



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



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة تخرج مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

ميدان: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الشعبة: العلوم المالية والمحاسبية

التخصص: محاسبة تدقيق

نموذج مقترح لتطبيق محاسبة الموارد البشرية

– دراسة حالة شركة سونلغاز بالوادي –

إشراف الأستاذ:

زكريا دمدوم

إعداد الطلبة:

إسماعيل داهم

البشير بن مسعود رحومة

علي رضواني

صالح زيدي

أمام لجنة المناقشة

الاسم واللقب	الرتبة	المؤسسة الأصلية	الصفة
أ.د. رضا زهواني	أستاذ التعليم العالي	جامعة الشهيد حمه لخضر/ الوادي	مقيم 1
أ.د. زكريا دمدوم	أستاذ التعليم العالي	جامعة الشهيد حمه لخضر/ الوادي	مشرفاً ومقرراً
أ.د. أحمد تي	أستاذ التعليم العالي	جامعة الشهيد حمه لخضر/ الوادي	مقيم 2

السنة الجامعية: 2022/2021



شكر ونفك

الحمد لله الذي علمنا ما لم نكن نعلم وكان فضله علينا عظيما، والشكر لله أولا وأخيرا على توفيقه لإنجاز هذا العمل.

ومن شكر الله أن نشكر أهل الفضل ونخص أولهم الأستاذ المشرف " دمدوم زكريا "

الذي لم يدر جهدا لمساعدتنا في إنجاز هذا العمل وعلى الجهود الذي بذله معنا من خلال متابعتنا للعمل بنصائح القيمة

والشكر موصول إلى كل من ساعدنا على إتمام هذا العمل وبالأخص

الأستاذ " داهم محمد علي " على دعمه لنا على المعلومات المقدمة من طرفه.

إلى كل طلبة محاسبة تدقيق دفعة 2021، وكل من وسعهم قلبنا ولم تسعهم ورقتنا.

ملخص الدراسة

ملخص:

تأتي هذه الدراسة بهدف إبراز مدى أهمية المورد البشري وإمكانية اعتباره أصلاً من أصول المنظمة ومورداً هاماً من مواردها الإقتصادية، حيث حاولنا الإجابة على إشكالية الدراسة من خلال التطرق لمفهوم ومبادئ ومقومات محاسبة الموارد البشرية، وكذا نماذج القياس المحاسبي للموارد البشرية، وقد تم تطبيق محاسبة الموارد البشرية على الشركة سونلغاز بالوادي، من خلال القياس المحاسبي وفق نموذج Lev & Schwartz وبيان أثره على قيم عناصر القوائم المالية.

والنموذج المطبق Lev & Schwartz كمدخل للقيمة الاقتصادية لإعطاء قيمة للموارد البشرية ضمن القوائم المالية للشركة عن طريق معرفة القيمة المستقبلية لهذه الموارد من خلال الأجر السنوية ومعدل الخصم، الأمر الذي يبين أن المورد البشري في الشركة ذو قيمة أكثر من الموارد الأخرى وهذا واضح من خلال العدد الكبير للعمال وكذا النوعية التي تعتمد عليها الشركة في نشاطها، من خلال التكوين والتأهيل المتواصل والدائم خلال المسار المهني.

كلمات مفتاحية: قياس المحاسبي، موارد بشرية، نموذج Lev & Schwartz، شركة سونلغاز الوادي.

Abstract :

The present study comes with the aim of highlighting the importance of the human resource and the possibility of considering it one of the organization assets and an important element of its economic resources, as we tried to answer the study problem by addressing the concept, principles and components of human resource accounting, as well as the human resources accounting measurement models. Accounting for human resources was applied on SADEG al wadi through model is Lev & Schwartz on the financial statements elements values. instead of considering them as expenditures.

the second model is Lev & Schwartz as an economic value approach to give value to human resources within the financial statements of the company by defining the future value of these resources through annual wages and the discount rate, , which indicates that the human resources in the company is more valuable than other resources and this is evident through the large number of workers and the quality that the company depends on its activities, through training and continuous qualification during the career path.

Keywords: accounting measurement; Historical cost model; Lev & Schwartz model; SADEG al wadi

الفهارس

فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
	شكر وعرهان
	الملخص
I	فهرس المحتويات
III	فهرس الجداول
IV	فهرس الأشكال
V	قائمة الملاحق
VI	قائمة الإختصارات والرموز
أ	المقدمة
الفصل الأول الإطار النظري	
6	تمهيد
7	المبحث الأول : محاسبة الموارد البشرية
7	أولاً : مفهوم محاسبة الموارد البشرية وعلاقتها بنظام المحاسبة
10	ثانياً : اهداف ومزايا تطبيق محاسبة الموارد البشرية
12	ثالثاً : اساسيات تطبيق محاسبة الموارد البشرية (الفروض والمعايير)
15	المبحث الثاني : نماذج قياس محاسبة الموارد البشرية
15	أولاً : تعريف القياس المحاسبي للموارد البشرية اركانه واهم خطواته
16	ثانياً : متطلبات ومؤشرات قياس الموارد البشرية
17	ثالثاً : نماذج قياس الموارد البشرية
21	المبحث الثالث: الدراسات السابقة
21	أولاً : الدراسات باللغة العربية
27	ثانياً : الدراسات باللغة الأجنبية
29	خلاصة الفصل

الفصل الثاني دراسة حالة للقياس المحاسبي للموارد البشرية في شركة سونلغاز بالوادي	
31	المبحث الأول : تقديم شركة سونلغاز بالوادي
31	أولا : نشأة شركة سونلغاز بالوادي
32	ثانيا : الهيكل التنظيمي
35	ثالثا : وظائف الشركة
36	المبحث الثاني : محاسبة الموارد البشرية في شركة سونلغاز بالوادي بطريقة Lev & Schwartz
36	أولا : أسباب إختيار تطبيق نموذج Lev & Schwartz
36	ثانيا : خطوات وضع نموذج Lev & Schwartz حيز التطبيق
37	ثالثا : القياس المحاسبي للموارد البشرية بالشركة بإستخدام طريقة Lev & Schwartz سنة 2019
45	خلاصة الفصل
59	الخاتمة
63	قائمة المراجع
66	الملاحق

قائمة الجداول

الصفحة	الجدول	الرقم
9	العلاقة بين نظام المحاسبة ومحاسبة الموارد البشرية	01
40	حساب قيمة الموارد البشرية للشركة لسنة 2019 وفق نموذج Lev & Schwartz	02
42	قائمة المركز المالي بعد تطبيق وفق نموذج Lev & Schwartz لسنة 2019	03
43	الفارق في عناصر المركز المالي بعد استخدام نموذج Lev & Schwartz لسنة 2019	04

قائمة الأشكال

الصفحة	الشكل	الرقم
17	متطلبات قياس الموارد البشرية	01
32	الهيكل التنظيمي لشركة سونلغاز بالوادي	02
43	نسبة التغيير في الأصول بعد استخدام نموذج Lev & Schwartz لسنة 2019	03
44	نسبة التغيير في الخصوم بعد استخدام نموذج Lev & Schwartz لسنة 2019	04

قائمة الملاحق

الرقم	الشكل
01	معدل الأجور وأعمار الموارد البشرية لسنة 2019
02	حساب قيمة الموارد البشرية باستخدام نموذج Lev & Schwartz لسنة 2019

قائمة الاختصارات

الدلالة باللغة الأجنبية	الدلالة باللغة العربية
American Accounting Accosiation	جمعية الأمريكية للمحاسبة
Système comptable financier	نظام المحاسبي المالي

مقدمة

مقدمة:

شهدت السنوات الأخيرة تغيرات سريعة وتحديات كبيرة صاحبه تحول جوهري من اقتصاد صناعي إلى اقتصاد قائم على المعرفة، في خضم هذا التحول تغيرت نظرة المؤسسة للعنصر البشري وأدركت أهميته أصبحت تعتبره أساس ثروتها، وأهم مواردها على حساب مواردها المادية، هذا ما فرض عليها إعداد عناصر بشرية ذات كفاءة عالية من خلال إنفاقها أموالاً طائلة في السبيل الحصول عليها، تطويرها، تدريبها والمحافظة عليها وتعد هذه الأموال أهم استثمارات المؤسسة التي تكتسبها راس مال بشري يحقق لها ميزة تنافسية تضمن بها واستمرارها وبقائها.

رغم الأهمية التي أصبحت تحظى بها هذه الموارد على المستوى الاقتصادي والإداري إلا أن قياسها الاعتراف بها من أهم المشاكل التي تواجه الفكر والممارسة المحاسبين لعدة عقود، وأصبح قياسها والاعتراف بها من أهم أوجه القصور المحاسبي من هذا المنطلق ظهرت محاسبة الموارد البشرية كآلية لمعالجة نقاط ضعف النظام المحاسبي فيما يخص مسألة قياس والإفصاح عن الموارد البشرية بهدف إثراء القوائم المالية وزيادة ملاءمتها لاتخاذ القرارات.

المشكلة الرئيسية:

يلعب المورد البشري دوراً أساسياً في إحداث تغييرات في قيمة الشركة وتحقيق فجوة بين قيمتها السوقية وقيمتها الدفترية، إلا أنه ورغم ذلك ورغم الجدل الذي أثير حول مسألة القياس المحاسبي عن الموارد البشرية من اجل إثراء القوائم المالية وزيادة ملاءمتها لاتخاذ القرارات نجد أن القوائم المالية تخلوا من أي بيانات عنها هذا ما يوحي بان الموارد المتاحة المؤسسة هي موارد مادية فقط مما يلغي وجود مواردها البشرية، من اجل معالجة إشكالية الدراسة تم طرح التساؤل التالي:

- فيما يتمثل أثر تطبيق محاسبة الموارد البشرية على القوائم المالية لشركة سونلغاز وحدة الوادي ؟
الأسئلة الفرعية:

من خلال الإشكالية الرئيسية تتفرع لدينا التساؤلات التالية

- هل تعتبر الموارد البشرية اصلاً أو عبئاً على الشركة ؟
- هل يوجد نموذج معين لقياس الموارد البشرية ؟
- هل عملية القياس المحاسبي عن الموارد البشرية لها تأثير على القوائم المالية لشركة سونلغاز وحدة الوادي ؟

فرضيات الدراسة:

- الموارد البشرية تعتبر عبئاً تتحمله الشركة.
- توجد عدة نماذج لقياس محاسبة الموارد البشرية .



- يؤثر تطبيق محاسبة الموارد البشرية بشكل ايجابي على القوائم المالية لشركة سونلغاز بالوادي -وحدة الوادي- .

مبررات إختيار الموضوع:

- نظرا لإهمية المورد البشري في وقتنا الراهن.

- بحكم أن هذا الموضوع يتلائم ويتأقلم مع الوضع الحالي .

أهداف الدراسة:

- معرفة مدى أهمية المورد البشري ومكانته في الشركة.

- كيفية قياس محاسبة الموارد البشرية في الشركة.

- استعراض واستظهار قيم الموارد البشرية بصورة تعكس قيمتها وتعطي مستخدمي القوائم المالية الصورة الواضحة

التي تمكنهم من اتخاذ القرارات غير مضللة.

أهمية الدراسة :

- تبين للشركة إلى صورة الاهتمام بالموارد البشرية لتعظيم أرباحها وتحسين مردودها.

- محاولة تسليط الضوء على العاملين بإعتبارهم أصولا بدلا من إعتبارهم أعباء يحفز الإدارة ويساعدها على مزوالة

نشاطاتها الإدارية.

- تعد محاسبة الموارد البشرية من المواضيع الحديثة التي لافت اهتماما كبير من طرف الإقتصاديين والمحاسبين والتي

ولا تزال مجالا واسعا للبحث والدراسة.

حدود الدراسة :

الحدود الموضوعية :

- تندرج هذه الدراسة ضمن محاولة إنشاء نموذج مقترح لتطبيق محاسبة الموارد البشرية - دراسة حالة شركة

سونلغاز بالوادي - وإنعكاسها على القوائم المالية

الحدود المكانية :

- أجريت هذه الدراسة في شركة سونلغاز بالوادي لسنة 2019.

الحدود الزمنية:

- انطلقت الدراسة من مارس 2022 إلى غاية شهر ماي من نفس السنة.



منهج الدراسة:

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

هيكلية الدراسة:

- في اطار تحقيق الأهداف المسطرة من هذه الدراسة قمنا بتقسيمها إلى فصلين:
الفصل الأول بعنوان: الإطار النظري الخاص بتطبيق محاسبة الموارد البشرية
الفصل الثاني بعنوان : الدراسة التطبيقية دراسة الحالة شركة سونلغاز بالوادي.

الفصل الأول

الإطار النظري للدراسة

تمهيد:

إن الافراد والجماعات العمل الذين يمثلون الموارد البشرية بالمنظمة هم من أهم الموارد التي تعتبر أساس النشاط الإنتاجي والاقتصادي لشركات اليوم اذ انه هو ذلك المحرك الأساسي الذي يساهم في تعظيم الأرباح وتحسين الإنتاجية يؤدي بالمنشأة الي تحقيق الأهداف المسطرة.

حيث ان العنصر البشري هو العامل الذي يمكننا من معرفة اذا كانت المؤسسة ناجحة أو غير ناجحة وذلك لما يقدمه من ابداع وابتكار. الامر الذي جعل المحاسبة الحديثة تبدي اهتماما كبيرا من خلال انشاء محاسبة الموارد البشرية.

كذا العمل على تصميم نماذج لقياسها قصد مساهمتها في توفير المعلومات السليمة من أجل إتخاذ القرارات الرشيدة فعلي هذا الأساس قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث

- محاسبة الموارد البشرية.
- نماذج قياس محاسبة الموارد البشرية.
- الدراسات السابقة.

المبحث الأول : محاسبة الموارد البشرية

سننتظر في مبحثنا هذا الى مفهوم محاسبة الموارد البشرية وعلاقته بالحاسبة واهداف ومزايا تطبيقه واساسياتها .

أولاً : مفهوم محاسبة الموارد البشرية وعلاقتها بنظام المحاسبة

1 - مفهوم محاسبة الموارد البشرية

تنفق مشروعات الاعمال الأموال من اجل جذب واختيار وتعيين الافراد وتعد هذه الأموال على شكل استثمارات في البشر وليست انفاقاً اجباراً ، بل إن بعض المشروعات ينفق على هذه الاستثمارات أكثر مما ينفق على استثماراته في الآلات والتجهيزات والأبحاث لتطوير محاسبة الموارد البشرية على مستوى المشروع. حيث تتضمن محاسبة الموارد البشرية عدة تعريفات نوجزها فيما يلي :

* عرفت لجنة المحاسبة عن الموارد البشرية التابعة لمجمع المحاسبة الأمريكي عن الموارد البشرية على ان عملية تحديد وقياس البيانات المتعلقة بالموارد البشرية وتوصيل تلك المعلومات الى الأطراف المستفيدة منها وتتضمن هذه العملية قياس التكاليف التي حدثت بواسطة المشروع والمنظمات الأخرى لجذب هذه الموارد البشرية واختيارها واستثمارها وتدريبها وتأمينها وتشمل أيضاً القيمة الاقتصادية لهؤلاء الافراد من جهة نظرة المنشأة التي ينتسبون اليها.¹

* كذلك عرفت المحاسبة عن الموارد البشرية كنظام لأعداد الإدارة بالمعلومات اللازمة لإدارة تلك الموارد بكفاية وفعالية فهي تقدم المعلومات ن تكلفة وقيمة كل فرد في تنظيم.

* وتعرف كذلك على انها : عبارة عن عملية قياس إعادة التقارير عن الديناميكيات البشرية في المنظمة وهي عملية تقييم حالة الموارد البشرية في المنشأة وقياس التغيير في هذه الحالة على مدار الزمن كما انها عملية توفير معلومات عن الافراد والجماعات للمنشأة لمتخذي القرار سواء داخل المنشأة أو خارجها.²

* ولقد عرفها فلامهولز بأنها : تعني المحاسبة عن الافراد كونهم موارد في المشروع وتقوم على تكلفة وقيمة الافراد الموجودين بهذا المشروع.³

* كما تم تعريفها على أنها أسلوب وقياس المعلومات الخاصة بالموارد البشرية للأطراف المعنية داخل وخارج المشروع بهدف رفع كفاءة العاملين وإدارة المشروع وتحسين نوعية القرارات الخاصة بالمشروع⁴

¹ حسن القاضي، مأمون حمدان . نظرية المحاسبة ، دار الثقافة عمان د ط . 2006 . ص 152.

² سمية أمين علي، المحاسبة عن راس المال الفكري (دراسة تحليلية مع التطبيق على راس المال البشري)، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين جامعة القاهرة مصر العدد 06، 003 ، ص 280.

³ وليد ناجي الحيايلى ، دراسات في المشاكل المحاسبية المعاصرة ، دار الحماد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن ط 1 . 2004 . ص 289 .

⁴ حسين عبد الجليل آل عروي . المشاكل المحاسبية المعاصرة رسالة ماجستير كلية الاقتصاد الاكاديمية العربية الدنمارك 2010 . ص 40 .

* اما سيدني دافسون فقد عرفها انها : مصطلح يستخدم لوصف فروض متنوعة تبحث عن الاستثمار في التقرير عن الموارد البشرية وتؤكد عن أهميتها في تحقيق أرباح المشروع ومجموعة أصوله¹

* وقد عرفها جمعية المحاسبين الأمريكيين (AAA) : بأنها مجموعة من المفاهيم والمبادئ والأساليب والإجراءات التي تحكم عملية تحديد ثم قياس البيانات المتعلقة بالموارد البشرية وذلك بقصد ايضاها بعد ذلك للأطراف ذات العلاقة².

* وعرفها آخرون على انها عملية التقدير والتدقيق لقيمة الحالية المستقبلية لأصول الإنسانية وهي ذلك النوع من أصول المشروع المتمثل في ولاء الجمهور المستهلكين وحملة الأسهم وكذلك على ولاء الموردین بالإضافة الى سمعة المشروع في المجتمع المالي وكذلك سمعته في البيئة التي توجد بها مصالحه ومكانته³.

من التعاريف السابقة يمكن استنتاج ان محاسبة الموارد البشرية هي المحاسبة التي تهتم بقياس القيمة الاقتصادية للموارد البشرية

من خلال مختلف العمليات المحاسبية المتعلقة بتقييم تكلفة المورد البشري (التكلفة القابلة للقياس والتكلفة الغير القابلة للقياس) وتقييم أداء المورد البشري (الملموس وغير ملموس) واثرها على الأداء الكلي للمؤسسة في وسط بيئة الاعمال التي تنشط فيها .

2 - العلاقة بين محاسبة الموارد البشرية ونظام المحاسبة

قبل التطرق الي هذه العلاقة بين المحاسبتين استوجب علينا تعريف نظام المحاسبة:

تعريف نظام المحاسبة : هي عبارة عن نظام يوفر المعلومات عن المنظمة لإدراستها وتقييمها لتحقيق تخطيط رقابة لإتخاذ القرارات وعرفت أيضا على انها (نظام تنظيم المعومة المالية يسمح بتخزين المعلومات قاعدية عددية وتصنيفها وتقسيمها وتسجيلها وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان ونجاعته ووضعية الخزينة في نهاية السنة المالية⁴.

¹ سامر معروف، تحليل المحتوى الموضوعي لاساليب تقييم الموارد البشرية، مجلة العلوم الإدارية والسياسية، جامعة الامارات العربية المتحدة العدد 02 1986، ص 67.

² جمال احمد الدوري، إسماعيل يحيى التكريتي، نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية، دراسة مقدمة لتصميم نظام محاسبة الموارد البشرية في المنظمة، جامعة عمان الاهلية، كلية العلوم الإدارية والمالية، عمان، د ت، ص 5.

³ رشا حمادة، القياس والافصاح المحاسبي عن الموارد البشرية واثرها على القوائم المالية، مجلة جامعة دمشق، المجلد 18، العدد 1، 2002، ص 147.

⁴ عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد، دار جيطلي للنشر بروج بوعريج، د ط 2009، ص 6.

يعتبر نظام المحاسبة بنك للمعلومات واهم مصدر تلجا اليه محاسبة الموارد البشرية كما يعتبر هذا الأخير مكمل لنظام المحاسبة ويختلف المحاسبين في نظرتهم الى الموارد البشرية في النقاط التالية :

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

محاسبة الموارد البشرية	نظام المحاسبة
* تعترف بالنفقات على انها اصل وجب طهوره في قائمة المركز	* تنظر الي اعباء الموارد البشرية على انها نفقات جارية تخص السنة المالية التي تتم الانفاق فيها حتى ولو بهدف الاستعادة منها .
* الموارد البشرية تمثل استثمارات تنفق في سبيل تكوين اصول للمنشأة سيتحقق لها منافع وفوائد في الفترة المالية الحالية وفي فترات ثانية	* هناك قيمة مالية للمورد البشري معترف بمها في نظام المحاسبة وهي ما تسمى بشهرة المحل
* تحفز الادارة على النظر الى الموارد البشرية عند اتخاذ القرارات على انها اصول مما يؤدي الى الأمثلية الأفضل في اتخاذ القرارات	* الانخفاض في الانفاق على الموارد البشرية لتعظيم الربح
* الفشل في قياس درجة المحافظة على الموارد البشرية في احد الاقسام او الادارة يؤدي الى تحقيق خسائر للمنشأة كلها	* نظام المحاسبة ينظر الى محاسبة الموارد البشرية على انها محاسبة اجور وهي تعتبر حساب مختلف مستحقات العمال من خلال العمل على تحديد مكونات الاجرة او راتب العامل فقط
* تركز على القيمة المادية واهمال الجانب الملموس (الأداء)	* يركز على القيمة المادية للفرد واهمال الجانب الغير ملموس (الاداء)
* جذب الإدارة الى اهمية الموارد البشرية ومساعدتها في قياس هذه الموارد وتقييمها وتطورها	* عدم تطابق الموارد البشرية مع مبدأ التحفظ المحاسبي
	* تدفع الادارة الى اتخاذ قرارات قصيرة النظر فيما يتعلق بالاستثمارات في الموارد البشري

المصدر : من إعداد الطلبة بالاعتماد على بعض الكتب بتصرف

ثانيا : اهداف ومزايا تطبيق محاسبة الموارد البشرية

1. أهداف تطبيق محاسبة الموارد البشرية

تهدف محاسبة الموارد البشرية إلى:¹

- * إيجاد طرق قياس تعتمد عليها في معرفة تكلفة الموارد البشرية
- * وضع التقارير المالية الصحيحة عن نشاط المشاة .
- * تقييم الادارة بطريقة سليمة وأكثر كفاءة .
- * اتخاذ القرارات السليمة عن المنشأة سواء الادارة أو بواسطة الاشخاص الخارجين المعنيين.
- * توفير معلومات عن كفاية المديرين في استخدام الموارد البشرية كأصل ما أصول المشاة
- * تنظيم وتنسيق استخدام كافة الموارد في المشاة سواء اكانت طبيعية أو مالية أو بشرية
- * اجراء المقارنات بين المشروعات المتنافسة على اسا سليم
- * مساعدة الادارة في التخطيط والرقابة على استخدام الموارد البشرية بثورة أكثر فعالية
- * توفر للادارة معلومات عن التكاليف الفعلية لاستقطاب الموارد البشرية وتأمينها سواء باضافة موارد بشرية جديدة أو تطوير الموارد الحالية
- * المساعدة في اعداد الموازنة التخطيطية لتكاليف الحصول على الموارد البشرية وتأمينها
- * تحديد قيمة الافراد بالنسبة للمنشأة وذلك بإيجاد مقاييس صالحة وموثوق بها
- * مساعدة الادارة في توزيع الافراد على الوظائف المختلفة بشكل يؤدي الى افضل تخصيص ممكن وهذا يتطلب
- تحديد المعدل العائد من استخدام العامل في مختلف المناصب
- * تحديد العائد الذي يحصل عليه المشروع من راس المال البشري وتقييم قرارات الاستثمار في القوى العاملة وذلك بمقارنة التكلفة بالمنفعة لمختلف البدائل
- * تحديد تغيرات هيكل القوى العاملة بفعل عوامل مثل تغير توزيع اعمار المستخدمين واثر ذلك على المقدرة الابرادية ومعدلات النمو.
- ويمكن اجمال اهم الاهداف التي تسعى محاسبة الموارد البشرية لتحقيقها بالاتي :
- * توافر المعلومات الكمية .

¹ لعبدي بوعللي ، وليد ناجي الحياي ، محاسبة الموارد البشرية ، عمان ط 1 2015. ص 62 – 63 .

* تطوير نماذج القياس السارية

* تحديد اثر محاسبة الموارد البشرية على سلوكية العنصر البشري.

* تقدير الاستثمارات التي توجهها المنظمة في بناء تنظيمها الانساني.

2. مزايا تطبيق محاسبة الموارد البشرية

محاسبة الموارد البشرية عدة مزايا للإدارة نذكر منها:

تحديد افضل مجالات الاستفادة من الاصول البشرية وذلك عن طريق قياس:

- العائد من استخدام هذه الاصول

- تقدير التكاليف الحقيقية لأعمال مما يساعد على اتخاذ القرارات المالية الملائمة والانتاجية الانسانية.

- ان استحداث اصول جديدة هي (الاصول الانسانية) يترتب عليه تضخم المركز المالي للمنظمة وهذا يوحى بزيادة ثقلها في السوق

- تشجيع عمليات القروض طويلة الاجل بضمان الاصول التي تضخمت بزيادة اصول الانسان

- اظهار الجبايات في جميع نسب التحليل المالي الذي يمثل البسط فيها صافي الارباح او اصول المنشأة

- التأثير في سلوكيات الافراد مما يدفع بالمستثمرين الى استثمار أموالهم في مثل المنظمات التي تعكس حساباتها الختامية موقفا متفائلا بالنسبة للفترة المالية الواحدة

- تساعد محاسبة الموارد البشرية بمسئولياتها الاجتماعية وذلك عن طريق وضع اهداف لتنمية الموارد البشرية الى جانب الاهداف الانتاجية

- تساعد محاسبة الموارد البشرية الادارة على حسن استخدام قواها العاملة اتخاذ القرارات الملائمة بشأن توظيفهم وتوجيه جهودهم.

- تساهم محاسبة الموارد البشرية في تحويل النظرة الى العاملين من أنهم أعباء إلى أنهم أصول ومن ثم فإنها تجعل الادارة تزيد اهتمامها بتطوير الموارد البشرية واعتبار الافراد العاملين ليسو ادوات انتاجية فحسب بل أنهم اعضاء

مشاركين يساهمون في تحقيق اهداف المنظمة الى جانب اهدافهم الشخصية¹

- تساعد على التخطيط السليم للقوى العاملة لمواجهة الاعباء الحالية والمتوقعة .

- بتطبيق محاسبة الموارد البشرية لن يكون هنالك تحليل لحسابات النتيجة بكافة المصروفات المرتبطة بالموارد البشرية التي ستنفذ خلال الفترة المالية مما يترتب عليه زيادة الارباح

¹ فيصل كمال سالم ، مدى اهمية القياس والافصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية واثره على اتخاذ القرارات المالية، رسالة ماجستير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الاسلامية، غزة، 2008، ص 32 - 33 .

- توفير المعلومات عن كمية العمالة ومدى فعالية استخدامها والتغيرات الحاصلة فيها خلال فترة الزمنية معينة بالإضافة الى توفير المعلومات اللازمة لتلك الموارد¹

ثالثاً : اساسيات تطبيق محاسبة الموارد البشرية (الفروض والمعايير)

1 . فروض تطبيق محاسبة الموارد البشرية .

تقوم محاسبة الموارد البشرية على الفروض الأربعة التالية :²

1 - أن الأفراد ذو قيمة كموارد بشرية للمنشأة :

أي أن الأفراد العاملين لدى المنشأة ذو قيمة كبيرة كمورد للمنشأة حيث أن الأفراد قادرين على إعطاء خدمات للمنشأة سواء حالياً أو مستقبلياً وهذه الخدمات لها قيمة اقتصادية للمنشأة، وهنا يمكن أن نقول أن الأفراد يعتبرون موارد للمنشأة بسبب خدماتهم الحالية والمستقبلية .

2 - أن قيمة الموارد البشرية تتأثر بنمط الإدارة الموجودة في المنشأة :

أن قيمة الافراد كموارد للمنشأة تتأثر بالطريقة التي تتم فيها إدارة هؤلاء الأفراد فيمكن زيادة قيمة موارد المنشأة البشرية أو المحافظة عليها نتيجة للتصرفات الإدارية التي تتخذها تجاه هؤلاء ، فمثلاً يمكن زيادة قيمة الموارد البشرية عن طريق زيادة الكفاءة بواسطة تكتيف الدورات التدريبية للعاملين مما ينعكس إيجابياً على زيادة الإنتاجية.

3 - ضرورة وجود معلومات عن محاسبة الموارد البشرية :

إن وجود معلومات عن قيمة الموارد البشرية بالمنشأة ضروري من أجل إدارة الأفراد بكفاءة وفاعلية بأعتبارهم أهم مورد، لذلك فإن المعلومات تفيد جهات داخلية كالإدارة التي سوف تسعى لتنمية الأفراد العاملين لديها وتوزيعهم على العمل ووضع نظام للاجور والحوافز مما يساعد على زيادة قيمة الموارد البشرية وبالتالي زيادة الإنتاجية ، كما أن هذه المعلومات تفيد جهات خارجية كالمستثمرين والقرضين فالمنشأة التي يتوفر لديها أفراد عاملين متميزين ذو كفاءة ومهارة عالية تحقق في الغاية أرقام ربح مرتفعة عن نظيراتها من المنشآت التي يقل فيها مستوى الكفاءة لأفرادها العاملين.

4 - أن العنصر البشري يعتبر أحد اصول المنشأة :

لقد عرف الاصل من قبل أصحاب المشروع على أنه " كل شيء مملوك للمشروع " بمعنى أن الموارد مملوكة للمشروع حتى تكون ضمن أصوله ولقد قوبلت وجهة النظر هذه عدة انتقادات أهمها :

¹ وليد ناجي الحيايلى، المشاكل المحاسبية المعاصرة ونماذج المقترحة، منشورات الاكاديمية العربية المفتوحة الدنمارك ، د ت 297 .

² وليد ناجي الحيايلى ، دراسات في المحاسبة المعاصرة ، طبعة رقم (1) ، دار الحامد للنشر والتوزيع ، 2004 م . ص286-287 ، ص293-294.

أ - أن ارتباط تعريف الأصل بالملكية لا يكفي للدلالة على كثير من البنود التي تظهر في قائمة المركز المالي والتي تعتبر من وجهة نظر المحاسبين أصولاً فمثلاً هنالك بنود المصروفات المقدمة ومصروفات التأسيس وشهرة المحل والحملات الإعلانية فإنها جميعاً تعتبر أصولاً تظهر ضمن قائمة المركز المالي إلا أنها لا تتصف بأي صفة من صفات الملكية .

ب - كما أن هنالك فارقاً بين الحائز على الأصول وبين المالك الحقيقي فقد تكون الشركة هي الحائزة على الأصول لفترة محدودة بينما الملاك الحقيقيين لها هم أصحاب الأسهم طويلة الأجل سواء كانوا شركاء أو مساهمين أو أصحاب قروض طويلة الأجل حيث تتوفر في هذه الفئة عناصر الملكية الاقتصادية وهي الإدارة والمخاطرة والربح إلا أن ذلك لا يمنع إلى اعتبار الأصل ضمن اصول المشروع وفقاً للحيازة القانونية التي تمنح المشروع حق حيازة أو استخدام الفرد بموجب عقود العمل.

2. معايير تطبيق محاسبة الموارد البشرية .

نجد أن هناك أربع مقومات أو معايير يجب أن تتوفر في الشيء حتى يمكن اعتباره أصلاً من أصول المشروع وهذه المقومات هي :

* **معيار الملكية** : حتى نعتبر المورد " أصل " تابعاً للمشروع فإنه يجب أن يكون للمشروع توفر خاصية ملكية هذا المورد وبمعنى آخر كما ورد في المعايير المحاسبية الدولية تفرض المنشأة السيطرة على أصل إذا كانت تملك سلطة الحصول على المنافع الاقتصادية وتستطيع الحد من إمكانية وصول الآخرين لهذه المنافع وهذه السيطرة تنبع عادة من الحقوق القانوني¹.

ولتحديد مدى انطباق معيار الملكية على الموارد فأن هنالك ثلاث خصائص يجب توفرها حتى نعتبر أي مورد لدى المنظمة ينطبق عليه معيار الملكية وهذه الصفات هي :

أ - **حيازة الأصل** : حيث يعتبر المورد البشري من ضمن أصول المنظمة لفترة محددة، وذلك من خلال التعاقد القائم بين المورد البشري وبين المنظمة الذي بموجبه يكون للمنظمة الحق في الانتفاع والاستخدام بناءً على هذا التعاقد.

ب - **الرقابة على الأصل** : إن من جوانب الملكية خضوع المورد للرقابة الكاملة، وهذه الرقابة تنبع أساساً من امتلاك وحيازة الأصل، والحق في الرقابة يكون لصاحب الأصل أو المالك أو لمن تنازل له المالك عن الأصل، وفي حالة الموارد البشرية يمكن للوحدة الاقتصادية أن تفرض رقابة على الأفراد العاملين لديها

¹ ثامر الصقر، محاسبة الموارد البشرية المفهوم والأهمية دراسة على عينة من الشركات العراقية في البصرة، (مجلة دراسات البصرة، السنة الثامنة العدد 16 ، جامعة البصرة، 2013)، ص ص 176-177.

ج - القدرة على التصرف بالأصل : حيث يحق للمنظمة التصرف في موارده الاقتصادية بما يحقق الهدف الذي استخدم من أجله هذا المورد وتأخذ صورة التصرف بالنسبة لموارد المنظمة الأشكال التالية: عن طريق إعادة البيع أو التخزين أو التوجيه، (...). أما بالنسبة للموارد البشرية فإن عملية التصرف به لا تكمن بعملية بيعه (لعدم وجود سوق له و عدم وجود أنظمة وقوانين تبيح ذلك) وإنما تكمن في عملية مرادفة لها وهي التسريح أو النقل أو الاستغناء عن هذا المورد كلياً أو جزئياً وذلك مقابل تعويض معين وضمن شروط¹).

* معيار المقدرة الإنتاجية (أو الخدمية) : الغرض من الحصول على الأصول المادية هو استخدامها في العملية الإنتاجية أو تقديم خدمة للمشروع (عن طريق المساهمة في العملية الإنتاجية) ولا شك أن عنصر العمل كأحد عناصر المدخلات في العملية الإنتاجية يعد العنصر الأكثر أهمية في المشروع فهو من جهة أحد مدخلات العملية الإنتاجية ومن جهة أخرى مقدرة العنصر البشري على التأثير في الموارد أو عناصر الإنتاج الأخرى، وهذا ينصب في نهاية الأمر في إنتاج الوحدات والسلع المنتجة والخدمات المختلفة المقدمة من العنصر البشري مما يساعد على تحقيق الهدف الرئيسي للمشروع.

* معيار الخدمات المستقبلية : ينطلق هذا المعيار من تعريف الأصل من انه عبارة عن خدمات مستقبلية وهذا التعريف يتضمن ثلاث عناصر:

- 1 - أن يكون هناك توقع لمنافع اقتصادية مستقبلية، والموارد البشرية تستطيع أن تحقق منافع اقتصادية وذلك من خلال قدرتها الإنتاجية، وقدرة التأثير على الموارد الأخرى؛
- 2 - أن يكون للمشروع الحق في استلام هذه المنافع، ولكون المشروع يمتلك الحق القانوني في استخدام الأفراد بموجب التعاقد، وبالتالي فإن للمشروع الحق في استلام هذه المنافع؛
- 3 - إمكانية قياس هذه المنافع، حيث يمكن قياس المنافع المتأتية من عمل الموارد البشرية بطرق مختلفة. وبذلك نجد أن الموارد البشرية هي مصدر للمنافع الاقتصادية المستقبلية، كما يمكن قياس هذه المنافع بعدة طرق، أما فيما يتعلق بالحق في استلام

هذه المنافع فإن الأمر يتعلق بملكية المورد الذي يخلق تلك المنافع وهذا يتوفر بشكل ما في الموارد البشرية.

* معيار القابلية للقياس أو التحديد : يتطلب تعريف المورد على انه اصل وجوب أن يكون قابلاً للتحديد أو القياس وذلك لتمييزه وفصله عن باقي الموارد الأخرى، وهذا التحديد أو القياس يعبر عنه غالباً بوحدات نقدية . وتستهدف عملية

¹ عبد الحق بوقفة ، زكرياء دمدوم ، وليد مرغني ، أهمية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الجزائرية - دراسة عينة من المؤسسات بولاية الوادي - مجلة الدراسات الاقتصادية الكمية ، المجلد 06 . العدد 01 (2020) .

القياس قياس الخدمات الاقتصادية المستقبلية المتدفقة من المورد .وبالنسبة للموارد البشرية فإنه أوجدت عدة طرق لقياس الخدمات الاقتصادية المستقبلية¹.

المبحث الثاني : نماذج قياس محاسبة الموارد البشرية

ضمن هذا المبحث سيتم التطرق الى تعريف القياس المحاسبي للموارد البشرية اهم خطواته واركانه ومتطلباته موشراته مع نماذج قياسه

أولا : تعريف القياس المحاسبي للموارد البشرية اركانه واهم خطواته

1 - تعريفه :

لقد عرف المحاسبين القياس المحاسبي من عدة جوانب اهمها:

يشير مصطلح القياس الى تخصيص ارقام أو اعداد لأشياء أو أحداث طبقا لقواعد معينة وعرف أيضا²:
 " علي انه بتعين مقادير كمية من النقود عن الاشياء أو الاحداث المرتبطة بالمنشأة والتي يتم الحصول عليها بطريقة ما تناسب التجميع الرياضي أو التفصيل المطلوب لظروف محددة " حسب ما عرفه كامبل: " يعتبر القياس بشكل عام قرن الاعداد بالأشياء للتعبير عن خواصها وذلك بناء على قواعد طبيعية يتم اكتشافها أما بطريقة مباشرة أو بطريقة غير مباشرة "
 أما ستفين فقد عرفه على انه " يتمثل في المطابقة بين الخواص أو العلاقات بنموذج رياضي " وعرفته جمعية المحاسبة الأمريكية AAA كما يلي : " يتمثل القياس المحاسبي في قرن الاعداد بأحداث المنشأة الماضية والجارية والمستقبلية وذلك بناء على ملاحظات ماضية أو جارية وبموجب قواعد محددة "

2 - اركانه :

- * الشيء المراد قياسه مثل : الربح ، الإنتاج ، الطاقة
- * اختيار القياس المناسب مثل : نقدا ، عدد ، وحدات
- * تحديد وحدة القياس المميزة والملائمة مثل : دينار ، زوج احذية
- * تحديد الشخص القائم بعملية القياس مثل : المحاسب

3 - أهم خطواته :

تتم عملية القياس المحاسبي بإتباع عدة خطوات منها ما يلي:

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

² عادل محمد محمد حسن ، القياس والإفصاح ودورها في محاسبة تكاليف الموارد البشرية ، دار المنظمة العربية لتنمية الإدارية ، القاهرة ، د ط ، 2015 ص 108.

* تحليل الأحداث والمعاملات المالية.

* تبويب أطراف العملية المحاسبية.

* إثبات العمليات في الدفاتر المحاسبية.

* عملية تشغيل البيانات المحاسبية.

* مرحلة التحميل والتسويات.¹

ثانيا : متطلبات ومؤشرات قياس الموارد البشرية

1 - متطلبات قياس الموارد البشرية :

إن قياس الأحداث الاقتصادية يعتبر أمرا ضروريا ومهما في تحديد المعلومات الملائمة لمتخذي القرارات كونه يمكنهم من اختيار البديل الأنسب من البدائل المتاحة وفي الوقت الملائم وهذا ما نجده جليا فيما يخص قياس موارد البشرية وعليه تم تحديد أربع متطلبات لقياس قيمة الموارد البشرية وهي كما يلي:²

أ. المؤشر (**Evidence**) : لتأكد مما إذا كانت التأثيرات المورد البشري كافية فعلا وجديرة بالقياس والدراسة المكثفتين

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

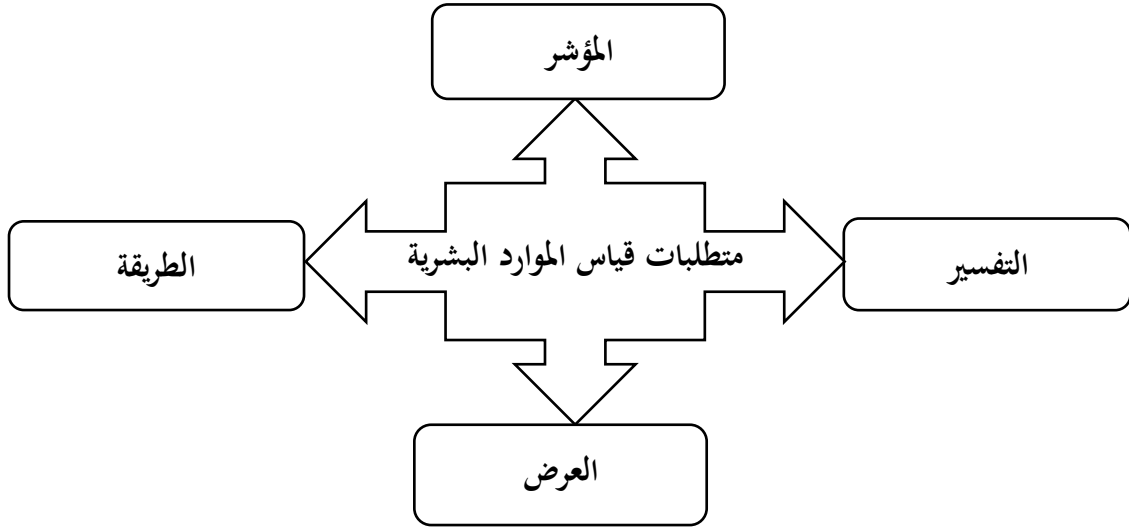
ج. العرض (**Purpose**) : ينبغي أن تأخذ أهداف نظم القياس بنظر الاعتبار تأثيرات المقاييس المستخدمة في أصحاب المصالح الأساسيين من داخل المنظمة وخارجها .

د. الطريقة (**Method**) : نموذج وإطار لدعم التطوير مقاييس أفضل للمورد البشري

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

² العنري سعد علي حود ، العابد ي على رزاق جباد . كلفة المورد البشري بمنظور سلوكي ، مجلة العلوم الاقتصادية جامعة بغداد ، المجلد 17 الإصدار 62 ، 2011 ، ص 05 - 08 .

الشكل رقم : 01 متطلبات قياس الموارد البشرية



المصدر : العنزي سعد على حمود ، العابدي على رزاق جياذ ص 05

2 - مؤشرات قياس الموارد البشرية :

لقد حاول كل من Ftiz-enz & Bontis حص مؤشرات قياس الموارد البشرية في عدة عوامل تعتبر

أكثر موضوعية من سابقتها وهي تتمثل في الآتي:¹

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

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

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

ث - عامل التعويضات: يقيس التعويضات التي تم دفعها للأفراد في المؤسسة ويستخدم هذا العامل عادة من طرف مديري الموارد البشرية لتحديد المكانة النسبية لمستويات الرواتب داخل مجال العمل

¹ نور هدى حداد، محاسبة الموارد البشرية في منظور القياس والإفصاح وتطبيقها في المؤسسات الجزائرية، رسالة دكتورا ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، الجزائر 2016/2015، ص 105 - 106 .

ج - عامل تعويضات الإيرادات : يقيس نسبة التعويضات المدفوعة للموظفين مقارنة بالمداخيل التي يحققونها عبر الزمن بين هذا القياس ما إذا كانت المؤسسة تحقق عائد أكبر أو أقل على كل مبلغ تستثمره في موظفيها

ح - عامل تعويضات النفقات: هذا المقياس يبين المبلغ الذي تم دفعه للموظف كنسبة مئوية من إجمالي النفقات التشغيلية هذا المقياس يبين كذلك بنية تكلفة التعويضات للمؤسسة

خ - عامل العائد على الإستثمار في الموارد البشرية: يستخدم في حساب العائد على الإستثمار موظفي المؤسسة وهو ما يعادل حساب القيمة المضافة للإستثمار في الوارد البشرية للمؤسسة

ثالثاً: نماذج قياس الموارد البشرية

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

1 - نماذج قياس الموارد البشرية بالاعتماد على الكلفة: يمكن أن نميز بين ثلاثة أنواع رئيسية للكلفة هم¹

أ - التكلفة التاريخية: وهي التضحية الاقتصادية التي تتكبدها المنشأة في سبيل الحصول على البشر وتنمية واهلاتهم ومهاراتهم وتتكون من ثلاثة عناصر:

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

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

- تكاليف مكافأة : ترك الخدمة إن استخدام مقياس التكلفة التاريخية حدود عدة :

- لا تتطابق التكلفة بالضرورة مع الاقتصادية للأصل البشري.

- إن أي زيادة في قيمة الأصل أو إطفاء له قد يكون ذاتياً.

- لا تؤدي طريقة التكلفة التاريخية إلى قيم قابلة للمقارنة بسبب إن الحصول على البشر وتكلفة التعلم تختلف من فرد إلى فرد داخل المنشأة الواحدة.

ب - تكلفة الإستبدال : وهي تقدير التكلفة التي ستتحملها المنشأة لإحلال موارد جديدة بدلا من مواردها الحالية وتميز نوعين من تكلفة الإستبدال:

¹ رضوان حلوه حنان ، بدائل القياس المحاسبي المعاصر ، دار وائل ، عمان ، الأردن ، د ط 2003 ، ص 219 - 221 .

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

- **تكلفة الإستبدال الشخصي :** وهي تقدير التكلفة (تكلفة الحصول فقط) التي ستتحملها المؤسسة في سبيل إحلال شخص محل آخر يكون قادر على تقديم مجموعة من الخدمات التي يقدمها الشخص الحالي ان لاستخدام طريقة تكلفة الإستبدال حدود عدة:

- ان قيمة شخص معين بالنسبة للمنشأة قد تكون أعلى من تكلفة الأستبدال المخصصة

- قد لا تتوافر لأصل البشري معين تكلفة استبدال معادلة

- كما أوضح ليكرت وبورس قد تواجه الإدارة صعوبات في تقدير تكلفة الإحلال بصورة كاملة لموارها البشرية في المنظمة كما أن الإيرادات المختلفة من جهة ثانية قد تتوصل إلى تقديرات مختلفة تماما .

ت - تكلفة الفرصة البديلة : لتجاوز محدودية وصعوبات طريقة الإستبدال يقترح هكيما وجونز استخدام طريقة الفرصة البديلة ينطلق الإقتراح من أن إنشاء الموارد البشرية يتم من خلال عملية مزادة (المزاد العلني) bidding داخل المنشأة نفسها وذلك استنادا إلى مفهوم تكلفة الفرصة البديلة وبشكل أوضح وأكثر تحديدا على مديري مراز الإستثمار (مركز الإستثمار مفهوم مأخوذ من محاسبة المسؤولية حيث يعتمد أسلوب الإدارة اللامركزية وتنقسم المنشأة إلى عدة مراكز) أن يتقدموا بعرض مزادة للحصول على الموارد البشرية النادرة التي يحتاجون إليها . من الواضح أن طريقة التكلفة البديلة نعاني من نواحي قصور عدة :

- ان التركيز على الموارد البشرية النادرة فقط وإدخالها في أساس التقييم وفق تكلفة الفرصة البديلة قد يفسر من بقية العاملين على أنه محاباة وإجراء تمييزي discriminatory .

- إن أقسام ذات الربحية الأقل قد تتم معاقبتها لعدم مقدرتها على المزادة للحصول على مستخدمين أفضل قد تتم هذه الطريقة على انها مصطنعة وغير أخلاقية .

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

¹ ديمة رفيق محمد ماصة، مدى توفر مقومات محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الحكومية في قطاع غزة ، رسالة ماجستير ، كلية التجارة ، الجامعة الإسلامية غزة ، 2015 ، ص 34-35.

أ - طريقة التغيرات السلوكية: تعتمد على استعمال المؤشرات الاجتماعية والنفسية التي استخدمها ديكرات في

قياس قيمة الموارد البشرية فقد يصعب استخدامها في الحياة العملية لصعوب حص المتغيرات السلوكية وقياسها

ب - النموذج الإحصائي: قدم هذا النموذج من (flamholtz) والذي استند فيه على دراسات العالم

(likert) إذ يتم قياس الفرد بالنسبة إلى المنظمة ، حيث يرى بأن الفرد في المنظمة يتحرك ضمن أدوار

وظيفة تسمى مراحل الخدمة وذلك خلال مدة زمنية معينة فإن القيمة تحدد بعدد ونوع مراحل الخدمة التي يشغلها

وقيمة الخدمة التي يقدمها ويستخدم هذا الأخير نظرية الاحتمال لتحديد المدة التي يبقى فيها الفرد في مرحلة

خدمية معينة فيعد تحديد الخدمات المتوقعة يتم ضربها بمعامل خصم للوصول الى القيمة الحالية للخدمات المستقبلية

المتوقعة.

ت - نموذج jaggi & lau: يختلف هذا النموذج عن سابقه بالإعتماد على المجاميع يدل الفرد الواحد ويتم

فيه استخدام سلاسل ماركوف لتحديد تحركات العاملين ضمن المنظمة واحتمالية تركهم إياه قبل سن التقاعد أو

الوفاة .

ث - نموذج lev & Schwartz : قدم هذان الباحثان بإشتقاق نموذج لقياس القيمة الاقتصادية

للموارد البشرية بأخذ بنظر الإعتبار المفهوم الاقتصادي لرأس المال البشري في الكشوفات المالية الذي يستند على

نظرية (fisher) لرأس المال إذا يعرفه بأنه مصدر توليد الدخل حيث تتمثل الرواتب والأجور التي يحصل عليها

الفرد لتدفقات الدخل التي وردت في (fisher) ويتم رسملة لرواتب والأجور المتوقع الحصول عليها في سن

التقاعد أو الوفاة القيمة الحالية للرواتب أو الأجور ويمكن استخدام نفس الأسلوب بالنسبة إلى المجموعات إلى

المجموعات.

ح - نموذج Morse : يستند هذا النموذج كسابقته كأساس وتوسيع شموليه لمتغيرات أخرى للوصول إلى القيمة

رأس المال البشري وتتمثل المتغيرات الإضافية كآتي :

- قياس القيمة الحالية للخدمات المستقبلية المتوقعة من هذه الموارد أو الإيرادات المستقبلية لها

- قياس إجمالي الكلفة المتوقع إنفاقها على الموارد البشرية يؤكد العديد من الباحثين في هذا الخصوص بأسلوب

تقييم الموارد البشرية (الكلفة والقيمة) يتضمنان مجموعة من المتغيرات التي إما يصعب قياسها ضمن قيمتها الحالية

أو يصعب توقع قيمتها المستقبلية فالأمر الذي يجعل استخدام أسلوبين أو أحدهما صعبا أو مستحيلا في بعض

الأحيان.

المبحث الثالث: الدراسات السابقة

أولاً: الدراسات باللغة العربية

1 - دراسة محمد علي داهم 2021 : استهدفت الدراسة البحث في إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الجزائرية دراسة حالة مجمع صيدال تبرز أهمية الدراسة من خلال الموارد البشرية التي تعتبر من أهم عناصر النظام الاقتصادي لاعتبارها من بين أهم أنواع الأصول في أي منظمة وخاصة في المجتمعات المتقدمة، حيث أن المفكر والمنفذ في أي منظمة هم البشر الذين يتولون أعمال الإدارة والتنفيذ، كما أن المشاكل المحاسبية التي يتعرض لها الأكاديميون والمهنيون في تحديد قيمة للموارد البشرية في المنظمة، كفيل بأن يجعل الموضوع قابل للدراسة والبحث في محاولة لإيجاد النموذج الأقرب والأنسب لكل منظمة، كما أن البيئة الجزائرية لازالت حديثة البحث في موضوع المحاسبة عن الموارد البشرية، وحبساً في مجال الإطار النظري لهذه المواضيع. وعليه؛ تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق مجموعة من الأهداف أهمها :

* محاولة تسليط الضوء على مختلف المفاهيم العامة المرتبطة بمحاسبة الموارد البشرية.

* التعرف على أساسيات تطبيق محاسبة الموارد البشرية ومشكلاتها.

* دراسة إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الجزائرية بدراسة حالة مجمع صيدال

2 - دراسة فتيح بريجة 2020 : محاولة تطبيق طرق القياس المحاسبي على تقييم الموارد البشرية - دراسة

حالة مؤسسة ش.ذ.أ.بيات كاترينغ- تنبع أهمية هذه الدراسة من كونها :

* أنها تبحث في مجال مازال جديداً في الفكر المحاسبي على الصعيد الوطني وخصوصاً في ظل غياب الإطار القانوني المؤسس له وللمعالجات التقنية المتعلقة به، مما يؤهلها لتكون مساهمة ولو بسيطة في إثراء هذا الجانب العلمي المهم.

* أن الاعتراف بالموارد البشرية كأصول وتحديد قيمتها، قياسها والإفصاح عنها، أصبح ضرورة لا بد منها في ظل الانفتاح الاقتصادي الذي يشهده الاقتصاد الوطني لمواكبة آخر التطورات المبنية على الاقتصاد المعرفي، فلا بُد إذاً من توفر بعض القواعد القانونية والأسس العلمية، والطرق التقنية لانجاز ذلك والتحكم فيه، وهو ما تحاول هذه الدراسة بعون الله المشاركة فيه.

* أنها تحاول إيضاح مدى مساهمة رأس المال البشري في الرفع من القيمة السوقية للمؤسسة واعتبارها مؤشراً هاماً على القوة التنافسية والقدرة على خلق الثروة يجعل الاهتمام بها وبقياس قيمتها بصورة صادقة أمراً ضرورياً.

* أنما تحاول اختيار أنجع طرق القياس المحاسبي وأكثرها ملاءمة لواقع الاقتصاد والمؤسسات الجزائرية والذي سيساهم لا محالة في تحقيق أهدافها المالية من جهة ومن جهة أخرى سيسهل عليها التحكم ومراقبة أصولها البشرية.

3 - دراسة عيبر لخشين 2019 : تناولت هذه الدراسة أثر القياس والإفصاح المحاسبي الموارد البشرية على

مؤشرات الأداء المالي، دراسة تطبيقية على مجمع صيدال، ومن بين أهداف هذه الدراسة هو الوقوف على مختلف المفاهيم الأساسية المتعلقة بالقياس والإفصاح، وكذا عرض أهم المعايير الواجب توفرها في المورد البشري لاعتباره أصلاً، إضافة إلى اختبار أثر القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية على مؤشرات الأداء المالي للمؤسسات المشكّلة لعينة الدراسة، وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها :

* يساهم القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية في تحسين مؤشرات الأداء المالي القائمة على أساس مفهوم القيمة من خلال اعتبار الموارد البشرية كأحد المقدرات الجوهرية للمؤسسة والتي تتميز بصعوبة التقليد وتحقيق التحيز في الاستثمار، خاصة بعد الإهتمام بمفهوم خلق القيمة.

* يساهم القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية في تحسين مؤشرات الأداء المالي القائمة على أساس النتائج المحاسبية بحيث تعكس معلومات الاستثمار في الموارد البشرية إشارة موجبة لأصحاب المصالح عن وجود عامل من عوامل خلق القيمة بالمؤسسة .

* إمكانية التعبير النقدي عن رأس المال البشري من خلال استخدام منهج التكلفة التاريخية التي تعتبر أكثر موضوعية من خلال اعتمادها على الوثائق الثبوتية.

* وجود تغيير جوهري في قائمة المركز المالي لمجمع صيدال بزيادة أصول المجمع، كما أن رسملة التكاليف المرتبطة بالموارد البشرية تؤدي إلى تخفيض التكاليف المحملة لسنة مالية واحدة وهو ما يؤدي إلى ارتفاع النتيجة النهائية وزيادة الأرباح لهذه السنة.

* تُعد مسألة قياس المورد البشري من أهم العراقيل التي تحول دون تطبيق محاسبة الموارد البشرية وذلك لغياب معيار يحدد آلية القياس بالإضافة إلى اختلاف مناهج التقييم مما يؤثر على مصداقية القوائم المالية وبالتالي بقاء محاسبة الموارد البشرية في إطارها النظري فقط .

4 - دراسة سلاوي رفيق 2017: تمحور موضوع هذه الدراسة حول الاستثمار في رأس المال البشري وأثره

على القوائم المالية وذلك من خلال الاستبيان الموزع على المصالح الإدارية، للمؤسستين: الجزائرية للمياه "وحدة مدينة قالمة" والمؤسسة الخاصة لإنتاج العجائن "عمر بن عمر" حيث هدفت الدراسة إلى إبراز الحاجة

لقياس قيمة المورد البشري والإفصاح عنه في الميزانية، وأثر إدراج هذا المورد في الميزانية وبيان أهميته بالنسبة للمؤسسة، ومن أهم ما توصلت إليه الدراسة من نتائج :

* أن رأس المال البشري هو واقع يفرض نفسه في مجال الأعمال مثله مثل باقي مكونات رأس المال. إظهار رأس المال البشري ضمن الميزانية على نحو ملموس يؤثر على القوائم المالية، وأن الإفصاح عنه يساهم في زيادة ثروة المؤسسة.

* تطبيق المحاسبة عن الموارد البشرية يعزز من الميزة التنافسية للوحدة الاقتصادية.

5 - دراسة العبد اللات رافة خلف عبد الفتاح 2017: تناولت الدراسة موضوع أثر تطبيق محاسبة الموارد البشرية على القوائم المالية وذلك بالتطبيق على شركة الكهرباء الأردنية، حيث هدفت إلى تحديد أهمية ومقومات إدارة المحاسبة عن الموارد البشرية وكذا عواملها ومحدداتها، واختيرت عينة الدراسة من ذوي الاختصاص من المهندسين والإداريين والمراجعين والمهنيين، وكان من أهم ما توصلت إليه الدراسة:

* يكفل تطبيق المحاسبة عن الموارد البشرية الاستخدام الأمثل للموارد البشرية باعتبارها أصولاً اعتماداً على المفهوم المالي للأصل.

* إن تطبيق المحاسبة عن الموارد البشرية يعطي تحليلاً دقيقاً للنفقات المدفوعة على الموارد البشرية. تعمل المحاسبة عن الموارد البشرية على تخفيف الضغوطات المهنية على الوحدات الإدارية داخل الشركات العاملة في قطاع الكهرباء كالإدارة المالية وإدارة الإنتاج والتدقيق الداخلي والخارجي.

* تطبيق المحاسبة عن الموارد البشرية في شركات الكهرباء يحدد قيمة التدفقات النقدية الحالية للشركة والمستقبلية

6 - دراسة يوسف بودلة 2016 : موضوع هذه الدراسة كان حول تقييم تكلفة رأسمال البشري والأصول غير الملموسة بتطبيق محاسبة الموارد البشرية من خلال دراسة ميدانية في عينة من المؤسسات الصناعية الجزائرية، حيث تناولت هذه الدراسة مدى إمكانية اعتبار العنصر البشري كمورد إقتصادي قابل للقياس، وطرق قياس تكاليف العائد على الإستثمار البشري، في ظل تطبيق محاسبة الموارد البشرية، وقد كانت عينة الدراسة على مؤسسات صناعية جزائرية في ولايات مختلفة، وقد توصل الباحث إلى نتائج منها: أن محاسبة الموارد البشرية تواجه عدة عراقيل في تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية أهمها صعوبة قياس كفاءة العاملين نظراً لتباينها من وقت لآخر، وغياب معيار يحدد آلية القياس والإفصاح، كما تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الصناعية الجزائرية يستند إلى توفر مجموعة من المعايير في الموارد البشرية حتى تستطيع الإفصاح عنها، من أهمها: معيار الملكية، معيار المقدرة الإنتاجية، معيار الخدمات المستقبلية، معيار القابلية للتحديد والقياس.

7 - دراسة خالد محمد المدهون 2015 : تناولت هذه الدراسة تطبيق محاسبة الموارد البشرية في البنوك التجارية في فلسطين - دراسة ميدانية -، حيث هدفت إلى بيان أهمية الموارد البشرية بشكل عام وعلى البنوك بشكل خاص، وكذا التعرف على القواعد والمبادئ اللازمة لتطبيق محاسبة الموارد البشرية في البنوك التجارية العاملة في فلسطين، واستعراض أهم المعوقات التي تواجه تطبيق محاسبة الموارد البشرية في البنوك التجارية، وقد توصلت الدراسة إلى مجموع من النتائج أهمها:

* عدم قيام البنوك التجارية العاملة في فلسطين باستخدام القواعد والمبادئ لتطبيق محاسبة الموارد البشرية باستثناء قيامها برسمة النفقات المدفوعة مقابل تدريب الموظفين، واستخدام أسلوب التكلفة التاريخية في قياس تكلفة المورد البشري.

* وجود عديد من الصعوبات التي تحدّ من تطبيق محاسبة الموارد البشرية في البنوك التجارية العاملة بفلسطين منها بأن البنك لا يملك الحق في إعتبار المورد البشرية أصلاً له، كما أن العوائد المستقبلية للموارد البشرية من الصعب تقديرها، إضافة إلى صعوبة قياس كفاءة الموظفين وتحويلها إلى قيمة لتباينها من وقت لآخر، كما أن الإفصاح عن معلومات الموارد البشرية غير مرغوب به من قبل البنوك حفاظاً على سرّيته.

8 - دراسة نور الهدى حداد 2015 : تطرقت هذه الدراسة إلى محاسبة الموارد البشرية من منظور القياس والإفصاح وتطبيقها في المؤسسات الجزائرية، دراسة نظرية تحليلية، حيث هدفت الدراسة إلى تبيان نماذج وطرائق القياس المحاسبي للموارد البشرية، سواء التي تعتمد على التكلفة أو القيمة بمفهومها الاقتصادي، وكذا إظهار أهمية الإفصاح عن الموارد البشرية كأحد عناصر الأصول، إضافة إلى توضيح أثر تطبيق محاسبة الموارد البشرية على كل من الإدارة والمستثمرين والأفراد في المؤسسة، وكان من أهم ما توصلت إليه الدراسة ما يلي :

* إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في ظل المعيار الدولي 38 الخاص بالأصول غير الملموسة، على اعتبار المورد البشري كأصل غير ملموس إلى جانب البنية التحتية والاتصالات وبراءة الاختراع والعلامات التجارية والموارد الفكرية الأخرى.

* أن عملية قياس الأفراد وفقاً لمحاسبة الموارد البشرية تفترض بقاء الأفراد في المؤسسة ووضع مسار محدد للتطور الوظيفي للأفراد، مع مراعاة سياسات التقاعد واحتمالية مغادرة العمل في أي وقت وتطبيق ذلك في الواقع العملي يعتبر أمر يصعب تطبيقه.

* يعتبر نموذج التكلفة التاريخية بصفة عامة النموذج الأنسب في الوقت الراهن كونه يتماشى من الأنظمة المحاسبية الحالية وطرائق عرض القوائم المالية.

9 - دراسة عادل محمد حسن 2015 : تمحور موضوع هذه الدراسة حول القياس والإفصاح ودورها في محاسبة الموارد البشرية في القطاع المصرفي، دراسة تطبيقية ميدانية، حيث سعت الدراسة إلى تحقيق جموعة من الأهداف منها: دراسة واختبار أثر تطبيق مفاهيم الأصول على الموارد البشرية في تحديد نفقاتها في القطاع المصرفي السوداني، وكذا اختبار تطبيق خصائص الإعراف بالبند في القوائم المالية على تبويب نفقات الموارد البشرية في القطاع المصرفي السوداني، وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها:

* للموارد البشرية أهمية في نجاح أو فشل المشروعات باعتبارها العنصر الحيوي الذي يمكن من خلاله تحقيق الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة وتحقيق الميزة التنافسية.

* أن عدم قياس تكاليف الموارد البشرية والتقرير عنها في القوائم المالية المنشورة يؤدي إلى ظهور معظم بنود هذه القوائم بصورة غير عادلة مما يعكس نتائج مضللة عند تقويم الأداء.

* نتج عن إظهار تكاليف الموارد البشرية ضمن الأصول في قائمة المركز المالي لعينة الدراسة زيادة في إجمالي الأصول والخصوم، حيث تمثلت هذه الزيادة في حساب تكاليف الموارد البشرية في جانب الأصول، وحساب الفوائض المتراكم ضمن الاحتياطات في حساب الخصوم.

* تلعب المحاسبة عن الموارد البشرية دوراً هاماً في إعداد موازنة الحصول على الموارد البشرية وتدريبها بما تُقدّمه من تكاليف معيارية عن نشاط الاستقطاب، الاختبار، التعيين، التدريب.

10 - دراسة عبد الجليل الزعبي 2015 : استهدفت الدراسة البحث في أثر تطبيق محاسبة الموارد البشرية في تحسين ربحية شركات التأمين في الأردن، حيث ركّزت من خلال عيّنة الدراسة إلى التعرف فيما إذا كان هناك فروقات بين إجابات العينة حول أثر تطبيق محاسبة الموارد البشرية في تحسين ربحية شركات التأمين الأردنية مع الأخذ بعين الاعتبار المتغيرات الديمغرافية، وقد خلّصت الدراسة إلى جملة من النتائج أهمها :

* أن شركات التأمين المدرجة في سوق الأعمال الأردني تلتزم بتطبيق محاسبة الموارد البشرية بدرجة عالية .

* وجود أثر لتطبيق محاسبة الموارد البشرية في تحسين ربحية شركات التأمين الأردنية من خلال الأثر على مجمل الربح، وصافي الربح، وكذا نسبة العائد على حقوق الملكية، ونسبة العائد على الاستثمار، ونسبة الربح التشغيلي .

11 - دراسة مصعب الدويك، عمر النبتيتي 2014 : بعنوان " أثر القياس الخاسي للموارد البشرية على مستوى الإفصاح في القوائم المالية للشركات الصناعية المدرجة في سوق عمان المالي ". تم التعرض من خلال هذه الدراسة إلى فكرة اعتبار الموارد البشرية أصلاً من أصول المنشأة والإفصاح عنها في القوائم المالية، على الرغم من تعرضها لبعض الانتقادات والمشكلات من قبل المحاسبين الذين يرفضون معاملة الإنسان كأصل رأسمالي.

وقد تم التوصل من خلال الدراسة التطبيقية في الشركات الصناعية المدرجة في سوق عمان المالي، إلى مجموعة من النتائج منها:

أن الموارد البشرية تعتبر مورداً رئيسياً من الموارد المتاحة للمشروع وبالتالي لا بد من الإفصاح عنه ضمن القوائم المالية، كما اتضح من الدراسة أن الموارد البشرية تشكل أهمية عظمى للمنشأة لما لها من تأثيرات واضحة وملموسة على كلا من الانتاجية والربحية وكذلك على تحقيق المنشأة لوظائفها وأهدافها والمساهمة في رفع الكفاءة لأدائها لنشاطها وكذلك حجمها في المجتمع، كما أن قلة اهتمام الشركات الصناعية الأردنية بالموارد البشرية أدى ذلك إلى عدم وجود أي رابط بين هذه الموارد وبين المتغيرات التي جرى عليها موضوع الدراسة .

12 - دراسة نوال حربي راضي 2013 : بحثت الدراسة في مدى إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الجامعات (دراسة تطبيقية)، حيث هدفت الدراسة إلى بيان مدى إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الجامعات، من خلال عيّنة البحث بجامعة القادسية-العراق- ومن خلال الدراسة الميدانية وتحليل النتائج توصلت الباحثة إلى أن لا يوجد وعياً كافياً بأهمية وضرورة تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الجامعات، كما أن النظام المحاسبي المطبق في الجامعات لا يُلبّي متطلبات محاسبة الموارد البشرية، لعدة أسباب منها صعوبة قياس قيمة الموارد البشرية لتفاوت قدراتها، وكذلك عدم توفر مستلزمات تطبيقها وهذا يعني بأن محاسبة الموارد البشرية لا زالت حبيسة الإطار النظري، ولم تجد الركائز الأساسية لتطبيقها في الواقع.

13 - دراسة انتصار محمود، إيمان عيدي 2012 : استهدفت الدراسة البحث في إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الشركات العراقية (دراسة تطبيقية)، وقد تناولت الدراسة أهمية الموارد البشرية باعتبارها أصلاً من أصول الشركة وأن قياسها وتحديد لها تأثير كبير على نتائج الأعمال، وقد تمت الدراسة التطبيقية في شركة نفط ميسان - العراق - باعتبارها شركة إنتاجية وللعنصر البشري فيها دور كبير وفعال في نشاطها، ومن خلال إجابات المتخصصين على الاستبيان توصل الباحثان إلى مجموعة من النتائج منها: أن الموارد البشرية في الشركات النفطية يُعد عنصراً مهماً في الإنتاج، والعناصر المادية عوامل مساعدة يحركها العنصر البشري، كما أن نموذج محاسبة الموارد البشرية تمّ تطبيقه بعد إجراء بعض التعديلات والإضافات في الميزانية العمومية، وذلك ضمن فقرة الموجودات، وتحديداً الموجودات المعنوية بعد تنزيل الاستهلاكات والتي تحسب على أساس العمر الإنتاجي أو مدة العقد، كما تم استحداث مجموعة من السجلات والدفاتر الخاصة بالموارد البشرية ومسك قوائم إضافية للإفصاح عنها.

ثانيا : الدراسات باللغة الأجنبية

1 - دراسة John Olayiwola, Olayinka Akinlo، 2017 : بحثت هذه الدراسة في تأثير تقارير رأس المال البشري على أرباح التصنيع للشركات المدرجة في البوصة، حيث استخدمت الدراسة بيانات ثانوية من 2007 إلى 2014 تم جمعها من تقارير سنوية مختارة وحسابات 50 شركة تصنيع مدرجة، وتقارير ثانوية صادرة عن بورصة نيجيريا. وتم استخدام المربعات الصغرى المجمعة في التحليل. وأشارت النتائج إلى وجود علاقة إيجابية لإجمالي الأرباح مع جميع مكونات رأس المال البشري وخاصة مع الرواتب والأجور ودوران العمالة. وأن رسملة استثمار الشركة من المورد البشري تؤدي إلى زيادة إجمالي الأرباح لشركات التصنيع المدرجة في بورصة نيجيريا .

2 - دراسة Thomas Arkan 2016 : تمحور موضوع هذه الدراسة حول محاسبة الموارد البشرية نموذج مقترح للقياس والتقييم، ومن بين أهداف الدراسة معرفة التطور التاريخي لمحاسبة الموارد البشرية وكذا التعرف على مختلف النماذج التي تقيس قيمة المورد البشري في المنظمة، ومن بين ما توصلت إليه الدراسة من نتائج ما يلي :

* أن عدم الاعتراف بقيمة الموارد البشرية في القوائم المالية يؤدي إلى عديد من التضليل من حيث تخفيض قيمة الأصول مما يؤدي إلى عدم معرفة عوائد الاستثمار، وكذا تخفيض قيمة الدخل كنفقات التوظيف والتدريب وتنمية الموارد البشرية التي ستقل حتما من الدخل.

* هناك العديد من النماذج والأساليب التي تقيس قيمة الموارد البشرية، وبالرغم من تعددها إلا أنه لا يزال من الصعب للغاية تحديد القيمة الفعلية للموارد البشرية، بسبب تدني مستويات مصداقية كل نموذج وعدم قدرته على عكس قيمة الإنسان.

3 - دراسة Mustafizur Rahaman, Amzad Hossain, Tabassum Akter

2013 : يدور موضوع هذه الدراسة حول إشكالية محاسبة الموارد البشرية وإمكانية الحل، حيث هدفت الدراسة إلى البحث في أهم المشكلات التي تتعرض لها محاسبة الموارد البشرية التي تتمثل أساساً في إعطاء قيمة للمورد البشري بالنموذج الأنسب

- التعليق على الدراسات السابقة :

ما يميز دراستنا عن الدراسات السابقة هي أن دراستنا قدمت دراسة حالة كنموذج مقترح لتطبيق محاسبة الموارد البشرية في إحدى أهم المؤسسات الجزائرية وهي شركة سونلغاز وحدة الوادي ومدى تأثيرها على الوضعية المالية لها والتي تزداد فيها أهمية الموارد البشرية من خلال القياس المحاسبي للموارد البشرية للشركة وفق نموذج يقوم على مبدأ القيمة الاقتصادية وبيان أثره على القوائم المالية. في حين أن باقي الدراسات السابقة كانت عبارة عن استبيان.

خلاصة الفصل

من خلال ما تطرقنا إليه في فصلنا هذا قد تبين لنا بأن أهمية المورد البشري في المؤسسة تكمن في استحداث محاسبة خاص به وهي تعتبر من أهم الركائز التي تعمل على تنمية وتطوير فكر العنصر البشري داخل المنشأة .

وكذا العمل على قياس محاسبته لأنها قد أصبحت ضرورة ملحة في كافة المؤسسات مما تحققه من نتائج حسب دور وقيمة كل مورد بشري مما يساعدها في إتخاذ القرارات الخاصة بالموارد البشرية وكذا القرارات الخاصة بالمؤسسة .

إنّ الإهتمام المتزايد بتطبيق محاسبة الموارد البشرية على مستوى الأفراد والمنظّمات، أدى إلى الإهتمام بدراسة وتحليل مُقوّمات ومبادئ هذا النوع الجديد من المحاسبة، ولكي يُطبق بشكل صحيح وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، لا بُدّ من معرفة أساسيات واستخدامات نظام المحاسبة عن الموارد البشرية.

الفصل الثاني

الدراسة التطبيقية دراسة الحالة شركة

سونلغاز بالوادي

المبحث الأول : تقديم شركة سونلغاز بالوادي

لقد اخترنا في دراسة الحالة التطبيقية لشركة سونلغاز بالوادي التي سنتناول فيها نموذج مقترح لتطبيق محاسبة الموارد البشرية وأثره على القوائم المالية وجدول حسابات النتائج حيث سوف نقوم بتحليل أهم التغيرات التي تطرأ عليها ونبين كيف ستؤثر هذه الأخيرة على النتيجة السنوية المالية لسنة 2019 للشركة.

أولا : نشأة شركة سونلغاز بالوادي

1 - النشأة : كانت منطقة الوادي سابقاً تزود بالطاقة الكهربائية عن طريق وكالة الوادي التابعة لمركز لتوزيع بيسكرة، ونظراً لإرتفاع 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 تحوّلت 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 أنّها 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.

2 - مهام الشركة : بناء على القانون الذي أصدر في سنة 1985، فإن المهام التي تقوم بها شركة سونلغاز بالوادي تتمثل في:

- إنتاج وتوزيع واستغلال الطاقة الكهربائية.

- النقل والتوزيع العمومي للغاز الطبيعي.

- تسيير المشتركين (الكهرباء والغاز).

- تسيير المنشآت الكهربائية والغازية.

- تطوير المنشآت الطاقة.

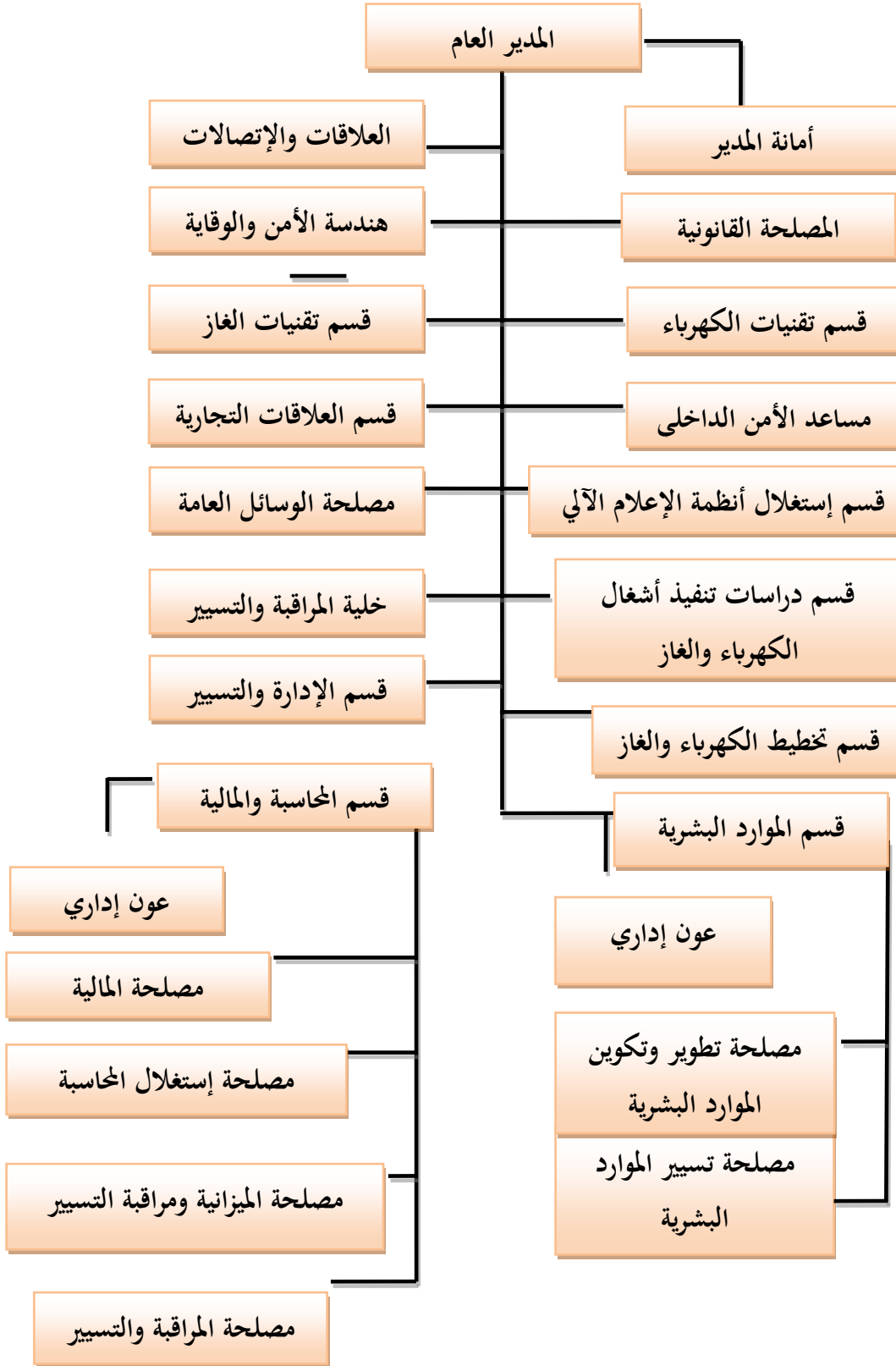
- تمثيل المؤسسة على مستوى الولاية.

- الاتصال بالسلطات.

¹ من وثائق شركة سونلغاز بالوادي .

ثانيا - الهيكل التنظيمي للشركة :

الشكل رقم (02): الهيكل التنظيمي لشركة سونلغاز بالوادي



المصدر: مصلحة الموارد البشرية بالشركة لولاية الوادي

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 وعملائها 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 الملائمة 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 والزبون ومن مهامه :

- ربط الزبائن الجدد وإنجاز 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.
 - 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.

ثالثا - وظائف الشركة :

- **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.

المبحث الثاني: محاسبة الموارد البشرية في شركة سونلغاز بالوادي بطريقة Lev & Schwartz

من البدائل التي رخص بها المشرع الجزائري في تقييمه للأصول هي استخدام طرائق أخرى بدلاً من طريقة التكلفة التاريخية، كطريقة القيمة الحقيقية (أو القيمة العادلة)، وكذا القيمة المحيئة (أو قيمة المنفعة)، أو قيمة الإنجاز.

أولاً: أسباب إختيار تطبيق نموذج Lev & Schwartz

بما أن شركة سونلغاز بالوادي - وحدة الوادي - لا تطبق محاسبة الموارد البشرية كما صرح رئيس مصلحة المالية والمحاسبة بالشركة، وعليه يمكننا تطبيق نموذج Lev & Schwartz الذي يدخل ضمن القيمة المحيئة، وذلك بإيجاد القيمة المستقبلية للموارد البشرية، وستتم الدراسة لسنة 2019 كإقتراح لبناء قوائم مالية وفق نموذج Lev & Schwartz، وأسباب هذا الاختيار هي:

- لكون توفر المعطيات الكافية التي تسمح بتطبيقه نموذج Lev & Schwartz لأنه يعتمد على القيمة الاقتصادية، وإحتساب القيم الحقيقية للموارد البشرية، ومن ثم تبويبها في القوائم المالية.
- عدم إختيار نموذج القيمة الحقيقية (أو الكلفة الراهنة)، وذلك لعدم تحقق شروط استخدام هذا النوع من الطرائق كتوفر الأسواق الحرة والملائمة وكذا الأطراف المؤهلة لتحقيق القيمة العادلة بصدق.
- عدم إختيار نموذج قيمة الإنجاز، لعدم توفر المعطيات اللازمة والمعلومات الكافية لتطبيقه، وهو ما يحد من إعطاء الصورة الصادقة للقيم الحقيقية.

ثانياً: خطوات وضع نموذج Lev & Schwartz حيز التطبيق

- جمع البيانات اللازمة لتطبيق النموذج من خلال المعلومات المتحصّل عليها من مصلحة الموارد البشرية ومصلحة المحاسبة والمالية والتي تتمثل في أجور الموظفين وأعمارهم وسنة توظيفهم، للسنة المالية 2019.
- تقسيم المستويات الوظيفية إلى ثلاث مستويات هي: إطارات وأعاون تحكم وأعاون تنفيذ.
- قياس قيمة الأصول البشرية المتمثلة في الأجور السنوية طيلة المدة المتوقعة العمل فيها بالشركة وهي من سنة التوظيف إلى سن التقاعد مخصومة بمعدل خصم إستناداً إلى نموذج Lev & Schwartz. يتم قياس قيمة المورد البشري باستخدام نموذج Lev & Schwartz بالصيغة التالي¹:

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

¹ معاذ محمد الأعرج، استخدام نموذج Lev & Schwartz لقياس رأس المال البشري ومساهمته في صافي الدخل، دراسة تطبيقية على بنك لبنان والمهجر في الأردن، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، محاسبة، جامعة الشرق الأوسط، الاردن، 2016، ص 24.

حيث :

- **V** : قيمة المورد البشري المراد تقييمه.

- **I**: عمر المورد البشري والذي يمثل إلى معدل الأعمار المحسوب بجمع أعلى عمر مع أدنى عمر مقسوماً على **2**
- **t** : سن التقاعد في الشركة وهو ثابت 60 سنة للرجل و55 سنة للمرأة، حسب قانون التقاعد في التشريع
الجزائري، ولأن عينة الدراسة حوالي 643 موظف بالشركة محل الدراسة في سنة 2019، ولصعوبة دراسة كل
موظف على حدى تم إعتبار سنة التقاعد 60 سنة على أغلبية الموظفين رجال.

- **I** : معدل الأجور السنوية للموظفين حسب فآتهم الوظيفية خلال فترة خدمتهم بالشركة ويحسب بجمع أعلى
أجر وأدنى أجر مقسوماً على **2**

- **r** : معدل الخصم لسنة 2019 هو: 3% للإطارات، 2% لأعوان التحكم، 2% لإعوان التنفيذ. - يتم
قياس قيمة المورد البشري لموظف واحد باستخدام نموذج Lev & Schwartz بأخذ معدل الأعمار ومعدل
الأجور من كل مستوى وظيفي، ومن ثمّ ضرب به بعدد موظفي كل مستوى وظيفي، وذلك للحصول على قيمة
المورد البشري لعينة الدراسة كاملة في كل سنة على حدى، مع الإشارة بأن عملية القياس تكون نهاية كل فترة
مالية.

ثالثاً: القياس المحاسبي للموارد البشرية بالشركة باستخدام طريقة Lev & Schwartz سنة 2019

1 - حساب القيمة الاقتصادية للمورد البشري حسب نموذج Lev & Schwartz

لإتمام عملية حساب القيمة الإجمالية للمورد البشرية لشركة سونلغاز الوادي باستخدام النموذج أعلاه فإننا
نقوم بحساب قيمة مورد بشري واحد لكل مستوى وظيفي كالتالي:

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

- حساب القيمة الاقتصادية للمورد البشري - صنف إطارات - :

$$\bullet \text{ معدل الأعمار} = \text{أعلى عمر} + \text{أدنى عمر} / 2 = \frac{59+27}{2} = 43$$

$$\bullet \text{ معدل الأجور} = \text{أعلى أجر} + \text{أدنى أجر} / 2 = \frac{66.780.41+155.008.41}{2} = 110.894.41$$

• الفرق بين معدل الأعمار وسن التقاعد = 60-43 = 17

$$(V) = \sum_{43}^{60} \frac{110.894.41 * 12 \text{ شهر} * 17 \text{ سنة}}{(1 + 0.03)^{60-43}}$$

$$(V) = \frac{22.622.459.64}{(1+0.03)^{60-43}} + \frac{22.622.459.64}{(1+0.03)^{60-44}} + \dots + \frac{122.622.459.64}{(1+0.03)^{60-60}}$$

للمورد البشري الواحد مستوى الإطارات = 320.472.443.38 DA

• القيمة الإجمالية للأصول البشرية صنف الإطارات = 320.472.443.38 X عدد الإطارات

$$= 39.738.582.979.70 \text{ دج} = 124 \times 320.472.443.38$$

- حساب القيمة الاقتصادية للمورد البشري - صنف أعوان التحكم - :

$$42 = \frac{59+25}{2} = \text{معدل الأعمار} = \text{معدل الأعمار} = \text{أعلى عمر} + \text{أدنى عمر} / 2$$

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

$$75.501.95 = \frac{42.662.07 + 108.341.83}{2}$$

• الفرق بين معدل الأعمار وسن التقاعد = 60-42 = 18

$$(V) = \sum_{42}^{60} \frac{75.501.95 * 12 \text{ شهر} * 18 \text{ سنة}}{(1 + 0.02)^{60-42}}$$

$$(V) = \frac{15.402.397.80}{(1+0.02)^{60-42}} + \frac{15.402.397.80}{(1+0.02)^{60-43}} + \dots + \frac{15.402.397.80}{(1+0.02)^{60-60}}$$

للمورد البشري = 246.315.626.97 DA الواحد مستوى أعوان التحكم

• القيمة الإجمالية للأصول البشرية صنف أعوان التحكم = 246.315.626.97 X عدد أعوان التحكم = 299 X 246.315.626.97 = 73.648.372.463.73 دج .

- حساب القيمة الاقتصادية للمورد البشري - صنف أعوان التنفيذ - :

• معدل الأعمار = معدل الأعمار = أعلى عمر + أدنى عمر / 2 = $36 = \frac{44+28}{2}$

• معدل الأجور = أعلى أجر + أدنى أجر / 2 =

$$54.636.75 = \frac{39.081.05 + 70.192.45}{2}$$

• الفرق بين معدل الأعمار وسن التقاعد = 60 - 36 = 24

$$(V) = \sum_{36}^{60} \frac{54.636.75 * 12 * 24 \text{ سنة}}{(1 + 0.02)^{60-36}}$$

$$(V) = \frac{16.391.025.00}{(1+0.02)^{60-36}} + \frac{16.391.025.00}{(1+0.02)^{60-37}} + \dots + \frac{16.391.025.000}{(1+0.02)^{60-60}}$$

للمورد البشري DA 326.409.652.41 = الواحد مستوى أعوان التنفيذ

• القيمة الإجمالية للأصول البشرية صنف أعوان التنفيذ = 326.409.652.41 X عدد أعوان

التنفيذ = 220 X 326.409.652.41 = 71.810.123.529.73 دج

❖ القيمة الإجمالية للموارد البشرية هي مجموع القيم لكل من الإطارات وأعوان التحكم وأعوان التنفيذ =

71.810.123.529.73 + 73.648.372.463.73 + 39.738.582.979.70

= 185.197.078.973.16 دج والجدول التالي يلخص العمليات السابقة

الجدول رقم (02) يوضح حساب قيمة الموارد البشرية للشركة لسنة 2019

وفق نموذج Lev & Schwartz

عدد الموظفين	معدل العمر	معدل الأجر لشهر الواحد	الأجور السنوية للموارد البشرية	قيمة المورد البشري الواحد	قيمة الموارد البشرية الإجمالية	2019
124	43	110.894.41	22.622.459.64	320.472.443.38	39.738.582.979.70	إطارات
299	42	75.501.95	15.402.397.80	246.315.626.97	73.648.372.463.73	أعوان تحكم
220	36	54.636.75	16.391.025.00	326.409.652.41	71.810.078.973.73	أعوان تنفيذ
				المجموع	185.197.078.973.16	

2 : التسجيل المحاسبي للموارد البشرية

من المعلوم أن الأصول البشرية تدخل ضمن التثبيتات المعنوية وعليه يمكن إدراجها ضمن حساب 208 تحت إسم " أصول بشرية" في الطرف المدين، وبالمقابل الطرف الدائن فنقترح أن يكون في رأس المال للأسباب التالية :

* تعتبر الأصول البشرية أحد موارد الشركة وعليه فإن أي زيادة في قيمتها ستؤول لرأس المال.

* أن الموارد البشرية عند إعتبارها كأصل بناء على توقع المنفعة الاقتصادية منها، وبما أننا قد قمنا بإضافتها ضمن

التثبيتات المعنوية فهي تزيد من قيمة رأس المال الذي يحافظ على ركيزة الشركة من الخسارة وإنخفاض القيمة.

* قدّم القانون التجاري للشركات الجزائرية تعديلاً فيما يخص حصص المساهمين وإعتبر الجهد المبذول من المورد

البشري يمكن أن يكون كحصة من حصص رأس المال. وعليه يمكن أن نعتبر سابقاً بالقيود المحاسبي التالي :

حساب مدين	حساب دائن	البيــــــــــــــــان	المبلغ مدين	المبلغ دائن
		2019/12/31		
208		أصول بشرية	185.197.078.973.16	
	101	رأس المال - مساهمة الموارد البشرية -		185.197.078.973.16
		تسجيل الأصول البشرية		
		لسنة 2019		

1 - التغير في عناصر القوائم المالية لسنة 2019

إن حركة الأصول البشرية من إدراج في القوائم المالية وتسجيل لإنخفاض قيمتها، يؤدي إلى تغيير جذري في كل من قائمة المركز المالي للشركة وكذا قائمة الدخل.

أ - التغير في قائمة المركز المالي:

من الجدول رقم (03) أدناه نلاحظ التغير الواضح في قائمة المركز المالي من خلال زيادة الأصول الغير جارية بقيمة **185.197.078.973.16** دج بسبب إدراج بند جديد وهو الأصول البشرية بنفس القيمة الذي يمثل الرصيد الصافي للأصول البشرية باستخدام نموذج **Lev & Schwartz** ، وهو التغير الوحيد في جانب الأصول.

فيما زادت قيمة الخصوم كذلك بنفس القيمة في جانب الأصول أي بمبلغ : **185.197.078.973.16** دج بسبب الحركة في الأموال الخاصة من خلال الزيادة في رأس المال وهي القيمة الصافية للأصول البشرية.

الجدول رقم (03): قائمة المركز المالي بعد تطبيق وفق نموذج Lev & Schwartz لسنة 2019

نسبة التغيير %	الفوارق المسجلة	المبالغ الصافية بعد	المبالغ الصافية قبل	اليومان
		تطبيق النموذج	تطبيق النموذج*	
				فارق بين الإقتناء-المنتوج الإيجابي أو السلبي
+100	185.197.078.973.16	185.197.078.973.16	-	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	تثبيتات عينية أخرى
		2.605.520.019.92	2.605.520.019.92	تثبيتات بحري امتيازها
		0.00	0.00	تثبيتات مالية
+792.34	+185.197.078.973.16	208.570.565.130.63	23.373.486.157.47	مجموع الأصول غير الجارية
عدم وجود أثر		2.903.278.142.78	2.903.278.142.78	الزبائن
		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
+621.01	+185.197.078.973.16	215.019.048.782.06	29.821.969.808.90	المجموع العام للأصول
				الخصوم
+100	+185.197.078.973.16	181.932.982.449.06	-	رؤوس الأموال الخاصة
عدم وجود أثر		161.622.411.46	161.622.411.46	فوارق إعادة التقييم
		0.00	0.00	نتيجة صافية
		0.00	0.00	رؤوس أموال أخرى /ترحيل من جديد
-17.56		16.845.883.186.85	21.404.032.927.39	حساب مابين الوحدات
+858.76	+185.197.078.973.16	198.940.488.047.37	21.565.655.338.85	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
		5.270.447.494.65	5.270.447.494.65	مجموع الخصوم غير الجارية
		1.904.585.313.47	1.904.585.313.47	موردون وحسابات ملحقه
		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
+621.01	+185.197.078.973.16	215.019.048.782.06	29.821.969.808.90	مجموع عام الخصوم

* بناءا على ميزانية الشركة لسنة 2019.

الجدول رقم (04) الفارق في عناصر المركز المالي بعد استخدام نموذج Lev & Schwartz لسنة

2019

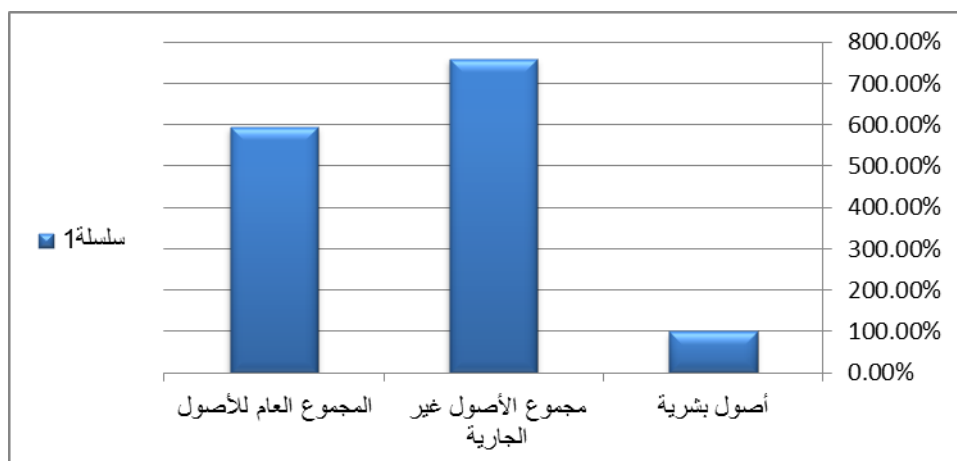
النسبة % التغيير	المبالغ الصافية بعد	المبالغ الصافية قبل	البيان
	تطبيق النموذج	تطبيق النموذج*	
+100	185.197.078.973.16	-	أصول بشرية
792.34+	208.570.565.130.63	23.373.486.157.47	مجموع الأصول غير الجارية
621.01+	215.019.048.782.06	29.821.969.808.90	المجموع العام للأصول
			الخصوم
+100	185.197.078.973.16	-	رؤوس الأموال الخاصة
858.76+	198.940.488.047.37	21.565.655.338.85	مجموع الأموال الخاصة
621.01+	215.019.048.782.06	29.821.969.808.90	مجموع عام الخصوم

* بناءا على ميزانية الشركة لسنة 2019.

أ - التغيير في الأصول:

نلاحظ من الشكل البياني أدناه بأن نسبة الأصول البشرية زادت بنسبة 100 % وذلك لأنها لم تكن مُدرجة من قبل في جانب الأصول وتم إضافتها، أما مجموع الأصول الغير جارية فقد زادت بنسبة كبيرة جداً، وذلك لأن قيمة الأصول البشرية فاقت نسبتها 700 % عن مجموع الأصول الغير جارية السابقة، ما أدى إلى زيادة المجموع العام للأصول بنسبة تقارب 600 % ما يعني أن قيمة الأصول البشرية وفق نموذج Lev & Schwartz عالية جداً وتأثيرها واضح ويُبيّن بأن الموارد البشرية لها من الأهمية ما تجعل أصول الشركة ترتفع وتزيد قيمتها.

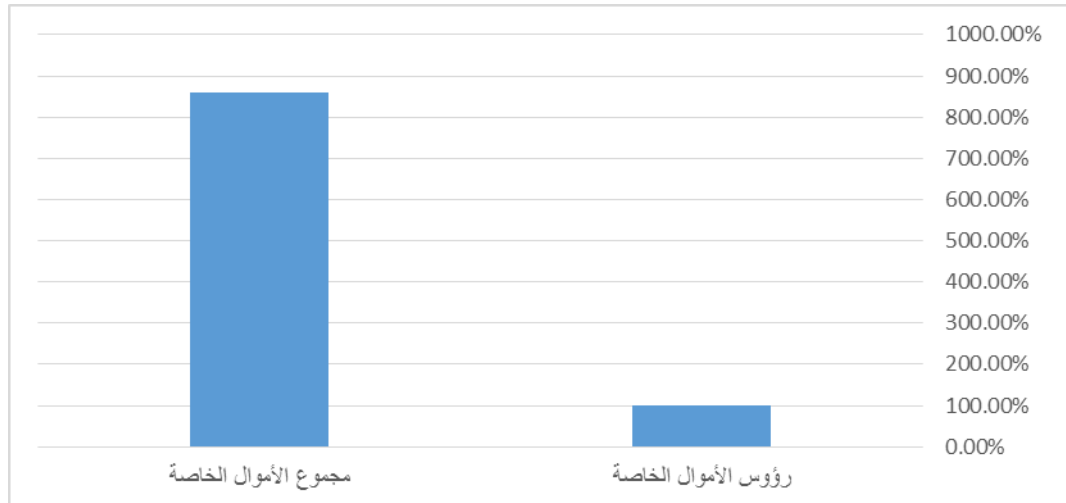
الشكل رقم(03) نسبة التغيير في الأصول بعد استخدام نموذج Lev & Schwartz لسنة 2019



ب - التغيير في الخصوم:

من الشكل البياني أعلاه نلاحظ بأن نسبة رؤوس الأموال زادت بنسبة 100 % وذلك لأنها لم تكن مدرجة من قبل في جانب الخصوم وتم إضافتها عن طريق إدراج قيمة الأصول البشرية في الأصول ما يقابلها في جانب الخصوم من الأموال الخاصة، أما الحساب ما بين الوحدات فقد إنخفض بنسبة 17.56% بعد إدراج مخصصات المؤونات وخسائر القيم الناتجة عن إنخفاض قيمة الموارد البشرية، فيما إرتفعت قيمة الأموال الخاصة بسبب إدراج قيمة الأصول البشرية في رأس المال بنسبة فاقت 800 % وذلك لأن قيمة الأصول البشرية كبيرة جداً مقارنة بالأموال الخاصة السابقة، الأمر الذي أدى إلى إرتفاع في المجموع العام للخصوم بنفس نسبة الزيادة في جانب الأصول التي تقارب 600 %.

الشكل رقم (04): نسبة التغيير في الخصوم بعد استخدام نموذج Lev & Schwartz لسنة 2019



خلاصة الفصل

حاولنا في هذا الفصل إجراء الدراسة التطبيقية على شركة سونلغاز بالوادي، بهدف معرفة إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية على الشركة من خلال استخدام طريقة في تقييم الموارد البشرية، تعتمد على مدخل القيمة الاقتصادية

* إن تطبيق نموذج **Lev & Schwartz** المقترح كمدخل للقيمة الاقتصادية في إعطاء قيمة للموارد البشرية ضمن القوائم المالية للشركة عن طريق معرفة القيمة المستقبلية لهذه الموارد من خلال الأجر السنوية ومعدل الخصم، أدى إلى تغييرات جُذَّ جوهرية في قائمتي المركز المالي والدخل من خلال التوصل إلى قيمة كبيرة جداً للأصول البشرية.

الخاتمة

الخاتمة:

لقد جاءت محاسبة الموارد البشرية لتغيير المفاهيم التي كانت تعرف الموارد البشرية فيما مضى والنظرة المحدودة التي ينظر إليها المحاسبين والاقتصاديين فأهمية الموارد البشرية لم يعد موضوع شك أو نقاش في المنشآت فهو أصبح ذلك السلاح المهم لتحقيق استراتيجياتها التنافسية يتمحور موضوع دراستنا حول نموذج مقترح لتطبيق محاسبة الموارد البشرية - دراسة حالة شركة سونلغاز بالوادي - وعلى هذا الأساس قد جاءت دراستنا للبحث في الإشكالية التالية :

- فيما يتمثل أثر تطبيق محاسبة الموارد البشرية على القوائم المالية لشركة سونلغاز وحدة الوادي ؟

حيث تطرق بحثنا في الجانب النظري من هذه الدراسة إلى محاسبة الموارد البشرية ونماذج قياس الموارد

المحاسبية ، أما الجانب التطبيقي فقد خصص لدراسة نموذج محاسبة الموارد البشرية بطريقة **Lev & Schwartz** وانطلاقاً من فرضيات الدراسة توصلنا إلى ما يلي :

الفرضيات:

- **الفرضية الأولى** : لا تهتم الشركة بمعالجة الموارد البشرية على أنها أصول ضمن قوائمها المالية، كما أن الإجراءات الخاص بها تقتصر على معلومات سطحية مما يعني قبول الفرضية الأولى التي تنص على أن الموارد البشرية تعتبر عبئاً تتحمله الشركة.

- **الفرضية الثانية** : نعم لا يوجد نموذج معين لقياس اذ أن هناك صعوبة في تقييم المورد البشري نرى تطبيق نموذج **Lev & Schwartz** لأنه يحقق أكبر قيمة ومنفعة . مما يتضمن صحة الفرضية الثانية والمتضمن تطبيق نماذج محاسبة البشرية بالشركة .

- **الفرضية الثالثة** : تطبيق القياس المحاسبي للموارد البشرية بالشركة يؤثر على القوائم المالية لأنه يزيد في أصولها ويقلل من أعبائها. مما يؤكد صحة الفرضية الثالثة والتي فحواها هو أن تطبيق محاسبة الموارد البشرية يؤثر بشكل ايجابي على القوائم المالية لشركة سونلغاز بالوادي -وحدة الوادي- .

نتائج الدراسة:

- يعتبر أهل الإقتصاد أن الموارد البشرية هي العنصر الإنساني الذي يعمل داخل المنظمة كما أنها تُعتبر من الأصول المهمة في المنظمة التي تحقق الميزة التنافسية.

- تظهر أهمية إدارة الموارد البشرية بشكل واضح من خلال التحوّل في عملية تنفيذ البرامج المتعلقة بالأفراد وذلك من خلال متطلبات المنظمة .

- تقوم محاسبة الموارد البشرية على فروض ومعايير تتمثل في إمتلاك الأفراد، وقدرتهم على الإنتاج، وتوفرهم على الخدمات المستقبلية، مع قابلية تحديد أو قياس قيمتها.

- لقياس الموارد البشرية في المنظمة يجب توفر متطلبات أساسية تتمثل في الدليل الذي يُبين بأن هذه الموارد جديدة بالقياس مع إيجاد الطريقة أو النموذج الأمثل لدعم تطوير مقاييس أفضل للمورد البشري.

- بتطبيق النماذج المحاسبة للموارد البشرية فإنها تؤثر على القوائم المالية

- تهتمّ محاسبة الموارد البشرية بالأصول البشرية داخل المنظمة، من خلال قياس قيمتها الإقتصادية وتحليلها وتبويبها في القوائم المالية .

- هنالك عدة مناهج لقياس الموارد البشرية، منها ما يعتمد على القيمة ومنها ما يعتمد على التكلفة ومنها ما يعتمد كذلك على المتغيرات السلوكية والنفسية.

- في ظل غياب معيار دولي يحدد وينظم ويهيكل محاسبة الموارد البشرية، فإنه يمكن معالجة الموارد البشرية على أنها أصول غير ملموسة في المنظمة

التوصيات:

- تفعيل دور إدارة الموارد البشرية في مواكبة التغيرات في مجال الإدارة والتسيير لرفع المستوى العملي والعلمي للأفراد وتجسيد الإدارة الفعّالة التي تقوم على مفهوم المشاركة وروح الفريق.

- نشر ثقافة القياس المحاسبي عن الموارد البشرية في التقارير المالية للشركة ، لتحسيس بضرورة تطبيق هذا النهج الجديد من المحاسبة

- أن تعمل الجهات المختصة والمنظمات المهنية على تقديم المعايير الإرشادية لحل إشكالية قياس الموارد البشرية من خلال الدورات التكوينية والأيام الدراسية للوصول إلى هدف تقديم القوائم المالية بصورة أكثر مصداقية وموثوقية.

- ضرورة البحث والعمل بجدية في دمج القضايا المحاسبية المعاصرة من بينها محاسبة الموارد البشرية في النظام المحاسبي المالي، ومحاولة إيجاد الحلول الكافية التي تعود بالنفع على كل الأطراف .

- العمل على تقديم ميزات جبائية لتشجيع تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الشركة كإعفاءات من الضرائب والرسوم وغيرها.

- ضرورة ربط الجانب الأكاديمي بالجانب المهني من خلال إعداد البحوث والدراسات الجامعية وتطبيقها على الشركة في مجال محاسبة الموارد البشرية بهدف الخروج بنتائج تنير الجهات المعنية في إمكانية انتهاج هذا النوع من المحاسبة.

آفاق الدراسة :

بناء على تم التطرق إليه في هذه الدراسة، وما تم التوصل إليه من نتائج يمكن طرح مواضيع قابلة لمزيد من الإهتمام والبحث مستقبلاً:

- تصميم نموذج للقياس المحاسبي للموارد البشرية في الشركة وفق مدخل القيمة الإقتصادية يطبق في إطار النظام المحاسبي المالي.

- الآثار الجبائية والمحاسبية لتبني المدخل السلوكي لقياس الموارد البشرية على القوائم المالية الجزائرية.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

❖ المراجع بالعربية

أولاً-الكتب

1. أمين السيد أحمد لطفي، نظرية المحاسبة دار الجامعة ، القاهرة ، الإسكندرية د ط ، 2005 ،
2. حسن القاضي، مأمون حمدان، نظرية المحاسبة دار الثقافة عمان د ط، 2006
3. رضوان حلوه حنان، بدائل القياس المحاسبي المعاصر دار وائل، عمان، الأردن، د ط 2003
4. عادل محمد محمد حسن القياس والإفصاح ودورها في محاسبة تكاليف الموارد البشرية، دار المنظمة العربية لتنمية الإدارية القاهرة، د ط 2015 .
5. عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد دار جيطلي للنشر برج بوعريج، د ط 2009
6. كمال عبد العزيز النقيب مقدمة في نظرية المحاسبة دار وائل للنشر عمان الأردن ط 1 ، 2004
7. لعبيدي بوعلي ، وليد ناجي الحياي ، محاسبة الموارد البشرية عمان ط 1 2015 .
8. وليد ناجي الحياي . دراسات في المشاكل المحاسبية المعاصرة دار الحماد للنشر والتوزيع عمان الأردن
9. وليد ناجي الحياي ، دراسات في المحاسبة المعاصرة ، طبعة رقم (1) ، دار الحماد للنشر والتوزيع ، 2004م.
10. جمال احمد الدوري، إسماعيل يحي التكريتي، نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية دراسة مقدمة لتصميم نظام محاسبة الموارد البشرية في المنظمة . جامعة عمان الاهلية كلية العلوم الإدارية والمالية عمان د ت

ثانياً-مجالات ومقالات:

11. ثامر الصقر، محاسبة الموارد البشرية المفهوم والأهمية دراسة على عينة من الشركات العراقية في البصرة، (مجلة دراسات البصرة، السنة الثامنة العدد 16 ، جامعة البصرة، 2013
12. دراسة عينة من المؤسسات بولاية الوادي - مجلة الدراسات الاقتصادية الكمية، المجلد 06، العدد 01 (2020) .
13. رشا حمادة، القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية واثرها على القوائم المالية مجلة جامعة دمشق المجلد، 18 العدد 1، 2002.

14. سامر معروف، تحليل المحتوى الموضوعي لاساليب تقييم الموارد البشرية مجلة العلوم الإدارية والسياسية جامعة الامارات العربية المتحدة، العدد 02، 1986 .
15. سمية أمين علي، المحاسبة عن راس المال الفكري (دراسة تحليلية مع التطبيق على راس المال البشري)، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين جامعة القاهرة مصر العدد 06.
16. عبد الحق بوقفة، زكراء دمدوم، وليد مرغني، أهمية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الجزائرية
17. العنري سعد علي حود، العابدي علي رزاق جباد، كلفة المورد البشري بمنظور سلوكي مجلة العلوم الإقتصادية جامعة بغداد، المجلد 17 الإصدار 62 ، 2011 .
18. وليد ناجي الحياي، المشاكل المحاسبية المعاصرة ونماذج المقترحة منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة الدنمارك د ت 297 .

ثالثاً - الرسائل الجامعية:

19. حسين عبد الجليل آل عروي، المشاكل المحاسبية المعاصرة، رسالة ماجستير كلية الاقتصاد الأكاديمية العربية الدنمارك 2010 .
20. ديمة رفيق محمد ماصة، مدى توفر مقومات محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الحكومية في قطاع غزة رسالة ماجستير ، كلية التجارة الجامعة الإسلامية غزة 2015
21. معاذ محمد الأعرح، استخدام نموذج Lev & Schwartz لقياس رأس المال البشري ومساهمته في صافي الدخل، دراسة تطبيقية على بنك لبنان والمهجر في الأردن، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، محاسبة، جامعة الشرق الأوسط، الاردن، 2016.
22. نور هدى حداد محاسبة الموارد البشرية في منظور القياس والإفصاح وتطبيقها في المؤسسات الجزائرية رسالة دكتوراه ، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير جامع سطيف 1 الجزائر 2016/2015
23. فيصل كمال سالم، مدى أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية واثره على اتخاذ القرارات المالية رسالة ماجستير منشورة كلية التجارة الجامعة الإسلامية غزة 2008

الملاحق

ملحق رقم 01 - معدل أجور وأعمار الموارد البشرية لسنة

معدل الأجر	الأجر الأعلى	الأجر الأدنى	معدل العمر	العمر الأعلى	العمر الأدنى	عدد الموظفين	2019
110 894,41	155 008,41	66 780,41	43	59	27	124	إطارات
75 501,95	108 341,83	42 662,07	43	59	26	299	أعوان تحكم
54 636,75	70 192,45	39 081,05	35	44	25	220	أعوان تنفيذ

ملحق رقم 02 - حساب قيمة الموارد البشرية باستخدام نموذج Lev & Schwartz لسنة 2019

V	I/power	power	1+r	t-i	I	r	t	i	2019	I	i	
320 472 443,38	13 686 960,13	1,653	1,03	17	22622459,64	0,03	60	43	2019	22622459.64	43	إطارات
	14 097 568,93	1,605	1,03	16	22622459,64	0,03	60	44	2019	15402397.80	42	أعوان تحكم
	14 520 496,00	1,558	1,03	15	22622459,64	0,03	60	45	2019	16391025.00	36	أعوان تنفيذ
	14 956 110,88	1,513	1,03	14	22622459,64	0,03	60	46	2019			
	15 404 794,21	1,469	1,03	13	22622459,64	0,03	60	47	2019			
	15 866 938,03	1,426	1,03	12	22622459,64	0,03	60	48	2019			
	16 342 946,17	1,384	1,03	11	22622459,64	0,03	60	49	2019			
	16 833 234,56	1,344	1,03	10	22622459,64	0,03	60	50	2019			
	17 338 231,59	1,305	1,03	9	22622459,64	0,03	60	51	2019			
	17 858 378,54	1,267	1,03	8	22622459,64	0,03	60	52	2019			
	18 394 129,90	1,230	1,03	7	22622459,64	0,03	60	53	2019			
	18 945 953,80	1,194	1,03	6	22622459,64	0,03	60	54	2019			
	19 514 332,41	1,159	1,03	5	22622459,64	0,03	60	55	2019			
	20 099 762,38	1,126	1,03	4	22622459,64	0,03	60	56	2019			
	20 702 755,25	1,093	1,03	3	22622459,64	0,03	60	57	2019			
	21 323 837,91	1,061	1,03	2	22622459,64	0,03	60	58	2019			
	21 963 553,05	1,030	1,03	1	22622459,64	0,03	60	59	2019			
	22 622 459,64	1,000	1,03	0	22622459,64	0,03	60	60	2019			
246 315 626,97	10 784 133,22	1,428	1,02	18	15402397,8	0,02	60	42	2019			
	10 999 815,88	1,400	1,02	17	15402397,8	0,02	60	43	2019			
	11 219 812,20	1,373	1,02	16	15402397,8	0,02	60	44	2019			

	11 444 208,44	1,346	1,02	15	15402397,8	0,02	60	45	2019
	11 673 092,61	1,319	1,02	14	15402397,8	0,02	60	46	2019
	11 906 554,46	1,294	1,02	13	15402397,8	0,02	60	47	2019
	12 144 685,55	1,268	1,02	12	15402397,8	0,02	60	48	2019
	12 387 579,26	1,243	1,02	11	15402397,8	0,02	60	49	2019
	12 635 330,85	1,219	1,02	10	15402397,8	0,02	60	50	2019
	12 888 037,47	1,195	1,02	9	15402397,8	0,02	60	51	2019
	13 145 798,22	1,172	1,02	8	15402397,8	0,02	60	52	2019
	13 408 714,18	1,149	1,02	7	15402397,8	0,02	60	53	2019
	13 676 888,46	1,126	1,02	6	15402397,8	0,02	60	54	2019
	13 950 426,23	1,104	1,02	5	15402397,8	0,02	60	55	2019
	14 229 434,76	1,082	1,02	4	15402397,8	0,02	60	56	2019
	14 514 023,45	1,061	1,02	3	15402397,8	0,02	60	57	2019
	14 804 303,92	1,040	1,02	2	15402397,8	0,02	60	58	2019
	15 100 390,00	1,020	1,02	1	15402397,8	0,02	60	59	2019
	15 402 397,80	1,000	1,02	0	15402397,8	0,02	60	60	2019
326 409 652,41	10 190 652,45	1,608	1,02	24	16391025	0,02	60	36	2019
	10 394 465,50	1,577	1,02	23	16391025	0,02	60	37	2019
	10 602 354,81	1,546	1,02	22	16391025	0,02	60	38	2019
	10 814 401,91	1,516	1,02	21	16391025	0,02	60	39	2019
	11 030 689,95	1,486	1,02	20	16391025	0,02	60	40	2019
	11 251 303,74	1,457	1,02	19	16391025	0,02	60	41	2019
	11 476 329,82	1,428	1,02	18	16391025	0,02	60	42	2019
	11 705 856,42	1,400	1,02	17	16391025	0,02	60	43	2019
	11 939 973,54	1,373	1,02	16	16391025	0,02	60	44	2019
	12 178 773,01	1,346	1,02	15	16391025	0,02	60	45	2019
	12 422 348,47	1,319	1,02	14	16391025	0,02	60	46	2019
	12 670 795,44	1,294	1,02	13	16391025	0,02	60	47	2019
	12 924 211,35	1,268	1,02	12	16391025	0,02	60	48	2019
	13 182 695,58	1,243	1,02	11	16391025	0,02	60	49	2019
	13 446 349,49	1,219	1,02	10	16391025	0,02	60	50	2019
	13 715 276,48	1,195	1,02	9	16391025	0,02	60	51	2019
	13 989 582,01	1,172	1,02	8	16391025	0,02	60	52	2019
	14 269 373,65	1,149	1,02	7	16391025	0,02	60	53	2019
	14 554 761,12	1,126	1,02	6	16391025	0,02	60	54	2019
	14 845 856,35	1,104	1,02	5	16391025	0,02	60	55	2019
	15 142 773,47	1,082	1,02	4	16391025	0,02	60	56	2019
	15 445 628,94	1,061	1,02	3	16391025	0,02	60	57	2019
	15 754 541,52	1,040	1,02	2	16391025	0,02	60	58	2019
	16 069 632,35	1,020	1,02	1	16391025	0,02	60	59	2019
	16 391 025,00	1,000	1,02	0	16391025	0,02	60	60	2019