاستبدال يقترح هكيمن وجونز استخدام طريقة الفرصة البديلة ينطلق الاقتراح من أن إنشاء الموارد البشرية يتم من خلال عملية مزادة (المزاد العلني) bidding داخل المنشأة نفسها، وذلك استنادا إلى مفهوم تكلفة الفرصة البديلة ، وبشكل أوضح وأكثر تحديدا على مديري مراكز الاستثمار (مركز الاستثمار مفهوم مأخوذ من محاسبة المسؤولية حيث يعتمد أسلوب الإدارة اللامركزية وتقسّم المنشأة إلى عدة مراكز) أن يتقدموا بعرض مزادة للحصول على الموارد البشرية النادرة التي يحتاجون إليها. من الواضح أن طريقة التكلفة البديلة تعاني من نواحي قصور عدة:

- إن التركيز على الموارد البشرية النادرة فقط وإدخالها في أساس التقويم وفق تكلفة الفرصة البديلة قد يفسر من بقية العاملين على أنه محاباة وإجراء تمييزي discriminatory
- إن أقسام ذات الربحية الأقل قد تتم معاقبتها لعدم مقدرتها على المزادة للحصول على مستخدمين

أفضل

قد تتم هذه الطريقة على إنها مصطنعة وغير أخلاقية.

2- نماذج قياس الموارد البشرية بالاعتماد على القيمة : تستند على مفهوم القيمة الاقتصادية للموارد البشرية والتي تعني القيمة الحالية للإيرادات المستقبلية المتوقعة في إطار عملها في المنظمة ومن الطرق المستخدمة هناك ما يأتي ¹:

أ- طريقة التغيرات السلوكية : تعتمد على استعمال المؤشرات الاجتماعية والنفسية التي استخدمها ديكرات في قياس قيمة الموارد البشرية. فقد بصعب استخدامها في الحياة العملية لصعوبة حصر المتغيرات السلوكية وقياسها .

ب- النموذج الاحتمالي : قدم هذا النموذج من قبل (flamholtz) والذي استند فيه على دراسات العالم (likert) إذ يتم قياس الفرد بالنسبة إلى المنظمة، حيث يرى بان الفرد في المنظمة يتحرك ضمن ادوار وظيفية تسمى مراحل الخدمة وذلك خلال مدة زمنية معينة لذا فان القيمة تتحدد بعدد ونوع مراحل الخدمة التي يشغلها وقيمة الخدمة التي يقدمها. ويستخدم هذا الأخير نظرية الاحتمال لتحديد المدة التي يبقى فيها الفرد في مرحلة خدمية معينة، فبعد تحديد قيمة الخدمات المتوقعة يتم ضربها بمعامل خصم للوصول إلى القيمة الحالية للخدمات المستقبلية المتوقعة.

ت- نموذج jaggi & lau : يختلف هذا النموذج عن سابقه بالاعتماد على المجاميع بدل الفرد الواحد، ويتم فيه استخدام سلاسل ماركوف لتحديد تحركات العاملين ضمن المنظمة واحتمالية تركهم إياه قبل سن التقاعد أو الوفاة.

ث- نموذج lev & schwartz : قام هذان الباحثان باشتقاق نموذج لقياس القيمة الاقتصادية للموارد البشرية يأخذ بنظر الاعتبار المفهوم الاقتصادي لرأس المال البشري في الكشوفات المالية الذي يستند على نظرية (fisher) لرأس المال، إذ يعرفه بأنه مصدر توليد الدخل. حيث تتمثل الرواتب والأجور التي يحصل عليها الفرد لتدفقات الدخل التي وردت في نظرية (fisher). ويتم رسملة الرواتب والأجور المتوقع الحصول عليها في سن التقاعد أو الوفاة. فقيمة الفرد هي القيمة الحالية للرواتب أو الأجور ويمكن استخدام نفس الأسلوب بالنسبة إلى المجموعات .

¹ ديمة رفيق محمد ماصة، مدى توفر مقومات محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الحكومية في قطاع غزة، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2015، ص

ج- **نموذج Morse** : يستند هذا النموذج كسابقته كأساس وتوسيع شموليه لمتغيرات أخرى للوصول إلى القيمة لرأس المال البشري، وتتمثل المتغيرات الإضافية كالآتي :

- قياس القيمة الحالية للخدمات المستقبلية المتوقعة من هذه الموارد أو الإيرادات المستقبلية لها.
- قياس إجمالي الكلفة المتوقع إنفاقها على الموارد البشرية .

و يؤكد العديد من الباحثين في هذا الخصوص بأسلوبي تقييم الموارد البشرية (الكلفة و القيمة) يتضمنان مجموعة من المتغيرات التي إما يصعب قياسها ضمن قيمتها الحالية، أو يصعب توقع قيمتها المستقبلية فالأمر الذي يجعل استخدام أسلوبيين أو أحدهما صعباً أو مستحيلاً في بعض الأحيان.

ثالثاً: متطلبات و مؤشرات قياس الموارد البشرية

1- متطلبات قياس الموارد البشرية

إن قياس الأحداث الاقتصادية يعتبر أمراً ضرورياً ومهماً في تحديد المعلومات الملائمة لمتخذي القرارات، كونه يمكنهم من اختيار البديل الأنسب من البدائل المتاحة و في الوقت الملائم، وهذا ما نجده جلياً فيما يخص قياس الموارد البشرية وعليه تم تحديد أربع متطلبات لقياس قيمة الموارد البشرية وهي كما يلي :¹

أ- **المؤشر (Evidence)** : للتأكد مما إذا كانت التأثيرات المورد البشري كافية فعلاً وجديرة بالقياس والدراسة المكثفتين .

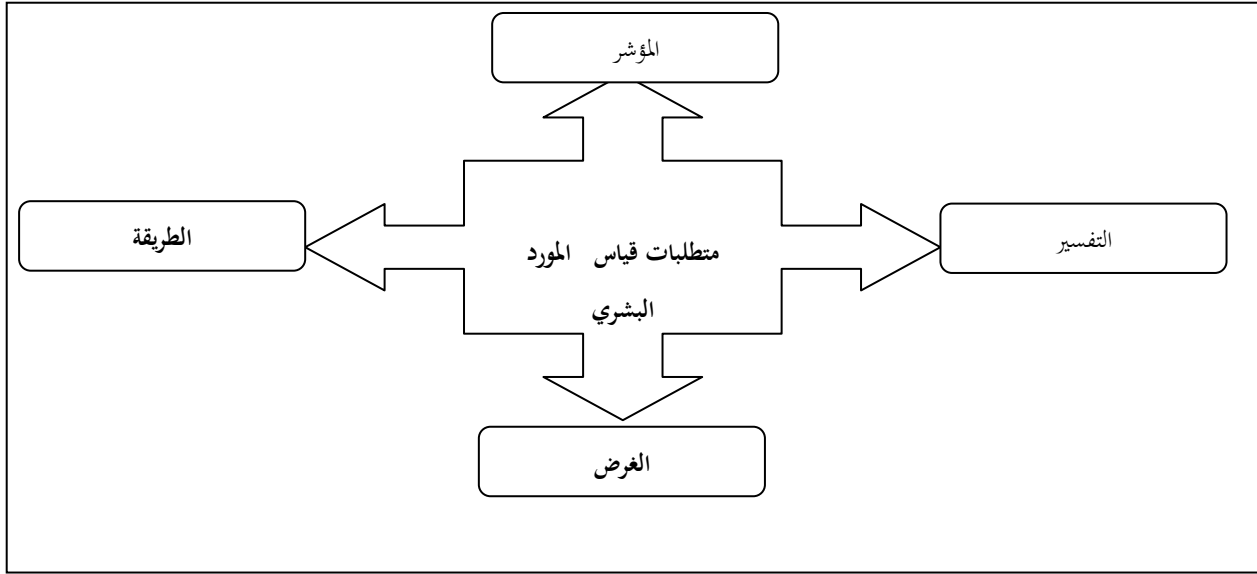
ب- **التفسير (Explanation)** : لتقديم مبررات منطقية لأسباب وطرائق تأثيرات المورد البشري في المنظمات .

ت- **الغرض (Purpose)** : ينبغي أن تأخذ أهداف نظم القياس بنظر الاعتبار تأثيرات المقاييس المستخدمة في أصحاب المصالح الأساسيين من داخل المنظمة وخارجها .

ث- **الطريقة (Method)** : نموذج و إطار لدعم التطوير مقاييس أفضل للمورد البشري .

¹ العنزي سعد علي حمود، العابدي علي رزاق جبار، كلفة المورد البشري بمنظور سلوكي، مجلة العلوم الاقتصادية و الإدارية، جامعة بغداد، العراق، المجلد 17، الإصدار 62، 2011، ص 05-

الشكل رقم 04 : متطلبات قياس الموارد البشرية



المصدر : العنزي سعد علي حمود، العابدي علي رزاق جيا، ص 05 .

2- مؤشرات قياس الموارد البشرية :

لقد حاول كل من Ftiz-enz & Bontis حصر مؤشرات قياس الموارد البشرية في عدة عوامل تعتبر أكثر موضوعية من سابقتها وهي تتمثل في الآتي ¹:

أ- **عامل الإيرادات** : هو مقياس أساسي لفعالية رأس المال البشري، وهو النتيجة الإجمالية التي يحققها المسؤولون عن الموارد البشرية الذين يؤثرون على سلوك الموظفين وهو يحسب بقسمة الإيرادات الإجمالية المحققة على العدد الكلي للموظفين بالمؤسسة .

ب- **عامل النفقات** : هو كذلك عامل أساسي لفعالية رأس المال البشري، وهو يبين النفقات التشغيلية لكل موظف في المؤسسة . هذا العامل يحسب بأخذ جميع النفقات التشغيلية وقسمتها على عدد الكلي لموظفي المؤسسة .

ت- **عامل الدخل** : يقيس الدخل التشغيلي للمؤسسة بالنسبة لكل موظف . هذا الدخل التشغيلي هو عادة ربح المؤسسة قبل الضريبة، ويحتسب هذا العامل بأخذ الربح قبل الضريبة وقسمته على العدد الإجمالي للموظفين بالمؤسسة .

¹ نور الهدى حداد، محاسبة الموارد البشرية في منظور القياس و الإفصاح و تطبيقها في المؤسسات الجزائرية، رسالة دكتورا، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، الجزائر، 2015/2016، ص 105-106 .

- ث- **عامل التعويضات** : يقيس التعويضات التي تم دفعها للأفراد في المؤسسة، ويستخدم هذا العامل عادة من طرف مديري الموارد البشرية لتحديد المكانة النسبية لمستويات الرواتب داخل مجال العمل .
- ج- **عامل تعويضات الإيرادات** : يقيس نسبة التعويضات المدفوعة للموظفين مقارنة بالمداخيل التي يحققونها عبر الزمن . يبين هذا المقياس ما إذا كانت المؤسسة تحقق عائدا أكبر أو أقل على كل مبلغ تستثمره في موظفيها .
- ح- **عامل تعويضات النفقات** : هذا المقياس يبين المبلغ الذي تم دفعه للموظف كنسبة مئوية من إجمالي النفقات التشغيلية، هذا المقياس يبين كذلك بنية تكلفة التعويضات للمؤسسة .
- خ- **معدل العائد على الاستثمار في الموارد البشرية** : يستخدم في حساب العائد على الاستثمار في موظفي المؤسسة وهو ما يعادل حساب القيمة المضافة للاستثمار في الموارد البشرية للمؤسسة.

المبحث الثاني : الإفصاح المحاسبي للموارد البشرية

أولاً : مفهوم الإفصاح المحاسبي

تناولت مختلف الكتب والمجالات تعريفات للإفصاح المحاسبي من أهمها :

عرف الإفصاح على أنه : شمول التقارير المالية على جميع المعلومات اللازمة للإعطاء المستخدم هذه التقارير صورة واضحة وصحيحة عن الوحدة المحاسبية.

ويعرف أيضاً أنه : إعداد التقارير المالية عن المعلومات الضرورية التي تكفل الأداء الأمثل للأسواق المال التي يتعين إيضاحها حتى لا تكون القوائم المالية مضللة.

وقد عرف من قبل البعض بأنه عملية إظهار المعلومات المالية سواء إن كانت كمية أو وصفية في القوائم المالية أو في الهوامش والملاحظات والجداول المكملة في الوقت المناسب مما يجعل القوائم المالية غير مظلمة وملائمة لمستخدمي القوائم المالية من الأطراف الخارجية والتي ليس لها سلطة الاطلاع على الدفاتر والسجلات للشركة.¹ وعرفه البعض أنه " تلك المعلومات التي تنشرها الإدارة للجهات الخارجية من مستخدمي القوائم المالية بهدف مقابلة احتياجاتها المختلفة من المعلومات المتعلقة بإعمال الشركة ويشمل أية معلومات إضاحية محاسبية أو غير محاسبية ² .

ويقصد بالإفصاح الكشف والإظهار عن النتائج المحاسبية في القوائم المالية، فالحاسب عليه أن يقدم معلومات كافية لترشيد مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ ما يبدو لهم من قرارات ³ .

ثانياً : مشكلة الإفصاح عن الموارد البشرية و المعالجة المحاسبية لها

إن الوسائل التي تتعلق بالموارد البشرية، تتم بعد رسملة المصاريف اللازمة للحصول على الموارد البشرية والمصاريف التي تعتبر جزء من الموارد البشرية هي :⁴

- مصاريف الإعلان للحصول على الموارد البشرية .
- مصاريف الحصول على العنصر البشري وتطوير كفاءته مثل تدريب وبعثات ودورات.....الخ
- مصاريف تتعلق بالخبراء للحصول على العنصر البشري، مثل مصاريف نقلهم والمكافآت الممنوحة لهم ومصاريف المقابلة والاختبارات.....الخ

¹ محمد المبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية و انعكاساتها على الدول العربية، إيتراك للنشر والتوزيع ، مصر، ط 1، 2005، ص 578 .

² طلال محمد الحجاوي، هدى أمين الجبلي، قياس درجة شفافية الإفصاح المحاسبي للشركات الصناعية، دار الأيام للنشر، عمان ، الأردن، ط 1، 2017، ص 14 .

³ احمد محمد أبو شمالة، معايير المحاسبة الدولية و الإبلاغ المالي، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع ، الأردن عمان، ط 1، 2010، ص 65 .

⁴ مؤيد الفضل وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 133 ، 134 .

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

إطفاء المورد البشري = تكلفة الأصل البشري ÷ العمر الإنتاجي للأصل

والمعالجة المحاسبية المتعلقة بالعنصر البشري، تتمثل بالأتي :

1- تكلفة الحصول على المورد البشري :

XXXXXXX	XXXXXXX	تاريخ الحصول على الأصل	2081	4041
		من المذكورين : ح / تثبيات عينية - الموارد البشرية إلى المذكورين: ح / موردو التثبيات - الموارد البشرية - (قيد الحصول على الموارد البشرية)		
XXXXXXX				

2- إطفاء المورد البشري .

XXXXXXX	XXXXXXX	تاريخ الإطفاء	681	28081
		من المذكورين: ح / مخصصات الاهتلاكات - الموارد البشرية إلى المذكورين: ح / إهلاكات تثبيات عينية - الموارد البشرية (قسط إطفاء الموارد البشرية)		
XXXXXXX				

ونجد هنا أنه لم يتم عمل مخصص للعنصر البشري، وذلك لأنه يخلق ويفنى مرة واحدة، بمعنى إن المورد البشري محدد فترته الإنتاجية بموجب عقد العمل.

3- الاستغناء عن المورد البشري :

قد يتم الاستغناء عن المورد البشري لقاء مقابل مالي، لذلك فإن ¹:

مكاسب الاستغناء = مبلغ الانتقال أو البيع - القيمة الدفترية للأصل البشري

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

أ- الاستغناء في حالة الربح :

		تاريخ الاستغناء		
		من المذكورين:		
	XXXXXXX	ح / موردو التثبيات - الموارد البشرية إلى المذكورين:	4041	
XXXXXXX		ح / إهلاكات تثبيات عينية - الموارد البشرية	28081	
XXXXXXX		ح / مكاسب الاستغناء على الموارد البشرية (قيد الاستغناء عن الموارد البشرية - حالة ربح)	7521	

ب- الاستغناء في حالة خسارة:

		تاريخ الاستغناء		
		من المذكورين		
	XXXXXXX	ح / موردو التثبيات - الموارد البشرية	4041	
	XXXXXXX	ح / خسائر الاستغناء عن الموارد البشرية إلى المذكورين	6521	
XXXXXXX		ح / إهلاكات تثبيات عينية - الموارد البشرية (قيد الاستغناء عن الموارد البشرية - حالة خسارة)	28081	

¹ وسام رمضان الشنطي، دور محاسبة الموارد البشرية في رفع كفاءة الأداء المالي، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الأزهر، غزة ، 2015/2016، ص 55.

4- وفاة المورد البشري :

حيث يتم تحديد قيمة خسارة الوفاة، والمتمثلة بالقيمة الدفترية للأصل البشري كما يلي :

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

ويكون القيد كالاتي :

XXXXXXX	XXXXXXX	تاريخ الإطفاء	2901	2081
		من المذكورين: ح / خسائر الموارد البشرية إلى المذكورين: ح / تثبيات عينية - الموارد البشرية (قيد وفاة المورد البشري)		

ثالثا : مشكلة عرض الموارد البشرية في القوائم المالية وطرق التقرير عنها

1- عيوب القوائم المالية التي تنشر دون إظهار الأصول البشرية:

تتمثل أهم عيوب القوائم المالية التي تنشر دون إظهار الأصول البشرية فيما يلي:¹

- محاسبة الموارد البشرية نظرت للموارد البشرية كنفقات جارية بدلا من رسملتها وإظهارها في الميزانية واستهلاكها خلال فترة العمر الإنتاجي للأصول البشرية .
- إن عدم إظهار المورد البشري في القوائم المالية يؤدي إلى نقص في رقم صافي الدخل، الأمر الذي يجعل الإدارة ضعيفة في حين إن الواقع غير ذلك .
- إن تأجيل الاستثمار في الموارد البشرية بهدف تخفيض من الضغط على الأرباح لها اثر خطير على مستقبل المنشأة وعلى قدراتها في تحقيق الأرباح حيث إنها تدفع الإدارة إلى اتخاذ قرارات قصيرة النظر فيما يتعلق بهذه الاستثمارات في حين أن المفروض مساعدتها على ترشيد هذه القرارات .

¹ إريك فلامهولز، مرجع سبق ذكره، ص 58 - 66 .

- المحاسبة التقليدية تجعل حساب معدل عائد على الاستثمار مضللاً في حين أنها تعتبر أداة حاسمة يستخدمها كل من المستثمرين والإدارة في اتخاذ القرارات .
- إن معدل العائد على الاستثمار = $\frac{\text{نسبة صافي الدخل}}{\text{مجموع الأصول}}$ ، فهذا العائد مضللاً لان الكسر هو مجموع الأصول لا يشمل الأصول البشرية والتي يهتم بها المستثمرين، الأمر الذي يتطلب تعديل بإضافة الأصول البشرية.
- وقد قدمت اللجنة الخاصة بالحاسبة عن الموارد البشرية المنبثقة عن الجمعية الأمريكية للحاسبة AAA التأييد النظري لهذا الأصل من خلال تقريرها .
- مبدأ التحفظ المحاسبي يعتبر الاستثمار في الموارد البشرية مصروف وليس أصل حيث يعتبر هذا الأخير أمر غير مرغوب فيه إذ انه يؤدي إلى تشويه قائمة الدخل وقائمة المركز المالي، كما يؤدي بإدارة المنشأة في سبيل زيادة صافي الدخل إلى ارتكاب مخالفات إدارية قد تضر بمستقبل المنشأة لتحقيقها لهذا المبدأ .
- هناك سببان رئيسيان لاعتبار الاستثمار في الموارد البشرية أصولاً في القوائم المالية إذ يعتبر السبب الأول هو أن المستثمرين الحاليين والمستقبليين يحتاجون إلى أن تكون هذه المعلومات واضحة في القوائم المالية لمساعدتهم على تقديرهم للقيمة المالية للمنشأة. والسبب الثاني أن الاستثمار في الموارد البشرية يفي بالمتطلبات اللازمة باعتبارها أصلاً من الناحية المحاسبية.

2- طرق التقرير عن الموارد البشرية

هناك أربع طرق يمكن استخدامها لعرض البيانات الخاصة بالموارد البشرية السنوية وهي كالآتي:¹

الطريقة الأولى: تتضمن هذه الطريقة خطاب مجلس الإدارة إلى الجمعية العمومية بيانات عن الاستثمار في الموارد البشرية والذي يشمل على البيانات الخاصة بالإنفاق على هذه الموارد خلال السنة المالية الجارية، وهذه المعلومات ستفيد المستثمرين والمحللين الماليين في تحديد مدى اهتمام الإدارة بتنمية الموارد البشرية باعتباره عاملاً من عوامل تحقيق الربحية في الأجل الطويل .

الطريقة الثانية: تقتضي هذه الطريقة إعداد قائمة الاستثمارات المعنوية للإفصاح عن الاستثمارات في الموارد البشرية، فإن الشركات التي تنفق مبالغ ضخمة على بعض الاستثمارات المعنوية في المنشآت التي تستخدم أساليب التكنولوجيا المعنوية وشركات الخدمات التي تقوم على شراء شهرة المحل لمنشآت القائمة، حيث يكون لهذه القائمة بتبويب منفصل عن قائمة الدخل وتتضمن بيانات مالية مقارنة بمثيلها في العام السابق .

¹ فضل كمال سالم، مرجع سبق ذكره، ص 84-85 .

إلا أن هذه الطريقة تزود المستثمرين بالمعلومات عن الاستثمارات في الموارد البشرية، كما أنها تتجنب مشاكل استنفاد هذه الاستثمارات إذا اعتبرت أصولاً ثابتة، إذ يعاب عليها أنها تؤدي إلى إعداد قوائم مالية تتضمن بيانات مالية غير حقيقية، وكذا قائمة الدخل ستظل مشوهة لإدراج فيها الإنفاق على أصول باعتبارها نفقات جارية تخص الفترة المحاسبية الجارية فقط .

الطريقة الثالثة: هي عرض المعلومات عن الاستثمار في الموارد البشرية في قوائم مالية مبدئية غير مراجعة من مراجع الخارجي للمنشأة، حيث يقوم بإعداد مجموعة من القوائم مطبقة لمبادئ المحاسبة عن الموارد البشرية وتكون ضمن ملحقات القوائم المالية الأساسية المدققة من قبل المراجع الخارجي، ولقد طبقت بعض الشركات هذه الطريقة مثل شركة (ر، ج، باري) التي ظلت لعدة سنوات تدرج هذه القوائم ضمن القوائم المالية المنشورة، وكذلك شركة (ابت) حيث ظهرت القوائم المالية عام 1971 مشتملة الميزانية الاجتماعية التي تضم بند الاستثمارات في التدريب يعد استبعاد الاستنفاد .

الطريقة الرابعة : وهي إدماج الاستثمارات المالية للمنشأة في الموارد البشرية ضمن القوائم المالية، والتي تراجع بواسطة المراجع الخارجي ووفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها. وبهذا الإجراء يتم رسملة الاستثمارات في الموارد البشرية أو الأصول البشرية، ويتم استهلاكها على مدى العمر الإنتاجي المتوقع لهذه الأصول .

رابعاً: آثار الإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية

قبل التطرق إلى آثار الإفصاح المحاسبي يتوجب علينا معرفة تكلفة الموارد البشرية حيث عرفت بالتكلفة الاقتصادية التي تتحملها المنشأة في سبيل الحصول على الموارد البشرية أو استبدالها. كما عرفت بالتكلفة الرأسمالية التي تتحملها المنشأة في سبيل الحصول على الموارد البشرية أو استبدالها¹. حيث إن آثار الإفصاح عن تكلفة الموارد البشرية تنفرع إلى آثار مترتبة في التقارير المالية الداخلية وأخرى مترتبة عن التقارير المالية الخارجية و هي²:

1- آثار الإفصاح المترتبة عن التقارير المالية الداخلية

أظهرت الدراسات التي أجرتها الباحثين في تضمين التقارير المالية الداخلية بمعلومات عن القيمة النقدية للأصول البشرية، يخلق لذا الأفراد سلوكية كبيرة تؤثر على اتجاهاتهم وميولهم وحوافزهم، كما إن هذه الآثار تنعكس

¹ عادل محمد محمد حسن، مرجع سبق ذكره، 105.

² فضل كمال سالم، مرجع سبق ذكره، ص 86 - 88 .

على القرارات الإدارية وجوانب تنفيذها، وقد حاول الباحثون في هذا المضممار استقصاء الجوانب المتصلة بالتساؤلات التالية :

- أ- ما شعور الأفراد في تنظيم عندما يجدون أنفسهم ممثلين بقيم نقدية في التقارير القوائم المالية ؟
 وهل يؤثر ذلك على أهدافهم، وولائهم للتنظيم وكذلك على حوافزهم، وإذا كان لذلك آثار فما نوع هذه الآثار وما هو اتجاهها ؟
 حيث دلت معظم الدراسات إن مسالة شعور الأفراد بالرضا تجاه مسالة تقويمهم الكمي، تتوقف بدرجة أولى على مدى قناعتهم بعدالة وموضوعية الأساليب والمعايير المتبعة بهذا التقويم، كما أن النقدية يولد لديهم شعورا خفيا بالسعي في اتجاه رفع مستوى خبرتهم وكفاءتهم .
 - ب- هل يؤثر شعور الأفراد في التنظيم على نمط تفكير ومعتقدات الإدارة حيال الأفراد الذين تتولى قيادتهم ؟
 فهل يزيد ذلك مثلا في قيمة الموارد البشرية في نظر الإدارة، وهل يؤثر ذلك في اتجاهات استثماراتها فيها؟
 حيث توصل بعض الباحثون بان تضمين التقارير المالية معلومات كمية حول الموارد البشرية، يوفر لإدارة التنظيم الهدف والمعيار معا، إذا إن هدف الإدارة يصبح في هذه الحالة السعي نحو تعظيم قيمة هذه الموارد وبذلك استغلالها استغلالا امثلا يحقق إنتاجيتها القصوة، ويكون معيار كفاءتها في هذا المجال هو مقدار التغيير الحادث في قيمة هذه الموارد بين فترة مالية وأخرى.
 - ت- ما تأثير ذلك الإجراء على عملية اتخاذ القرارات الإدارية المالية ؟
 إن المعلومات الكمية الموفرة عن الموارد البشرية من الطبيعي إن تخلف أثارا ملموسة على عملية اتخاذ القرارات، لأنها تعتبر متغيرتا رئيسيا في معظمها، من هنا فان تمثيل هذا المتغير في صورة كمية سيكون أكثر إفادة للإدارة من تنفيذه في صورة وصفية .
 - حيث يوفر نظام محاسبة الموارد البشرية للإدارة المعلومات المناسبة لتقييم البدائل المتاحة في كثير من القرارات المتعلقة بالموارد البشرية مثل: قرارات التوظيف، الاستئجار، وتخطيط سياسات الأجور كما توفر لها مثل هذه المعلومات البيانات المناسبة لإعداد الموازنات التخطيطية الرأسمالية.
- 2- آثار الإفصاح المترتبة في التقارير المالية الخارجية :

تنعكس آثار الإفصاح على كل من قائمتي الدخل والمركز المالي ذلك لان رسملة الاستثمار في الموارد البشرية، يؤدي إلى قياس أكثر موضوعية لكل من نتيجة الأعمال والمركز المالي، هذا على عكس الحال عند تسجيل هذا

الاستثمار، إذ أن ذلك يحمل الفترات المالية لعبئ تكاليف الموارد البشرية حسب واقعة حدوثها بعيدا عن مفهوم الاستحقاق مما سيؤدي إلى خلل في عملية مقابلة الإيرادات بالنفقات تنعكس آثاره على قيمة النفقات في قائمة الدخل وقيمة الأصول في قائمة المركز المالي .

باعتبار إن الموارد البشرية تمثل محاسبيا أصل، فهي توفر مؤشرات كمية اثر موضوعية لأغراض تقييم الأداء في المشروعات ذات الأقسام الإنتاجية المتعددة، لان قيمة معدل العائد على الاستثمار هو من أكثر الأدوات استخداما في هذا المجال، تتأثر لكونه نسبة، بالمعالجة المحاسبية للأموال المستثمرة في الموارد البشرية، فقيمه تختلف لذا ضمن مقام هذه النسبة لقيمة الاستثمار في الموارد البشرية عن قيمته إذا لم يضمن مقامه بقيمة هذا استثمار . ولعل من أفضل المزايا الموفرة من جراء معاملة الموارد البشرية كأصل، هي إن الإفصاح عن قيمة هذا الأصل في الميزانية، يوفر للمحللين الماليين معلومات على جانب كبير من الأهمية لصالح القرارات الاستثمارية، إذا بتوفر هذه المعلومات يصبح بالإمكان اشتقاق مجموعة من النسب المالية التي لا توفرها القوائم المحاسبية التقليدية .

المبحث الثالث: دراسة تطبيقية حول نموذج مقترح لمحاسبة الموارد البشرية في شركة سوف

للدقيق

لقد اخترنا في دراسة الحالة التطبيقية لشركة سوف للدقيق التي سنتناول فيها نموذج مقترح لتطبيق محاسبة الموارد البشرية وأثرة على قائمة المركز المالي وجدول حساب النتائج حيث سوف نقوم بتحليل أهم التغيرات التي تطرأ عليها ونبين كيف ستؤثر هذه الأخيرة على نتيجة السنة المالية ومختلف الضرائب لسنة 2015 للشركة. ومن اجل تحقيق أهداف دراستنا هذه قمنا باستخدام المنهج الوصفي التحليلي بغية تحليل أهم النسب التي سوف يطرأ عليها التغير قبل وبعد إدراج المورد البشري كأصل .

أولا : نبذة تاريخية لشركة سوف للدقيق

1- النشأة :

في إطار السياسة المتبعة من طرف الدولة لتشجيع الاستثمار الخاص عن طريق الامتيازات ثم التفكير الجدي في إنشاء شركة إنتاجية للخبرة في ميدان بيع السميد والفرينة ولعدة سنوات حيث كان الإتفاق على تكوين شركة ذات مسؤولية محدودة بمساهمة ثلاث شركاء وهذا التاريخ 1999/09/06 وتتكون من مجموعة عمال تقدر ب 40: عامل مؤمنين وفي سنة 1999 ثم تأسيسها من طرف الشركاء برأس مال قدره 100000 دج وأصبح حاليا 50000000 دج حيث بدأت في الإنتاج الفعلي يوم 2002/05/15.

2- التسمية :

جاءت تسمية الشركة سوف للدقيق نظرا لتسمية المنطقة التي يمارس بها نشاط الشركة وهي وادي سوف بالإضافة إلى جلب اهتمام المستهلكين خارج المنطقة بهذه التسمية حيث انه عند قراءة المستهلك لهذا الاسم فانه يتبادر للذهن أن المنتج مصنوع في منطقة وادي سوف حتى إن ولم يقرأ العنوان .

3- الموقع :

تقع شركة سوف للدقيق في الناحية الغربية من ولاية الوادي وهو مكان استراتيجي يسمح لها بان تلعب دورا مهما في التسويق يحددها من الشرق شركة صناعة الشيكولاتة أما شمالا فيحدها الطريق الرابط بين طرقي (الطريق الوطني رقم 16 الطريق الوطني رقم 3 تكسبت) ويحددها من الجنوب مباني سكنية وغربا حظائر ومباني للخواص.

4- طبيعة النشاط :

يتمثل نشاطها في عمليتي الإنتاج والبيع لكل من السميد والفرينة والنخالة والسمولات حيث تمول أسبوعيا من المواد الأولية القمح بنوعيه الصلب واللين من مصدر التمويل بالقمح وهي تعاونية الحبوب والخضر الجافة بسكرة أو ماش وتقدر عملية التمويل ب : 500 قنطار من القمح الصلب و 1000 قنطار من القمح اللين يوميا .

5- هيكل المؤسسة :

تم انجاز هياكل الشركة من طرف مؤسستين إحداهما خاصة بإنتاج السميد وهي شركة إيطالية والأخرى لإنتاج الدقيق وهي شركة تركية .

أ- التركيب الصناعي :

- مطحنة خاصة بالقمح الصلب 600 قنطار.
- مطحنة خاصة بالقمح اللين ذات قدرة إنتاجية 1600 قنطار.
- تحتوي على مطمور لتخزين القمح (الصلب - اللين) ذو سعة 10000 قنطار وينقسم إلى أربعة أجزاء:

- جزآن للقمح الصلب ذو سعة 5000 قنطار.
- الجزآن الآخرين للقمح اللين ذو سعة 500 قنطار.

ب- المساحة :

تقدر المساحة الإجمالية بحوالي 10000 متر مربع.

ت- هياكل وتركيبات أخرى :

- جسر وزان - شاشة مراقبة - مخزن المنتج النهائي - مستودع سعته 1000 قنطار من المنتجين .

ث- قنوات ماحقات التوزيع :

- مؤسسات تجارية داخل الوادي وخارجها .
- مؤسسة كيب لإنتاج العجائن .

6- عدد العمال :

وتتضمن الشركة 40 عاملا موزع حسب مهامهم في الجدول التالي :

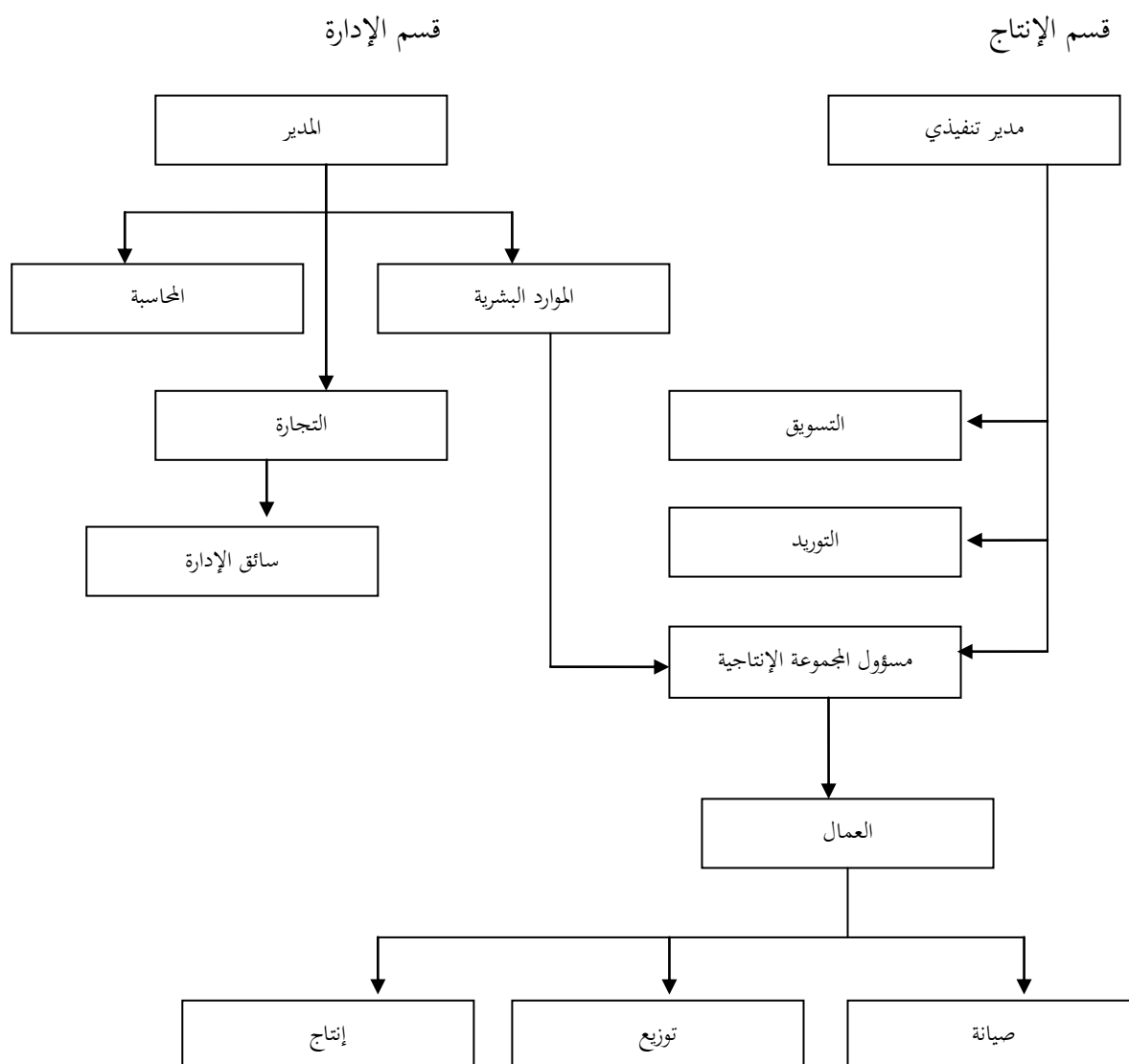
الجدول 02 : يبين عدد العمال حسب مهامهم

الوظائف	عدد العمال
الإدارة	06
الإنتاج	26
السائقين	04
الحراس	04

المصدر : من إعداد الطلبة استنادا إلى الوثائق الإدارية للشركة

7- الهيكل التنظيمي :

الشكل رقم 03 : الهيكل التنظيمي لشركة سوف للدقيق



المصدر : من إعداد الطلبة استنادا إلى الوثائق الإدارية للشركة

ثانيا : إدراج الموارد البشرية في القوائم المالية لسنة 2015 لشركة سوف للدقيق

لدينا الميزانية الختامية لشركة سوف للدقيق وفقا للمحاسبة التقليدية المنتهية في 2015/12/31 (الملحق رقم 01)

جدول رقم 03 : يبين الميزانية وفقا للمحاسبة التقليدية لسنة 2015 لشركة سوف للدقيق الوحدة : دج

الأصول	الإجمالي	الاهتلاكات/المؤونات	الصافي	الخصوم	المبلغ
الأصول غير جارية	433183192.93	248144458.73	185038734.20	رؤوس الأموال الخاصة	65589354.62
أراضي	10200000		10200000	رأس مال تم إصداره	50000000
المباني	93671128.54	26968832.70	66702295.82	علاوات واحتياطات - احتياطات مدججة	2417979.35
تثبيتات عينية أخرى	329312064.41	221175626.03	108136438.38	النتيجة الصافية - النتيجة الصافية حصة المجمع	10503122.22
الأصول الجارية	9386718456			رؤوس أموال أخرى /الترحيل من جديد	2668253.05
مخزونان ومنتجات قيد التنفيذ	8901823.82		8901823.82	الخصوم غير جارية	
الزبائن	53565891.50		53565891.50	قروض وديون مالية	
المدينون الآخرون	3832314.86		3832314.86	ضرائب (مؤجلة ومرصود لها)	
الضرائب وما شابهها	2936552.09		2936552.09	ديون أخرى غير جارية	
الخزينة	24630602.29		24630602.29	مؤونات ومنتجات ثابتة مسبقا	
مجموع الأصول	527050377.49	248144458.73	278905918.76	خصوم جارية	213316564.14
				موردو حسابات ملحقه	91697286.56
				ضرائب	2592872.00
				ديون أخرى	80858472.65
				خزينة سلبية	38167932.93
				مجموع العام للخصوم	278905918.76

المصدر : من إعداد الطلبة بناء على الملحق رقم 01 و 02 بتصرف

بناء على هذه الميزانية نرى انه ليس هناك ظهور لقيمة الموارد البشرية في جانب الأصول والذي ومن خلال دراستنا هذه تبين لنا انه أصل من أصول الشركة وجب ظهوره في قائمة المركز المالي الأمر الذي يجعل معلومات هذه الميزانية تصبح مضلله في ظل المحاسبة التقليدية لأنها لا تظهر كل التثبيتات في شكلها كأصول .

ولدينا كذلك جدول حساب النتائج لشركة سوف للدقيق وفقا للمحاسبة التقليدية لسنة 2015(ملحق رقم 02)

جدول رقم 04 : يبين لنا جدول حساب النتائج لسنة 2015 لشركة سوف للدقيق الوحدة: دج

البيان	مبالغ السنة 2015
رقم الأعمال	316427600.00
تغير مخزونات المنتجات المصنعة و المنتجات قيد الصنع	-281073.30
الإنتاج المثبت	
إعانات الاستغلال	
إنتاج السنة المالية	316146526.70
مشتريات المستهلكة	243787295.40
الخدمات الخارجية و الاستهلاكات الأخرى	6580401.74
استهلاك السنة المالية	250367697.14
القيمة المضافة للاستهلاك	65778829.56
أعباء المستخدمين	18559620.61
الضرائب و الرسوم و المدفوعات المشابهة	4008508.94
فائض الإجمالي عن الاستغلال	43210700.01
المنتجات العملية الأخرى	13412102.62
أعباء العملية الأخرى	0
مخصصات للاهلاكات و المؤونات	30759859.25
استثناس عن الخسائر القيمة و المؤونات	
النتيجة العملية	-17347756.63
المنتجات المالية	420071.69
الأعباء المالية	13316197.51
النتيجة المالية	-12896125.82
نتيجة العادية قبل الضرائب	12966817.56
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية	2463695.34
الضرائب المؤجلة حول النتائج العادية	
مجموع المنتجات الأنشطة العادية	329978701.01
مجموع الأعباء الأنشطة العادية	319475578.79
النتيجة الصافية للأنشطة العادية	10503122.22
العناصر الغير العادية المنتجات يطلب بيانها	
العناصر الغير العادية الأعباء يطلب بيانها	
النتيجة الغير عادية	
نتيجة الصافية لسنة المالية	10503122.22

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على الملحق رقم 03 بتصرف

في ظل المحاسبة التقليدية نرى أن أعباء المستخدمين كبيرة نوعاً ما والتي كانت يمكن أن تنخفض لو أنها اعتبرت مواردها البشرية أصلاً من أصولها وذلك برسملة هذه الأعباء وبالتالي سوف تخفف من نفقاتها وتستفيد منها كإيرادات .

ومن أجل إدراج الموارد البشرية في قائمة المركز المالي وفقاً لمحاسبة الموارد البشرية سوف نطبق المحاسبة الحديثة (محاسبة الموارد البشرية) التي تحول العامل إلى أصل.

أدخلت شركة سوف للدقيق ثلاثة موظفين صنفوا كخبراء كالآتي:

- 2015/01/07 أدخلت الخبر (أ) مختص بصيانة الآلات راتبه 2.000.000.00 دج سنوياً؛

- 2015/01/10 أدخلت الخبر (ب) مختص بالتغذية راتبه 1.500.000.00 دج سنوياً؛

- 2015/01/13 أدخلت الخبر (ج) مهندس كيميائي راتبه 2500.000.00 دج سنوياً؛

يمثلون 32.28 % من أعباء المستخدمين

مدة عقد العمل 3 سنوات

وبناءً على لقاء مع مسؤولي الشركة تبين لنا أن عمل الخبراء يعود على الشركة كمزايا كبيرة كون عمل المؤسسة يقوم على خبر مختص بالصيانة وآخر مختص بالتغذية ومهندس كيميائي حيث تم تحويلهم بطريقة مباشرة حسب القيد التالي:

❖ قيد تكلفة الحصول على خبر صيانة الآلات

2015/01/07		20810	4041
2000000.00	من المذكورين ح / تثبيبات عينية - الموارد البشرية إلى المذكورين ح / موردو التثبيبات - الموارد البشرية - (قيد الحصول على خبر صيانة الآلات)		
2000000.00			

❖ قيد الحصول على مختص بالتغذية:

1500000.00	1500000.00	2015/01/10	4041	20811
		من المذكورين ح /تثبيات عينية - الموارد البشرية إلى المذكورين ح/موردو التثبيات - الموارد البشرية . (قيد الحصول على مختص بالتغذية)		

❖ قيد الحصول على مهندس كيميائي:

2500000.00	2500000.00	2015/01/13	4041	20812
		من المذكورين ح /تثبيات عينية - الموارد البشرية إلى المذكورين ح/موردو التثبيات - الموارد البشرية . (قيد الحصول على مهندس كيميائي)		

وكذا يمكن تحويلهم بطريقة غير مباشرة حيث يسجل أولاً كمصرف ثم يتم تحويله إلى أصل وتكون القيود

كما يلي :

❖ قيد الحصول على مختص صيانة الآلات:

2000000.00	2000000.00	2015/01/07	512	63
		من المذكورين: ح / أعباء المستخدمين إلى المذكورين: ح / البنك (قيد تسجيل صيانة الآلات كمصروف) //		
2000000.00	2000000.00	من المذكورين: ح / تثبيطات عينية - الموارد البشرية إلى المذكورين: ح / إنتاج المثبت كأصول عينية (قيد تحويل صيانة الآلات إلى أصل)	20810	73

❖ قيد الحصول على مختص التغذية

1500000.00	1500000.00	2015/01/10	512	63
		من المذكورين: ح / أعباء المستخدمين إلى المذكورين: ح / البنك (قيد تسجيل مختص بالتغذية كمصروف) //		
1500000.00	1500000.00	من المذكورين: ح / تثبيطات عينية - الموارد البشرية إلى المذكورين: ح / إنتاج المثبت كأصول عينية (قيد تحويل مختص التغذية إلى أصل)	20811	73

❖ قيد الحصول على مهندس كيميائي:

2500000.00	2500000.00	2015/01/13	512	63
		من المذكورين: ح / أعباء المستخدمين إلى المذكورين: ح / البنك (قيد تسجيل مهندس كيميائي كمصروف) //		
2500000.00	2500000.00	من المذكورين: ح / تثبيطات عينية - الموارد البشرية إلى المذكورين: ح / إنتاج المثبت كأصول عينية (قيد تحويل مهندس كيميائي إلى أصل)	73	20812

❖ قيد قسط إطفاء الموارد البشرية:

حيث نقوم بحساب قسط إطفاء الموارد البشرية كما يلي:

$$\text{قسط إطفاء الموارد البشرية} = \text{تكلفة الحصول على الموارد البشرية} \div \text{مدة العقد}$$

أ- قسط إطفاء مختص صيانة الآلات

$$\text{قسط إطفاء مختص صيانة الآلات} = 2000000.00 \div 3 = 666666.67 \text{ دج}$$

		2015/12/31		
		من المذكورين:		
	666666.67	ح / مخصصات الاهتلاكات - الموارد البشرية	681	
666666.67		إلى المذكورين: ح / إهلاك تثبيات عينية - الموارد البشرية (قسط إطفاء مختص صيانة الآلات)	28081	

ب- قسط إطفاء مختص تغذية

$$\text{قسط إطفاء مختص تغذية} = 1500000.00 \div 3 = 500000.00 \text{ دج}$$

		2015/12/31		
		من المذكورين:		
	500000.00	ح / مخصصات الاهتلاكات - الموارد البشرية	681	
500000.00		إلى المذكورين: ح / إهلاك تثبيات عينية - الموارد البشرية (قسط إطفاء مختص تغذية)	28081	

ت- قسط إطفاء مهندس كيميائي

$$\text{قسط إطفاء مختص تغذية} = 2500000.00 \div 3 = 833333.33 \text{ دج}$$

		2015/12/31		
833333.33	833333.33	من المذكورين:	28081	681
		ح / مخصصات الاهتلاكات - الموارد البشرية إلى المذكورين: ح / إهلاك تثبيبات عينية - الموارد البشرية (قسط إطفاء مهندس كيميائي)		

يتأثر جدول حساب النتائج بالتغيرات بعد إدراج المحاسبة الحديثة (محاسبة الموارد البشرية) كآلاتي:

الجدول رقم 05 : جدول حساب النتائج لشركة سوف للدقيق بعد إدراج محاسبة الموارد البشرية الوحدة: دج

البيان	مبالغ السنة 2015 قبل إدراج الموارد البشرية	مبالغ السنة 2015 بعد إدراج الموارد البشرية
رقم الأعمال	316427600.00	316427600.00
تغير مخزونات المنتجات المصنعة و المنتجات قيد الصنع	-281073.30	-281073.30
الإنتاج المثبت		
إعانات الاستغلال		
إنتاج السنة المالية	316146526.70	316146526.70
مشتريات المستهلكة	243787295.40	243787295.40
الخدمات الخارجية و الاستهلاكات الأخرى	6580401.74	6580401.74
استهلاك السنة المالية	250367697.14	250367697.14
القيمة المضافة للاستهلاك	65778829.56	65778829.56
أعباء المستخدمين	18559620.61	12559620.61
الضرائب و الرسوم و المدفوعات المشابهة	4008508.94	4008508.94
فائض الإجمالي عن الاستغلال	43210700.01	49210700.01
المنتجات العملية الأخرى	13412102.62	13412102.62
أعباء العملية الأخرى		
مخصصات للاهتلاكات و المؤونات	30759859.25	32759859.25
استثناس عن الخسائر القيمة و المؤونات		
النتيجة العملية	-17347756.63	-19347756.63
المنتجات المالية	420071.69	420071.69
الأعباء المالية	13316197.51	13316197.51
النتيجة المالية	-12896125.82	-12896125.82
نتيجة العادية قبل الضرائب	12966817.56	16966817.56
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية	2463695.34	3223695.34
الضرائب المؤجلة حول النتائج العادية		
مجموع المنتجات الأنشطة العادية	329978701.01	329978701.01
مجموع الأعباء الأنشطة العادية	319475578.79	316235578.79
النتيجة الصافية للأنشطة العادية	10503122.22	13743122.22
العناصر الغير العادية المنتجات يطلب بيانها		
العناصر الغير العادية الأعباء يطلب بيانها		
النتيجة الغير عادية		
نتيجة الصافية لسنة المالية	10503122.22	13743122.22

المصدر : من إعداد الطلبة بناء على الملحق رقم 03 بتصريف

بعد التعديل الذي حدث على جدول حساب النتائج فيما يلي سنقوم بتحليل أهم النتائج التي تغيرت .

ثالثاً : تحليل النتائج المتوصل إليها بعد إدراج المحاسبة الحديثة

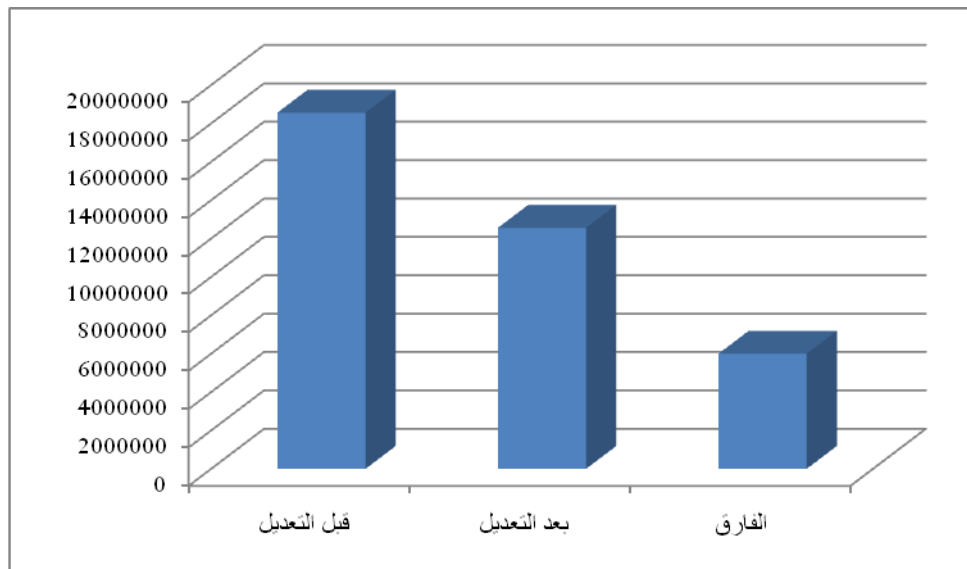
من خلال التغيرات التي طرأت على جدول حساب النتائج لشركة سوف للدقيق بعد اعتبار الموارد البشرية أصل من أصول الشركة سنقوم بالتحليل التالي:

الوحدة: دج الجدول رقم 06 : يبين نسبة أعباء المستخدمين :

البيان	قبل التعديل	بعد التعديل	الفارق	النسبة %
أعباء المستخدمين	18559620.61	12559620.61	-6000000.00	-32.32

المصدر : من إعداد الطلبة

الشكل رقم 05 : يبين نسبة أعباء المستخدمين



المصدر : بالاعتماد على معطيات الجدول أعلاه

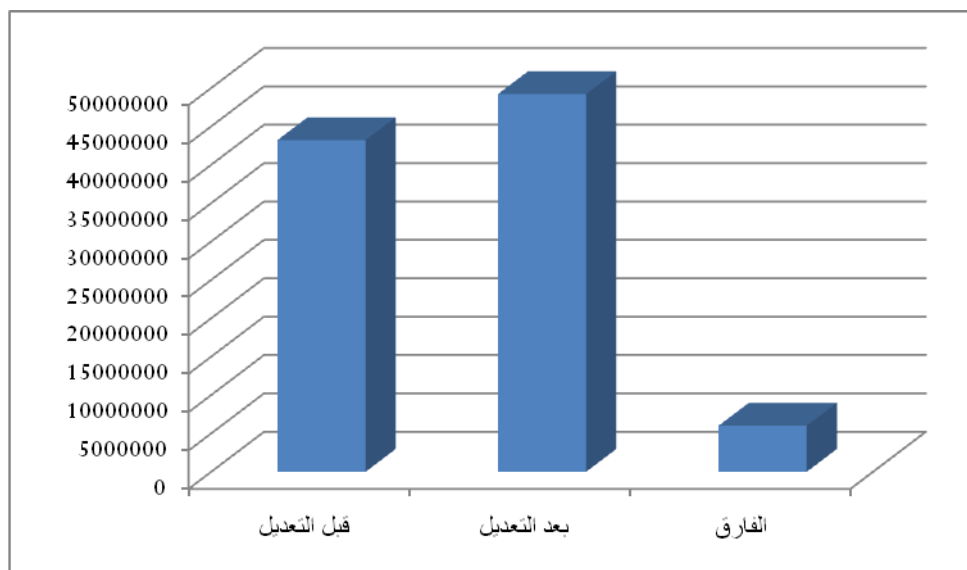
من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن هناك انخفاض لقيمة أعباء المستخدمين لشركة سوف للدقيق بنسبة 32.32% في ظل استخدام محاسبة الموارد البشرية مما يؤدي إلى انخفاض أعباء الشركة بمبلغ قدره 6000000.00 دج، والتي تمثلت في تحويل المصاريف إلى أصل بشري ضمن ح/ 2081 والذي يمثل التثبيتات العينية – الموارد البشرية .

الوحدة: دج الجدول رقم 07 : يبين نسبة فائض إجمالي على الاستغلال :

البيان	قبل التعديل	بعد التعديل	الفارق	النسبة %
فائض إجمالي الاستغلال	43210700.01	49210700.01	+6000000.00	+13.88

المصدر : من إعداد الطلبة

الشكل رقم 06 : يبين نسبة فائض إجمالي على الاستغلال



المصدر : بالاعتماد على معطيات الجدول أعلاه

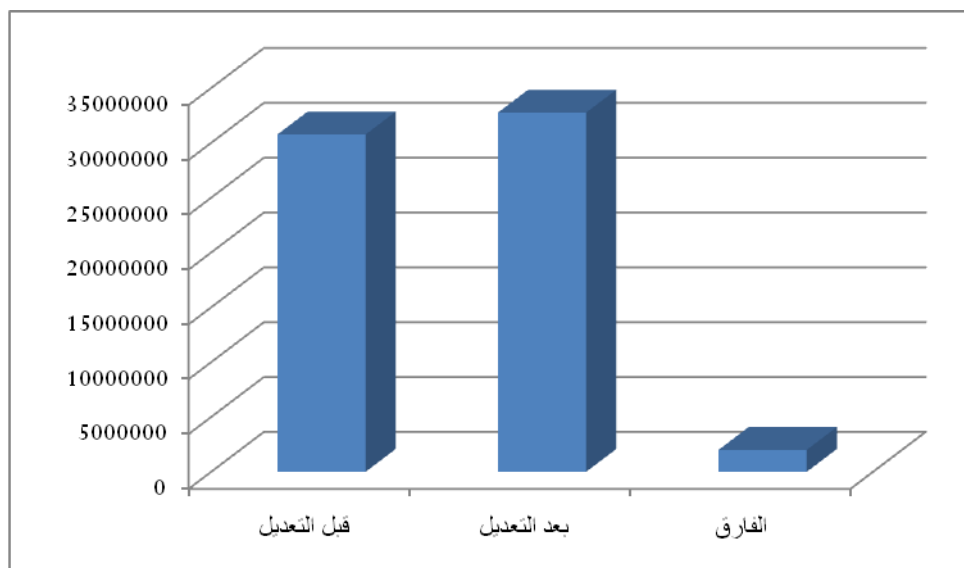
يقدر فائض إجمالي الاستغلال بـ 43210700.01 دج في ظل المحاسبة التقليدية وقدر بـ 49210700.01 دج في المحاسبة الحديثة (محاسبة الموارد البشرية) أي أن هناك زيادة لفائض إجمالي الاستغلال بنسبة 13.88% مما يؤدي إلى زيادة في الثروة المالية المحققة على النشاط الأساسي للشركة حيث يعتمد عليه بشكل أساسي في اتخاذ القرارات .

الجدول رقم 08 : يبين نسبة مخصصات الاهتلاكات و المؤونات : الوحدة: دج

البيان	قبل التعديل	بعد التعديل	الفارق	النسبة %
مخصصات الاهتلاكات و المؤونات	30759859.25	32759859.25	+2000000	+06.50

المصدر : من إعداد الطلبة

الشكل رقم 07 : يبين نسبة مخصصات الاهتلاكات و المؤونات



المصدر : بالاعتماد على معطيات الجدول أعلاه

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ مخصصات الاهتلاك قد بلغت 30759859.25 دج في ظل المحاسبة التقليدية في حين أنها بلغت 32759859.25 دج في المحاسبة الحديثة (محاسبة الموارد البشرية) أي أن هناك زيادة في مخصصات الاهتلاكات والمؤونات بنسبة 6.50% أي ارتفاعه بمبلغ قدره 2000000 دج .

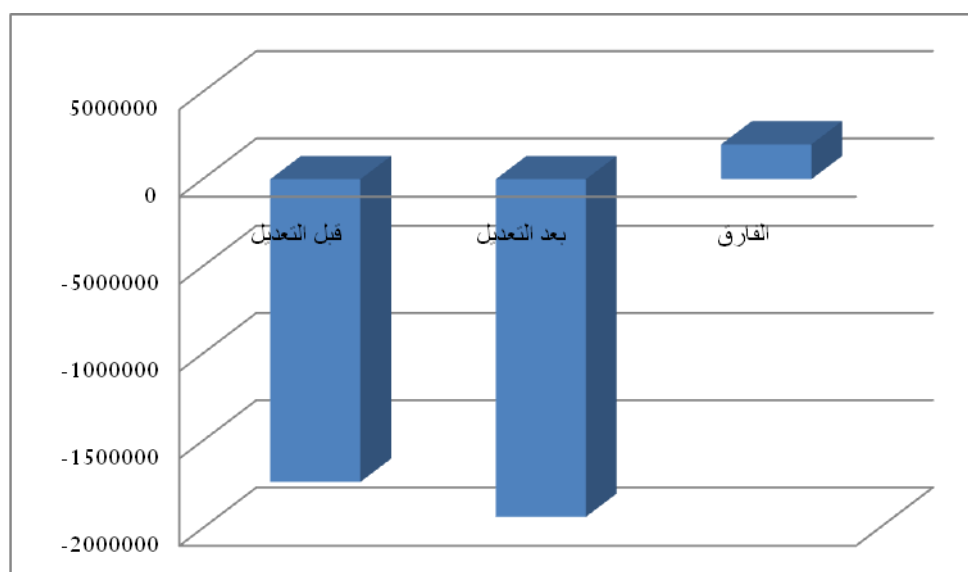
الوحدة: دج

الجدول رقم 09 : يبين نسبة النتيجة العملياتية :

البيان	قبل التعديل	بعد التعديل	الفارق	النسبة %
النتيجة العملياتية	-17347756.63	-19347756.63	+2000000.00	+11.52

المصدر : من إعداد الطلبة

الشكل رقم 08 : يبين نسبة النتيجة العملياتية



المصدر : بالاعتماد على معطيات الجدول أعلاه

من الجدول أعلاه نلاحظ أن النتيجة العملياتية في المحاسبة التقليدية قدرت ب -17347756.63 دج وحين أنها قدرت ب -19347756.63 دج أي أن هناك زيادة في النتيجة العملياتية للشركة بنسبة 11.52% مما يؤدي إلى انخفاض نتيجة دورة الاستغلال بمبلغ قدره 2000000.00 دج .

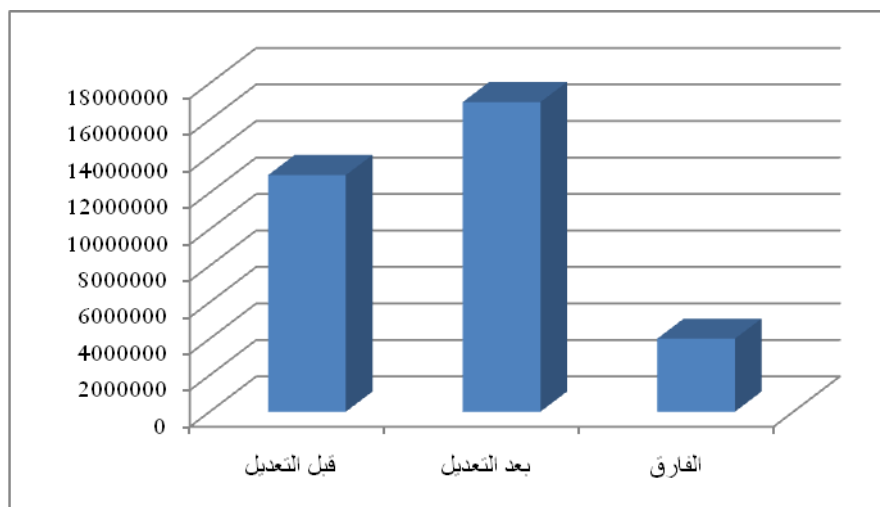
الوحدة: دج

الجدول رقم 10 : يبين نسبة النتيجة العادية قبل الضرائب

البيان	قبل التعديل	بعد التعديل	الفارق	النسبة %
النتيجة العادية قبل الضرائب	12966817.56	16966817.56	+4000000.00	+30.84

المصدر : من إعداد الطلبة

الشكل رقم 09 : يبين نسبة النتيجة العادية قبل الضرائب



المصدر : بالاعتماد على معطيات الجدول أعلاه

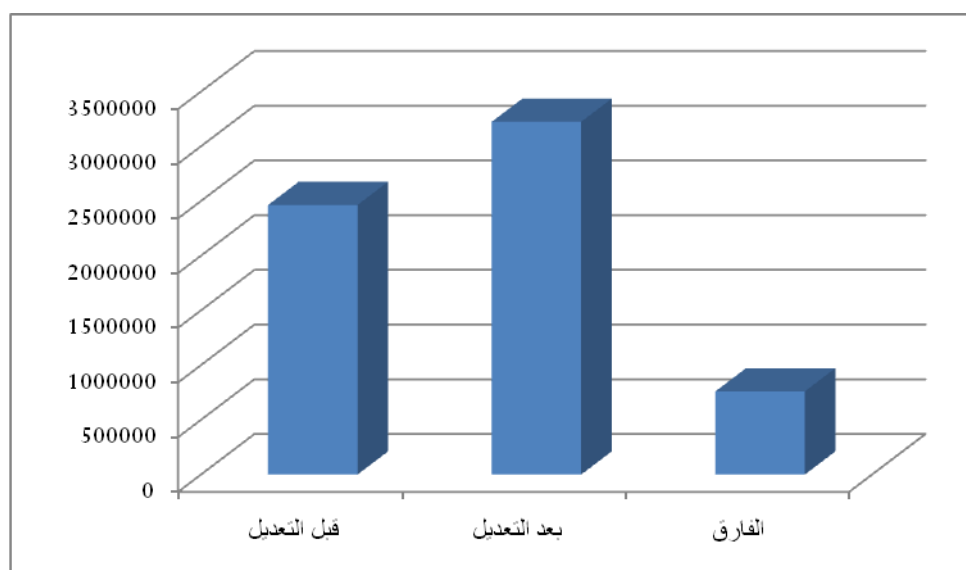
من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن هناك زيادة في النتيجة العادية قبل الضرائب بنسبة 30.84% وذلك جراء تغيير في النتيجة العملية للشركة والتي أثرت بدورها على دلالة نتيجة دورة الاستغلال بمبلغ قدره 4000000.00 دج .

الجدول رقم 11 : يبين نسبة الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية

النسبة %	الفارق	بعد التعديل	قبل التعديل	البيان
+30.84	+760000.00	3223695.34	2463695.34	الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية

المصدر : من إعداد الطلبة

الشكل رقم 10 : يبين نسبة الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية



المصدر : بالاعتماد على معطيات الجدول أعلاه

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن هناك زيادة في الضريبة على أرباح الشركات IBS بنسبة 30.84% للشركة مطاحن سوف وذلك جراء إدراج قيمة الموارد البشرية في قائمة المركز المالي مما أدى إلى زيادة أرباح الشركة الأمر الذي جعل الضرائب ترتفع بمبلغ قدره 760000.00 دج .

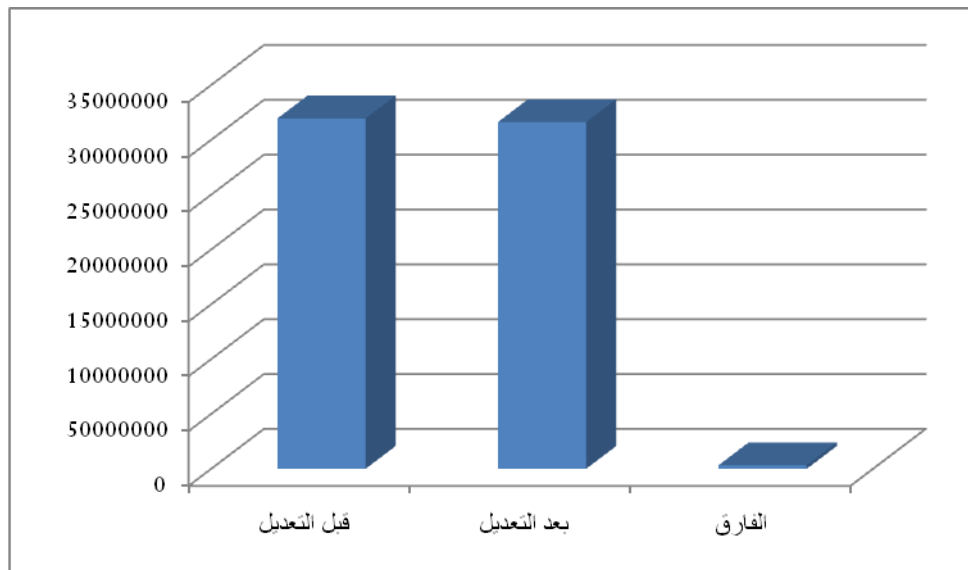
الوحدة: دج

الجدول رقم 12 : يبين نسبة مجموع أعباء الأنشطة العادية

البيان	قبل التعديل	بعد التعديل	الفارق	النسبة %
مجموع أعباء الأنشطة العادية	319475578.79	316235578.79	-3240000.00	-1.01

المصدر : من إعداد الطلبة

الشكل رقم 11 : يبين نسبة مجموع أعباء الأنشطة العادية



المصدر : بالاعتماد على معطيات الجدول أعلاه

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن هناك انخفاض في مجموع أعباء الأنشطة العادية بنسبة 1.01% وذلك بسبب اعتبار الموارد البشرية كأصل تطفئ على مدى عمرها الإنتاجي وليس كعبء على الشركة .

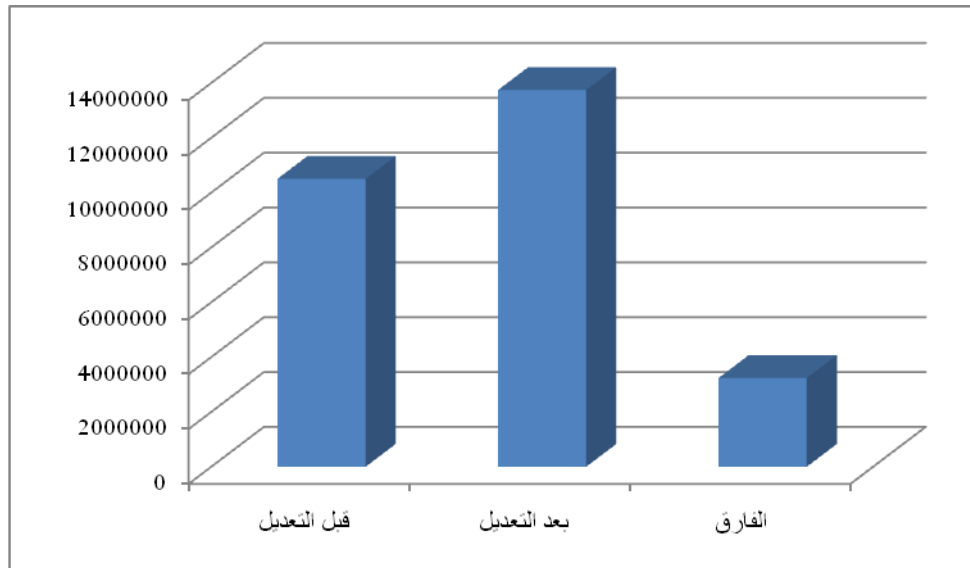
الوحدة: دج

الجدول رقم 13 : يبين نسبة النتيجة الصافية للسنة المالية

البيان	قبل التعديل	بعد التعديل	الفارق	النسبة %
النتيجة الصافية لسنة المالية	10503122.22	13743122.22	3240000.00 +	+30.84

المصدر : من إعداد الطلبة

الشكل رقم 12 : يبين نسبة النتيجة الصافية للسنة المالية



المصدر : بالاعتماد على معطيات الجدول أعلاه

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن هناك زيادة بنسبة 30.84 % في النتيجة الصافية للسنة المالية لشركة سوف للدقيق في ظل المحاسبة الحديثة (محاسبة الموارد البشرية) مقارنة بالنتيجة المالية للمحاسبة التقليدية أي زيادة الربح بمبلغ قدره 3240000.00 دج مما يؤدي إلى زيادة ربح الشركاء أيضا .

من خلال اطلعنا على حيثيات تحليل الموارد البشرية في شركة سوف للدقيق وبعد التعديلات على الميزانية بالانتقال من المحاسبة التقليدية إلى المحاسبة الحديثة (محاسبة الموارد البشرية) تكون الميزانية الختامية المنتهية في 2015/12/31 كالآتي:

الجدول رقم 14 : تبين الميزانية وفقا للمحاسبة الحديثة شركة سوف للدقيق لسنة 2015 بعد إدراج قيمة الموارد البشرية الوحدة: دج

الأصول	الإجمالي	الاهتلاكات	الصافي	الخصوم	المبلغ
الأصول غير جارية	439183192.93	250144458.73	189038734.20	رؤوس الأموال الخاصة	68829354.62
أراضي	1020000		10200000	رأس مال تم إصداره	50000000.00
المباني	93671128.52	26968832.70	66702295.82	علاوات واحتياطات - احتياطات مدججة	2417979.35
تثبيتات عينية (الموارد البشرية)	6000000.00	2000000.00	4000000.00	النتيجة الصافية - النتيجة الصافية حصة المجمع	13743122.22
تثبيتات عينية أخرى	329312064.41	221175626.03	108136438.38	رؤوس أموال أخرى /الترحيل من جديد	2668253.05
الأصول الجارية	93867184.56		93867184.56	الخصوم غير جارية	
مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ	8901823.82		8901823.82	قروض وديون مالية	
الزبائن	53565891.50		53565891.50	ضرائب (مؤجلة ومرصود لها)	
المدينون الآخرون	3832314.86		3832314.86	ديون أخرى غير جارية	
الضرائب وما شابهها	2936552.09		2936552.09	مؤونات ومنتجات ثابتة مسبقا	
الخزينة	24630602.29		24630602.29	خصوم جارية	214076564.14
مجموع الأصول العام	533050377.49	250144458.73	282905918.76	موردو حسابات ملحقة	97697286.56
				ضرائب	3352872.00
				ديون أخرى	74858472.65
				حزينة سلبية	38167932.93
				مجموع العام للخصوم	282905918.76

المصدر: من إعداد الطلبة بناءا على الملحق رقم 01 و 02 بتصرف

في 2015/12/31 نفترض أن المهندس الكيميائي تعرض لحادث عمل وبالتالي أدى إلى وفاته يكون التسجيل كالتالي :

الخسائر = تكلفة الحصول على العنصر البشري - مجموع الإطفاء السنوي

مجموع الإطفاء السنوي = 2000000.00 دج

الخسائر = 6000000.00 - 2000000.00 = 4000000.00 دج

ويكون التسجيل المحاسبي كما يلي :

2015/12/31			
4000000.00	4000000.00	من المذكورين	657
		ح / خسائر القيمة عن التثبيتات المعنوية - الموارد البشرية إلى المذكورين ح/ التثبيتات العينية - الموارد البشرية (قيد وفاة المهندس الكيميائي)	
4000000.00		2081	

خلاصة الفصل

من خلال ما جاء في هذا الفصل يتبين لنا أن القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية قد أصبح ضرورة ملحة في كافة المؤسسات التي تسعى بدورها إلى تعظيم الأرباح وتحقيق الميزة التنافسية، ومدى احتمال تعرض المؤسسة لبعض الخسائر نتيجة لاعتبارها أن المورد البشري مصروف ولا يجب إظهاره في قائمة المركز المالي، لأن قيمة الموارد البشرية يمكنها أن تتغير سواء بالارتفاع أو بالانخفاض، أو تبقى محافظة على حالها وكل هذا يعود نتيجة لاختلاف أنشطة وفعاليات الإدارات العاملة في المنظمة .

حيث تمحورت دراستنا التطبيقية حول اعتبار الموارد البشرية أصلاً وجب إدراجها في قائمة المركز المالي وبعد تحليل بعض عناصر جدول حساب النتائج استنتجنا ما يلي :

- اعتبار الموارد البشرية أصلاً يؤدي إلى زيادة ربح لشركة الدقيق سوف وكذا ارتفاع نسبة أرباح شركائها.
- قد تؤثر الموارد البشرية سلباً على شركة سوف للدقيق من خلال ارتفاع الضريبة على أرباح الشركات IBS لها.

- انخفاض أعباء شركة سوف للدقيق من خلال انخفاض قيمة أعباء مستخدميها .
- عند بيان جميع تثبيطات (أصول) شركة سوف للدقيق في القوائم المالية يؤدي ذلك إلى اتخاذ القرارات السليمة من قبل الإدارة وكذا من قبل المستخدمين الأمر الذي يجعل هذه القوائم صحيحة وغير مضللة.

خاتمة

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

يتمحور موضوع دراستنا حول نموذج مقترح لمحاسبة الموارد البشرية في المؤسسة الاقتصادية وعلى هذا الأساس قد جاءت دراستنا للبحث في الإشكالية التالية:

- ما هو أثر تطبيق محاسبة الموارد البشرية كنموذج مقترح على كل من الإفصاح و القياس على مؤسسة ؟

حيث تطرق بحثنا في الجانب النظري من هذه الدراسة إلى ماهية محاسبة الموارد البشرية ومختلف نماذج القياس المحاسبي عن الموارد البشرية وكذا طرق الإفصاح عنها، أما الجانب التطبيقي فقد خصص لدراسة كيفية إدراج الموارد البشرية في قائمة المركز المالي، وانطلاقاً من فرضيات الدراسة توصلنا إلى ما يلي :

الفرضيات :

- **الفرضية الأولى:** إن الموارد البشرية لا تعتبر عبئاً تتحمله المؤسسة وإنما هي أصلاً من أصولها وجب إظهاره في مختلف قوائمها المالية.

- **الفرضية الثانية:** نعم لا يوجد نموذج معين لقياس الموارد البشرية إذ أن هناك صعوبة في تقييم المورد البشري لكن نرى أن نموذج التكلفة التاريخية هو النموذج الأنسب في الوضع الراهن.

- **الفرضية الثالثة:** إن القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية يؤثران على القوائم المالية في المؤسسة لأنه سيزيد في أصولها ويقل عن أعبائها.

- **الفرضية الرابعة:** هناك تأثير لقيمة الموارد البشرية على مؤسسة سوف للدقيق عند إدراجها ضمن القوائم المالية حيث أنها أدت إلى ارتفاع في نتيجة السنة المالية و ارتفاع IBS.

نتائج الدراسة:

- تجسدت أهمية المورد البشري في المؤسسات من خلال إحداث إدارة خاصة به.

- الموارد البشرية استوفت شروط اعتبارها كأصل من أصول المنشأة وعلى هذا الأساس يمكن أن تظهر أرصده في القوائم المالية دون الخروج عن مبادئ المحاسبة التقليدية.

- محاسبة الموارد البشرية أدت وستؤدي إلى إعادة النظر إلى البشر على أنهم عناصر تنظيمية عالية القيمة.

- إن النظر لمحاسبة الموارد البشرية تختلف من مؤسسة إلى أخرى تبعا لمدى اعتمادها على العنصر البشري وأهميته في مساعدتها لتنفيذ إستراتيجيتها .
- يؤثر الإفصاح والقياس عن الموارد البشرية في اتخاذ القرارات المالية وذلك من خلال ظهوره في قائمة المركز المالي كأحد أصول المنشأة .
- إن القوائم المالية الغير متضمنة الموارد البشرية تعد قوائم مضللة حيث تأثر على الأداء المستقبلي لتقارير الخاصة بالمنشأة .
- نظرا لوجود صعوبة في قياس الموارد البشرية وذلك لكثرة المتغيرات المتعلقة بالموارد البشري والتي تساهم في تحديده قيمته لم يتم الاتفاق على نموذج محدد لقياس هذه الموارد .
- إن تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المنشأة يدفع الإدارة إلى زيادة الاهتمام بالعنصر البشري مما يؤدي إلى مضاعفة جهوده وكفاءته لتحقيق الأهداف المرجوة .
- المورد البشري ليس هو من يتحول إلى أصل و إنما الخدمة التي يقدمها للمنشأة .
- محاسبة الموارد البشرية تعتبر أداة هامة في نجاح المؤسسة الاقتصادية .
- ضعف اهتمام الفكر المحاسبي بالإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية أدى إلى وجود قصور في التمثيل الصادق للقوائم المالية.

التوصيات:

- إن تطبيق محاسبة الموارد البشرية يؤدي إلى تطوير الفكر الاجتماعي للبشر الذي كان ينظر إلى العنصر البشري على انه احد 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.
- لقياس الموارد البشرية يستحسن استخدام طريقة التكلفة التاريخية لأنها تعتبر أكثر موضوعية وسهولة في التطبيق وكذا الأكثر انسجاما مع المبادئ المحاسبية.
- ضرورة إصدار معيار يهتم بمحاسبة الموارد البشرية .

- ضرورة التفرقة بين النفقات الجارية التي تخص السنة المالية الحالية وتحملها في نفس السنة وتلك التي يجب رسمتها وظهورها في قائمة المركز المالي.
- ضرورة الاهتمام بالموارد البشرية داخل المنظمة باعتبار الخدمات التي تقدمها تلك الموارد أصولا وفقا للمفهوم المحاسبي للأصل.

آفاق الدراسة:

بناءا على ما تطرقنا إليه في دراستنا هذه وانطلاقا من النتائج المتوصل إليها يمكن اقتراح العديد من المواضيع منها:

- تطبيق نموذج محاسبة عن الموارد البشرية في ظل استخدام التكنولوجيا.
- المقارنة بين المعيار الدولي رقم (19) منافع الموظفين ومحاسبة الموارد البشرية.

قائمة المصادر و المراجع

المراجع باللغة العربية

1- الكتب :

- احمد محمد أبو شمالة، معايير المحاسبة الدولية و الإبلاغ المالي، مكتبة المجتمع العربي للنشر و التوزيع، الأردن، عمان، ط 1، 2010 .
- إريك فلامهولز، المحاسبة عن الموارد البشرية، دار المريخ، الرياض، د ط، 1992
- أمين السيد احمد لطفي، نظرية المحاسبة، دار الجامعة، القاهرة، الإسكندرية، د ط، 2005 .
- حسن إبراهيم بلوط، إدارة الموارد البشرية من منظور استراتيجي، دار النهضة العربية، بيروت- لبنان، د ط، 2002 م/142هـ.
- حسين القاضي - مأمون حمدان، نظرية المحاسبة، دار الثقافة، عمان، د ط، 2006.
- رضوان حلوه حنان، بدائل القياس المحاسبي المعاصر، دار وائل، عمان، الأردن، د ط، 2003 .
- سهيلة محمد عباس، إدارة الموارد البشرية مدخل استراتيجي، دار وائل للنشر، عمان، ط 2، 2006 .
- صلاح الدين عبد الباقي، إدارة الموارد البشرية، دار الجامعة للنشر، القاهرة، د ط، 2000 .
- طلال محمد الحجاوي، هدى أمين المجيلي، قياس درجة شفافية الإفصاح المحاسبي للشركات الصناعية، دار الأيام للنشر، عمان، الأردن، ط 1، 2017 .
- عادل محمد محمد حسن، القياس والإفصاح ودورهما في محاسبة تكاليف الموارد البشرية في القطاع المصرفي، دار المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، د ط، 2015 .
- عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفقا للنظام المحاسبي المالي (المخطط المحاسبي الجديد)، دار جيتلي للنشر، برج بوعرييج، د ط، 2009 .
- عمر وصفي عقيلي، إدارة الموارد البشرية المعاصرة بعد استراتيجي، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، ط 1، 2005.
- كمال عبد العزيز النقيب، مقدمة في نظرية المحاسبة، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، ط 1، 2004 .
- لعبيدي أبوعلي، وليد ناجي الحياي، محاسبة الموارد البشرية، عمان، ط 1، 2015 .
- محمد المبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، ايتراك للنشر والتوزيع، مصر، ط 1، 2005 .
- محمد مرعي مرعي، أسس إدارة الموارد البشرية، دار الرضا للنشر، دمشق، د ط، 1999 .
- محمد موسى احمد، إدارة الأفراد (الموارد البشرية H.R) بين النظرية والتطبيق، الناشر مكتبة الوفاء القانونية، الإسكندرية، ط 1، 2014 .
- مصطفى محمود أبو بكر، الموارد البشرية مدخل لتحقيق الميزة التنافسية، دار الجامعة، الإسكندرية، د ط، 2004/2003 .
- مؤيد الفضل و آخرون، المشاكل المحاسبية المعاصرة، دار المسيرة للنشر و التوزيع والطباعة، عمان، ط 1، 2002 .
- وليد ناجي الحياي، المشاكل المحاسبية المعاصرة و نماذج المقترحة، منشورات الاكاديمية العربية المفتوحة، الدنمارك، د ط، د ت .
- وليد ناجي الحياي، دراسات في المشاكل المحاسبية المعاصرة، دار الحماد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط 1، 2004 .

2- مجلات و المقالات:

- بختي إبراهيم، تحليل أثر التدريب والتحفيز على تنمية الموارد البشرية في البلدان الإسلامية، مجلة الباحث، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، العدد6، 2008.
- رشا حمادة، القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية وأثرها على القوائم المالي، مجلة جامعة دمشق، دمشق، المجلد 18، العدد 1، 2002.

- سامر معروف، تحليل المحتوى الموضوعي لأساليب تقييم الموارد البشرية، مجلة العلوم الإدارية والسياسية، جامعة الإمارات العربية المتحدة، الإمارات العربية المتحدة، العدد: 02، 1986 .
 - سمية أمين علي، المحاسبة عن رأس المال الفكري (دراسة تحليلية مع التطبيق على رأس المال البشري)، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، جامعة القاهرة، مصر، العدد 06، 2003 .
 - العنزي سعد علي حمود، العابدي علي رزاق جيايد، كلفة المورد البشري بمنظور سلوكي، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة بغداد، العراق، المجلد 17، الإصدار 62، 2011،
 - محمد حسين عيسى، إستراتيجية إدارة الموارد البشرية و دورها في انجاز إستراتيجية المؤسسة، مقال، 2007 .
- 3- الرسائل الجامعية :**
- جمال احمد الدوري، إسماعيل يحي التكريتي، نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية، دراسة مقدمة لتصميم نظام محاسبة الموارد البشرية في المنظمة، جامعة عمان الأهلية، كلية العلوم الإدارية والمالية، عمان، دت .
 - حسين عبد الجليل آل عزوي، المشاكل المحاسبية المعاصرة، رسالة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد، الأكاديمية العربية في الدنيمارك، 2010 .
 - خليل إسماعيل زقوت، واقع تخطيط الموارد البشرية و علاقته بقدرة المؤسسة الغير حكومية في قطاع غزة على الحفاظ على الأعداد اللازمة من العاملين، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2013 .
 - ديمة رفيق محمد ماصة، مدى توفر مقومات محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الحكومية في قطاع غزة، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2015 .
 - فضل كمال سالم، مدى أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره على اتخاذ القرارات المالية، رسالة ماجستير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2008 .
 - نور الهدى حداد، محاسبة الموارد البشرية في منظور القياس و الإفصاح و تطبيقها في المؤسسات الجزائرية، رسالة دكتورا، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، الجزائر، 2016.2015 .
 - وسام رمضان الشنطي، دور محاسبة الموارد البشرية في رفع كفاءة الأداء المالي، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الأزهر، غزة، 2016/2015.
- 4- المحاضرات :**
- نعيمة يحيوي، سلسلة محاضرات في إدارة الموارد البشرية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2009 .
- 5- الملتقيات:**
- هاني عرب، إدارة الموارد البشرية، ملتقى البحث العلمي، 1428 هـ .