



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد حمّـه لخضر - الوادي



كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

القسم: العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر LMD

الشعبة: علوم المالية والمحاسبية

تخصص: محاسبة

مذكرة بعنوان:

أثر رسملة الموارد البشرية وفق نموذج التكلفة التاريخية على المؤسسة الاقتصادية
دراسة حالة شركة التوزيع الكهرباء والغاز بولاية الوادي - 2019 -

إشراف الأستاذ:

زكرياء ذمذوم

إعداد الطلبة:

منال زهري

خالدة زهري

بسام بن ياية

الحاج مسعود دشري

لجنة التقييم

مقيم أول

مشرفا

مقيم ثاني

أستاذ مساعد أ، بجامعة الشهيد حمه لخضر

أستاذ التعليم العالي، بجامعة الشهيد حمه لخضر

أستاذ التعليم العالي، بجامعة الشهيد حمه لخضر

فيصل سايعي

زكريا ذمذوم

أحمد تي

السنة الجامعية: 1442/1443 هـ - 2021/2022 م

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

بعد بسم الله رحمان الرحيم

ﷻ الله لا اله الا هو الحي القيوم لا تأخذه سنة ولا نوم له ما في سموات وما في الأرض من ذا
الذي يشفع عنده إلا بإذنه يعلم ما بين أيديهم وما خلفهم ولا يحيطون بشيء من علمه إلا بما شاء
وسع كرسيه السموات والأرض ولا يؤده حفظهما وهو العلي العظيم ﷻ

آية الكرسي

صدق الله العظيم

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

سُبْحَانَكَ يَا وَدَّ الْعِزَّاءُ فَتَا
دَا سِرَّ سِرَّ سِرَّ سِرَّ سِرَّ سِرَّ

الاحتفال بأساتذتنا

بدأنا بأكثر من يد وقاسينا أكثر من هم وعانينا الكثير من الصعوبات وها نحن اليوم والحمد لله نطوي سهر الليالي
وتعب الأيام وخلاصة مشوارنا بين دفعتي هذا العمل المنواضع.

إلى منارة العلم والإمام المصطفى إلى الأبي الذي علم المتعلمين إلى سيد الخلق إلى رسولنا الكريم سيدنا محمد صلى
الله عليه وآله وسلم.

إلى النبي الذي لا يمل العطاء إلى من حاكّت سعادتي بخيوط منسوجة من قلبها إلى والدتي العزيزة.

إلى من سعى وشقى لأنعم بالراحة والهناء الذي لم يدخل بشئ من أجل دفعي في طريق النجاح الذي علمني أن أرتقي
سلم الحياة بحكمة وصبر إلى والدي العزيز.

إلى من حبهمني بخبري في عروقي ويلهج بذكرهم فؤادي إلى أخوتي وإخواني.

إلى براعم العائلة: تيم الله، محمد الحبيب، تسنيم، أصيلة، قيس، حسين، نور اليقين.

إلى من سرتنا سويًا ونحن نشق الطريق معا نحو النجاح والإبداع إلى من تكاثرت يدنا بيد إلى صديقتي وزميلاتي.

إلى من علمونا حرصًا وفاء من ذهب وكلمات من دسر وعبارات من أسهى وأجلى عبارات في العلم إلى من صاغوا لنا

علمهم حرصًا وفاء ومن فكرهم منارة تنير لنا سيرة العلم والنجاح إلى أساتذتنا الكرام.

زهري منال

إهداء

إهدي ثمرة جهدي

أغلى وأثمن جوهرتين في هذا الوجود قرّة عيني والدي العزيزين، اللذان أوصى بهما الرب في قوله (ولا تقول لهما أف ولا تنهرهما وقل لهما قولا كريما)

إلى كان سند طيلة مساري دارسي ورياني على مكارم الأخلاق مثلى الأعلى إليك.... أبي.

إلى التي جعل الله الجنة تحت أقدامها والحنان يندفق من بين يديها..... أمي الغالية.

من هم أقرب إلى روحي... إلى من شاركني حزن الأمر بهما أسند عزتي..... أخواتي.

الذين تسكن صورهم وأصواتهم أجمل اللحظات والأيام التي عشناها..... أقاربي.

إلى الكناكيت: أحمد ميسوم، نور اليقين، لحسن والحسين، إبراهيم،

أحمد ياسين.

زهري خالدة

إلى أستاذنا

الحمد لله الذي أعانني بالعلم وزنتني بالحلم وأكرمني بالنقوى وجلاني بالعافية

أهدي جهدي المنواضع

إلى القلب الرحيم والوجه الباسم والنعم الجميل والقدوة الحسنة أُمي وأبي

إلى الدين ينمون لي الخير دوماً إخوتي وأخواتي

إلى كل الأقارب والأصدقاء والزملاء

إلى الذين شكروني مختلف مراحل المشوار الدراسي وأخص بالذكر دفعة ماستر محاسبة

إلى كل من ساهموا في تعليمي من أساتذة معلمين

إلى كل من أحب واحترم.

بن ياتة بسامر

إلى من وضع المولى - سبحانه وتعالى - الجنة تحت قدميها وقرها في كتابه العزيز....

أمي الحبيبة.

إلى خالد الذكر، الذي وفه المنية، وكان خير مثال لرب الأسرة،

أبي الموقر.

إلى من بذلوا جهدا في مساعدتي وكانوا خير سند

إخواني وأخواتي

إلى أسرتي إلى أصدقائي وزملائي ومعلمي الذين أجلمهم وأحترمهم.

دشري الحاج مسعود

شكرنا وإلحاحنا

أرى لزما على تسجيل الشكر وإعلامه ونسبة الفضل لأصحابه، استجابة لقوله النبي صلى الله عليه وسلم: (من لم يشكر الناس لم يشكر الله).

وكما قيل:

علامة شكر المرء إعلان حده فمن كثر المعروف منهم فما شكر
فالشكر أوله عز وجل على أن هداني لسلوك طريق البحث والشبه بأهل العلم وإن كان بيني
وبينهم مفاوز

كما أخص بالشكر أساتذنا الكرام ومعلمنا الفاضل المشرف على هذا البحث الدكتور
زكرياء ذمذوم

فقد كان حرصا على قراءة كل ما نكتب ثم يوجهنا إلى ما يرى بأرق عبارة وألفاظ إشارة، فله منا
وافر الثناء وخالص الدعاء..

كما نشكر أيضا الأساذ محمد على داهم الذي كان لنا خير عون على مجهوداته وارشادته لنا
كما نشكر السادة الأساتذة وكل الزملاء وكل من قدم لنا فائدة أو أعاننا
بم جمع أسأل الله أن يجزيهم عني خيرا وأن يجعل عملهم في ميزان حسناتهم.

ملخص الدراسة:

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز أثر رسملة الموارد البشرية وفق نموذج التكلفة التاريخية على المؤسسة الاقتصادية، فإن نجاح المشاريع الاقتصادية في تحقيق أهدافها يعتمد بدرجة كبيرة على كفاءة وفعالية الموارد البشرية العاملة بها من حيث القياس والتكاليف الاختيار والتعيين والتدريب والتطوير الأصول البشرية وتعديل القيمة الاقتصادية لها، فقد سعت الكثير من المؤسسات الاقتصادية لتطبيق هذا المفهوم في إطار المحاسبة عن الموارد البشرية حيث ساهم التقدم العلمي في توجيه الفكر المحاسبي إلى إعادة النظر في المعالجة الموارد البشرية. وإدراكا من الباحثين لأهمية توفر المعلومات عن تلك الموارد البشرية فقد نشطت المحاولات لوضع أسس للمحاسبة عن الموارد البشرية وإثبات اعتبار المورد البشري كمورد اقتصادي وبيان أثر على القوائم المالية للمؤسسة ومعرفة أهميته في تحقيق أهداف إستراتيجية، إضافة إلى ضرورة اتخاذ الإجراءات والسياسات الرسمية من أجل تطبيق محاسبة الموارد البشرية ونخص بالذكر نموذج القياس المحاسبي الذي يعتمد على التكلفة التاريخية، وسنحاول في هذه الدراسة إبراز أهم النقاط المتعلقة بـ محاسبة الموارد البشرية وكيفية معالجتها وتسجيلاتها المحاسبية بشركة سونلغاز بالوادي لسنة 2019. ومن أبرز النتائج دراستنا أن محاسبة الموارد البشرية هي جزء رئيسي من نظام المعلومات المحاسبية حيث تختص بتوفير البيانات المتعلقة بالقياس قيمة الموارد البشرية وتجميعها وتحليلها.

الكلمات المفتاحية: محاسبة الموارد البشرية، القياس المحاسبي، نظام المعلومات المحاسبية.

Study summary:

This study aimed to highlight the impact of capitalization of human resources according to the historical cost model on the economic institution. Many economic institutions have sought to apply this concept in the framework of accounting for human resources, where scientific progress has contributed to directing accounting thought to a reconsideration of the treatment of human resources. Realizing the importance of the availability of information on these human resources, attempts have been made to lay the foundations for accounting for human resources and to prove that the human resource is considered an economic resource and to indicate its impact on the financial statements of the institution and to know its importance in achieving strategic goals, in addition to the need to take official procedures and policies in order to apply resource accounting. In particular, we mention the accounting measurement model that depends on the historical cost. In this study, we will try to highlight the most important points related to human resource accounting and how to treat it and its accounting records in Sonelgaz Company in the Valley for the year 2019. One of the most prominent results of our study is that human resources accounting is a major part of the accounting information system, as it is concerned with providing, compiling and analyzing data related to the measurement of the value of human resources.

Keywords: human resources accounting, accounting measurement, accounting information system.

فہرست
المختصین

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات:

فهرس المحتويات

بسملة.

أية قرآنية.

الإهداء .

الشكر والعرفان.

ملخص الدراسة

IV-I

فهرس المحتويات.

V

قائمة الجداول والأشكال.

أ - هـ

المقدمة.

الفصل الأول: مدخل الى محاسبة الموارد البشرية.

10

تمهيد.

11

المبحث الأول: عموميات حول محاسبة الموارد البشرية في المؤسسة الاقتصادية.

11

المطلب الأول: ماهية الموارد البشرية.

11

أولاً: تعريف الموارد البشرية.

12

ثانياً: خصائص الموارد البشرية

12

ثالثاً: أهمية الموارد البشرية

13

رابعاً: مكونات الموارد البشرية.

13

المطلب الثاني: محاسبة الموارد البشرية.

13

أولاً: ماهية المحاسبة الموارد البشرية.

15

ثانياً: نشأة محاسبة الموارد البشرية.

16

ثالثاً: خصائص محاسبة الموارد البشرية.

16

رابعاً: أهداف وأهمية محاسبة الموارد البشرية.

17

خامساً: فروض محاسبة الموارد البشرية.

17

سادساً: فوائد ومزايا اعتماد محاسبة الموارد البشرية.

فهرس المحتويات

18	المطلب الثالث: الإطار العملي لمحاسبة الموارد.
18	أولاً: قياس المحاسبي
22	ثانياً: رسملة الموارد البشرية.
22	ثالثاً: معالجة المحاسبية للموارد البشرية.
28	المبحث الثاني: مدخل قياس الموارد البشرية.
28	المطلب الأول: نماذج القيمة.
28	أولاً: ماهية القيمة.
29	ثانياً: نماذج القياس التي تعتمد على القيمة.
34	المطلب الثاني: نماذج التكلفة.
34	أولاً: التكلفة التاريخية.
35	ثانياً: نماذج القياس التي تعتمد على التكلفة.
38	المطلب الثالث: نماذج النظام المحاسبي المالي.
38	أولاً: ماهية نظام المعلومات المحاسبية.
39	ثانياً: أهمية وأهداف نظام معلومات المحاسبية.
40	ثالثاً: العوامل التي تؤثر على نظم المعلومات المحاسبية.
40	رابعاً: وظائف ونموذج النظامي للمنظمة.
46-42	المبحث الثالث: الدراسات السابقة.
47	خلاصة الفصل الأول.

الفصل الثاني: دراسة حالة: للموارد البشرية وفوق نموذج التكلفة التاريخية في الشركة الجزائرية

لتوزيع الكهرباء والغاز (SADEG) بولاية الوادي

49	تمهيد:
50	المبحث الأول: الموارد البشرية في مؤسسة سونلغاز.
50	المطلب الأول: تعريف بالشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز (SADEG) بولاية الوادي.
50	أولاً: نشأة الشركة
50	ثانياً: مهام الشركة سونلغاز.
50	ثالثاً: وظائف الشركة سونلغاز.
51	رابعاً: التنظيم العام بشركة (SADEG) بولاية الوادي.

فهرس المحتويات

55	المطلب الثاني: الموارد البشرية وتسجيلاتها المحاسبية.
55	أولاً: إنتقاء وتوظيف الموارد البشرية
55	ثانياً: تكوين وتدريب الموارد البشرية.
57	ثالثاً: المعالجة المحاسبية للموارد البشرية
60	المبحث الثاني: نموذج التكلفة التاريخية في الميزانية والأثر من ذلك.
60	المطلب الأول: كيفية إدراج القياس المحاسبي وفق نموذج التكلفة التاريخية.
60	أولاً: أسباب إختيار تطبيق نموذج التكلفة التاريخية
61	ثانياً: نطاق تطبيق نموذج التكلفة التاريخية
61	ثالثاً: خطوات وضع نموذج التكلفة التاريخية حيز التطبيق
62	المطلب الثاني: التغير في قيم عناصر القوائم المالية للشركة بعد تطبيق نموذج التكلفة التاريخية.
62	أولاً: التغير في عناصر القوائم المالية لسنة 2019.
70	خلاصة الفصل الثاني
و - ط	الخاتمة
VI - XI	قائمة المراجع
81	الملاحق

قائمة الجداول والأشكال:

قائمة الجداول والأشكال	
قائمة الجداول	
61	الجدول رقم (01): عدد العمال بشركة (SADEG) الوادي خلال الفترة 2019.
62	الجدول رقم (02): قائمة المركز المالي قبل وبعد استخدام نموذج التكلفة التاريخية لسنة 2019
64	الجدول رقم (03): التغيير في عناصر قائمة المركز المالي بعد تطبيق نموذج التكلفة التاريخية لسنة 2019.
67	الجدول رقم (04): قائمة الدخل قبل وبعد استخدام نموذج التكلفة التاريخية لسنة 2019
68	الجدول رقم (05): التغيير في قائمة الدخل بعد استخدام نموذج التكلفة التاريخية لسنة 2019
قائمة الأشكال	
36	الشكل رقم (01): نماذج القياس المحاسبي النقدية للموارد البشرية
52	الشكل رقم (02): الهيكل التنظيمي الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز (SADEG) بولاية الوادي
65	الشكل رقم (03): التغيير في الأصول بعد استخدام نموذج التكلفة التاريخية لسنة 2019
66	الشكل رقم (04): الفارق في الخصوم بعد استخدام محاسبة الموارد البشرية لسنة 2019
69	الشكل رقم (05): الفارق في قائمة الدخل بعد نموذج التكلفة التاريخية لسنة 2019

الحمد لله
الذي هدانا لهذا
ما كنا لنهتدي لولا
هدى الله لنا

المقدمة:

يعد موضوع الموارد البشرية من الموضوعات الحديثة نسبيا في مجال المحاسبة حيث بدأ الاهتمام بها نتيجة لإدراك أهمية الأفراد في المنظمات باعتبارهم موارد نتيجة كونهم يتمتعون بقدرات علمية ومهنية عالية.

ولأهمية المورد فقد دفع كثير من المنشآت إلى إنفاق الأموال الطائلة في سبيل الحصول عليه باعتباره العنصر الفاعل من عناصر الإنتاج، إلى جانب عنصر رأس المال، ولما كانت حاجة بعض المنظمات للحصول على كفاءات وخبرات ومهارات محدده، من العنصر البشري فإن الحصول على مثل هذه العناصر يكلف المنظمات أموالا طائلة لا يعقل أن يكون الاستثمار فيها مجرد مصروف سنوي يقفل في نهاية الفترة المالية، بل اعتبارها أصلا من أصول المنشأة مما مهد لظهور ما يسمى بمحاسبة الموارد البشرية.

إن اعتماد محاسبة الموارد البشرية يؤدي الى تعديلات جوهرية في القوائم المالية، حيث تتم رسملة الإنفاق على الاستثمار في الموارد البشرية، وإظهارها كأصل من الأصول طويلة الأجل في قائمة المركز المالي، عوضا عن اعتبارها مصروفات جارية، مما يؤدي إلى اظهار صافي نتيجة المشروع بشكل موضوعي، ويقدم صورة حقيقية عن المركز المالي للوحدة الاقتصادية.

مشكلة الدراسة: تمثلت مشكلة الدراسة في التساؤل التالي: ما أثر رسملة الموارد البشرية وفق نموذج التكلفة التاريخية على المؤسسة الاقتصادية؟

ويتفرع عن هذا التساؤل الرئيسي الأسئلة الآتية:

- * ما مدى اهتمام المؤسسة الاقتصادية بالقياس المحاسبي للموارد البشرية؟
- * هل يؤثر تطبيق نموذج التكلفة التاريخية في المعالجة المحاسبية للموارد البشرية على المعلومات المالية في المؤسسة؟
- * هل تحدث تغيرات مالية وجبائية عند تطبيق نموذج التكلفة التاريخية في الميزانية الاقتصادية للمؤسسة؟

_ فرضيات الدراسة:

في ضوء مشكلة الدراسة وأهدافها تمت صياغة الفرضيات التالية:

- ٤ تهتم المؤسسات الاقتصادية بشكل كبير بالقياس الموارد البشرية.
- ٥ قبل تطبيق نموذج التكلفة التاريخية في المعالجة المحاسبية للموارد البشرية تعالج على انها تكاليف ايرادية اما بعد تطبيق نموذج التكلفة فتعالج على انها تكاليف رأسمالية.
- ٦ نعم تحدث تغيرات عند تطبيق نموذج التكلفة التاريخية في الميزانية الاقتصادية للمؤسسة.

_ أسباب اختيار الموضوع:

- ٧ الرغبة الشخصية في الاستفادة من موضوع البحث مستقبلا.
- ٨ تقديم إطار نظري حول محاسبة الموارد البشرية وعناصرها وأهميتها.
- ٩ الأهمية البالغة التي يكتسبها هذا الموضوع وخاصة لدى المؤسسات الاقتصادية.

_ أهمية وأهداف الدراسة:

تبرز أهمية الدراسة من خلال الموارد البشرية التي تعتبر من أهم عناصر النظام الاقتصادي لاعتبارها من بين أهم انواع الأصول في أي مؤسسة وخاصة في المجمعات المتقدمة، حيث أن المفكر والمنفذ في أي مؤسسة هم البشر الذين يتولون أعمال الإدارة والتنفيذ، كما أن المشاكل المحاسبية التي يتعرض لها الأكاديميون والمهنيون في تحديد قيمة الموارد البشرية في المؤسسة، كفيل بأن يجعل الموضوع قابل للدراسة والبحث في محاولة لإيجاد النموذج الأقرب والأنسب لكل مؤسسة، كما أن البيئة الجزائرية لا زالت حديثة البحث في موضوع محاسبة الموارد البشرية، وحبيسة في مجال الإطار النظري لهذه المواضيع. وعليه تسعى هذه الدراسة الى تحقيق مجموعة من الأهداف أهمها:

١٠ محاولة تسليط الضوء على مختلف المفاهيم العامة المرتبطة بالموارد البشرية ومحاسبة الموارد البشرية.

١١ التعرف على المعالجات المحاسبية المتعلقة برسملة الموارد البشرية.

المقدمة

تدرس أثر رسملة الموارد البشرية وفق نموذج التكلفة التاريخية في المؤسسة الاقتصادية بدراسة حالة سونلغاز. من خلال:

- التعرف على مدى اهتمام الشركة بالقياس المحاسبي.
- قياس الموارد البشرية لشركة سونلغاز وفق نموذج التكلفة التاريخية.
- بيان أثر رسملة الموارد وفق نموذج التكلفة التاريخية على القوائم المالية لشركة سونلغاز.
- تقديم اقتراحات وتوصيات بناء على نتائج الدراسة بهدف حث المؤسسات الجزائرية على التطبيق محاسبة الموارد البشرية والمساهمة في التقليل من المعوقات التي تحد تطبيقها.

_ حدود الدراسة:

- **الحدود الموضوعية:** تركز هذه الدراسة على تناول محاسبة الموارد البشرية و أثر رسملة الموارد البشرية وفق نموذج التكلفة التاريخية على الميزانية الاقتصادية للمؤسسة.
- **الحدود المكانية:** تمت الدراسة بالتطبيق في الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز (SADEG) بولاية الوادي.
- **الحدود الزمانية:** تم إجراء الدراسة التطبيقية بسونلغاز من فيفري الى افريل 2022 على المعلومات المالية لسنة 2019.

_ المنهج المتبع في الدراسة: مصادر وأدوات جمع البيانات:

تبنت الدراسة منهج البحث الوصفي تحليلي وأسلوب دراسة حالة، وفي جمع المعلومات البيانات اللازمة تم الاعتماد على:

- ✎ الكتب والمؤلفات العلمية.
- ✎ المجلات المحكمة.
- ✎ الاطروحات والرسائل الجامعية.
- ✎ مجلات دولية.

_ صعوبات الدراسة:

❖ نقص المراجع بالأخص في مجال الموارد البشرية.

❖ نقص المراجع المادية كالكتب... الخ.

_ تقسيمات الدراسة:

قسمت الدراسة إلى فصلين، تم تخصيص الفصل الأول للجانب النظري والفصل الثاني للجانب التطبيقي، وقد تناول الفصل الأول مدخل الى محاسبة الموارد البشرية من خلال ثلاث مباحث، حيث يتطرق المبحث الأول إلى عموميات حول محاسبة الموارد البشرية في المؤسسة الاقتصادية، والثاني إلى مدخل قياس الموارد البشرية، والمبحث ثالث إلى الدراسات السابقة، ويستعرض الفصل الثاني من الدراسة دراسة حالة للموارد البشرية وفق نموذج التكلفة التاريخية في الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز بولاية الوادي، من خلال مبحثين، حيث يتناول المبحث الأول الموارد البشرية في مؤسسة سونلغاز والثاني على التكلفة التاريخية في الميزانية والأثر من ذلك.

وتم اختتام الدراسة باستعراض لأهم النتائج المتوصل إليها، وتقديم مجموعة من التوصيات والمقترحات.

الفصل الأول:

مدخل إلى محاسبة الموارد البشرية

أصبحت الموارد البشرية تمثل عنصراً شديداً الأهمية في قياس قيمة المنشأة بعدما كانت تستمد قيمتها من أصولها المعروضة في الميزانية كالمباني والمعدات وغيرها، كون ذلك يمثل انعكاسها حقيقياً لقيمتها، وقد ظهرت في الآونة الأخيرة دعوات للاهتمام بمحاسبة الموارد البشرية، والتي تسعى إلى إيجاد قيمة معبرة لهذه الموارد مع إثبات التغيرات التي تطرأ في قيمتها شأنها في ذلك شأن الأصول الثابتة، واقتضت الحاجة إلى ضرورة البحث عن مقومات والأسس الواجب توفرها لتطبيق هذا النوع من المحاسبة الخاصة في ظل بيئة اقتصادية واجتماعية تتميز بازدياد الحاجة المستمرة للعنصر البشري.

وللإلمام أكثر بهذا الموضوع ارتأينا تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث كما يلي:

✍ المبحث الأول: عموميات حول محاسبة الموارد البشرية في المؤسسة الاقتصادية.

✍ المبحث الثاني: مدخل قياس الموارد البشرية.

✍ المبحث الثالث: نماذج النظام المحاسبي المالي.

الفصل الأول : مدخل الى محاسبة الموارد البشرية.

المبحث الأول: عموميات حول محاسبة الموارد البشرية في المؤسسة الاقتصادية.

سنركز في هذا المبحث على تناول المفاهيم الأساسية للموارد البشرية وأهميتها وخصائصها، ومحاسبة المورد البشري والإطار العملي لها.

المطلب الأول: ماهية الموارد البشرية.

أولاً: تعريف الموارد البشري: قدمت العديد من التعريفات للموارد البشرية والتي سنعرض منها ما يلي:

هي العنصر الانساني الذي يعمل داخل المنظمة، وهي تتكون من مجموعة من المهارات والخبرات التي تساعد في أداء المهام على وجه كما أنها تعتبر من الاصول المهمة في المنظم والتي تحقق الميزة التنافسية.¹

وتعرف: هي جميع الناس الذين يعملون في المؤسسة رؤساء مروضين، والذين جرى توظيفهم فيها لأداء كافة وظائفها وأعمالها تحت مظلة هي : ثقافتها التنظيمية التي توضح وتضبط وتوحد أنماطهم السلوكية وهي مجموعة من الخطط و الأنظمة والسياسات و الإجراءات التي تنظم اداء مهامهم وتنفيذهم لوظائف المؤسسة في سبيل تحقيق رسالتها و أهداف استراتيجياتها المستقبلية، ولقاء ذلك تتقاضى الموارد البشرية من المؤسسة تعويضات متنوعة تتمثل في رواتب و أجور ومزايا وظيفية، في عملية تبادل للمنفعة تتم بينهم وبينها، إن قوة الموارد البشرية وفاعلية أدائها، تعني ضمان قوة المؤسسة وقدرتها على منافسة الآخرين في السوق وضمان البقاء و الاستمرار لها.²

وتعرف أيضا: هي عبارة عن مجموعة من الاستراتيجيات و العمليات والأنشطة التي يتم تصميمها من أجل تحقق الأهداف المشتركة من خلال ايجاد نوع من التكامل بين احتياجات المؤسسة واحتياجات الافراد في المؤسسة.³

¹ محمد علي داهم، نجوى عبد الصمد، إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الجزائرية، دراسة حالة مجمع صيدال، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه. علوم التسيير، محاسبة مالية وتدقيق، جامعة باتنة 1، 2021/2020، ص 6.

² مجاني باديس، طبول ريمة، تأثير الموارد البشرية والميزة التنافسية في البنوك الجزائرية بنك الفلاحة والتنمية الريفية نموذجاً، ألفا للوثائق، قسنطينة - الجزائر، السداسي الأول 2017، ص 31.

³ مصطفى عبد الرزاق حرادن، بهجت الجوازنة، أثر إستراتيجية الموارد البشرية في الأداء الإستراتيجي باستخدام بطاقة الأداء المتوازن في المؤسسة العامة لضمان الاجتماعي في الأردن، درجة الماجستير، الإدارة العامة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة آل البيت، الأردن، 2017، ص 9.

الفصل الأول : مدخل الى محاسبة الموارد البشرية.

ثانيا: خصائص الموارد البشرية: وتتمثل هذه الخصائص في فيما يلي¹:

- ✧ القدرة على التعامل في سوق مفتوح يتصف بالتقلب و الفجائية.
- ✧ المرونة والقدرة على التخلص من أساليب العمل النمطية إلى أساليب متغيرة وغير جامدة لمواكبة المتغيرات داخل وخارج المنظمة.
- ✧ التحرر من أسر الماضية وحدود التخصص المهني والعملي الدقيق، والقدرة على الانطلاق نحو المجالات عمل وتخصصات وأسواق وشرائح متعاملين متغيرة باستمرار.

ثالثا: أهمية الموارد البشرية².

تكمن اهمية الموارد البشرية في الواقع المؤسسي أو المنظمي من خلال ما يكمن للمورد البشري أن يحققه في حياة المنظمة أو المجتمعات، وعليه فإن أهمية الموارد البشرية تتمثل فيما يلي:

ع زيادة الجودة: وذلك من خلال تحقيق أعلى درجة من جودة الأداء من خلال وجود الأشخاص الخبراء في المجالات التي يعملون بها ضمن الاختصاصات المختلفة، وهنا تبرز أهمية الموارد البشرية في دفع عجلة الانتاج ذات الجودة العالية إلى الأمام.

ع زيادة الأرباح: تكمن أهمية الموارد البشرية على الصعيد المادي فيما تحققه من زيادة في الهامش الربحي بالنسبة للمؤسسات من خلال زيادة كمية الإنتاج أو البيع، وما ينعكس على زيادة العائد الذي تحصل عليها المؤسسات من عمليات النمو في الأسواق التي تعمل ضمنها بفضل وجود الميزة التي تصل بالمنظمات إلى ذلك.

ع تحقيق الأهداف: وذلك عن طريق ما تقدمه الموارد البشرية من منجزات تسهم في مساعدة المؤسسات على تحقيق أهدافها الإستراتيجية، من خلال أداء المهام الوظيفية على الوجه المثل، و الذي يساعد الأقسام المختلفة في هذه المؤسسات على تحقيق أهدافها، ما يؤدي إلى الأهداف الاستراتيجية بعد ذلك.

ع النهوض المؤسسي والحضاري: وهنا تقاس أهمية الموارد البشرية على المستوى المجتمعات ككل من خلال الإسهام في النهضة الإنسانية، وما تحدثه العقول المفكرة على مستوى الحياة في شتى

¹. محمد علي داهم، المرجع نفسه، ص 06,07.

². محمد علي داهم، المرجع سبق ذكره، ص 08.

الفصل الأول : مدخل الى محاسبة الموارد البشرية.

المجالات، فالمورد البشري يعد العامل الأساسي الذي يساعد على إيجاد الابتكارات التقنية التي تسهل حياة الناس، وتعمل على تغييرها إلى الأفضل.

رابعاً: مكونات الموارد البشرية: تتكون الموارد البشرية على مستوى المشروع من¹:

○ **موارد بشرية داخلية:** تمثل القوى العاملة التي تتولى تخطيط وتنفيذ ومتابعة تنفيذ كافة الأعمال داخل المشروع مقابل الحصول على عائد مادي.

○ **موارد بشرية خارجية:** جمهور المستهلكين ممن يتعاملون مع المشروع ويحصلون منه السلع أو خدمات مقابل عائد مادي. يلاحظ الباحث أن هنالك صعوبات تواجه محاولة استخدام أساليب القياس المحاسبي للموارد البشرية الخارجية وهي:

♣ صعوبة الحصر الدقيق لهذا النوع من الموارد البشرية، والحصول على البيانات دقيقة عنه.

♣ يدخل ضمن دارستها التقدير الشخصي مما يفقدها عدم الموضوعية.

المطلب الثاني: ماهية محاسبة الموارد البشرية.

مع التطورات الحالية في عالم الأعمال أصبحت الموارد البشرية من أهم العناصر التي تحكم نجاح الشركات، حيث أن أي شركة تحتاج إلى موارد بشرية إضافة إلى حاجتها للموارد المادية الأخرى، وبما أن كافة الموارد الأخرى كالمباني والمكائن والأجهزة وغيرها، من دون الموارد البشرية من أهم العناصر لتحقيق النجاح لأي شركة، فجميع الأنشطة والخطط والإستراتيجيات يتم وضعها وتنفيذها وإدارتها والرقابة عليها وتقييمها من قبل العنصر البشري، وبالتالي هذا العنصر هو من يكون مسؤولاً عن الإنتاجية والربحية وتوفير الأموال اللازمة لاستمرار المنشأة.

أولاً: ماهية محاسبة الموارد البشرية

أ/ مفهوم محاسبة:

قبل التطرق إلى مفهوم محاسبة الموارد البشرية لابد من مفهوم المحاسبة، فلقد تعددت التعاريف التي

تطرقت إلى المحاسبة، من بينها²:

¹. عادل محمد حسن، القياس والإفصاح ودورها في محاسبة التكاليف الموارد البشرية في القطاع المصرفي دراسة تطبيقية ميدانية، سلسلة أطروحة دكتوراه، المنظمة العربية للتنمية الإدارية جامعة الدول العربية، القاهرة، 2015، ص 63.

² - sarra bouguesri Achour mezrig; Human resource accounting<concepts and methods of measurement >; international journal of human settlement vol.5 nr.22021 issn,2588-1779, p33

الفصل الأول : مدخل الى محاسبة الموارد البشرية.

1- عرف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين المحاسبة على أنها "فن تسجيل وتبويب وتلخيص الأحداث بطريقة معبرة وبصورة أرقام ذات قيم نقدية تحمل أو يحمل جزءا منها الأقل طبيعة مالية، ثم تفسير النتائج التي تحصل نتيجة تلك العمليات".

2- عرفت الجمعية الأمريكية للمحاسبة بأن المحاسبة هي: عملية تحديد وقياس ونقل المعلومات والبيانات الاقتصادية للاستفادة منها في اتخاذ القرارات من قبل المستفيدين من البيانات.

ب/ مفهوم محاسبة الموارد البشرية concept of human resource accounting : يبدو من الوهلة الأولى أن هذا المصطلح غريب وغير معروف وهذا ربما يعود إلى قلة الكتابات فيه لأن معظم الكتاب يتناولون المحاسبة من منظور المحاسبة المالية التي تقوم بقياس الأثر المالي لمختلف العمليات التي تتم بين المؤسسة ومحيطها الخارجي خاصة أو محاسبة التكاليف التي تعمل على التحديد الجيد لتكاليف الإنتاج من خلال قياس الأثر المالي لحركة التكاليف داخل المؤسسة¹.

وتعرف أيضا: هي عملية قياس وتسجيل وتحليل الكف التي أنفقت من أجل تحصيل وتطوير وتدريب وإحلال الموارد البشرية في الوحدة الاقتصادية، ورصد التغيرات التي تطرأ عليها خلال تقديم المعلومات اللازمة لمساعدة الإدارة في عمليات اتخاذ القرار بشأن القوى العاملة....الخ².

كذلك عرفها آخر بأنها: عملية قياس ووضع تقرير عن تكلفة وقيمة الأفراد باعتبارهم موارد للمنشأة وهي تتضمن المحاسبة عن الاستثمارات في الأفراد وتكلفة إهلاكهم، وهي تتضمن أيضا القيمة الاقتصادية للأفراد في المنشأة وهذا التعريف يركز على عملية القياس لكل من عنصري التكلفة والقيمة الاقتصادية للعناصر البشرية في المنشأة³.

ج/ تعريف محاسبة الموارد البشرية وفق اللجان والجمعيات المحاسبية:

قد عرفت لجنة المحاسبة الموارد البشرية التابعة لمجموعة المحاسبة الأمريكية، المحاسبة عن الموارد البشرية هي "عملية تحديد وقياس البيانات المتعلقة بالموارد البشرية وتوصيل تلك المعلومات إلى الأطراف المستفيدة منها، وتتضمن هذه العملية قياس التكاليف التي حدثت بواسطة المشروع والمنظمات الأخرى لجذب هذه

¹ . فضل كمال سالم، مدى أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره على اتخاذ القرارات المالية، أطروحة مقدمة نيل الماجستير قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 1429 هـ - 2008 م، ص 23.

² . إنتصار أحمد عبد، محاسبة الموارد البشرية وانعكاسها على كفا النوعية، كلية الإدارة والاقتصاد، مجلة دراسات محاسبية ومالية، جامعة بغداد، بغداد، ص 273.

³ . أيمن عبد الله محمد أبو بكر، مدى اهتمام الإدارة بالمحاسبة عن تكلفة الموارد البشرية بالمصارف، جامعة أبو ظبي العين-الإمارات العربية المتحدة , global journal of e conom ic and Business-Vol.3;no;1;2017;pp;96-144.p106 ,

الفصل الأول : مدخل الى محاسبة الموارد البشرية.

الموارد البشرية واختبارها واستثمارها وتدريبها وتنميتها وتشمل أيضا القيمة الاقتصادية لهؤلاء الأفراد من واجهة نظر المنشأة التي ينتسبون إليها.¹

من خلال التعريف نستخلص أن محاسبة الموارد البشرية هي: فرع من فروع المحاسبة، حيث تعمل على قياس قيمة وتكلفة الموارد البشرية من خلال عدة أساليب، وتبيان كيفية معالجتها محاسبيا، ومن ثم توصيل المعلومات إلى الأطراف المعنية لمساعدة الإدارة العليا على اتخاذ القرارات الإستراتيجية المناسبة.²

ثانيا: نشأة محاسبة الموارد البشرية:

على الرغم من أن المحاسبة عن الموارد البشرية تعتبر ميدانا حديثا نسبيا، حيث بدأ البحث في أصول المحاسبة عن الموارد البشرية في بداية الستينات من القرن الماضي، طبقا لرأي العالم (ليكرت) الذي دافع عن التخطيط طويل الأجل من خلال التأثير في المتغيرات النوعية للموارد البشرية والذي يؤدي إلى منافع أكبر على المدى البعيد. وقد مرت عن المحاسبة الموارد البشرية بالعديد بالمراحل التطور المتميزة وهي³:

- **المرحلة الأولى بداية الستينات - 1966:** وتتميز هذه المرحلة بأنها فترة وضع المفاهيم الأساسية للمحاسبة عن الموارد البشرية باستخدام النظريات والمبادئ المتعلقة بهذا الموضوع في العلوم الاجتماعية الأخرى.
- **المرحلة الثاني (1966-1971):** اهتمت هذه المرحلة بالدراسات التي اهتمت بوضع نماذج قياس التكلفة وقيمة الموارد البشرية وأهمها دراسات روجر هير مانسون وايريك فلا مهولتر.
- **المرحلة الثالثة (1971-1976):** تميزت هذه المرحلة باستمرارية البحوث لتطوير المفاهيم والنماذج المستخدمة في قياس التكلفة وقيمة الموارد البشرية، كما قامت جمعية المحاسبة الأمريكية بتكوين لجنتين للمحاسبة عن الموارد البشرية.
- **المرحلة الرابعة (1971-1980):** شهدت هذه المرحلة تناقص في الاهتمام سواء من جانب الباحثين أو المطبقين.

¹. حسين عبد الجليل آل غزوي، وليد الحياي، المشاكل المحاسبية المعاصرة، قسم المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، الأكاديمية العربية في الدنمارك، 2010، ص40.

². حدة ناصري، معوقات تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الجزائرية، مذكرة ماستر، علوم المالية والمحاسبة، 2018 / 2019، ص07.

³. محمد لمين علون وآخرون، محاسبة الموارد البشرية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية في المؤسسات الاقتصادية، مجلة الاقتصاد الدولي والعولمة، المجلد 3 العدد 2 - 2020، ص211-212.

الفصل الأول : مدخل الى محاسبة الموارد البشرية.

- المرحلة الخامسة (1980-حتى مطلع القرن 21): تميزت هذه الفترة بالاهتمام بالنظرية والتطبيق والتركيز على دور العنصر البشري في الزيادة الإنتاجية وبرزت التجارب الرائدة للشركات الأمريكية واليابانية في هذا مجال.

ثالثا: خصائص محاسبة الموارد البشرية¹: وتتمثل خصائص محاسبة الموارد البشرية في ما يلي:

☞ إن المحاسبة عند الموارد البشرية أداة قياس وليست فرعا مستقبلا وقائما بذاته بل تعد تحسينا للنظم الموجودة .

☞ إن المحاسبة من الموارد البشرية في قيامها للموارد البشرية ،تعترف بأساليب القياس التي يمكن تطبيقها علميا، ولا تعترف بتلك المقياس التي تخرج عن نطاق التطبيق.

☞ إن قياس الموارد البشرية ليس هدفا في حد ذاته بل يستخدم كما هو الحال بالنسبة لباقي الأصول في اتخاذ القرارات الإدارية الداخلية والخارجية .

رابعا: أهداف وأهمية محاسبة الموارد البشرية

1/ أهداف محاسبة الموارد البشرية: وتتمثل أهداف محاسبة الموارد فيما يلي²:

- ☉ توفير معلومات عن كيفية تنظيم استخدام الأصول البشري للمنشأة.
- ☉ إيجاد طرق قياسية يعتمد عليها في معرفة تكلفة الموارد البشرية.
- ☉ مساعدة الإدارة في التخطيط والرقابة على استخدام الموارد البشرية.
- ☉ تنظيم وتنسيق استخدام كافة الموارد في المنشأة سواء أكانت طبيعية أو مالية أو بشرية.

2/ أهمية محاسبة الموارد البشرية: تتمثل في ما يلي³:

- ☞ الأهمية المتصاعدة لموارد غير الملموسة عامة، والبشرية على وجه الخصوص في المشروعات الحديثة بالإضافة إلى النمو المضطرد في أنشطة مشروعات الخدمات كشركات التأمين إذ تعد الموارد البشرية المورد الأهم في هذه الشركات.
- ☞ الاتجاه المتزايد في المشروعات الحديثة نحو تكوين نظم معلومات تزويد الأطراف ذات المصلحة بمعلومات مناسبة حول الموارد البشرية العاملة في المؤسسة والإفصاح عما يحدث من تغير في قيمتها .

¹. جمال أحمد الدوري، اسماعيل يحيى التكريتي، نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية، دراسة مقدمة لتصميم نظام محاسبة الموارد البشرية في المنظمة، العلوم الإدارية والمالية، جامعة عمان الأهلية، عمان، ص 8.

². خالد محمد المدهون، تطبيق محاسبة الموارد البشرية في البنوك التجارية في فلسطين: دراسة ميدانية، المجلة العربية للمحاسبة، المجلد 17، العدد الثاني، ديسمبر 2014، جامعة فلسطين- قطاع غزة، ص 86.

³. حمد فهد ديسان المطيري، محمد عطية مطر، تطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية في الشركات المساهمة العامة بدولة الكويت، درجة الماجستير في المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، ديسمبر 2010م، ص 18.

الفصل الأول : مدخل الى محاسبة الموارد البشرية.

تفاعل علم المحاسبة مع العلوم السلوكية إذا اكتسبت العديد من المفاهيم التي ساهمت في تحسين وتطوير أساليب القياس المحاسبي بشكل عام وفي مجال الموارد البشرية بشكل خاص.

خامسا: فروض محاسبة الموارد البشرية

تستند محاسبة الموارد البشرية إلى مجموعة من الفروض تعتبر كأساس علمي ومبادئ أساسية تعمل في ظلها، وهي تتمثل في الآتي¹:

- إن توظيف الموارد البشرية يعبر تكلفة اقتصادية تتحملها المؤسسة مقابل خدمات ومنافع تحصل عليها مستقبلا، لذا يمكن ترجمة تلك التكاليف والخدمات في صورة نقدية وإظهارها في القوائم المالية.
- إن الأفراد ذو قيمة كمورد بشري للمنشأة، فالمورد البشري قيمة اقتصادية مباشرة تتمثل في الجهد والوقت الذي يبذل لإنجاز الأعمال الموكلة إليها مباشرة، وقيمة اقتصادية غير مباشرة.
- إن قيمة الموارد البشرية تتأثر بنمط الإدارة الموجود في المنشأة، حيث تتطور هذه الموارد عن طريق زيادة الكفاءة، مما ينعكس إيجابا على المستوى إنتاجية تلك الموارد.

سادسا: فوائد ومزايا اعتماد محاسبة الموارد البشرية

تهدف محاسبة الموارد البشرية إلى مساعدة الإدارة بمستوياتها المختلفة والأطراف الخارجية في اتخاذ القرارات المتعلقة بتخطيط واستخدام ورقابة الموارد البشرية، الأمر الذي يؤدي إلى تحقيق أهداف المؤسسة، ومن خلال ما سبق يمكن لمحاسبة الموارد البشرية أن تحقق مزايا منها²:

- التخطيط السليم للقوى العاملة لمواجهة الأعباء الحالية والمتوقعة.
- تقدير الاستثمارات التي توجهها المؤسسة في بناء تنظيمها الإنساني.
- عدم تحميل حسابات النتيجة بكافة المصروفات المرتبطة بالموارد البشرية التي لا تستنفذ خلال الفترة المالية مما يترتب عليها زيادة الأرباح.

أي أن المحاسبة عن الموارد البشرية لها غرض مزدوج من حيث أنها تعتبر أسلوبا جديدا للتفكير المنطقي لإدارة الموارد البشرية في المؤسسة وأنها نظام لإمداد الإدارة بالمعلومات اللازمة لإدارة تلك الموارد بكفاءة وفعالية.

¹ ديمة رفيق محمد ماصة، مدى توفر مقومات محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الحكومية العاملة في قطاع غزة، كلية التجارة، رسالة نيل شهادة الماجستير في التمويل والمحاسبة، جامعة الإسلامية، غزة، 2015م، ص 23.

² بشير عبد العالي، بوعلام مسعودي، أسس محاسبة الموارد البشرية - مقارنة نظرية -، مجلة المنتدى الدراسات والأبحاث الاقتصادية، جامعة الأغواط - الجزائر، العدد ثاني: ديسمبر 2017.

الفصل الأول : مدخل الى محاسبة الموارد البشرية.

المطلب الثالث: الإطار العملي لمحاسبة الموارد.

أولاً: القياس المحاسبي

1- تعريف القياس المحاسبي¹: عرف القياس المحاسبي عدة تعاريف نذكر أهمها:

حسب تعريف جمعية المحاسبة الأمريكية A.A.A سنة 1966: القياس المحاسبي هو " قرن الأعداد بأحداث المؤسسة الماضية والجارية والمستقبلية وذلك بناء على ملاحظات ماضية أو جارية بموجب قواعد محددة".

أما حسب مجلس المعايير المحاسبية الدولية: فقد عرف القياس المحاسبي على أنه "عملية تحديد المبلغ النقدي الذي يتم الاعتراف به والإفصاح عن عناصر الوضعية المالية للمؤسسة ضمن قائمة المركز المالي وقائمة الدخل وهذا بالاعتماد على طرق قياس محددة".

مما سبق يمكن استنتاج تعريف ملخص للقياس المحاسبي بأنه " عملية مقابلة يتم من خلالها قرن خاصية معينة وهي خاصية التعدد الرقمي لشيء معين، وهو حدث اقتصادي يتمثل فيها، بعنصر معين هم المشروع الاقتصادي، بعنصر آخر محدد هو عدد حقيقي في مجال آخر هو نظم العداد الحقيقة وذلك باستخدام أدوات قياس مختلفة منها الكمية أو الزمنية أو النقدية، وبموجب قواعد اقتران وهي قواعد الاحتساب².

2- طرق القياس المحاسبي: عند قياس قيمة الأصل معين من أصول المشروع توجد أمام المحاسب مقاييس مختلفة لقياس هذه القيمة تؤدي كل منها إلى نتيجة تختلف عن نتائج المتحققة بالبدائل الأخرى، فمثلاً عند تحديد تكلفة الأصل في حال وجود تضخم هناك عدة بدائل يمكن خلالها تحديد تكلفة الأصل، منها التكلفة التاريخية والتكلفة الاستبدالية ومحاسبة المستوى العام للأسعار.

ففي التكلفة الاستبدالية والتي يتم فيها تحديد قيمة الأصل بناء على سعر السوق الحالي لاستبدال الأصول الموجودة بأصول مكافئة أي أن لها نفس الطاقة الانتاجية إلا أنه عند اختيار أي بديل من تلك البدائل لا توجد هناك أي قوانين في اختيار أي بديل منها بل يخضع اختيار البديل الى الاجتهاد الشخصي حيث

¹ موزارين عبد المجيد، د. بربري محمد أمين، القياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي في ظل التضخم الاقتصادي، الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، أ. قسم العلوم الاقتصادية والقانونية، العدد 19 - جانفي 2018، ص 58.

² إبراهيم خليل حيدر السعدي، مشكلات القياس المحاسبي الناجمة عن التضخم وأثرها على استبدال الأصول، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد الحادي والعشرون، جامعة فيلادلفيا الاردن، 2009.

الفصل الأول : مدخل الى محاسبة الموارد البشرية.

يستطيع المحاسب اختيار طريقة القياس إما بناء على التكلفة التاريخية أو تكلفة الاستبدال أو محاسبة المستوى العام للأسعار (الأرقام القياسية)¹.

3- شروط القياس المحاسبي: يجب أن تتوفر شروط معينة عند إجراء عملية القياس المحاسبي وهي كما يلي²:

✱ الموضوعية: يجب أن تكون المعلومات والبيانات المحاسبية دقيقة وذلك من أجل تحقيق قياس موضوعي دقيق، وهذا ما يؤديه أصحاب اتجاه التكلفة التاريخية الذي يمثل الدليل الموضوعي عندهم في المستندات، إلا أنه بمرور الزمن تتلاشى موضوعية تلك المستندات وبالتالي فإن القياس المحاسبي في هذه الحالة تنتفي فيه صفة الموضوعية.

✱ توحيد أسس القياس: (ومن خلاله يجب أن تتصف الوحدة المراد قياسها بعدم تغيير محتواها الكمي على مدار عملية القياس نفسها وأن لا يتغير محتواها بين عملية قياس وأخرى).

4- أهداف القياس المحاسبي: يتمثل الهدفين الأساسيين للقياس المحاسبي فيما يلي³:

❧ قياس الموارد التي تحقق الدخل: من الضروري رعاية الثروة التي تشكل مصدر تحقيق الدخل وتدفعه، وهذا يتطلب ضرورة مواكبة عملية القياس المحاسبية لها باستمرار لوقوف على التغيرات التي تطرأ عليها المواجهة وتجنب ما يمكن ان يؤثر على تناقص تدفق في الوقت المناسب.

❧ تأمين الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة: يعتبر هدف دراسة الفرص البديلة لتوجيه الموارد وعقلنة استغلالها لزيادة عوائد الدخل المتحقق وتقليل فرص الضياع قدر المستطاع.

5- خطوات القياس المحاسبي: تتم عملية القياس المحاسبي بإتباع عدة خطوات منها ما يلي⁴:

♣ 1. تحليل الأحداث والمعاملات المالية.

♣ 2. تبويب أطراف العملية المحاسبية.

♣ 3. إثبات العمليات في الدفاتر المحاسبية.

♣ 4. عمليات تشغيل البيانات المحاسبية.

♣ 5. مرحلة التحميل والتسويات.

6- أركان القياس المحاسبي:

¹ ابراهيم خليل حيدر السعدي، مشكلات القياس المحاسبي الناجمة عن التضخم وأثرها على استبدال الأصول، المرجع نفسه.

² المرجع السابق.

³ موزارين عبد المجيد، د. بربري محمد أمين، القياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي في ظل التضخم الاقتصادي، نفس المرجع، ص 59.

⁴ لعبيي البوعلي، وليد ناجي الحياي، محاسبة الموارد البشرية، مركز الكتاب الأكاديمي، ط1، عمان، 2015، ص 93، 94.

الفصل الأول : مدخل الى محاسبة الموارد البشرية.

تستند عملية القياس المحاسبي على أربعة أركان رئيسية هي¹:

١- الخاصية محل القياس: والخاصية محل القياس بالنسبة للوحدة المحاسبية هي حدث اقتصادي تاريخي أثر في المركز المالي للشركة، وقد تكون له آثار اقتصادية متوقعة في الشركة، إذ أن عملية القياس تنصب بشكل عام في مختلف مجالات القياس المحاسبي، فإذا أردنا أن نقيس المشتريات فإن السمة أو الخاصية المختارة والتي ينصب عليها القياس هي قيمة المشتريات.

٢- المقياس المناسب للخاصية محل القياس: يعتمد اختيار المقياس المناسب على الخاصية المحددة محل القياس فإذا كانت الخاصية المختارة القيمة، فإن المقياس المناسب هو وحدة النقد أما إذا كانت الطاقة الإنتاجية محلاً للقياس فإن المقياس المناسب قد يكون عدد الوحدات المنتجة في الساعة.

٣- وحدة القياس المميزة للخاصية محل القياس: هنا يتم التركيز على تحديد نوع وحدة القياس، أي إذا كانت الخاصية محل القياس القيمة، فإن المقياس المناسب هو وحدة النقد فإن هذا الركن يركز على بيان نوع وحدة النقد الممثلة للقيمة بالدينار، الدولار، أو غيرها.

٤- الشخص القائم بعملية القياس المحاسبي: يركز على الشخص القائم بعملية القياس والمتمثل بالمحاسب وماله من دور أساس وكبير في تحديد مسار وأساليب عملية القياس المحاسبي خصوصاً في حالة عدم توافر الظروف الموضوعية للقياس.

٥- تسلسل عملية القياس: هناك انسيابية أو تسلسل منطقي تمر بها عملية القياس وهي المراحل التي تمر بها الدورة المحاسبية وتتمثل (التصنيف، التسجيل، الترحيل، التجميع، المعالجة).

7- نماذج القياس المحاسبي²: إن القياس الموارد البشرية ليس من السهل القيام به كقياس قيمة الأصول الملموسة، فهناك الكثير من المتغيرات التي ينطوي عليها، وبم أن " ما يكن قياسه يمكن إرادته" فإذا كنا غير قادرين على قياس القيمة الحقيقية لرأس المال البشري في المؤسسة فلا يمكننا التقدم فيما يخص القياس الكمي لإمكاناتها الحقيقية. وتعرض الأدبيات المحاسبية، طرقاً متعددة لقياس قيمة الموارد البشرية منها ما هو نقدي ومنها ما هو غير نقدي، وقد تركزت معظم النماذج النقدية حول منظورين أساسيين، هما التكلفة والقيمة الاقتصادية، حيث يعتمد المنظور الأول التكاليف الناتجة عن استقطاب واختيار وتعيين الأفراد أو التكلفة الاستبدالية أو تكلفة فرصة البديلة، بينما يعتمد المنظور الثاني، على العوائد

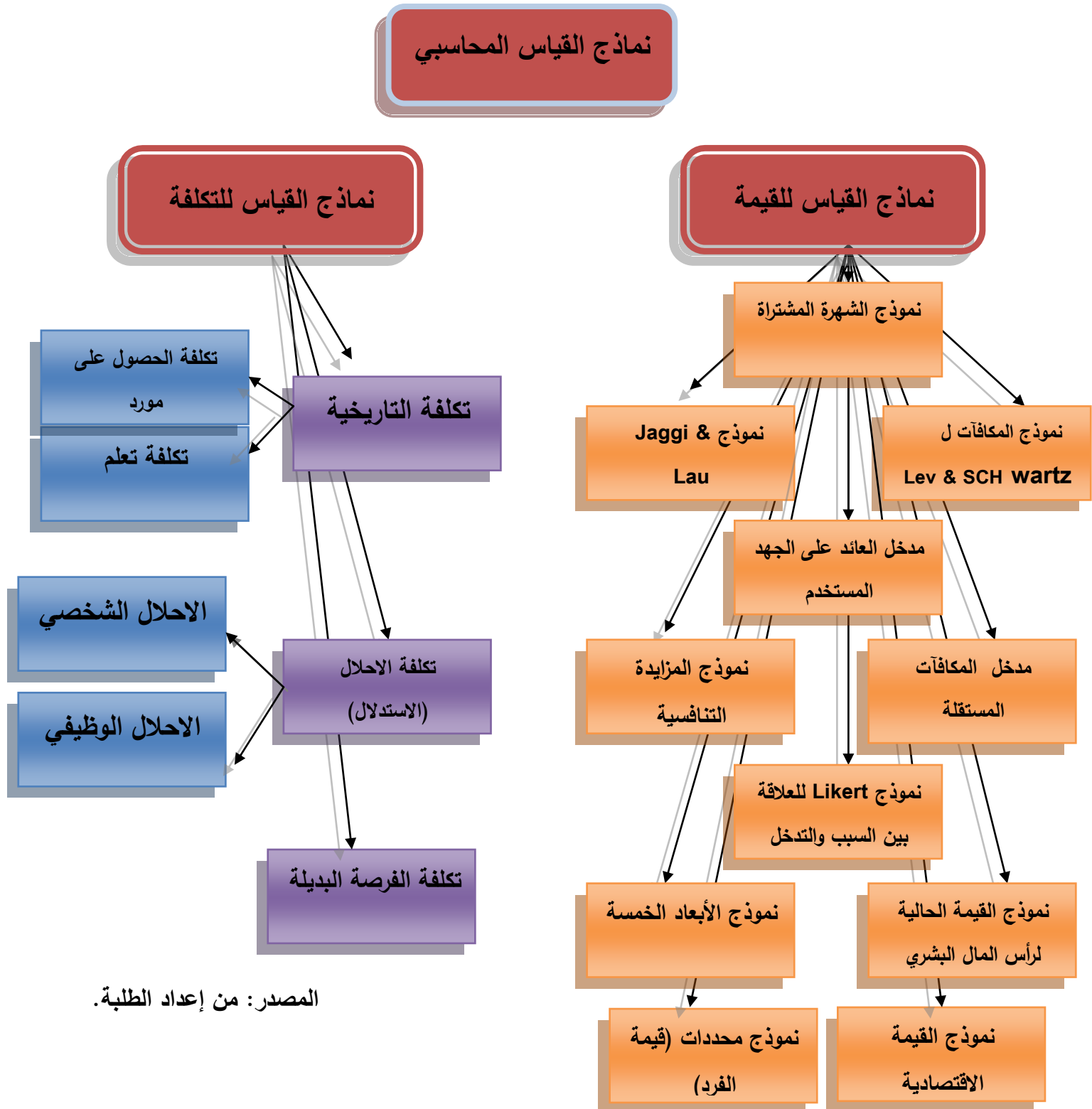
¹ طلال الججاوي، سالم الزوبعي، القياس المحاسبي ومحدداته وانعكاسها على رأي مراقب الحسابات، دار اليازوري العلمية، الطبعة العربية، عمان - الأردن، 2014، ص 39,40.

² نور الهدى حداد، محاسبة الموارد البشرية من منظور القياس والإفصاح وتطبيقها في المؤسسات الجزائرية، المرجع نفسه، ص 107.

الفصل الأول : مدخل الى محاسبة الموارد البشرية.

المستقبلية المخصوصة. حيث تعتمد النماذج غير نقدية على المتغيرات السلوكية والاجتماعية لهاته الموارد. وفيما يلي سندرج شكلا لأهم مداخل القياس التي سنتطرق لها.

شكل رقم (01): نماذج القياس المحاسبي النقدية للموارد البشرية



الفصل الأول : مدخل الى محاسبة الموارد البشرية.

ثانيا: رسملة الموارد البشرية:

تم اتخاذ مصطلح رسملة المورد البشري كونه يشمل المهارات، الخبرات، القدرات والمواهب والتي لا تتأتى إلا من خلال المعرفة وبالتالي فهي تمثل عاملا أساسيا في تكوين رأس المال البشري.

وبالتالي فإن رسملة المورد البشري تتمثل في مختلف العمليات التي يتم القيام بها من أجل تكوين رأس المال يتمثل في مخزون المهارات والكفاءات والمواهب التي يتم تقاسمها بين مختلف الأفراد من أجل تحقيق الأهداف¹. يتنازع الفكر المحاسبي حول معالجة ما ينفق على الموارد البشرية، إذ بينما يرى بعض المحاسبين أن تعامل جميع الأموال المستمرة في هذه الموارد معاملة المصروفات، يعارض أغليبيتهم هذا الرأي فتري وجوب التفرقة بين ما هو إيرادي من هذه النفقات وبين ما هو رأسمالي، حتى يعامل الجزء الايرادي منها بعد ذلك كمصروف.

ثالثا: المعالجات المحاسبية للموارد البشرية.

إن طرق المعالجة المحاسبية والمتعلقة بالمورد البشري، تتم بعد رسملة كل المصاريف اللازمة للحصول على المورد البشري والتي تعتبر جزء من تكلفة المورد البشري وهي²:

Υ مصاريف الإعلان للحصول على المورد البشري.

Υ مصاريف الحصول على العنصر البشري وتطوير كفاءته مثل تدريب وبعثات ودورات.....الخ.

Υ مصاريف تتعلق بالخبراء للحصول على العنصر البشري مثل مصاريف نقلهم والمكافآت الممنوحة لهم ومصاريف المقابلة والاختبارات....الخ.

وكذلك مصاريف أخرى³:

Υ مصاريف التأمينات الاجتماعية ومختلف عمليات العلاج والمتابعة الهادفة إلى الحفاظ على

صحة العاملين النفسية والبدنية لتمكينهم من أدائهم لأعمالهم بصورة جيدة.

Υ المصاريف الناجمة عن منح تحفيزات ومزايا اجتماعية للعاملين وذويهم لتقوية ارتباطهم ووفائهم لها.

¹ أحلام عنصر، نعيمة يحيوي، الاقتصاد المعرفي ورسملة المورد البشري دراسة حالة مؤسسة تيرصام للعربات الصناعية أطروحة لنيل شهادة دكتوراه في علوم التسيير، شعبة تسيير المنظمات، جامعة باتنة 1، 2017-2018، ص 33.

² حسين عبد الجليل آل غزوي. وليد الحياي. المشاكل المحاسبية المعاصرة. نفس المرجع، ص 48.

³ فتية بريحة، عبد الله مايو، محاولة تطبيق طرق القياس المحاسبي على تقييم الموارد البشرية-دراسة حالة مؤسسة ش.ذ.أ بياب كاترينغ- شهادة دكتوراه، فرع علوم مالية ومحاسبية، تخصص محاسبة، جباية وتدقيق، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2020/2021، ص 38.

الفصل الأول : مدخل الى محاسبة الموارد البشرية.

وتكون المعالجات المحاسبية كما يلي:

*قيمة المورد البشري¹: قيمة المورد البشري تمثل كافة المصاريف سائلة الذكر المرتبطة بالمدة الإنتاجية للعنصر البشري والتي يمثلها العقد المبرم للعنصر البشري مع المؤسسة. والتالي فان القسط السنوي الواجب

$$\text{إطفاءه:} \quad \frac{\text{تكلفة الأصل البشري}}{\text{العمر الانتاجي الأصل البشري}} = \text{القسط السنوي المورد البشري}$$

*الإستغناء على المورد البشري²: ووضع لحسابها العلاقة التالية:

مكاسب الاستغناء على الأصل البشري = (مبلغ الانتقال أو البيع - القيمة الدفترية للأصل البشري).

*وفاة المورد البشري³: حيث يتم تحديد قيمة خسارة الوفاة والمتمثلة بالقيمة الدفترية للأصل البشري على النحو التالي: الخسارة = تكلفة الحصول على العنصر البشري - مجموع الاطفاء السنوي.

وتكون التسجيلات المحاسبية لموارد البشرية كما يلي:

*تكلفة الحصول على المورد البشري⁴:

البيان	دائن	مدين
من ح/ الموارد البشرية		****
إلى ح/ النقدية	*****	

*إطفاء المورد البشري⁵:

البيان	دائن	مدين
من ح/ خسائر الموارد البشرية		****
إلى ح/ الموارد البشرية	*****	

¹ .سعدى عبد الحق،صحراوي فارس،نموذج مقترح لمحاسبة الموارد البشرية وفق النظام المحاسبى المالى،مجلة المنهل الاقتصادي، المجلد 02، العدد 01، جوان 2019،ص194.

² .فتح بريحة،المرجع نفسه،ص41

³ . آدم يحي الدومة حسين وآخرون،أثر قياس تكاليف الموارد لبشرية على الدعم الميزة التنافسية-دراسة ميدانية- درجة البكالوريوس في التكاليف والمحاسبة الادارية،جامعة السودان، 2018،ص119 - 120.

⁴ حسين عبد الجليل آل غزوي، نفس المرجع،ص48.

⁵ آدم يحي الدومة حسين وآخرون،أثر قياس الموارد البشرية على دعم الميزة التنافسية- دراسة ميدانيو على عينة من البنوك التجارية- درجة البكالوريوس في التكاليف والمحاسبة الادارية،جامعة السودان للعلوم و التكنولوجيا،2018م،ص27.

الفصل الأول : مدخل الى محاسبة الموارد البشرية.

*إستغناء على المورد البشري¹:

البيان	دائن	مدين
من ح/ النقدية		****
إلى مذكورين:		
ح/ إيرادات التنازل عن انتثبيات.	*****	
ح/ الأصل البشري.	*****	

أو:

البيان	دائن	مدين
من مذكورين:		****
ح/ النقدية	*****	
ح/ إيرادات التنازل عن انتثبيات.	*****	
إلى ح/ الأصل البشري.	*****	

* وفاة المورد البشري²:

البيان	دائن	مدين
من ح/ خسائر الموارد البشرية		****
إلى ح/ الموارد البشرية	*****	

*معالجات المحاسبية للموارد البشرية وفق النظام المحاسبي المالي³:

سنقوم بتقديم كيفية المعالجة المحاسبية للموارد البشرية وفق النظام المحاسبي المالي SCF، نظرا لعدم تطرقه للموارد البشرية سنقوم بإدراجها تحت ح/208 التثبيات المعنوية الأخرى.

¹فتح بريجه، محاولة تطبيق طرق القياس المحاسبي على تقييم الموارد البشرية -دراسة حالة مؤسسة ش.ذ.أ بيات كاترينغ- المرجع سبق ذكره.ص 42-41.

² هجيرة بوزونية، مسعود درواسي، القياس والافصاح المحاسبي عن التكلفة الموارد البشرية وأثره على اتخاذ القرارات بالمؤسسات الجزائرية " دراسة حالة المؤسسة AGRO SIM " نفس المرجع، ص 119.

³ سعدي عبد الحق، صحراوي فارس، نموذج مقترح لمحاسبة الموارد البشرية وفق النظام المحاسبي، مرجع سبق ذكره ص 196 -197.

الفصل الأول : مدخل الى محاسبة الموارد البشرية.

*1. في حالة الحصول على المورد البشري نقوم بتسجيل القيد المحاسبي التالي:

	Xxxx	ح/ المورد البشري		208x
xxxx		ح/البنك	512	
Xxxx		ح/الصندوق	53	

*1.1. في نهاية الدورة المحاسبية نقوم بتسجيل المحاسبي للاهلاك الموارد البشرية:

	xxxx	ح/مخصصات اهلاك المؤنات وخسائر الاصول غير الجارية.		681
Xxxx		ح/اهلاك المورد البشري	2808	

*2. في حالة وجود خسارة في قيمة الموارد البشرية نسجل القيد المحاسبي التالي:

*1.2. في حالة تشكيل خسارة قيمة للموارد البشرية:

	xxxx	ح/ مخصصات اهلاك المؤنات وخسائر الاصول غير الجارية.		681
Xxxx		ح/خسائر القيمة المورد البشري.	2908	

*2.2. في حالة استرجاع جزئي وكلي لخسارة القيمة المورد البشري نسجل القيد التالي:

	Xxxx	ح/خسائر القيمة للمورد البشري.		2982
Xxxx		ح/استرجاع المؤنات وخسائر القيمة الأصول غير الجارية.	2808	

*3. وفي حالة إعادة تقييم قيمة الأصول الموارد البشرية نسجل القيد التالي:

*1.3. في حالة زيادة في قيمة الموارد البشرية:

	Xxxx	ح/المورد البشري		208x
Xxxx		ح/إعادة التقييم	105	

الفصل الأول : مدخل الى محاسبة الموارد البشرية.

*2.3. في حالة النقصان في قيمة المورد البشري:

	Xxxx	ح/إعادة التقييم		105
Xxxx		ح/المورد البشري	208x	

*4. في حالة التنازل على المورد البشري نسجل القيد المحاسبي التالي:

	Xxxx	ح/خسائر الدائنة لعماليات التنازل على الأصول غير الجارية.		462
	xxxx	ح/خسائر القيمة للمورد البشري.		2908
	xxxx	ح/إهلاك المورد البشري.		2808
	xxxx	ح/نواقص القيمة عن عمليات التنازل على الأصول غير الجارية.		652
Xxxx		ح/المورد البشري.	208x	
Xxxx		ح/فوائض القيمة عن عمليات التنازل على الأصول غير الجارية.	752	

*5. في حالة وفات المورد البشري نسجل القيد المحاسبي التالي:

	Xxxx	ح/نواقص القيمة عن عمليات التنازل على الأصول غير جارية.		652
	xxxx	ح/إهلاك المورد البشري.		2808
	Xxxx	ح/خسائر القيمة للمورد البشري.		2908
Xxxx		ح/المورد البشري	208x	

* هناك عدداً من المبادئ المحاسبية تحول دون مواكبة اقتصاديات المعرفة وقياس الموارد البشرية ومنها¹:

- وحدة النقد (إثبات وحدة النقد).
- الأهمية النسبية.
- التكلفة التاريخية.
- الحيطة والحذر.

¹. نور الهدى حداد، مصطفى عقاري، محاسبة الموارد البشرية من منظور القياس والإفصاح وتطبيقها في المؤسسات الجزائرية - دراسة نظرية وتطبيقية- شهادة دكتوراه في العلوم التارية تخصص مالية، محاسبة وتدقيق، جامعة سطيف 1، سنة 2014/2015. ص 57.

الفصل الأول : مدخل الى محاسبة الموارد البشرية.

ومنه فان المعالجة المحاسبية للمورد البشري تتم بعد رسملة كافة المصاريف اللازمة للحصول على المورد البشري، كما أن المشكلة الأساسية التي يمكن ان تواجه المحاسب هي كيفية تحديد قسط الاطفاء السنوي لأن يكون مربوط بعمر المورد البشري، اذ لا يستطيع أي فرد أن يحدد عمر انسان فالأعمار بيد الله وحده، لذلك يمكن فقط للمحاسب أن يحدد قسك الاطفاء بنهاية العقد اذا ظل المورد البشر على قيد الحياة بالمؤسسة. وفي حالة الوفاة قبل نهاية العقد يتم تحديد الخسائر، أما في حالة اكمال العقد فيقوم المحاسب بتحديد ما اذا كان هذا المورد البشري قد يحقق أرباح للمؤسسة أم لا¹.

¹. هجيرة بوزوينة. المرجع سبق ذكره، ص 120

الفصل الأول : مدخل الى محاسبة الموارد البشرية.

المبحث الثاني: مدخل قياس الموارد البشرية.

سنركز في هذا المبحث على تناول مفاهيم حول نماذج القياس المحاسبي التي تعتمد على القيمة الاقتصادية و النماذج التي تعتمد على التكلفة، حيث سنتناول ايضا نماذج نظام المعلومات المحاسبية للموارد البشرية.

المطلب الأول: نماذج القيمة.

أولاً: ماهية القيمة:

تعريف القيمة: تعرف القيمة بأنها الحكم الذي يصدره الشخص أو مجموعة من الأشخاص حول أهمية سلعة أو خدمة معينة، بالنظر للمنافع الاقتصادية المتوقعة من استعمالها، الندرة النسبية لها، خصائصها، التكاليف الضرورية للحصول عليها وقيم السلع والخدمات البديلة أو المكلمة لها¹.

1/ مفهوم القيمة²:

المفهوم الاقتصادي للقيمة: تقوم كل النظريات الاقتصادية الخاصة بالقيمة على أساس أن المحدد الرئيسي يكون أي شيء له قيمة، هو قدرة هذا الشيء على تقديم منافع أو خدمات اقتصادية في المستقبل.

تعتمد هذه الطريقة في قياس قيمة الاستثمار في الموارد البشرية على النظرية الاقتصادية التي تنادي بأن قيمة الموارد البشرية لا تمكن في كلفتها وإنما في معدل العائد الناتج من استخدامها. أي قيمة الفرد بالمنشأة يجب أن تقاس على أساس القيمة الحالية لخدماته المتوقعة.

مفهوم قيمة الموارد البشرية: عرف القيمة الاقتصادية للموارد البشرية على أنها القيمة الحالية للأرباح المستقبلية التي ترجع إلى الموارد البشرية. يمكن تعريف القيمة البشر بأنها القيمة الحالية المتوقعة منها في المستقبل ويمكن أن ينسحب مفهوم قيمة البشرية على الأفراد والجماعات من الأفراد والتنظيم البشري ككل.

¹. بلال كيموش، التقييم الدوري للعناصر المادية ودوره في المحافظة على قيمة المؤسسة في ظل النظام المحاسبي المالي، شهادة الماجستير، دراسات مالية ومحاسبية معمقة، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2010-2011، ص 38.

². يحي مقدم أحمد مارن، قياس تكلفة الموارد البشرية ودوره في ترشيد قرارات القوى العاملة، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، المجلد 08، العدد 01 مارس 2021، ص 148.

الفصل الأول : مدخل الى محاسبة الموارد البشرية.

ثانيا: نماذج القياس التي تعتمد على القيمة.

تعتمد هذه النماذج على قيمة الفرد ومدى مساهمته في تحقيق أرباح المنشأة حيث يعتبر الفرد أحد أصول المنشأة، ويقصد بقيمة الأصل القيمة الحالية للخدمات المتوقعة في المستقبل، ويقصد هنا بقدرة الأصل على تقديم خدمات أو منافع اقتصادية في المستقبل.

1/ نموذج الشهرة المشتراة¹: ويقوم هذا نموذج بقياس قيمة رأس المال البشري وذلك من خلال رسملة الإيرادات التي تزيد على الإيرادات العادية للصناعة أو لمجموعة المنشآت التي تشكل المنشأة جزء منها. وبالتالي فإن هذا النموذج يعتبر الإيرادات الغير العادية مؤشر على وجود أصول غير ظاهرة في قائمة المركز المالي مثل الأصول البشرية

قيمة الموارد البشرية = شهرة المحل * تكاليف تكوين الموارد البشرية / إجمالي قيمة الموجودات.

2/ نموذج المكافآت ل Lev & SCH wartz:

يعرف هذا النموذج كذلك بالنموذج التعويضي، حيث قام كل من Lev ; Schwyz سنة 1971 باستقاق نموذج لقياس القيمة الاقتصادية للموارد البشرية من خلال الجمع بين مفهوم رأس المال البشري كما تعريفه من قبل خبراء الاقتصاد مع المنطق المحاسبي، والنقطة الجوهرية في هذه الموافقة هي القدرة على التمييز بين التكاليف والاستثمار، وكذلك إمكانية قياس القيمة المكتسبة للاستثمار في الموارد البشرية لمؤسسة معينة بطريقة موضوعية. وتبعاً لهذا النموذج بالمعادلة التالية:

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

حيث: $E(V^*y)$ = القيمة المتوقعة لرأس المال البشري لفرد عمره Y سنة

T = سن التقاعد $Py(t+1)$ = احتمالية وفاة المورد البشري أو ترك العمل بسبب الاستقالة أو التقاعد

i^* = الإيرادات المتوقعة للمورد البشري في الفترة i ويتم الحصول عليها بتوزيع الأجر حسب العمر، والتعليم، ومستويات المهارة. Y = معدل الخصم المعين للمورد البشري.

¹. إبراهيم نادر خاطر، قياس رأس المال البشري في المنشآت المراجعة - دراسة ميدانية، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، المجلد - العدد - الجزء، ص 234-235.

الفصل الأول : مدخل الى محاسبة الموارد البشرية.

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

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

مقياس الجهد = معامل الدرجة الوظيفية * معامل درجة الفاعلية والكفاءة * معامل سنوات

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

العائد على الجهد المبذول = إجمالي الربح المتحقق / إجمالي المجهود للأصل البشري

5/ مدخل المكافآت المستقلة¹: تم تطبيق هذا المدخل في جمعية المحاسبين القانونيين في شيكاغو ACCA، وينظر هذا النموذج إلى حركة الموارد البشرية كأصل من خلال أدوارهم ومناصبهم، باعتبارها - الحركة - عملية المستقلة تعتمد على الوظائف السابقة وحالات الخدمة التي تم القيام بها، ويمكن أن يعبر عنها بالمعادلة الآتية:

$$E(RV)=\sum_{i=1}^n \left\{ \sum_{i=1}^m \frac{Ri-p(Ri)}{(1+R)^k} \right\}$$

حيث أن: R قيمة Ri = المشتقة لكل خدمة ممكنة، P(Ri) : احتمالية إشغال المورد البشري الحالة

¹. نور الهدى حداد، محاسبة الموارد البشرية بين ضرورة التأصيل وصعوبات القياس، مجلة المالية وحوكمة الشركات journal of finance & corporate governance vol4. No.2 (december 2020)، الجزائر، ص 68-71.

الفصل الأول : مدخل الى محاسبة الموارد البشرية.

i; i الوقت، n: حالة ترك العمل R: معدل الخصم.

6/ نموذج المزايدة التنافسية: يقترح هذان المؤلفان إجراء يتزايد بوساطته مديرو مراكز الربح على الخدمات العمال (ذوي المكانة المتميزة) في أقسامهم المختلفة، وسيعتمد سعر المزايدة الأعلى "كقيمة للفرد" نظرا لأنه سيمثل المعادل التقديري الحالي للاستخدام الأمثل لخدمات الأفراد بين مراكز الربح.

7/ نموذج Likert للعلاقة بين السبب والتدخل والنتيجة النهائية¹: أكدت معظم النماذج المقترحة في الفقرات السابقة تقدير قيمة الفرد ولم تتعامل مع عملية أو مجموعة عمليات بين الناس كعنصر هام في نجاح العديد من المنظمات، ويتم عمل ليكرت فقط بهذا الاعتبار الأخير.

ويعتمد نموذج ليكرت على علاقات مقاسة بين ثلاث مجموعات من المتغيرات التي يرجعها إلى سببية وتدخلية ونتائج نهائية، وتتضمن المصطلحات علاقات السبب والأثر الأفقية التي أيدها بوثائق خلال العديد من الحالات في بحثه، وقياسات النتائج النهائية هي " قياسات ثابتة" بشكل واسع مثل الإنتاج والنفائات والمبيعات والتكاليف والإرباح أو أية نتائج أخرى عرضة للقياس في المحاسبة التقليدية، ويفترض ليكرت أن القيادة الإدارية سببية وأن المناخ التنظيمي والإدارة التنفيذية والمشرفين والمنفذين هي تدخلية وأن الإنتاجية الكلية والكفاءة نتائج نهائية، وتشير توجيهات الأسهم إلى العلاقة السببية ومعاملات التمثيل العددي للاتجاه.

8/ نموذج القيمة الحالية لرأس المال البشري: قام Morse باقتراح أسلوب آخر لقياس قيمة الموارد البشرية يقوم على تحديد القيمة المتوقعة لرأس المال البشري المرتبط بالمنظمة، أي أن النموذج حاول تلافي المحددات على النماذج السابقة بربطها القيمة الاقتصادية للأصل البشري بقيمة الإيرادات المتوقعة منه، وعدم الأخذ بالاعتبار عاملا مهما من محددات هذه القيمة وهي النفقات المستقبلية للفرد والتي يتوقع أن تتحملها المنظمة مستقبلا. وقد اعتمد في ذلك نموذج Lev & Schwartz وقام بتوسيع هذا النموذج ليشمل قياس متغيرين إثنيين للوصول إلى هذه القيمة لرأس المال البشري وهما:

أ* قياس القيمة الحالية للخدمات المستقبلية المتوقعة من هذه الموارد أو الإيرادات المستقبلية المتوقعة منها.

ب* قياس إجمالي التكلفة المتوقع إنفاقها على الموارد البشرية. والفرق بين المتغيرين يمثل القيمة الحالية للموارد البشرية.¹

¹ رشا حمادة، القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية وأثره في القوائم المالية، جامعة دمشق- كلية الاقتصاد المجلد الثامن عشر - العدد الأول 2003، ص 151-153.

الفصل الأول : مدخل الى محاسبة الموارد البشرية.

9/ نموذج الأبعاد الخمسة: يقترح المؤلفان إجراء تقدير للقوة العاملة بشركة ما وتقدير تكاليف المدخلات المختلفة لتحسين كفاءة التنظيم الإنساني، وأن تتضمن أبعاد الأصول الإنسانية المعرفة والمهارات والصحة والوفرة والوضع الجسماني، إذ ربما لن تكون تكلفة فعالية تحسين معرفة موظف ما إذا كان وضعه الجسماني ضعيف ويجب أن تعتمد القرارات على فعالية تكلفة لكل الأبعاد الخمسة.

ويتضح أن تربط هذه الطريقة علامات الوضع الجسماني بالعوائد المالية على الاستثمارات في جدول الرواتب معبرا عنها بمصطلحات ربح أو نقطة تعادل أو عجز لمعادلاته الموضحة:

الوضع الجسماني القياسي وضعها في صيغ مالية = علامات الوضع الجسماني الموزونة / الوزن الجسماني.
الوضع الجسماني = الوضع الجسماني القياسي * المدفوعات السنوية.

الربح = الوضع الجسماني - المدفوعات السنوية.

الربح في الشخص الواحد = الربح / عدد الأشخاص.

وقد تكون هذه الطريقة في النظر إلى أبعاد الإنسان مفيدة للقرارات المتعلقة بإدارة الأفراد، ولكنها ربما لا تعد محاسبة موارد بشرية.

10/ نموذج القيمة الاقتصادية: اقترح بروموت فلامهولتز وزملائهم في أعمالهم الأولية مقاييس متعددة للموارد البشرية متضمنة مفهوم القيمة الاقتصادية التي تتضمن بالإيرادات المستقبلية، وحسم تلك الإيرادات المستقبلية، وتوزيع هذا المبلغ نسبيا على كل الأصول ومنها الموارد البشرية وتسابه هذا الاقتراح مع اقتراح هرمانسون، ولكنه يضع الموارد البشرية مع الأفراد مع الموارد الأخرى في مساهمتها بالإيرادات وليس فقط في الإيرادات التي تتجاوز الإيرادات العادية إذا وجدت كأصول إنسانية. بالإضافة إلى المقاييس مالية، هناك مقاييس غير مالية وهي مقاييس سلوكية ومنها نماذج القياس السلوكية.

11/ نموذج محددات (قيمة الفرد): قام فلامهولتز بتطوير نموذجا يعتمد إلى حد ما على (نموذج تقويم المكافآت المستقلة) في محاولة منه أن يعين التغيرات الأساسية التي تحدد قيمة فرد بمنظمة ما والعلاقات بين التغيرات، وذلك على المستويين النظري والمفهومي، باعتبار تلك المحددات يمكن وضعها في صورة نقدية أو غير نقدية، وباختيار حقلي مع شركة دولية ورئيسة للمحاسبين القانونيين.

¹. رعد هاشم جاسم، دور المحاسبة عن الموارد البشرية في تخفيض التكاليف وتحقيق التنمية، المجلة العملية للدراسات التجارية والبحوث البيئية، المجلد السادس (الملحق العدد الأول) 2015، ص 408-409 .

الفصل الأول : مدخل الى محاسبة الموارد البشرية.

عيوب هذه النماذج¹:

1- عيوب نموذج الشهرة المشتراة:

* يعتمد على بيانات تاريخية وهذا يحد من استخدامه للتنبؤ.

* يفترض هذا النموذج قيمة صفرية لرأس المال البشري في المنشآت الأخرى المنافسة.

2/ عيوب نموذج القيمة الحالية للإيرادات المستقبلية

* فشل النموذج في إعطاء الصورة الصحيحة لرأس المال البشري ولا يقيس مساهمته في تحقيق الفعالية التنظيمية.

* يعاني من الذاتية متعددة الجوانب: ذاتية ترتبط بتحديد مستوى المكاسب المستقبلية، ذاتية طول فترة الاستخدام المتبقية المتوقعة للفرد داخل المنشأة، وأخيرا ذاتية تقدير معدل الخصم.

3/ عيوب نموذج تقويم المكافآت المستقلة:

* غير علمي وله حدود بسبب عنصر الشخصية في تقدير الاحتمالات وقيمة المكافآت على الخدمات.

* لا يتعامل بوضوح مع التكلفة الدورية للمحافظة على الفرد في المنشأة لينتج الخدمات المقابلة للمكافآت في المنشأة، أي يلزم تحديد الخدمات المقابلة للمكافآت في شكل صافي زيادة المنافع على تكاليف الاحتفاظ بالفرد.

4/ عيوب نموذج الأبعاد الخمسة:

* قد يكون هذا النموذج في النظر إلى أبعاد الفرد مفيد للقرارات المتعلقة بإدارة الأفراد ولكنها ربما لا يعد نموذج يستخدم في القياس والمحاسبة عن رأس المال البشري.

5/ عيوب نموذج العلاقة بين السبب والتدخل والنتيجة:

أعتمد هذا النموذج على بشكل واضح على التقديرات الإحصائية وتجاهل القدرات الفردية والمعرفية لرأس المال البشري.

¹. إبراهيم نادر خاطر، قياس رأس المال البشري في المنشآت المراجعة- دراسة ميدانية المجلة العلمية للبحوث والدارسات التجارية، ص 235-241.

الفصل الأول : مدخل الى محاسبة الموارد البشرية.

6/ عيوب نموذج المنافع الصافية المعادلة لظروف عدم التأكد والمحسومة: فإنه يقدم مقترحات يصعب تحديدها وقياسها، ولقد وجهت انتقادات لكل من نماذج التي تعتمد على التكلفة والنماذج التي تعتمد على القيمة بعدم الموضوعية، ورغم أن منهج القيمة لاقى قبولا واسعا خلال الفترة الماضية، إلا أن هذا النموذج يعتمد على قياس الأفراد وخاصة الأفراد العاملين في المجال الإداري، والأعمال المتداخلة التي يعيب التميز في مستوى مساهمة كل منها في تحقيق الأرباح.

المطلب الثاني: نماذج التكلفة.

أولاً: التكلفة التاريخية

يقصد بالتكلفة التاريخية أن يتم إثبات الأصل على اساس التضحيات الاقتصادية التي تتحملها المنشأة في سبيل الحصول عليه، فالتكلفة وليست القيمة هي أساس الإثبات في المحاسبة، وتتمثل قيمة الأصل بالنسبة للمنشأة في القيمة الحالية لمقدار الخدمات المتوقع الحصول عليها من هذا الأصل خلال سنوات عمره الإنتاجي¹.

كما تعرف على أنها القيمة النقدية المدفوعة (او ما يعادلها مثلا في حالة الحصول على أصل مبادلة أو هبة) التي تتحملها المؤسسة في سبيل الحصول على الأصل في تاريخ اقتنائه. أي أن المعيار الحاسم في تعريف التكلفة هو نسبتها الى نقطة الزمنية وهي تاريخ الاقتناء وهذا ما يسمى بمعيار الزمن، ويضاف إليه معيار المكان حيث تضاف الى التكلفة جميع النفقات اللازمة حتى يصل الأصل الى مكان المخصص له، وهناك معيار ثالث وهو معيار الجاهزية حيث تضاف الى التكلفة جميع النفقات اللازمة لجعل الأصل صالحا للاستخدام².

ثانيا: نماذج القياس التي تعتمد على التكلفة:

¹ سي محمد لخضر، التكلفة التاريخية بين الاستمرارية والتغيير. مجلة البحوث والدراسات - العدد 23، السنة 14، الشتاء 2017 ، ص 330
² حنان بركة، أوجه قصور مبدأ التكلفة التاريخية في المعالجة المحاسبية للتضخم بالقوائم المالية - دراسة حالة في مؤسسة EDIMMA بالوادي، مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، علوم مالية ومحاسبة، تدقيق محاسبي، جامعة حمه لخضر ، الوادي، ص 22.

الفصل الأول : مدخل الى محاسبة الموارد البشرية.

يعتمد هذا المنهج على التكاليف الخاصة بالموظفين والتي تتحملها المؤسسة والمتمثلة في تكاليف التوظيف وتكاليف التدريب والتطوير وتكاليف المحافظة على الموارد البشرية وهناك عدة أساليب لقياس تكاليف الموارد البشرية¹:

1. طريقة التكلفة التاريخية: تشمل هذه الطريقة على رسملة التكاليف المرتبطة بالاستقطاب والاختيار والاستخدام والتعيين وتدريب الفرد وتطويره، ومن ثم اطفاء هذه التكاليف على مدى العمر المتوقع للاستخدام وإذا تم تصفية الأصل خلال الفترة المذكورة كأن يكون نتيجة الوفاة أو انتهاء الخدمة أو الاستقالة يتم الاعتراف بالخسارة الناجمة عن ذلك، وإذا تبين ان للأصل عمرا أطول أو أقصر ابتداء التعديلات اللازمة في أقساط الاطفاء، اذ ان هذا النهج يعتمد أساسا على الأساليب المطبقة في المحاسبة على الأصول الثابتة الملموسة ومعظم الأصول الثابتة غير الملموسة، وتساعد هذه الطريقة في تعزيز خاصية الموثوقية في المعلومات.²

وتتكون هذه التكلفة من عنصرين أساسيين هما³:

العنصر الأول تكاليف الاقتناء (تكلفة الحصول على البشر): وهي التكلفة التي تتحملها المنشأة في سبيل الحصول على من سيشغل مركزا معيناً، وهي تشمل وهي تشمل مجموعة من التكاليف المباشرة كتكاليف الاختيار، التعيين، التوظيف، وكذلك مجموعة من التكاليف غير المباشرة، كتكاليف الترقية أو التقاعد.

العنصر الثاني تكلفة التعلم: التكاليف التي تتحملها المنشأة في سبيل لتدريب الفرد والتوجيه والتدريب أثناء العمل.

اقترح أحد الباحثين نموذجين لتحديد التكلفة التاريخية لرأس المال البشري:

النموذج الأول: التكلفة التاريخية = تكاليف الاستقطاب، تكاليف الاختيار + تكاليف التعيين + تكاليف التوظيف + وقت التدريب (المدرّب) + الإنتاجية الضائعة خلال فترة التدريب.

¹. هجيرة بوزوينة، مسعود دراوسي، القياس المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره على اتخاذ القرارات بالمؤسسات الجزائرية "دراسة حالة مؤسسة AGRO SIM"، مجلة الأبحاث الاقتصادية 6612 - ISSN 1112 - جامعة البليدة 2، الغفرون، الجزائر المجلد: 15، العدد: 01، السنة: 2020، ص 116.

². هجيرة بوزوينة، المرجع نفسه، ص 116، 117.

³. إبراهيم نادر خاطر وآخرون، قياس رأس المال البشري في منشآت المراجعة - دراسة ميدانية -، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، جمعة حلوان، ص 230.

الفصل الأول : مدخل الى محاسبة الموارد البشرية.

النموذج الثاني: التكلفة التاريخية = تكاليف الاستقطاب المدفوعة + تكاليف الحصول على الموارد البشرية + تكاليف التدريب الرسمي للتعريف بالمنشأة + تكلفة الاستثمار في بناء الخبرة + تكاليف التطوير والتنمية.

2.1- عيوب نموذج التكلفة التاريخية¹:

- 1- لا يعبر هذا النموذج عن الطاقة الإنتاجية للأفراد، الخدمات والمنافع المتوقعة من الأصل خلال حياته الإنتاجية، بل يعبر عن تكلفة اختياره وتدريبه فقط.
- 2- إن قيمة الفرد خلال فترة زمنية تتغير سواء بالزيادة لاكتساب قدرات جديدة أو بالنقصان بسبب تقدم السن أو المرض.

2- طريقة تكلفة الإحلال (الاستبدال): وتعرف تكلفة الإحلال للموارد البشرية بأنها التضحية التي تتحملها المؤسسة اليوم لإحلال موارد بشرية بدلا من الموجودة الآن². والتي تشتمل على نوعين من تكلفة الإحلال هي³:

⊕ **تكلفة الإحلال الوظيفي:** وهي التضحية التي تتحملها المؤسسة في الوقت الحالي في سبيل إحلال شخص محل شخص آخر يشغل وظيفة معينة في تنظيم، بحيث يكون البديل قادرا على القيام بنفس الأعباء وتقديم نفس الخدمات التي تلزم لهذه الوظيفة، وتتكون تكلفة الإحلال من ثلاثة عناصر هي: **تكلفة الحصول على الأفراد، تكلفة التعليم، ترك العمل.**

⊕ **تكلفة الإحلال الشخصي:** وتعبر عن التضحية التي تتحملها المؤسسة حاليا في سبيل إحلال شخصي محل آخر يكون قادرا على تقديم مجموعة الخدمات التي يقدمها الشخص الحالي، وتشمل تكلفة إحلال الفرد أو تنظيم البشري كله.

2.2- مميزات وعيوب نموذج تكلفة الإحلال⁴:

¹. المرجع السابق، ص 231.
². هجيرة بوزوينة، القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره على اتخاذ القرارات بالمؤسسات الجزائرية - دراسة حالة AGRO SIM - مرجع سبق ذكره، ص 117.
³. صبايحي نوال، أهمية القياس والإفصاح المحاسبي لتكلفة الموارد البشرية في القوائم المالية، معارف (مجلة علمية دولية محكمة)، قسم: العلوم الاقتصادية، السنة الثانية عشر، العدد: 23، ديسمبر 2017، ص 400.
⁴. إبراهيم نادر خاطر وآخرون، قياس رأس المال البشري في منشآت المراجعة - دراسة ميدانية - نفس المرجع، ص 232, 233.

الفصل الأول : مدخل الى محاسبة الموارد البشرية.

1.2.2- مميزات نموذج تكلفة الاحلال: ويتميز هذا النموذج بإمكانية تعديل قيمة الأصل البشري وتمشيتها مع التغيرات في القوة الشرائية للنقود، وإمكانية مساعدتها في تخطيط القوى العاملة بإمداد الإدارة بتقديرات تكاليف الحصول على العامل لمختلف المراكز الوظيفية.

2.2.2- عيوب نموذج تكلفة الاحلال:

1- عدم وجود سوق نشط متخصص بالأصول البشرية يحدد أسعار الإحلال.

2- تعرض هذه القيمة إلى الحكم الشخصي بعيدا عن الموضوعية.

3- صعوبة الحصول على أصل بشري مشابه تماما للأصل الحالي.

3- تكلفة الفرصة البديلة¹: تستخدم في هذه الطريقة مفهوم تكلفة الفرصة البديلة أي التكلفة التي تتحملها المؤسسة لتغيير الاستخدام الحالي للموارد البشرية الى استخدام اخر بديل سميت بالمزايدة التنافسية ويقوم بمقتضاها مدراء الأقسام بإجراء مزايدة على خدمات الأفراد الذين يعملون معهم ذو الكفاءات الخاصة ويمكنهم العمل في كل قسم من هذه الاقسام وذلك للوصول الى قيمة الفرد عند استخدامه في عمل بديل كأساس لحساب قيمة هذا الفرد كأصل من أصول المؤسسة، ويستخدم اعلى سعر في المزايدة كتعبير عن قيمة الفرد حيث أن السعر هو الممثل للتقدير المالي الذي يعبر عن أحسن استخدام لخدمات هذا الفرد ويتم تخصيص الفرد للعمل بالقسم الذي يحصل فيه أعلى سعر، وتضاف قيمة أو سعر هذا الفرد الى مجموعة الاستثمارات المخصصة لهذا القسم، وتعتبر هذه الطريقة وسيلة لتوزيع الموارد البشرية وكذا تطويره، فبعد أن ظفر كل مدير بما كان يأمل من موارد بشرية ذات كفاءات خاصة فانه سوف يعمل على بذل قصار جهده في استغلال كفاءات وقدرات هذه الموارد أحسن استغلال ممكن، وهذا ما يتطلب منه العمل على تنميتها.

1.3- عيوب نموذج تكلفة الفرصة البديلة²:

1- إن التمييز بين الأفراد تمثل حالة ضارة بمصالح المنظمة.

2- يستثنى هذا النموذج من الأفراد الذين لا تعرض الأقسام او المراكز الاستثمار أسعارا لهم، لذا فإنها لا تعكس تكلفة رأس المال البشري بشكل كامل.

3- تفاوت قدرات وإمكانات الأقسام من أجل الحصول على أفراد جيدين.

¹ هجيرة بوزوينة، القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره على اتخاذ القرارات بالمؤسسات الجزائرية - دراسة حالة AGRO SIM - مرجع سبق ذكره، ص 117.

² إبراهيم نادر خاطر وآخرون، قياس رأس المال البشري في منشآت المراجعة - دراسة ميدانية بنفس المرجع، ص 234.

الفصل الأول : مدخل الى محاسبة الموارد البشرية.

المطلب الثالث: نماذج النظام المحاسبي المالي.

أولاً: ماهية نظام المعلومات المحاسبي¹.

أصبح استعمال نظم معلومات ضرورية ملحة فرضتها التطورات في الجانب التكنولوجي فتم استغلالها في العمل الإداري وتقريب المساحات الجغرافية المتباعدة في المؤسسة وذلك عن طريق استثمار المعلومات التي أصبحت من أهم موارد المؤسسة في الوقت الحاضر ونظراً لأهمية قطاع المؤسسات الاقتصادية في الجزائر خاصة بالنسبة لدوره في الاستقرار الاقتصادي، عمدت المؤسسات إلى تطوير واستعمال نظم المعلومات من أجل خدمة أهدافها مما يضمن استقرارها واستمرارها.

1/ مفهوم نظام معومات المحاسبية: هو مجموعة من المكونات المربوطة مع بعضها بشكل منظم من أجل إنتاج المعلومات المفيدة وإيصال هذه المعلومات إلي المستخدمين بالشكل الملائم والوقت المناسب من أجل مساعدتهم في أداء الوظائف الموكلة إليهم والمكونات الرئيسية لنظام المعلومات وهي²:

المدخلات: هي عبارة مفردات ومعطيات التي توصف الأحداث والموجودات والتي تدخل النظام.

المخرجات: وهي تتمثل النتائج التي يعمل النظام على الوصول.

المعالجة: وهي عبارة عن الجانب الفني من النظام وهي عبارة عن مجموعة من العمليات الحسابية والمنطقية التي تجري على المدخلات بغرض الوصول إلى المخرجات.

الرقابة: هي مجموعة من الإجراءات والقواعد تهدف إلى التحقق من نتائج النهائية التي تم الوصول إليها تتماشى مع الأهداف والخطط الموضوعية.

التغذية العكسية: وتهدف إلى توفير أداء إرشادية لأنشطة النظام وتعمل على تقييم نتائج عمل النظام وتصحيح الأهداف إذا كان هناك عيوب في أهداف النظام.

تعرف أنظمة المعلومات على أنها مجموعة من الإجراءات والعمليات والمناهج والوسائل التكنولوجية والأشخاص، التي تتفاعل مع بعضها البعض بغرض معالجة البيانات وتحويلها إلى معلومات يمكن أن تستخدم لغرض صنع القرار³.

1. منذر يحي الدابة، أثر استخدام نظم المعلومات المحاسبية على جودة البيانات في قطاع الخدمات في قطاع غزة، استكمالاً لمتطلب الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية- عمادة الدراسات العليا، كلية التجارة، غزة، 1430 هـ-2009 م، ص 17.
2. أحمد أرشيد نصير، دور نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة في تعزيز كفاءة القرارات الإدارية في المستشفيات الجامعية الأردنية، رسالة نيل درجة الماجستير في المحاسبة، كلية الاقتصاد والأعمال، الجامعة جدارا، الفصل الدراسي الثاني من العام 2018، ص 47.
3. عمار ياسر حسين، أثر فعالية خصائص نظم معلومات الموارد البشرية في نجاح تطبيق إدارة الموارد البشرية، رسالة نيل درجة الماجستير، قسم إدارة الموارد البشرية، سوريا، 1434-2013، ص 23.

الفصل الأول : مدخل الى محاسبة الموارد البشرية.

من خلال التعريفات السابقة نصل إلى تعريف شامل لنظم المعلومات بأنه: عبارة إطار شامل لمجموعة من المكونات (سواء كانت مكونات بشرية أو مادية) والتي تشمل على العناصر والإجراءات التي تعمل مع بعضها بعضا بشكل مترابط ومتكامل من خلال تطبيق وظائف النظام من إدخال وتشغيل للبيانات ثم استخراج النتائج وإيصالها إلى الفئات المستفيدة لمساعدتها في اتخاذ القرارات اللازمة لأداء وظائفها في الوقت المناسب¹.

ثانيا: أهمية وأهداف نظام معلومات المحاسبي

1- أهمية نظام معلومات المحاسبة²:

1- جمع البيانات الخاصة بالموارد البشرية، مثل بيانات الأفراد العاملين في المنظمة ومؤهلاتهم ودرجاتهم المالية و المسؤوليات الملقاة على عاتقهم والأجور المدفوعة لهم وتكاليف عمليات التدريب والبعثات الدراسية.

2- تبويب البيانات المتعلقة بالموارد البشرية التي تعمل بالمنظمة مثل تبويب تكاليف القوى البشرية في المنظمة إلى: أجور، تكاليف تدريب، تكاليف اختيار....الخ.

3- توصيل المعلومات بالموارد البشرية للجهات الداخلية والخارجية التي تهمها هذه المعلومات في الوقت المناسب وبالذقة المطلوبة .

2- أهداف نظام المعلومات المحاسبية: تسعى نظام المعلومات المحاسبية لتحقيق الأهداف التالية³:

1- جمع وتخزين البيانات عن النشاطات والأحداث وبالتالي تستطيع المنظمة مراقبة هذه الأحداث.

2- تحويل البيانات التي تم جمعها إلى معلومات من خلال معالجتها والتي تقيد في عملية اتخاذ القرار والتي تمكن الإدارة من تخطيط وتنفيذ ومراقبة النشاطات.

3- توفير الرقابة اللازمة لحماية الأصول والبيانات المتعلقة بها.

ثالثا: العوامل التي تؤثر على نظم المعلومات المحاسبية¹:

¹ . إدمون طارق إدمون جل،مدى فاعلية نظم المعلومات المحاسبية في المصارف التجارية العراقية الأهلية من وجهة نظر الإدارة،رسالة نيل شهادة الماجستير في المحاسبة،كلية الأعمال،جامعة الشرق الأوسط،آيار 2010 م،ص15.

² . اسماعيل يحيى التكريتي،نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية،جامعة عمان الأهلية،كلية العلوم الإدارية والمالية،ص31.

³ . محمد الطاهر علي سعد،فوزي محمود اللافي الحسومي،نظم المعلومات المحاسبية وأثرها على اتخاذ القرار،مجلة دراسات الإنسان والمجتمع،المعهد العالي للمهن الشاملة صرمان،المعهد العالي للعلوم والتقنية الزاوية،العدد 3،volume 2017،ص9.

الفصل الأول : مدخل الى محاسبة الموارد البشرية.

التحليل السلوكي: وهو التعرف على العوامل السلوكية والنفسية التي يواجهها الفرد خلال قيامهم بأداء واجباتهم المهنية.

الأساليب الكمية: وتعني مجموعة الطرق التحليلية التي يمكن أن تستخدمها الإدارة في اتخاذ القرارات المناسبة في عمليات دعم نظام المعلومات المحاسبي ورفع كفاءة المعومات التي تزودها الإدارة.

الكمبيوتر: كانت المؤسسات والشركات في السابق تقوم بأداء عملها بطريقة يدوية مما يستهلك الوقت والجهد الكبير ولكن مع التطور التكنولوجي الهائل ومواكبة تلك المؤسسات لهذا التطور انتقلت المؤسسات من الأداء اليدوي إلى الأداء التكنولوجي وأصبح الاعتماد الأول على الكمبيوتر في أداء العديد من مهام المؤسسة مما أدى إلى توفير الوقت والجهد. وساعد ذلك المؤسسة على الاحتفاظ بسجلاتها المحاسبية خلال الكمبيوتر.

رابعاً: وظائفه والنموذج النظامي للمنظمة:²

1/وظائف النظام المعلومات: وتتمثل في ما يلي

أ* **جمع البيانات:** تتمثل الوظيفة الأولى لنظام المعلومات في جمع البيانات سواء من البيئة الخارجية، وبصفة عامة هناك مصدرين للحصول على بيانات".

1- **المصادر الداخلية:** وهي كل الوثائق المحاسبية والإدارية التي تتوفر على البيانات تصف النشاط المنظمة، كأرشيف المنظمة على مستوى كل قسم، ملفات الزبائن، تقارير البائعين التابعين للمنظمة، تقارير الاتصالات التجارية.

2- **المصادر الخارجية:** إن الحصول على البيانات الخارجية يحتاج إلى مجهودات وقدرات أكبر من أجل امتلاكها، لأنها غير موجودة في المنظمة نفسها، ويتم الحصول عليها من خلال المعاملات التي تقوم بها المنظمة مع بيئتها الخارجية سواء مع الدولة أو العملاء أو الموردين.

ب* **معالجة البيانات:** هي عملية تساعد على تحويل إلى معلومات، وهذه الأخيرة تمكن من خدمة استخدامات متعددة. ويمكن الإشارة أيضاً إلى أن المعالجة هي عملية تحويل البيانات من هيئتها الخام (المدخلات) تحول إلى معلومات (مخرجات) ذات معنى وقيمة. فالمعالجة هي مهمة حيوية وتتم من خلال إجراء عمليات مختلفة بالحساب وبالمقارنة...الحساب من خلال حساب رصيد الزبون عند قيام المنظمة بعملية البيع) وذلك بقيام المنظمة بتحويل بيانات البيع(مثلاً: فاتورة البيع) من خلال نظام المعلومات إلى يومية البيع)، والمقارنة تتم من خلال مقارنة رصدين ، التأكد من الرمز.

¹ ليث محمد بني هاني، تقييم مدى التوافق بين نظم المعلومات المحاسبية ومتطلبات التجارة الالكترونية في قطاع الخدمات، رسالة استكمال درجة الماجستير في المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة عمان العربية، 2014، ص 18.

² صياد صباح، أنظمة المعلومات وتأثيراتها على تنافسية المؤسسة الجزائرية، شهادة ماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير ،جامعة وهران 2، 2017/2018، ص 25، 30.

الفصل الأول : مدخل الى محاسبة الموارد البشرية.

ج* **تخزين المعلومات:** تعتبر عملية تخزين المعلومات ضرورية ومهمة، فالمعلومات إما أن تستخدم بصفة فورية من قبل المستفيدين، أو تخزن لحين استرجاعها في عملية لاحقة عندما تظهر الحاجة إليها مجددا من الجهات المستفيدة، وذلك من خلال استرجاعها وفق أساليب معينة يتم إعدادها عند القيام بتصميم نظام الاسترجاع الملائم.

د* **بث المعلومات واتخاذ القرار:** المعلومات المعالجة تصبح جاهزة الاستخدام من قبل المستخدم النهائي، هذه العملية أي عملية البث تتم من خلال نموذج الكتابة مثل التقارير المالية ونموذج مباشرة مثل شبكة الاتصال الداخلية في المنظمة مابين الموظفين، ويمكن أن نقول أن مرحلة المعالجة لا تكون لها أي قيمة إذا تم تخزينها ولم يتم نشرها في الوقت المناسب وإلى الشخص المناسب لاتخاذ القرار المناسب، إذا فكل المراحل السابقة لامتني لها مالم تنشر المعلومة لتصل إلى متخذ القرار بالمنظمة، على سبيل المثال المؤسسة حققت خسارة في الميزانية الختامية فهذه المعلومة هي تقرير خرج من نظام معلومات في المؤسسة، والذي من خلاله يتم تحديد مسار المؤسسة من خلال بقائها في السوق أو خروجها.

2/النموذج النظامي للمنظمة:

هذا النموذج تقدم من طرف J.-L. Le Moigne في سنة 1973 في كتابه "نظم المعلومات في المنظمة". لكن نظام المعلومات التنظيمي كان مرسخ حقيقة في مقاله في سنة 1986 في المجلة الفرنسية للتسيير " نحو نظام معلومات تنظيمي" وللنموذج النظامي للمنظمة ثلاث نظم فرعية:

أ - نظام القرار. ب - نظام المعلومات. ج - نظام التشغيل نظام.

المبحث الثالث: الدراسات السابقة.

تعد الدراسات السابقة الأساس الذي يعتمد عليه موضوع الدراسة، حيث أنه هناك اهتماما واضحا من قبل الباحثين بموضوع المحاسبة عن الموارد البشرية، وبناءا على ذلك سنقوم باستعراض أدبيات الدراسات العربية السابقة من خلال تناولها لمواضيع متنوعة حول محاسبة الموارد البشرية والقياس المحاسبي والتكلفة التاريخية في أماكن وفترات زمنية مختلفة.

1/ دراسة (صالح إيمان، 2016/2017) بعنوان " دور الموارد البشرية في تحقيق التنمية المستدامة" شهادة ماستر في العلوم السياسية:

للموارد البشرية دور كبير في التنمية المستدامة وهذا ما تم التوصل إليه من خلال هذه الدراسة والخروج بالنتائج الآتية: "تعتبر الموارد البشرية من مقومات تحقيق التنمية المستدامة التي باتت تشكل (ثروة الأمم) في زمن العولمة وهذا ما تأكده علميا تجربة الاقتصاديات الصاعدة التي ركزت في إستراتيجيتها التنموية على أولوية العنصر البشري إذا أن مسيرة الاهتمام بالعنصر البشري يرتبط بشكل وثيق بسيرة نظريات التنمية، فتتمية العنصر البشري يرتبط كوسيلة لتحقيق التنمية المستدامة هو جزء لا يتجزأ من العملة، وبما أن نوعية العنصر البشري ومعارفه ومهارته تتأثر بعوامل عديدة منها التعليم والتدريب وغيرها. فتعليم وتنمية هو أعظم استثمار للموارد البشري فالحكومات تبذل كل ما في وسعها على كل المستويات. لقد اكتسبت تنمية الموارد البشرية أهمية خاصة كأساس لتحقيق التنمية المستدامة.

2/ دراسة (منال خطاب، مروة تواتي، ليلي درويش. 2020/2021)، أثر القياس المحاسبي عن محاسبة الموارد البشرية وأثرها على مصادر البيانات المالية "دراسة حالة للقياس المحاسبي للموارد البشرية في الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز بولاية الوادي" شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبة.

تناولت هذه الدراسة أثر القياس المحاسبي على محاسبة الموارد البشرية وأثرها على المصادر البيانات المالية. توصلت الدراسة إلى مجموعة من نتائج أهمها: تختلف النظرة المحاسبية عن الموارد البشرية في المؤسسات والشركات بدرجات متفاوتة تبعا لمدى اعتماد المؤسسة على العنصر البشري، لذا يعتبر تطبيق المحاسبة عن الموارد البشرية أمرا نسبيا متعلق بمدى أهمية العنصر البشري". "يمكن تطبيق محاسبة الموارد

الفصل الأول : مدخل الى محاسبة الموارد البشرية.

البشري في ظل المعيار المحاسبي الدولي رقم 38 الخاص بالأصول الغير ملموسة، فإلى جانب العلامات التجارية، والممتلكات، وغيرها يمكن اعتبار المورد البشري كأصل غير ملموس.

3/ دراسة (مسعودة خن، ابتسام جامع، 2017، 2018). مدى إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الجامعات "دراسة حالة جامعة محمد الصديق بن يحي . جيجل" شهادة ماستر في علوم المالية والمحاسبة

هدف الدراسة الى تعرف على مدى إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الجامعات، توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: "يعد مفهوم محاسبة الموارد البشرية مفهوما حديثا حيث ظهر في ستينيات القرن الماضي إلى الوقت الحاضر، الذي برز فيه الاهتمام الجدي بالموارد البشري وكل ما يتعلق به، ظهرت محاسبة الموارد البشرية نتيجة لأسباب اقتصادية واجتماعية وثقافية واجتماعية. تعتبر محاسبة الموارد البشرية أداة لتحديد وقياس البيانات المتعلقة بالموارد البشرية لمساعدة متخذي القرارات الداخلية والخارجية . يمكن تطبيق جزء كبير من خصائص الأصول على الموارد البشرية.

4/ (لبوخ عماد، بن ناصر عبد الحكيم، 2016، 2017) أثر محاسبة الموارد البشرية على الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية _ دراسة حالة مؤسسة مطاحن الحضنة / المسيلة _ شهادة ماستر أكاديمي في محاسبة والتدقيق.

هدفت هذه الدراسة الى تعرف على أثر محاسبة الموارد البشرية على الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية، حيث توصلت الدراسة إلى النتائج التالية: "يعتبر مفهوم محاسبة الموارد البشرية مفهوما جديدا حيث صهر في ستينيات القرن الماضي إلى الوقت الحديث حيث كان الاهتمام الجدي بالعنصر البشري وكل ما يتعلق به". "إن تطبيق محاسبة الموارد البشرية يتمثل في تقديم معلومات كمية عن قيمة الأصول البشرية في المنشأة، وذلك ما يساعد الإدارة والمستثمرين في اتخاذ القرارات". "لتطبيق محاسبة الموارد البشرية في مؤسسة اقتصادية لابد من توفر مجموعة من الأسس والمبادئ والفروض، حيث تعتبر محاسبة الموارد البشرية أداة لتحديد وقياس البيانات المتعلقة بالموارد البشرية لمساعدة متخذي القرارات الداخلية والخارجية".

5/ دراسة (حدة ناصري، 2018/2019)، معوقات محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الجزائرية "دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية" مذكرة ماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبة. تناولت هذه الدراسة تعريف محاسبة الموارد البشرية وتطرق إلى مراحل تطورها وأهميتها وأهدافها، ثم تم توضيح أهم الأساليب المعتمدة في قياس تكلفة الموارد البشرية، وكيف يتم الإفصاح عنها في

الفصل الأول : مدخل الى محاسبة الموارد البشرية.

الكشوف المالية، وأخيرا تم تسليط الضوء على أهم المعوقات التي تواجه محاسبة الموارد البشرية عند تقييمها للمورد البشري كأصل من أصول المؤسسة، توصلت هذه الدراسة إلى عدة نتائج نذكر منها: "تعتبر محاسبة الموارد البشرية أداة هامة لقياس المعلومات الخاصة بالموارد البشرية، وإيصال هذه المعلومات إلى الأطراف ذات المصلحة"، "تقوم محاسبة الموارد البشرية على مجموعة من الفروض والمبادئ، تنتظر محاسبة الموارد البشرية للمورد البشري كطاقة وكفاءة وخبرة، تساعد محاسبة الموارد البشرية المؤسسة في تحسين قرارات التوظيف".

6/ (قنون ججيفة) القياس والإفصاح المحاسبي لفارق الحياة "Goodwill" في ظل معايير الإبلاغ المالي الدولية والنظام المحاسبي المالي دراسة حالة مؤسسة "EWER" - البويرة - شهادة ماستر في العلوم المالية والمحاسبة. هدفت الدراسة إلى معالجة موضوع فارق الحياة الذي يعد من المواضيع التي يثار حولها الجدل في الأوساط المحاسبية، حيث تم التركيز فيها على مشكلة تقييمه وفقا لمعايير الإبلاغ المالي الدولية، حيث توصلت هذه الدراسة إلى مجموعة النتائج وهي: الاستغلال الأمثل للعناصر المعنوية من طرف المؤسسة يمكنها من الحصول على المكاسب معتبرة تنعكس بالإيجاب على قيمتها، الانتقال من الإفصاح إلى الإبلاغ المالي يمد القوائم المالية مصداقية وشفافية أكثر وإزالة الغموض حول المعلومات المحتواة فيها، معايير الإبلاغ المالي الدولية هي الضمان الوحيد لتحقيق عالمية المؤسسات الاقتصادية والوصول إلى الإبلاغ المالي الدولي، ضعف التأهيل العلمي والعلمي لمحاسبي المؤسسة من خلال عدم إلمامهم بمختلف جوانب النظام المحاسبي المالي.

7/ (حنان بركة، 2014/2015)، أوجه قصور مبدأ التكلفة التاريخية في المعالجة المحاسبية للتضخم بالقوائم المالية دراسة حالة في مؤسسة EDIMMA بالوادي"، مذكرة ماستر أكاديمي في علوم مالية ومحاسبة: هدفت هذه الدراسة الى تعرف على أوجه قصور مبدأ التكلفة التاريخية في معالجة المحاسبية للتضخم بالقوائم المالية. حيث توصلت الدراسة إلى نتائج منها: "تتوقف فعالية القوائم المالية كأداة لترشيد القرارات الاقتصادية على مدى صحة و صدق البيانات والمعلومات التي توفرها هذه القوائم، تعتمد صحة هذه البيانات والمعلومات على مدى صحة المبادئ أو القواعد المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية في ظل التضخم وفق النموذج المحاسبي التقليدي القائم على مبدأ التكلفة التاريخية، يجعل منها غير واقعية ولا تصور الوضعية الفعلية للمؤسسة، ومن ثم عدم صلاحية هذه القوائم المالية للتحليل المالي واتخاذ القرارات الاقتصادية المستقبلية". "يرى مؤيدو طريقة التكلفة التاريخية بأنها الأنسب للقياس المحاسبي، بحجة إمكانية

الفصل الأول : مدخل الى محاسبة الموارد البشرية.

لتحقيق منها وموضوعيتها، وأنها تتلاءم مع فرض الاستمرارية، ولكن يرى مؤيدو طريقة القيم الجارية أن هذا فير صحيح خاصة في ظل التغيرات السعرية، حيث موضوعية القياس المحاسبي لبنود القوائم المالية تكمن في مدى قدرتها على عكس الوضع المالي الجاري للمؤسسة، وفرض الاستمرارية للمؤسسة يتحقق بالمحافظة على قدرتها التشغيلية، وهذا يتطلب من المؤسسة أن تقوم بإعادة تقييم أصولها بقيمها الجارية وقت إعداد القوائم المالية، كما يرى مؤيدو محاسبة وحدة النقد الثابتة أن فرض الاستمرارية للمؤسسة يتحقق بالمحافظة على القدرة الشرائية لرأس المال".

8(فوزي خميسي، 2018/2019)، أثر استخدام مدخل التكلفة التاريخية المعدلة على الوضعية المالية "، مذكرة ماستر أكاديمي في العلوم المالية BIOPHARM SPA للمؤسسة الاقتصادية "دراسة حالة شركة والمحاسبة:

هدفت هذه الدراسة إلى تعرف على أثر استخدام مدخل التكلفة التاريخية المعدلة على الوضعية المالية للمؤسسة الاقتصادية، و توصلت الدراسة الى عدة النتائج يمكن تلخيصها: "يشكل اعتماد القياس المحاسبي على مبدأ التكلفة التاريخية في فترات التضخم تهديدا لاستمرارية المؤسسة، حيث يؤدي إلى عرض المؤسسة لقوائم مالية يشوها التحيز وعدم الدقة، ومنه إمكانية اتخاذ قرارات خاطئة من شأنها أن تؤدي إلى وقوع المؤسسة في أزمات يصعب تجاوزها". "يتم تعديل القوائم المالية وفقا لمدخل التكلفة التاريخية المعدلة بالاعتماد على الأرقام القياسية العامة للأسعار، غير أن هذا الإجراء يجعلها تستجيب للتغيرات العامة للأسعار بشكل نسبي نتيجة عدم الإقرار بحدوث تغيرات تمس قيم البنود النقدية، وذلك على الاعتبار أنها بنود مقيمة بوحدات نقدية جارية لا يمكن تعديها، وعليه أصبح بالإمكان الحكم بصحة الفرضية الفرعية الأول".

9/دراسة(موطي زكية، مومني سعيدة. 2016/2015)، واقع تطبيق نظام المعلومات المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية "دراسة حالة المديرية الجهوية لتوزيع الكهرباء والغاز للغرب بأدرار"، شهادة ماستر في مالية مؤسسة.:

حيث هدفت الدراسة الى تعرف على واقع تطبيق نظام المعلومات المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية، حيث توصلت الى أن نظام المعلومات يشمل مختلف الوظائف والمستويات الإدارية في المؤسسة بصفته منتجا للمعلومات، إذا تجده يتكون من عدة فروع من بينها نظام الإداري والذي بدوره يحتوي على العديد من

الفصل الأول : مدخل الى محاسبة الموارد البشرية.

الفروع، حيث تجد نظام المعلومات المحاسبي الذي يعد من أهم النظم المكونة لهذا النظام فهو يعتبر منتجا للمعلومات المحاسبية التي تم الحصول عليها من جراء البيانات المالية التي تم جمعها من داخل وخارج المؤسسة ومعالجتها، ومحاولة إيصالها إلى مختلف الأطراف الداخلية والخارجية لغرض اتخاذ القرارات، وتحقيق نتائج مرغوبة. توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها:

نظام المعلومات المحاسبي هو أهم فرع من فروع نظام المعلومات الإداري في المؤسسة، بحيث أنه يهتم بتجميع وإدخال البيانات المالية، ومعالجتها لغرض تزويد الأطراف المستفيدة من هذا النظام بمعلومات قابلة للاستخدام، وتفيد في اتخاذ القرارات داخل وخارج المؤسسة الاقتصادية. أصبح استعمال المعلوماتية ضرورة حتمية في الأنظمة المحاسبية وذلك في أكبر الشركات العالمية.

ملخص الفصل الأول:

إن مما لا شك فيه أن الموارد البشرية هي الأصول الأكثر قيمة في المؤسسات الاقتصادية، وبعد ما تطرقنا إليه في هذا الفصل من دراسة للموارد البشرية ومحاسبة الموارد البشرية، يمكننا القول أن معالجة الموارد البشرية محاسبيا على أنها مصاريف إيرادية تجعل من التقارير المالية لا تقدم صورة صادقة عن المؤسسة، خاصة تلك التي تعتمد على الموارد البشرية بشكل كبير، وأن الأصح معالجتها على أنها مصاريف استثمارية.

حيث أدى الإهتمام الكبير بالموارد البشرية في المنظمات إلى سلوك نهج محاسبي جديد يتوافق ومتطلبات هذه الموارد والمنظمة على حد سواء، عرف بمحاسبة الموارد البشرية، والتي تعني بقياس التكاليف الخاصة باختيار الأصول البشرية أو تأجيرها أو تدريبها أو تعيينها أو تمنيتها، وتبويبها في القوائم المالية وإيصالها للمستفيدين، ولقد لاقت محاسبة الموارد البشرية قبولا محتثما على مر السنين وزاد هذا الإقبال نهاية القرن العشرين، حيث تم تطبيق هذا النوع من المحاسبة على شركات ومؤسسات كبيرة الحجم، حيث كانت المصادر الطبيعية هي الثروة الحقيقية للوحدات الاقتصادية قبل التسعينات وأصبح ينظر إليه الآن ممثلا حقيقيا للقدرة على المنافسة ومعيار لنجاح الوحدات ف تحقيق أهدافها.

الفصل الثاني

دراسة حالة: للموارد البشرية وفوق نموذج التكلفة
التاريخية في الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز
(SADEG) بولاية الوادي

تمهيد:

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

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

المبحث الأول: الموارد البشرية في شركة سونلغاز.

المطلب الأول: تعريف بالشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز (SADEG) بولاية الوادي.

المطلب الثاني: الموارد البشرية وتسجيلاتها المحاسبية.

المبحث الثاني: نموذج التكلفة التاريخية في الميزانية والأثر من ذلك.

المطلب الأول: كيفية إدراج القياس المحاسبي التكلفة التاريخية.

المطلب الثاني: التغير في قيم عناصر القوائم المالية للشركة بعد تطبيق نموذج التكلفة التاريخية.

الفصل الثاني: دراسة حالة للموارد البشرية وفق نموذج التكلفة التاريخية.

المبحث الأول: الموارد البشرية في مؤسسة سونلغاز.

سنتناول في هذا المبحث التعريف بالمؤسسة محل الدراسة وهي الشركة الوطنية للكهرباء والغاز (سونلغاز) بولاية الوادي، بداية التعريف بشركة (سونلغاز) الوادي ومصالحها وهيكلها التنظيمي، إلى التطرق إلى الموارد البشرية وتسجيلاتها المحاسبية.

المطلب الأول: تعريف بالشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز (SADEG) بولاية الوادي.

أولاً: نشأة الشركة

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

وفي عام 1992 تحولت المندوبية إلى مركز للتوزيع الذي هو عبارة عن مؤسسة تعمل على مستوى الولاية وينقسم هذا الأخير إلى ثلاث وكالات (الوادي، المغير، الدبيلة) وقد أصبحت تسمى الآن بالمقاطعة وهي عبارة عن خلايا مصغرة للتوزيع كما أنها تعتبر وسيلة وطريقة مستعملة من أجل ضمان عدة وظائف أهمها:1

- وظائف خاصة بالزبائن (كشوفات و تسديدات)، وظائف خاصة بالكهرباء (شبكات كهربائية).

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

ثانياً: مهام الشركة سونلغاز.

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

__ إنتاج وتوزيع واستغلال الطاقة الكهربائية، النقل والتوزيع العمومي للغاز الطبيعي.

__ تسيير المشتركين (الكهرباء والغاز)، تسيير المنشآت الكهربائية والغازية.

__ تطوير المنشآت الطاقة، تمثيل المؤسسة على مستوى الولاية، الاتصال بالسلطات.

ثالثاً: وظائف الشركة سونلغاز.

¹ من وثائق الشركة الوطنية لتوزيع الكهرباء و الغاز بالوادي.

الفصل الثاني: دراسة حالة للموارد البشرية وفق نموذج التكلفة التاريخية.

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

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

- وظائف ذات طابع إداري مثل: تسيير المال تسيير الوسائل، معالجة المعلومات.
 - وظائف ذات طابع دراسي مثل: القيام بدراسات اقتصادية (التخطيط)، القيام بدراسات تسويقية، القيام بدراسات النظام العام وأنظمة مراقبة التسيير.
- وفي الوظائف ذات الطابع الدراسي يكون بهدف جميع الدراسات هو تحديد سياسة رشيدة للشركة وإيجاد الاستراتيجية اللازمة لتحقيق هدف الهيكل التنظيمي العام للشركة الأم.

رابعاً: التنظيم العام بشركة (SADEG) بولاية الوادي.

الشكل رقم (02): الهيكل التنظيمي الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز (SADEG) بولاية الوادي

الفصل الثاني: دراسة حالة للموارد البشرية وفق نموذج التكلفة التاريخية.



المصدر: مصلحة الموارد البشرية بالشركة لولاية بالوادي

الفصل الثاني: دراسة حالة للموارد البشرية وفق نموذج التكلفة التاريخية.

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

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

الفصل الثاني: دراسة حالة للموارد البشرية وفق نموذج التكلفة التاريخية.

- إعداد البرامج و الإحصائيات و المتابعة المستمرة لملفات المشتركين.

10- مصلحة الوسائل العامة: المصلحة الخاصة بالحفاظ على الوسائل وتقوم بالمهام التالية:

_ توفير وسائل النقل لأداء مهام المصالح؛ التكفل بتصليح الأدوات التالفة من مكاتب وأبواب ونوافذ.

- الحرص على توفر كل ما يلزم الموظفين من تجهيزات مكتبية وتسيير حظيرة السيارات.

11- قسم دراسات تنفيذ أشغال الكهرباء والغاز: هو القسم المكلف بدراسة مشاريع تركيب شبكات الكهرباء

والغاز ومتابعة تنفيذها ويكمن مهامه فيما يلي:

_ دراسة طلبات الزبائن الجدد؛ متابعة الأشغال وانجاز المنشآت الكهربائية والغازية.

12- خلية المراقبة والتسيير: غير مفعلة.

13- قسم إدارة تسيير المشاريع: تخصصه تسيير مشاريع تركيب الشبكات الكهربائية والغازية من مهامه:

_ التسيير الأمثل لميزانية المؤسسة والدراسات الاقتصادية؛ تسيير قروض المركز.

_ تسيير الأشغال الكهربائية؛ تسيير المخزون.

14- قسم تخطيط الكهرباء: القسم الخاص بدراسات الجدوى من مهامه:

_ التخطيط لتركيب الشبكات الكهربائية؛ تسيير الأشغال الكهربائية.

15- قسم الموارد البشرية: القسم الخاص بتسيير الموارد البشرية وتطويره وتدريبه من مهامه:

_ معالجة أجور العمال؛ متابعة المسار المهني للعامل والعوامل الثابتة للأجور.

_ متابعة تكوين العمال، التربصات، الأيام الدراسية؛ متابعة حوادث العمل.

_ متابعة الوثائق الادارية وحفظ القرارات في ملفات العمال.

16- قسم المالية والمحاسبة: هذا القسم هو المسؤول عن التكفل المادي بمختلف الاستثمارات ومشتريات

الفرع بالإضافة إلى القيام بعمليات التسجيل والجرد وكذلك التسيير الامثل لميزانية المؤسسة والدراسات

الاقتصادية، ومن مهامه:

_ التسيير الأمثل لميزانية المؤسسة والدراسات الاقتصادية؛ تسيير قروض المركز؛ تسيير المخزون.

ولكي تبقى الشركة محتكرة لنشاط توزيع الكهرباء والغاز عليها القيام بـ:

التوسع في إنشاء الفروع من أجل تنمية القطاع؛ دراسة تطوير التقنيات المستعملة في المؤسسة.

- التسيير الجيد للعمال وتكوينهم من أجل رفع الكفاءة الإنتاجية.

- إتساع المساحة المستعملة للكهرباء والغاز لزيادة المبيعات.

الفصل الثاني: دراسة حالة للموارد البشرية وفق نموذج التكلفة التاريخية.

المطلب الثاني: الموارد البشرية وتسجيلاتها المحاسبية.

أولاً: انتقاء وتوظيف الموارد البشرية

تنتهج (SADEG) الوادي في سياستها التوظيفية للموارد البشرية كما هو منصوص عليه في المادة 19 من المرسوم التنفيذي رقم 12-194 المؤرخ في 25 أبريل 2012، والذي يحدد كفاءات تنظيم المسابقات والإمتحانات والفحوص المهنية في المؤسسات والإدارات العمومية وأجرائها، وذلك عند تقدير الاحتياجات من العمّال وفق التخصص المطلوب والهدف المنشود من التوظيف دون الخروج على الهيكل التنظيمي للشركة، أو بزيادة قسم أو عنصر جديد في الهيكل التنظيمي، أو وظيفة إستثنائية ضمن هدف إستثنائي وغيرها..، وذلك وفق الخطوات التالية:

- يتم إرسال قائمة الاحتياجات المطلوبة إلى وكالة التشغيل بالولاية وفق التخصصات المطلوبة.

- تُرسل وكالة التشغيل قائمة بالمرشحين حسب العدد المطلوب لكل وظيفة واحدة 5 مُترشحين.

- يتم الإنتقاء حسب مرحلتين:

• **مرحلة الإنتقاء الأولية** عبر لجنة مُكوّنة من (المدير العام، رئيس مصلحة الموارد البشرية، رئيس المصلحة المراد توظيف الموارد البشرية فيها، ممثل عن نقابة العمّال)، يتم فيها إجراء المسابقة الشفاهية بطرح أسئلة متنوعة على المترشحين لاختبار قدراتهم على شغل الوظيفة المناسبة ومن ثمّ ترتيبهم الأول فالأول، وترسل القائمة إلى المرحلة الثانية.

• **مرحلة الاختبار النفسي التقني** عبر لجنة مُكوّنة من أحد فروع (SADEG) الوادي يتم فيها إختيار الموظفين الأوائل المجازين في المرحلة الأولى لكل وظيفة واحدة 3 مُترشحين، ومن ثم تحديد المُترشحين الفائزين وتطلق عملية التوظيف.

- يمضي الموظف الجديد عقد عمل حسب تخصص وظيفته بِشبه راتب ويُكوّن في المدارس العليا للتكوين المهني المتخصص التابع للشركة، بعد إنهائه للتربص والتكوين يوظف العامل بشكل رسمي وراتب تام.

ثانياً: تكوين وتدريب الموارد البشرية

1 : أهمية الموارد البشرية بالشركة

• للموارد البشرية أهمية كبيرة في الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز (SADEG) الوادي، وهذا يظهر من خلال الإهتمام بتأهيل وتدريب الموظفين عبر مسارهم المهني من أجل زيادة قدراتهم وكفاءتهم، وذلك من خلال العديد من الدورات التدريبية المتنوعة داخلياً وخارجياً مع تركيزها على رأس المال البشري، كما أكد لنا

الفصل الثاني: دراسة حالة للموارد البشرية وفق نموذج التكلفة التاريخية.

رئيس مصلحة الموارد البشرية بالشركة، تظهر هذه الأهمية من خلال إجراءات التدريب المستخدمة ومدى فعاليتها نُلخصها في بعض النقاط التالية:

- الحاجة للتدريب من خلال إرتفاع عدد الأفراد غير الماهرين والذين سوف يشغلون وظائف هامة بالشركة.
- التطور الهائل في التكنولوجيات المعقدة والتي يترتب عنها تدريب وتأهيل الكوادر البشرية عند استخدامه.
- إنفتاح الكثير من المؤسسات والفرق المتخصصة في تدريب وتأهيل الأفراد الذي سهل من هذه العملية بشكل كبير نحو برمجة مثل هذه التأهيلات بشكل دوري.
- حاجة المؤسسة إلى التدريب كأداة فاعلة في مواجهة تحديات المحيط التنافسي العالمي.
- يشمل التدريب كافة المستويات الوظيفية من المديريات الوظيفية والإدارية والمديريات العملية.

2 : أنواع تكوين الموارد البشرية بالشركة

- هناك عدة أنواع من التكوين للموارد البشرية بالشركة وذلك حسب التخصص والأقدمية والحاجة لذلك، نُلخصها في التالي:

• **التكوين المهني المتخصص:** هو نوع من التكوين يُخصص للعمّال الجدد أو الذين تم تحويلهم من مصلحة لأخرى والذين سيمارسون مهنتهم المتخصصة التي تحتاج إلى تدريب وتأهيل لإتقانها، غالباً تكون لأعوان التحكّم، يتمّ تكوينهم في المعاهد التابعة للشركة، ويتحصل العامل بعدها على شهادة تكوين تؤهله لممارسة وظيفته على أكمل وجه، وتتراوح مدة التكوين حسب المهنة ونوع التخصص من 3 أشهر إلى سنة، من أمثلتها (كهربائي توزيع، غازي توزيع، رئيس فرقة، عون تدخلات صغيرة، عون تسيير موظفين، عون دراسات وأشغال...)، كما يستفيد العامل عند دخوله من معلومات حول السير العام للشركة والنظام الداخلي لها، ومعرفة حقوقه وواجباته والسير نحو الهدف العام للشركة.

• **تكوين التأهيل المهني:** نوع من التكوين يخص كافة العمّال وذلك عبر مسارهم المهني بهدف تحسين أدائهم ومواكبة التطورات التكنولوجية، وزيادة الكفاءة والإنتاجية، تتراوح مدة التكوين من يوم واحد إلى شهر، يكون في المعاهد التابعة للشركة، من أمثلتها (تخصص الإعلام الآلي، الأداء والتسيير، نظم ومعايير المحاسبة...)،

• **التكوين بوسائل الشركة الخاصة:** هو تكوين يتم داخل الشركة، يكون عادة للعمّال الجدد والذين لم يستفيدوا من التكوين المهني المتخصص، حيث يشرف على تكوينهم كوادِر وإطارات الشركة الذين يمتلكون من الخبرة من يؤهلهم لتكوين زملائهم، ويهدف إلى سد النقص في التكوينين السابقين.

الفصل الثاني: دراسة حالة للموارد البشرية وفق نموذج التكلفة التاريخية.

• **التربصات التطبيقية:** هي موجهة لطلبة الجامعة والتكوين المهني، بهدف مساعدتهم في إكمال دراستهم البحثية، وربطهم بالواقع العملي مباشرة، تكون مدته محدودة بناء على طلب الهيئة المشرفة على الطلبة، عادة ما تكون من يوم واحد إلى 15 يوم.

3: القياس المحاسبي للموارد البشرية بالشركة.

إن التكاليف التي تتعلق بالموارد البشرية والتي تحملتها الشركة في إطار الحصول على مواردها البشرية هي:

ـ **تكاليف الإستقطاب:** تتمثل في إعلان التعيين على مستوى مديرية التشغيل بولاية الوادي بحيث لا تنفق الشركة أية مصاريف تذكر وعليه فإن مبالغها غير معتبرة.

ـ **تكاليف الاختبار:** تتمثل في اختبار المترشحين للتوظيف عن طريق أحد فروع الشركة الخاصة بالاختبار التقني النفسي بالفرع الجهوي بولاية ورقلة، حيث يرسل الفرع فاتورة أتعاب الاختبار لمديرية التوزيع بالوادي.

تكاليف التدريب والتأهيل: هي التكاليف الخاصة بتكوين وتأهيل الموارد البشرية قبل إستئنائهم العمل في الشركة وأثناء مسارهم المهني عن طريق المدرسة المتخصصة بالتكوين IFEG.

ـ **تكاليف التعيين:** لا توجد تكاليف تُذكر خاصة بالتعيين سوى تقديم منحة خاصة بالمترشحين خلال مدة تكوينهم.

إن طرائق المعالجة المحاسبية المتعلقة بالموارد البشرية، تتم بعد رسملة كل المصاريف اللازمة للحصول على المورد البشري والتي تعتبر جزء من تكلفة المورد البشري.

ثالثا: المعالجة المحاسبية للموارد البشرية بالشركة.

1. تحديد المصاريف المتعلقة بالموارد البشرية لسنة 2019:

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

ـ المعالجة المحاسبية لتكاليف الموارد البشرية لسنة 2019:

تتم معالجة التكاليف المرتبطة بالموارد البشرية من قبل شركة سونلغاز الوادي على أنها تكاليف إيرادية تحمّل في نفس السنة المالية التي أنفقت فيها هذا المصاريف حسب نوعها كالتالي:

الفصل الثاني: دراسة حالة للموارد البشرية وفق نموذج التكلفة التاريخية.

حساب مدين	حساب دائن	البيان	المبلغ مدين	المبلغ دائن
		خلال 2019		
6118220		تكاليف الاختبار	180.000.00	
6118228		تكاليف التأهيل والتدريب	3.542.452.39	
6118230		تكاليف التعيين	1.013.211.41	
	512	البنك		4.735.663.80
		تسجيل تكاليف الموارد البشرية ضمن المصاريف الجارية		

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

حساب مدين	حساب دائن	البيان	المبلغ مدين	المبلغ دائن
		2019/12/31		
208		أصول بشرية	4.735.663.80	
	6118220	تكاليف الاختبار		180.000.00
	6118228	تكاليف التأهيل والتدريب		3.542.452.39
	6118230	تكاليف التعيين		1.013.211.41
		رسملة تكاليف الموارد البشرية لسنة 2019		

- تسجيل مصاريف إطفاء التكاليف المرسملة لسنة 2019:

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

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

يتحدد العمر الإنتاجي المتوقع للمورد البشري كما تم حسابه في السنوات السابقة بالعلاقة التالية:

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

الفصل الثاني: دراسة حالة للموارد البشرية وفق نموذج التكلفة التاريخية.

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

المرأة: = 55 - (سنة التوظيف - سنة الميلاد).

هكذا يتم تحديد العمر الإنتاجي للموارد البشرية لسنة 2019

وبالنسبة لتكلفة الأصل البشري لكل مورد بشري فإنها تُحدد بقسمة القيمة الإجمالية للتكاليف المرسلة على عدد الموارد البشرية والتي تساوي 10 بالنسبة لسنة 2019 كالتالي:

$$\text{قيمة الأصل البشري الواحد} = 4.735.663.80 / 10 = 473.566.38 \text{ دج}$$

التسجيل المحاسبي لقسط الإطفاء السنوي للموارد البشرية لسنة 2019 (أنظر الملحق):

القسط السنوي الإجمالي لإطفاء الموارد البشرية لسنة 2019 يساوي إلى: 176.608.16 دج

حساب مدين	حساب دائن	البيان	المبلغ مدين	المبلغ دائن
		2019/12/31		
681		مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيم	176.608.16	
	2808	إهلاك الأصول البشرية		176.608.16
		تسجيل قسط الإطفاء للسنة 2019		

الفصل الثاني: دراسة حالة للموارد البشرية وفق نموذج التكلفة التاريخية.

المبحث الثاني: نموذج التكلفة التاريخية في الميزانية والأثر من ذلك.

سننظر في هذا المبحث كيفية القياس المحاسبي للموارد البشرية وفق نموذج التكلفة في شركة سونلغاز الوادي و تغيرات التي تحدث بعد تطبيق النموذج والأثر من ذلك على القائمة المالية لسنة 2019.

المطلب الأول: كيفية القياس المحاسبي للموارد البشرية وفق نموذج التكلفة.

بعد التفصيل في العديد من النماذج لتقييم الموارد البشرية في الفصل الاول من الدراسة، والتي منها ما يعتمد على التكلفة ومنها ما يعتمد على القيمة الاقتصادية، من الصعب جداً التطرق لكل هذه النماذج وتطبيقها على المؤسسة محل الدراسة لبيان أي الطرائق أفضل وأنسب للأسباب التالية:

- اختلاف ظروف العمل وتوظيف العمال في مختلف المؤسسات الجزائرية.
 - التداخل الكبير لأهداف المؤسسات الجزائرية مما يصعب تحديد أهداف مشتركة حول موضوع الدراسة.
 - الاختلاف الكبير في الهياكل التنظيمية للمؤسسات الجزائرية وتنوع نشاطاتها وتداخلها.
- أولاً: أسباب إختيار تطبيق نموذج التكلفة التاريخية.

كما أسلفنا الذكر بما أقره النظام المحاسبي المالي في تحديد طريقة تقييم التثبيات المعنوية وهي التكلفة التاريخية، وبما أن الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز (SADEG) الوادي لا تطبق محاسبة الموارد البشرية، وكذا خلّو القوائم المالية من بنود الأصول البشرية، وعليه فإنه يمكننا تطبيق نموذج التكلفة التاريخية وهذا للأسباب التالية:

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

الفصل الثاني: دراسة حالة للموارد البشرية وفق نموذج التكلفة التاريخية.

ثانياً: نطاق تطبيق نموذج التكلفة التاريخية

سيتم تطبيق طريقة رسملة التكاليف الخاصة بالموارد البشرية وإطفاؤها على مدى المدة المستفاد منها، وستتم الدراسة على القوائم المالية لسنة 2019، حسب عدد العمال الموظفين الجدد كالتالي:

الجدول رقم (01): عدد العمال بشركة (SADEG) الوادي خلال الفترة 2019.

-	إطارات	أعوان تحكم	أعوان تنفيذ	المجموع
2019	124	299	220	643

ثالثاً: خطوات وضع نموذج التكلفة التاريخية حيز التطبيق

يتطلب وضع مدخل قياس التكلفة التاريخية حيز التطبيق الفعلي إتباع الخطوات التالية:

- القيام بتجميع التكاليف الفعلية كتلك المرتبطة بالاستثمار البشري التي تمت من قبل في الشركة.
- دراسة البنود الكفوية التي تم تجميعها ومن ثم فصل تلك التكاليف المرتبطة بالموارد غير البشرية.
- تجزئة بنود تكاليف الموارد البشرية بعد دراستها إلى مصاريف عادية تحمل على حساب النتيجة للسنة المالية التي تحققت فيها، وإلى رأسمالية تساهم في تكوين القيمة الحقيقية للموارد البشرية في المستقبل، أما بخصوص الموارد البشرية الجديدة فتحتاج إلى تجميع مصروفاتها للعمل على رسملتها ومن خلال مركز كلفوي جديد.
- رسملة تكاليف الاستثمار البشرية وإظهارها ضمن بنود قائمة المركز التالي وضمن الحسابات المتناسبة طبيعة ذلك الانفاق من حيث خصائص التكاليف واعتباراتها.
- تحديد مدة إطفاء تكاليف الاستثمار البشرية والتي من خلالها يمكن استخدامه إقتصادياً.
- استخدام إحدى طرائق الإطفاء، ويفضل استخدام طريقة القسط الثابت في توزيع تكاليف الاستثمار البشرية.
- شطب مصاريف الاستثمار البشرية الناجمة عن الترك والاستغناء ودورن العمل وإنهاء المهارة.
- جمع مصاريف الإطفاء مع مصاريف الشطب وتحميلها لحساب النتيجة للسنة التي حدثت بها.

الفصل الثاني: دراسة حالة للموارد البشرية وفق نموذج التكلفة التاريخية.

المطلب الثاني: التغير في قيم عناصر القوائم المالية للشركة بعد تطبيق نموذج التكلفة التاريخية.

إن تطبيق نموذج التكلفة التاريخية لشركة سونلغاز الوادي على إعتبار التكاليف المرتبطة الموارد البشرية مصاريف رأسمالية تُطْفَى على السنوات المتوقع الاستفادة من هذه الموارد البشرية، وليست جارية تُحْمَل في نفس السنة التي أنفقت فيها هذه التكاليف، يؤدي حتماً إلى تغيير في عناصر القوائم المالية للشركة، وهذا ما سنحاول التعرف عليه عبر الفترة الزمنية لدراسة.

أولاً: التغير في عناصر القوائم المالية لسنة 2019.

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

1- التغير في قائمة المركز المالي:

نلاحظ من خلال الجدول رقم (02) نرى التغير في قائمة المركز المالي من خلال إدراج بند جديد فيها، الذي يعبر عن تكاليف خاصة بالموارد البشرية تحت اسم " الأصول البشرية " والمقدرة بـ: 4.559.055.64 دج والذي يمثل القيمة الصافية لتكاليف الموارد البشرية المرسمة بعد إستبعاد القسط السنوي والمقدر بـ: 176.608.17 دج، الأمر الذي أدى إلى إرتفاع قيمة الاصول لسنة 2019 إلى: 29.826.528.864.54 دج.

فيما نرى إرتفاع في قيمة الخصوم كذلك بنفس القيمة المقدرة بـ: 4.559.055.64 دج، تظهر من خلال الزيادة في حقوق الملكية في الحساب بين الوحدات والمعبر عنها بالفائض بين قيمة الأصول البشرية والقسط السنوي لإطفائها.

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

الفصل الثاني: دراسة حالة للموارد البشرية وفق نموذج التكلفة التاريخية.

الجدول رقم (02) قائمة المركز المالي قبل وبعد استخدام نموذج التكلفة التاريخية لسنة 2019

نسبة التغيير %	الفوارق المسجلة	المبالغ الصافية بعد	المبالغ الصافية قبل	
		تطبيق النموذج	تطبيق النموذج*	
				فارق بين الإقتناء-المنتوج الإيجابي أو السلبي
+100	+4.559.055.64	+4.559.055.64	0	أصول بشرية
عدم وجود أثر		4.348.776.33	4.348.776.33	أراضي
		19.126.233.505.41	19.126.233.505.41	مباني
		1.637.383.855.81	1.637.383.855.81	تثبيات عينية أخرى
		2.605.520.019.92	2.605.520.019.92	تثبيات يجرى امتيازها
		0.00	0.00	تثبيات مالية
+0.0002	+4.559.055.64	23.378.045.213.11	23.373.486.157.47	مجموع الأصول غير الجارية
عدم وجود أثر		2.903.278.142.78	2.903.278.142.78	الزبانن
		1.294.290.00	1.294.290.00	مخزونات جارية
		3.315.205.363.63	3.315.205.363.63	المدينون الآخرون
		83.805.418.25	83.805.418.25	الضرائب وما شبهها
				الأموال الموظفة والأصول المالية الأخرى
		144.900.436.77	144.900.436.77	الخزينة
		6.448.483.651.43	6.448.483.651.43	مجموع الأصول الجارية
+0.0002	+4.559.055.64	29.826.528.864.54	29.821.969.808.90	المجموع العام للأصول
				الخصوم
				رؤوس الأموال الخاصة
عدم وجود أثر		161.622.411.46	161.622.411.46	فوارق إعادة التقييم
		0.00	0.00	نتيجة صافية

الفصل الثاني: دراسة حالة للموارد البشرية وفق نموذج التكلفة التاريخية.

		0.00	0.00	رؤوس أموال أخرى / ترحيل من جديد
+0.0002	+4.559.055.64	21.386.550.276.61	21.381.991.220.97	حساب الوحدات
+0.0002	+4.559.055.64	21.547.345.909.06	21.542.786.853.42	مجموع الأموال الخاصة
عدم وجود أثر		69.511.212.37	69.511.212.37	قروض وديون مالية
		20.568.190.00	20.568.190.00	ضرائب مؤجلة ومؤونات
		5.180.368.092.27	5.180.368.092.27	مؤونات ومنتجات ثابتة مسبقا
		5.270.447.494.64	5.270.447.494.64	مجموع الخصوم غير الجارية
		1.904.585.313.47	1.904.585.313.47	موردون وحسابات ملحقة
		17.360.344.55	17.360.344.55	ضرائب
		1.063.921.317.39	1.063.921.317.39	ديون أخرى
		2.985.866.975.41	2.985.866.975.41	مجموع الخصوم الجارية
+0.00015	+4.559.055.64	29.826.528.864.54	29.821.969.808.90	مجموع عام الخصوم

* بناء على ميزانية الشركة لسنة 2019

والجدول التالي يوضح الفارق في قائمة المركز المالي بعد تطبيق نموذج التكلفة التاريخية:

الجدول رقم (03): التغيير في عناصر قائمة المركز المالي بعد تطبيق نموذج التكلفة التاريخية لسنة 2019.

النسبة %	المبالغ الصافية بعد	المبالغ الصافية قبل	الأصول
	تطبيق النموذج	تطبيق النموذج*	
+100	+4.559.055.64	0	أصول بشرية
+0.0002	23.378.045.213.11	23.373.486.157.47	مجموع الأصول غير الجارية
+0.0002	29.826.528.864.54	29.821.969.808.90	المجموع العام للأصول
			الخصوم
+0.0002	21.386.550.276.61	21.381.991.220.97	حساب الوحدات
+0.0002	21.547.345.909.06	21.542.786.853.42	مجموع الأموال الخاصة
+0.00015	29.826.528.864.54	29.821.969.808.90	مجموع عام الخصوم

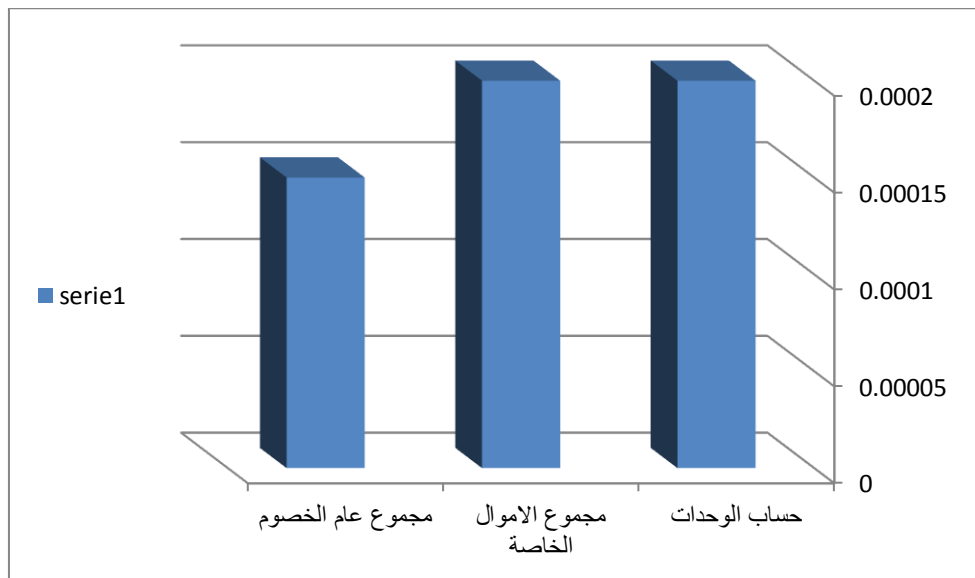
الفصل الثاني: دراسة حالة للموارد البشرية وفق نموذج التكلفة التاريخية.

* بناء على ميزانية الشركة لسنة 2019.

أ_ التغيير في الأصول:

نلاحظ من الشكل البياني أدناه رقم (03) بأن الأصول البشرية زادت بما نسبته 100% ، في حين نجد أن نسبة الزيادة في مجموع الاصول الغير جارية والمجموع العامل للأصول تكاد تقترب من الصفر وذلك لارتفاع قيمة الاصول المادية الاراضي والمباني وكذا الحقوق ما يجعل الأثر ضئيل.

الشكل رقم (03) التغيير في الأصول بعد استخدام نموذج التكلفة التاريخية لسنة 2019

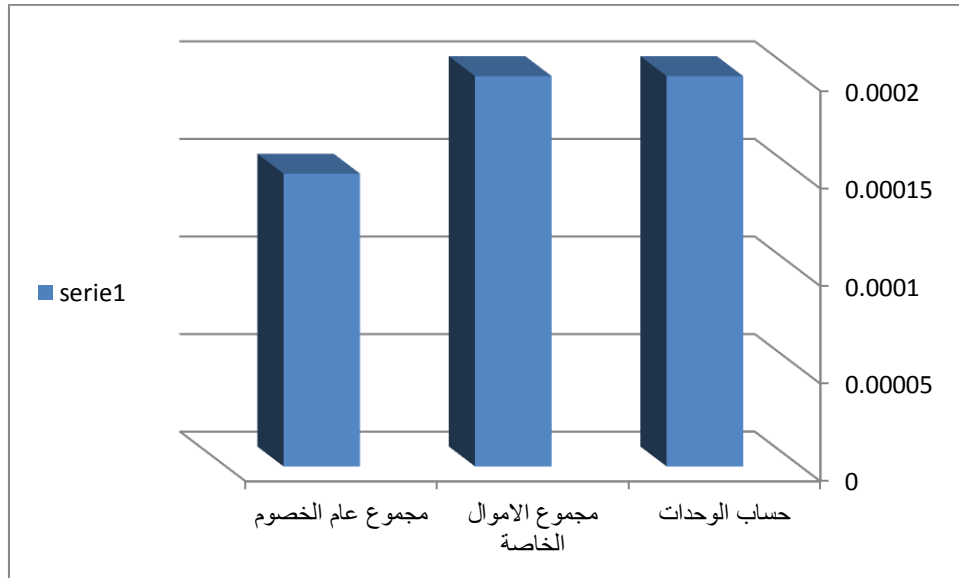


ب _ التغيير في الخصوم:

نلاحظ من الشكل البياني رقم (03) أن قيم الخصوم تكاد تكون متقاربة حيث تتراوح ما بين +0.00015 و +0.0002 ، بإعتبار أن الزيادة تمت بنفس القيمة والتي تظهر من خلال إضافته في الحساب ما بين الوحدات والذي يعبر عن الفائض في النتيجة الذي ينتج من خلال القيمة الصافية للموارد البشرية بعد رسمة التكاليف الخاصة بها.

الفصل الثاني: دراسة حالة للموارد البشرية وفق نموذج التكلفة التاريخية.

الشكل رقم (04) الفارق في الخصوم بعد استخدام محاسبة الموارد البشرية لسنة 2019



من الجدول رقم (04) أدناه نلاحظ التغير الواضح من خلال إدراج بند جديد حول الأصول البشرية، وذلك من ناحية نقصان التكاليف المتعلقة بالموارد البشرية والمقدرة بـ : 4.735.663.80 دج من الاستهلاكات الأخرى، لتزيد من القيمة المضافة للاستغلال بنفس القيمة، كما زادت قيمة مخصصات الإهلاك بقيمة: 176.608.16 دج الذي يمثل القسط السنوي لإطفاء التكاليف الأصول البشرية، ما يزيد من قيمة النتيجة العملياتية بنفس القيمة، وهذا بدوره يؤدي إلى ارتفاع النتيجة العادية قبل الضرائب بنفس المقدار: 176.608.16 دج وهي أيضا نفس الزيادة في النتيجة الصافية للأنشطة العادية ذلك أن الضرائب لا تعالج على مستوى وحدة الوادي بل في الوحدة المركزية.

الجدول رقم (04): قائمة الدخل قبل وبعد استخدام نموذج التكلفة التاريخية لسنة 2019

* بناء على جدول نتائج الشركة لسنة 2019

الفصل الثاني: دراسة حالة للموارد البشرية وفق نموذج التكلفة التاريخية.

نسبة التغيير %	الفوارق المسجلة	المبالغ بعد	المبالغ قبل	البيان
		تطبيق النموذج	تطبيق النموذج*	
عدم وجود أثر				رقم الأعمال
				تغير امخزونات المنتجات المصنعة قيد الصنع
		7.366.669.087.58	8.446.889.113.14	الإنتاج المثبت
				إعانات الإستغلال
		2.603.921.105.09	3.667.729.572.11	إنتاج السنة المالية
		-57.907.215.85	-49.789.135.76	المشتريات المستهلكة
-0.02	-4.735.663.80	-275.857.411.17	-280.593.074.97	الخدمات الخارجية و الإستهلاكات الأخرى
-0.004	-4.735.663.80	-1.233.764.860.59	-1.238.500.524.39	استهلاك السنة المالية
+0.002	+4.735.663.80	2.433.964.711.52	2.429.229.047.72	القيمة المضافة للإستغلال
عدم وجود أثر		-784.230.600.91	-787.161.070.14	أعباء المستخدمين
		-143.822.763.46	-161.406.850.58	الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة
+0.003	+4.735.663.80	1.485.396.790.80	1.480.661.127.00	الفائض الإجمالي عن الإستغلال
عدم وجود أثر		225.627.758.06	236.431.262.42	المنتجات العملية الأخرى
		-8.384.955.22	-2.670.000.00	الأعباء العملية الأخرى
+0.0001	+176.608.16	-1.218.550.337.31	-1.218.373.729.15	مخصصات للإهلاك والمؤونات
عدم وجود أثر		20.568.190.00	24.496.229.58	استرجاع خسائر القيم والمؤونات
+0.0004	+176.608.16	404.386.800.97	404.210.192.81	النتيجة العملية
عدم وجود أثر		10.508.834.36	10.508.834.36	المنتجات المالية
		-11.060.837.04	-11.060.837.04	الأعباء المالية

الفصل الثاني: دراسة حالة للموارد البشرية وفق نموذج التكلفة التاريخية.

		-552.002.68	-552.002.68	النتيجة المالية
+0.0004	+176.608.16	401.138.212.75	400.961.604.59	النتيجة العادية قبل الضرائب
عدم وجود أثر				الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية
				الضرائب المؤجلة حول النتائج العادية
				أعباء العناصر غير العادية
+0.0004	+176.608.16	401.138.212.75	400.961.604.59	النتيجة الصافية للأنشطة العادية

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

الجدول رقم (05): التغيير في قائمة الدخل بعد استخدام نموذج التكلفة التاريخية لسنة 2019

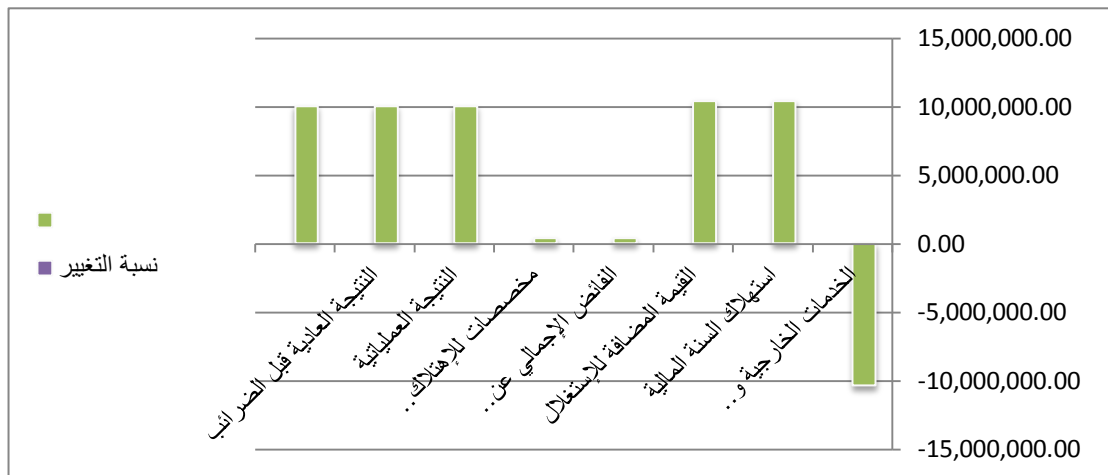
النسبة %	المبالغ الصافية بعد	المبالغ الصافية قبل	البيان
	تطبيق النموذج	تطبيق النموذج*	
-0.0200	-275.857.411.17	-280.593.074.97	الخدمات الخارجية و الإستهلاكات الأخرى
-0.0040	-1.233.764.860.59	-1.238.500.524.39	استهلاك السنة المالية
+0.0020	2.433.964.711.52	2.429.229.047.72	القيمة المضافة للإستغلال
+0.0030	1.485.396.790.80	1.480.661.127.00	الفائض الإجمالي عن الإستغلال
+0.0001	-1.218.550.337.31	-1.218.373.729.15	مخصصات للإهلاك والمؤونات
+0.0004	404.386.800.97	404.210.192.81	النتيجة العملياتية
+0.0004	401.138.212.75	400.961.604.59	النتيجة العادية قبل الضرائب

* بناءا على جدول نتائج الشركة لسنة 2019

الفصل الثاني: دراسة حالة للموارد البشرية وفق نموذج التكلفة التاريخية.

نلاحظ من الشكل البياني أدناه رقم (05) التغيرات التي مست قائمة الدخل بعد التطبيق محاسبة الموارد البشرية حيث مست كل من بند الخدمات الخارجية والإستهلاكات بالنقصان لإعتبار المصاريف التي أنفقت على الموارد البشرية هي رأسمالية وليس جارية بنسبة تكاد تقترب من الصفر وذلك لصغر هذه التكاليف مقارنة بالتكاليف العامة ما أدى إلى نقصان إستهلاك السنة المالية أيضا بنسبة ليست بعيدة عن الأولى، الأمر الذي يؤدي بالطبع إلى إرتفاع في القيمة المضافة للغستغلال وكذا الفائض الإجمالي عن الاستغلال بنسب متفاوتة ولكن تعتبر ضئيلة ما بين 0.002% و 0.003%، في حين نقصت مخصصات الإهلاك بنسبة ضئيلة جدا للقسط السنوي لسنة 2019، الأمر الذي زاد من النتيجة العملياتية ومن ثم النتيجة ما قبل الضرائب، وبما أنه لا توجد ضرائب فبنفس النسبة تغيرات وزادت النتيجة الصافية 0.0004%.

الشكل رقم (05) الفارق في قائمة الدخل بعد نموذج التكلفة التاريخية لسنة 2019



خلاصة الفصل الثاني:

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

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

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

الحمد لله
الذي هدانا لهذا
ما كنا لنهتدي لولا
هدى الله لنا

الخاتمة:

إن أهم فكرة تقوم عليها المحاسبة عن الموارد البشرية هي اعتبار الأفراد العاملين بالمنظمة أصولاً ستتدفق منها القيمة الاقتصادية المستقبلية، بحكم بقائهم في العمل لمدة تفوق السنة المالية، علاوة على تكوينهم وتدريبهم الدائم والذي تخصص له المنظمات ميزانية معتبرة تعالج معظمها في حساب الربح والخسارة لفترة واحدة، وهو ما يتعارض مع مبدأ الاعتراف بالمصروفات في المحاسبة، الأمر الذي يعطي صورة غير موضوعية عن القوائم المالية، وبالتالي عدم مصداقيتها لدى الأطراف المعنية.

وقد تناولت الدراسة موضوع أثر رسملة الموارد البشرية وفق نموذج التكلفة التاريخية في شركة سونلغاز في ظل النظام المحاسبي المالي انطلاقة من معرفة أهمية ودور المورد البشري في المنظمة، فوائد وفروض تطبيق النهج الجديد في علم المحاسبة الذي يهتم بالمحاسبة الموارد، إضافة إلى التطرق إلى نظام المعلومات المحاسبية ذات صلة بالموارد البشرية، والبحث في القياس المحاسبي للموارد البشرية بمختلف طرائقه. هذا فضلاً عن محاولة تطبيق محاسبة الموارد البشرية في شركة سونلغاز من خلال تطبيق نموذج في القياس المحاسبي للموارد البشرية، الذي يقوم على التكلفة وبالإضافة إلى تطرق إلى نموذج القياس الذي يقوم على القيمة الاقتصادية.

_ نتائج اختبار الفرضيات:

- **الفرضية الأولى:** تهتم المؤسسات الاقتصادية بشكل كبير بالقياس للموارد البشرية.
- **الفرضية الثانية:** قبل تطبيق نموذج التكلفة التاريخية في المعالجة المحاسبية للموارد البشرية تعالج على أنها تكاليف إيرادية أما بعد تطبيق نموذج التكلفة فتعالج على أنها تكاليف رأسمالية.
- **الفرضية الثالثة:** نعم تحدث تغيرات عند تطبيق نموذج التكلفة التاريخية في الميزانية الاقتصادية للمؤسسة.

وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من نتائج أهمها:

_ نتائج الجانب النظري:

- يعتبر أهل الاقتصاد أن الموارد البشرية هي العنصر الإنساني الذي يعمل داخل المنظمة، ويتمتع بمجموعة من المهارات والخبرات التي تساعد في أداء مهامه، كما أنها تعتبر من الأصول المهمة في المنظمة التي تحقق الميزة التنافسية.
- تهتم محاسبة الموارد البشرية بالأصول البشرية داخل منظمة من خلال قياس قيمتها اقتصادية وتحليلها وكذلك تقوم بتسجيل كافة التغيرات التي تطرأ على الموارد البشرية. وذلك ما يؤكد صحة الفرضية الأولى والتي تنص بأن المؤسسات الاقتصادية تهتم بالقياس الموارد البشرية.
- يوجد إمكانية قياس المحاسبي للموارد البشرية وفق نموذج التكلفة التاريخية في إطار نظام المحاسبي المالي برسمة تكاليف الموارد البشرية وإطفاء هذه المصاريف على المدة المتوقعة الاستفادة من هذه الموارد.
- إن نموذج قائم على التكلفة التاريخية بعد في الوقت الرهن النموذج أنسب كونه يتماشى مع الأنظمة المحاسبية الحالية.
- محاسبة الموارد البشرية هي جزء رئيسي من نظام معلومات المحاسبية حيث تختص بتوفير البيانات المتعلقة بالقياس قيمة الموارد البشرية وتجميعها وتحليلها.
- إن نظام معلومات المحاسبية للموارد البشرية يعد أحد النظم الفرعية ضمن نظام معلومات المحاسبية يهتم بتوفير كافة البيانات الخاصة بالموارد البشرية وفق التكلفة التاريخية.

_ نتائج الجانب التطبيقي:

- تولي شركة سونلغاز أهمية كبيرة للموارد البشرية، وهذا يظهر من خلال الاهتمام بتأهيل وتدريب الموظفين عبر مسارهم المهني من أجل زيادة قدراتهم وكفاءتهم، من خلال العديد من الدورات التدريبية المتنوعة داخليا وخارجيا محليا وداخليا.
- تتفق شركة سونلغاز مبالغ معتبرة في سبيل الحصول على موارده البشرية تتمثل في تكاليف الاختبار والتدريب والتكوين والتعيين.

- تعامل شركة سونلغاز نفقات الاختبار والتدريب والتكوين وتعيين الموارد البشرية على أنها مصاريف جارية تحمل في نفس السنة المالية.
- تتم معالجة التكاليف المرتبطة بالموارد البشرية من قبل شركة سونلغاز الوادي على أنها تكاليف إيرادية تُحمّل في نفس السنة المالية التي أنفقت فيها هذا المصاريف حسب نوعها، أما المعالجة المحاسبية وفق نموذج التكلفة التاريخية فيتم فيها رسملة تكاليف الموارد البشرية على اعتبار هذه التكاليف رأسمالية، وذلك ما يؤكد صحة الفرضية الثانية التي تنص بأن قبل تطبيق نموذج التكلفة التاريخية في المعالجة المحاسبية للموارد البشرية تعالج على انها تكاليف إيرادية اما بعد تطبيق نموذج التكلفة فتعالج على انها تكاليف رأسمالية.
- إن تطبيق نموذج التكلفة التاريخية لشركة سونلغاز الوادي على اعتبار التكاليف المرتبطة بالموارد البشرية مصاريف رأسمالية تُطْفى على السنوات المتوقعة الاستفادة من هذه الموارد البشرية، وليست جارية تُحمّل في نفس السنة التي أنفقت فيها هذه التكاليف، يؤدي حتماً إلى تغيير في عناصر القوائم المالية للشركة، وذلك ما يؤكد صحة الفرضية الثالثة التي تنص بأنه تحدث تغيرات عند تطبيق نموذج التكلفة التاريخية في الميزانية الاقتصادية للمؤسسة.

_ التوصيات:

- ع معالجة نماذج القياس المحاسبي.
- ع نشر ثقافة القياس المحاسبي عن الموارد البشرية للمؤسسة الاقتصادية.
- ع ضرورة البحث والعمل في دمج القضايا المحاسبة المعاصرة من بينها محاسبة الموارد البشرية في نظام محاسبي مالي ومحاولة وجود حلول كافية التي تعود بالنفع على كل الأطراف.
- ع إعداد بحوث والدارسات الجامعية وتطبيقها على المؤسسات الاقتصادية في مجال محاسبة الموارد البشرية بهدف الخروج بنتائج.
- ع زيادة في الوعي المؤسسات الاقتصادية من خلال القيام بطرق القياس المحاسبي.
- ع ضرورة اهتمام الجامعات بتطبيق محاسبة الموارد البشرية نظراً لأهميتها في تحديد القياس تكلفة الموارد البشرية.

جَ القياس عن تقييم الموارد البشرية في ميزانية الجامعة لزيادة الوعي والمعرفة بمزايا وأهمية تطبيق محاسبة الموارد البشرية.

_ آفاق الدراسة:

بناءا على ما تم التطرق اليه في هذه الدراسة، وما تم التوصل اليه من نتائج يمكن طرح مواضيع قابلة لمزيد من الاهتمام والبحث مستقبلا:

- جَ مشكلات تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسة الاقتصادية.
- جَ مدى تأثير تطبيق نموذج التكلفة التاريخية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.
- جَ صعوبات القياس المحاسبي للموارد البشرية في المؤسسة الاقتصادية.

قَائِلَةٌ
الْمُرَادُ جَمْعُ

قائمة المراجع:

قائمة الكتب:

1. طلال الججاوي، سالم الزويبي، القياس المحاسبي ومحدداته وانعكاسها على رأي مراقب الحسابات، دار اليازوري العلمية، الطبعة العربية، عمان - الأردن، 2014.
2. لعبي البوعلي، وليد ناجي الحياي، محاسبة الموارد البشرية، مركز الكتاب الأكاديمي، ط1، عمان، 2015.
3. مجاني باديس، طبول ريمة، تأثير الموارد البشرية والميزة التنافسية في البنوك الجزائرية بنك الفلاحة والتنمية الريفية نموذجا، ألفا للوثائق، قسنطينة . الجزائر، السداسي الأول 2017.

قائمة المذكرات:

1. أحلام عنصر، نعيمة يحيوي، الاقتصاد المعرفي ورسملة المورد البشري دراسة حالة مؤسسة تيرصام للعبوات الصناعية. أطروحة لنيل شهادة دكتوراه في علوم التسيير، شعبة تسيير المنظمات، جامعة باتنة 1، 2017، 2018، PDF.
2. أحمد أرشيد نصير، دور نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة في تعزيز كفاءة القرارات الإدارية في المستشفيات الجامعية الأردنية، رسالة نيل درجة الماجستير في المحاسبة، كلية الاقتصاد والأعمال، الجامعة جدارا، الفصل الدراسي الثاني من العام 2018، PDF.
3. آدم يحي الدومة حسين وآخرون، أثر قياس الموارد البشرية على دعم الميزة التنافسية- دراسة ميدانية على عينة من البنوك التجارية-درجة البكالوريوس في التكاليف والمحاسبة الادارية، جامعة السودان للعلوم و التكنولوجيا، 2018، PDF.

4. إدمون طارق إدمون جل، مدى فاعلية نظم المعلومات المحاسبية في المصارف التجارية العراقية الأهلية من وجهة نظر الإدارة، رسالة نيل شهادة الماجستير في المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، أيار 2010 م، PDF.
5. بلال كيموش، التقييم الدوري للعناصر المادية ودوره في المحافظة على قيمة المؤسسة في ظل النظام المحاسبي المالي، شهادة الماجستير، دراسات مالية ومحاسبية معمقة، 2010-2011، PDF.
6. حدة ناصري، معوقات تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الجزائرية، مذكرة ماستر، علوم المالية والمحاسبة، 2018/2019، PDF.
7. حسين عبد الجليل آل غزوي، المشاكل المحاسبة المعاصرة، قسم المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، الأكاديمية العربية في الدنمارك، 2010، PDF.
8. حنان بركة، أوجه قصور مبدأ التكلفة التاريخية في المعالجة المحاسبية للتضخم بالقوائم المالية. دراسة حالة في مؤسسة EDIMMA بالوادي، مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، علوم مالية ومحاسبة، تدقيق محاسبي، جامعة حمه لخضر الوادي، 2015/2014، PDF.
9. جمال أحمد الدوري، اسماعيل يحيى التكريتي، نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية، دراسة مقدمة لتصميم نظام محاسبة الموارد البشرية في المنظمة، العلوم الإدارية والمالية، جامعة عمان الأهلية، PDF.
10. ديمة رفيق محمد ماصة، مدى توفر مقومات محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الحكومية العاملة في قطاع غزة، كلية التجارة، رسالة نيل شهادة الماجستير في التمويل والمحاسبة، PDF.
11. صياد صباح، أنظمة المعلومات وتأثيراتها على تنافسية المؤسسة الجزائرية، شهادة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة وهران 2، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، 2017/2018، PDF.
12. عادل محمد حسن، القياس والإفصاح ودورها في محاسبة التكاليف الموارد البشرية في القطاع المصرفي دراسة تطبيقية ميدانية، سلسلة أطروحة دكتوراه، المنظمة العربية للتنمية الإدارية جامعة الدول العربية، القاهرة، 2015، PDF.
13. عمار ياسر حسين، أثر فعالية خصائص نظم معلومات الموارد البشرية في نجاح تطبيق إدارة الموارد البشرية، رسالة نيل درجة الماجستير، قسم إدارة الموارد البشرية، 1434-213، PDF.

14. فضل كمال سالم، مدى أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره على اتخاذ القرارات المالية، أطروحة مقدمة نيل الماجستير قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة فلسطين، 1429 هـ - 2008 م، PDF.
15. ليث محمد بني هاني، تقييم مدى التوافق بين نظم المعلومات المحاسبية ومتطلبات التجارة الالكترونية في قطاع الخدمات، رسالة استكمالاً درجة الماجستير في المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة عمان العربية، 2014، PDF.
16. محمد علي داهم، نجوى عبد الصمد، إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الجزائرية دراسة حالة مجمع صيدال، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه. علوم التسيير، محاسبة مالية وتدقيق، جامعة باتنة 1، 2020/2021، PDF.
17. مصطفى عبد الرزاق حرادن، بهجت الجوازنة، أثر إستراتيجية الموارد البشرية في الأداء الإستراتيجي باستخدام بطاقة الأداء المتوازن في المؤسسة العامة لضمان الاجتماعي في الأردن، درجة الماجستير، الإدارة العامة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة آل البيت، 2017، PDF.
18. منذر يحيى الدابة، أثر استخدام نظم المعلومات المحاسبية على جودة البيانات في قطاع الخدمات في قطاع غزة، استكمالاً متطلب الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية - عمادة الدراسات العليا، كلية التجارة، غزة، 1430 هـ - 2009 م، PDF.
19. نور الهدى حداد، مصطفى عقاري، محاسبة الموارد البشرية من منظور القياس والإفصاح وتطبيقها في المؤسسات الجزائرية - دراسة نظرية وتطبيقية - شهادة دكتوراه في العلوم التارية تخصص مالية، محاسبة وتدقيق، جامعة سطيف 1، سنة 2014/2015، PDF.

قائمة المجلات:

1. أيمن عبد الله محمد أبو بكر، مدى اهتمام الإدارة بالمحاسبة عن تكلفة الموارد البشرية بالمصارف، جامعة أبو ظبي العين - الإمارات العربية المتحدة global journal of economic and Business-Vol.3;no;1;2017;pp;96-144.PDF

2. إبراهيم خليل حيدر السعدي، مشكلات القياس المحاسبي الناجمة عن التضخم وأثرها على استبدال الأصول، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد الحادي والعشرون، جامعة فيلادلفيا الاردن. PDF،2009.
3. إبراهيم نادر خاطر، قياس رأس المال البشري في المنشآت المراجعة -دراسة ميدانية، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، المجلد - العدد - الجزء، PDF.
4. إنتصار أحمد عبد، محاسبة الموارد البشرية وانعكاسها على كف النوعية،كلية الإدارة والاقتصاد، مجلة دراسات محاسبية ومالية،جامعة بغداد، PDF.
5. بشير عبد العالي، بوعلام مسعودي، أسس محاسبة الموارد البشرية - مقارنة نظرية- ، مجلة المنتدى الدراسات والأبحاث الاقتصادية،جامعة الأغواط - الجزائر،العدد ثاني:ديسمبر 2017. PDF.
6. خالد محمد المدهون، تطبيق محاسبة الموارد البشرية في البنوك التجارية في فلسطين: دراسة ميدانية،المجلة العربية للمحاسبة، المجلد 17.العدد الثاني، ديسمبر 2014، جامعة فلسطين- قطاع غزة، PDF.
7. رشا حمادة،القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية وأثره في القوائم المالية، جامعة دمشق- كلية الاقتصاد المجلد الثامن عشر - العدد الأول 2003، PDF.
8. رغد هاشم جاسم، دور المحاسبة عن الموارد البشرية في تخفيض التكاليف وتحقيق التنمية، المجلة العملية للدراسات التجارية والبحوث البيئية، المجلد السادس (الملحق العدد الأول) 2015، PDF.
9. صبايحي نوال، أهمية القياس والإفصاح المحاسبي لتكلفة الموارد البشرية في القوائم المالية، معارف (مجلة علمية دولية محكمة)، قسم: العلوم الاقتصادية، السنة الثانية عشر، العدد :23، ديسمبر 2017، PDF.
10. سعدي عبد الحق، صحراوي فارس، نموذج مقترح لمحاسبة الموارد البشرية وفق النظام المحاسبي المالي،مجلة المنهل الاقتصادي، المجلد 02، العدد 01، جوان 2019. pdf.
11. سي محمد لخضر، التكلفة التاريخية بين الاستمرارية والتغيير، مجلة البحوث والدراسات، العدد 23، السنة 14، الشتاء 2017، PDF.
12. محمد لمين علون، عبد الحق سعدي،محمد لخضر صالح،محاسبة الموارد البشرية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية في المؤسسات الاقتصادية، مجلة الاقتصاد الدولي والعولمة، جامعة لونيبي علي

- البليدة 2 الجزائر، جامعة محمد خيضر بسكرة، النمو والتنمية الاقتصادية في الدول العربية الوادي، مالية بنوك وإدارة الأعمال، المجلد 3 العدد 2 - 2020 ص 210-229، PDF.
13. محمد الطاهر علي سعد، فوزي محمود اللافي الحسومي، نظم المعلومات المحاسبية وأثرها على اتخاذ القرار، مجلة دراسات الإنسان والمجتمع، المعهد العالي للمهن الشاملة صرمان، المعهد العالي للعلوم والتقنية الزاوية، العدد 3 volume 2017;، PDF.
14. موزارين عبد المجيد، بربري محمد أمين، القياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي في ظل التضخم الاقتصادي، الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية. /قسم العلوم الاقتصادية والقانونية. العدد 19. جانفي 2018. PDF.
15. نور الهدى حداد، محاسبة الموارد البشرية بين ضرورة التأصيل وصعوبات القياس، جامعة أم البواقي، الجزائر، JOURNAL OF FINANCE & CORPORATE GOVERNANCE ISSN ، PDF، 2602-5655 Vol.4 No.2 (December 2020).
16. هجيرة بوزوينة، مسعود دراوسي، القياس المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره على اتخاذ القرارات بالمؤسسات الجزائرية "دراسة حالة مؤسسة AGRO SIM"، مجلة الأبحاث الاقتصادية 6612 . ISSN 1112 . جامعة البليدة 2، العفرون، الجزائر المجلد: 15، العدد: 01، السنة: 2020،
17. يحي مقدم أحمد مارن، قياس تكلفة الموارد البشرية ودوره في ترشيد قرارات القوى العاملة، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، المجلد 08، العدد 01 مارس 2021. pdf.
18. sarra bouguesri Achour mezrig; Human resource accounting < concepts and methods of measurement >; international journal of human settlement vol.5 . nr.22021 issn,2588-1779, PDF

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

ملحق 01

SOCIETE Société Algérienne de Distribution de l'électricité et de gaz EXERCICE 2019
CENTRE DD EL OUED DATE

BILAN
ACTIF

Définitif

ACTIF	note	amort 2019	2019	2018
ACTIF NON COURANT				
Ecart d'acquisition (ou goodwill)				
Immobilisations incorporelles				
Frais de développements immobilisables				
Immobilisations corporelles				
Terrains			4,348,776.33	4,348,776.33
Agencements et aménagements de terrains			6,280,443.73	6,514,528.99
Constructions (Batiments et ouvrages)			187,488,170.77	120,332,958.74
Installations techniques, matériel et outillage			18,932,464,890.91	14,857,780,057.64
Autres immobilisations corporelles			1,637,383,855.81	1,528,063,749.03
Immobilisations en cours			2,605,520,019.92	5,744,872,951.75
Immobilisations financières				
Titres mises en équivalence - entreprises associées				
Titres participations et créances rattachées				
Autres titres immobilisés				
Prêts et autres actifs financiers non courants				
Comptes de liaison				
TOTAL ACTIF NON COURANT			23,373,486,157.47	22,261,913,022.48
ACTIF COURANT				
Créances et emplois assimilés				
Clients			2,903,278,142.78	1,929,874,628.16
Stocks et encours			1,294,290.00	1,276,890.00
Créances sur sociétés du groupe et associés			0.00	0.00
Autres débiteurs			3,315,205,363.63	1,342,603,735.60
Impôts			83,805,418.25	158,791,335.25
Autres actifs courants			0.00	0.00
Disponibilités et assimilés				

Placements et autres actifs financiers courants				
Trésorerie			144,900,436.77	139,640,335.40
TOTAL ACTIF COURANT			6,448,483,651.43	3,572,186,924.41
TOTAL GENERAL ACTIF			29,821,969,808.90	25,834,099,946.89

تابع للملحق 01

29,821,969,808.90
22,868,485.43
29,844,838,294.33
4,559,055.64
29,849,397,349.97
0.0002
0.20
1,003,387.17
29,845,841,681.50
0.00003

SOCIETE Société Algérienne de Distribution de l'électricité et de gaz

EXERCICE 2019

CENTRE DD EL OUED

DATE

BILAN PASSIF

Définitif

PASSIF	note	2019	2018
CAPITAUX PROPRES			
Capital non appelé			
Primes et réserves (Réserves consolidées)			
Écart de réévaluation		161,622,411.46	161,622,411.46
Résultat net		0.00	0.00
Autres capitaux propres - Report à nouveau		0.00	- 33,884,806.93
compte de liaison**		21,404,032,927.39	18,201,883,807.45
TOTAL CAPITAUX PROPRES		21,565,655,338.85	18,329,621,411.98
PASSIFS NON COURANTS			
Emprunts et dettes financières		69,511,212.37	52,542,159.25
Impôts (différés et provisionnés)		20,568,190.00	20,568,190.00
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits comptabilisés d'avance		5,180,368,092.27	4,765,644,679.47
TOTAL PASSIFS NON COURANTS		5,270,447,494.64	4,838,755,028.72
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		1,904,585,313.47	2,273,394,243.42
Impôts		17,360,344.55	20,746,798.48
Dettes sur sociétés du Groupe et associés		0.00	0.00
Autres dettes		1,063,921,317.39	371,582,464.29
Trésorerie passif		0.00	0.00
TOTAL PASSIFS COURANTS		2,985,866,975.41	2,665,723,506.19
TOTAL GENERAL PASSIF		29,821,969,808.90	25,834,099,946.89

تابع للملحق 02

29,821,969,808.90
826,779.01
29,822,796,587.91
1,003,387.17
29,823,799,975.08
0.00003
29,844.00

تابع للملحق 02

29,821,969,808.90	#####
177,374,832,708.52	#####
207,196,802,517.42	#####
5.95	7.59
594.78	758.87
	#####
	#####
	#####
177,374,832,708.52	
21,565,655,338.85	#####
198,940,488,047.37	#####
2,985,866,975.41	#####
5,270,447,494.65	#####
29,821,969,808.91	#####
207,196,802,517.43	#####
	#####
5.95	
594.78	

ملحق 03

SOCIETE	Société Algérienne de Distribution de l'électricité et de gaz	EXERCICE
CENTRE	DD EL OUED	DATE
COMPTE DE RESULTAT PAR NATURE		Définitif
	note	2019
Ventes et produits annexes		8,446,889,113.14
Subvention d'exploitation		0.00
I - Production de l'exercice		3,667,729,572.11
Achats consommés		- 49,789,135.76
Services extérieures et autres consommations		- 280,593,074.97
II - Consommation de l'exercice		- 1,238,500,524.39
III - VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		2,429,229,047.72
Charges de personnel		- 787,161,070.14
Impôts, taxes et versements assimilés		- 161,406,850.58
IV - EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		1,480,661,127.00
Autres produits opérationnels		236,431,262.42
Autres charges opérationnelles		- 2,670,000.00
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur		- 1,217,723,558.30
Reprise sur pertes de valeur et provisions		24,496,229.58
V - RESULTAT OPERATIONNEL		405,213,579.98
Produits financiers		0.00
Charges financières		- 158,435.36
Prestations reçues frais financiers		- 3,090,152.86
VI - RESULTAT FINANCIER		- 3,248,588.22
VII - RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		401,964,991.76
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		
Autres impôts sur les résultats		
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		8,707,816,605.14
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		- 8,305,851,613.38
VIII - RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		401,964,991.76
IX - RESULTAT EXTRAORDINAIRE		- 115,981,480.72
X - RESULTAT NET DE L'EXERCICE		401,964,991.76

1,238,500,524.39
4,735,663.80
1,233,764,860.59
0.004
1,480,661,127.00
1,485,396,790.80
0.003
1,217,723,558.30
826,779.01
401,964,991.76
1,003,387.17
402,968,378.93
0.002
401,138,212.75
402,141,599.92
0.003

عَمْرٍو بِحَسْبِ اللَّيْلِ
بِأَسْرِهِ مَا شَرَّ دُجَى