



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي



جامعة باتنة 1

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية في إطار النظام المحاسبي المالي "نموذج مقترح"

أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه - الطور الثالث - في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وتدقيق

تحت إشراف:

أ.د/ لخضر سي محمد

إعداد الطالبة:

رونق بوزيد

أعضاء لجنة المناقشة

اللقب والاسم	الرتبة	الجامعة الأصلية	الصفة
أ.د. الوردية خدومة	أستاذ	جامعة باتنة 1	رئيسا
أ.د. لخضر سي محمد	أستاذ	جامعة باتنة 1	مقررا
أ.د. مسامح مختار	أستاذ	جامعة باتنة 1	عضوا
أ.د. محمد الأمين عسول	أستاذ	جامعة أم البواقي	عضوا
د. عفاف بشيري	أستاذة محاضرة أ	جامعة باتنة 1	عضوا
د. زكرياء دمدوم	أستاذ محاضر أ	جامعة الوادي	عضوا

السنة الجامعية: 2023-2024



﴿يَرْفَعُ اللَّهُ الَّذِينَ آمَنُوا مِنْكُمْ وَالَّذِينَ أُوتُوا

الْعِلْمَ دَرَجَاتٍ وَاللَّهُ بِمَا تَعْمَلُونَ خَبِيرٌ﴾

صدق الله العظيم

المجادلة: الآية [11]

الإهداء

"إلى أمي وأبي، الجناحان اللذان حميا وأوصلا حلمي بأجنحتهما، هذه الأطروحة تحمل في طياتها شكرًا عميقًا لحنانكما ودعائكما الدائم، إن دعاءكما كان دائمًا الرياح التي سارت بي في مساري الأكاديمي نحو النجاح، لم تكن هذه الرحلة ممكنة دون دعمكما المتواصل، وكلمات الشكر لن تكفي لوصف مدى تأثيركما على حياتي؛ إلى أخي وأخواتي، الذين كانوا دائمًا بجانبني في كل مرحلة من حياتي، شكرًا لكم على دعمكم وتشجيعكم الدائم، أنتم جزء لا يتجزأ من هذه الرحلة؛

إلى أبناء أخوتي الأعزاء، أمل أن تكون هذه الكلمات هي بادرة صغيرة من الحب والتقدير مني إليكم، أنتم الأصدقاء الصغار الذين أضفتم الفرح والحيوية إلى عائلتنا، ليكن هذا الإهداء تذكيرًا دائمًا بحبي ودعمي لكم، أنا فخورة بكم وأعلم أن مستقبلكم واعد، اسعوا دائمًا نحو تحقيق أحلامكم وتحقيق النجاحات الكبيرة؛ أخيرًا إلى نفسي، التي عملت بجد وتفاني لسنوات طويلة من أجل تحقيق هذا الهدف، شكرًا على الصمود والعزم والعمل الشاق، أقدم هذه الأطروحة كهدية لنفسي، كمكافأة لروحي القوية والمثابرة.

شكر ونقابة

الحمد والشكر لله العلي القدير، أحمده حمداً كثيراً يليق بمقامه وأثني عليه ثناءً ينبغي لجلال وجهه وعظيم سلطانه أن أكرمني بنعمة العلم وفتح لي أبواب البحث العلمي، والذي وفقني لإتمام هذا العمل ومنّ عليّ بالتوفيق الكبير، إنَّ الله سبحانه وتعالى هو الذي أعانني بالقوة والإرادة والإصرار ومنحني الصبر والثبات على تحطّي كافة الصعوبات والتحديات التي واجهتني خلال هذا المسار؛

وبعد؛ أوجه خالص الشكر والتقدير للأستاذ المشرف سي محمد لخضر على قبوله الإشراف على هذا البحث، والذي قدم دعمًا لا يقدر بثمن وإشرافاً قيماً، مما ساهم بشكل كبير في إنجاح هذا البحث؛

كما أتقدم بخالص الشكر للأستاذ أولاد مروان عبد النبي لمساعدته الالفة ودعمه المتواصل، ولأخي حاتم على حرصه الدائم ومساعدته الدائمة، ولا يمكنني أن أغفل شكري لخالي الكريم بوزيد الطيب، الذي قدم لي الدعم والمساعدة في هذه المرحلة.

أتقدم أيضاً بخالص الشكر والتقدير لأعضاء لجنة المناقشة الموقرين لتفضلهم بالموافقة على تقويم البحث وإثرائه من خلال ملاحظاتهم القيمة وتصويباتهم البناءة.

وأخيراً، أربغ في أن أعبر عن امتناني لجميع الأساتذة الكرام الذين لم يدخلوا بمشورتهم وإرشاداتهم القيمة خلال فترة

إعداد هذا البحث أخص بالذكر الأستاذة نجوى عبد الصمد، سليمة عبد الله، شكيب كاهية، ليلي

شيخة.... شكراً لكم جميعاً على تشجيعكم ودعمكم المستمر.

قَابِلَةٌ لِمَا يُؤْتَىٰ مِنْهَا
وَمَا يُؤْتَىٰ مِنْهَا إِلَّا فَتْرًا
بَعْدَ بَعْدٍ يَوْمَ الْقِيَامَةِ
الْمُؤْتَىٰ

الصفحات	العنوان
	البسمة
	الآية
I	الإهداء
II	الشكر
IV	قائمة المحتويات
VIII	قائمة الجداول
XIII	قائمة الأشكال
أ-ل	المقدمة
الفصل الأول: الإطار النظري لإدارة الموارد البشرية والمحاسبة عليها	
2	تمهيد
3	المبحث الأول: نظرة عامة عن المفاهيم الأساسية للموارد البشرية
3	المطلب الأول: مفهوم الموارد البشرية
5	المطلب الثاني: إدارة الموارد البشرية
12	المطلب الثالث: الاستثمار في الموارد البشرية
19	المبحث الثاني: المورد البشري كأصل غير ملموس
19	المطلب الأول: الحدود المفاهيمية للأصول غير الملموسة
28	المطلب الثاني: الاعتراف بالموارد البشرية كأصول محاسبية
29	المطلب الثالث: خصائص الأصل في الموارد البشرية
32	المبحث الثالث: محاسبة الموارد البشرية
33	المطلب الأول: المفاهيم الخاصة بالعلاقة بين المحاسبة والموارد البشرية
38	المطلب الثاني: ماهية محاسبة الموارد البشرية
48	المطلب الثالث: ممارسات محاسبة الموارد البشرية
55	خلاصة الفصل
الفصل الثاني: القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية	
57	تمهيد
58	المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للقياس المحاسبي للموارد البشرية

58	المطلب الأول: مفهوم القياس المحاسبي للموارد البشرية
61	المطلب الثاني: إجراءات القياس المحاسبي للموارد البشرية
63	المطلب الثالث: المعايير الدولية المحاسبية والقياس المحاسبي للموارد البشرية
70	المبحث الثاني: نماذج القياس المحاسبي لتكلفة الموارد البشرية
71	المطلب الأول: النموذج القائم على التكلفة
79	المطلب الثاني: النموذج القائم على القيمة الاقتصادية
98	المطلب الثالث: النموذج القائم على المعرفة
104	المبحث الثالث: الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية
104	المطلب الأول: الإطار العلمي للإفصاح الاختياري عن الموارد البشرية
109	المطلب الثاني: لائحة وأساليب الإفصاح المحاسبي للموارد البشرية
113	المطلب الثالث: محددات الإفصاح المحاسبي على الموارد البشرية
116	خلاصة الفصل
الفصل الثالث: محاسبة الموارد البشرية وفق النظام المحاسبي المالي	
118	تمهيد
119	المبحث الأول: ماهية النظام المحاسبي المالي
119	المطلب الأول: تعريف النظام المحاسبي المالي ونطاق تطبيقه ومضمونه
122	المطلب الثاني: فرضيات ومبادئ النظام المحاسبي المالي
126	المطلب الثالث: أهمية النظام المحاسبي المالي والصعوبات التي تواجه تطبيقه
128	المبحث الثاني: مكانة محاسبة الموارد البشرية في النظام المحاسبي المالي
128	المطلب الأول: واقع محاسبة الموارد البشرية في النظام المحاسبي المالي
130	المطلب الثاني: الاعتراف المحاسبي بالموارد البشري
132	المطلب الثالث: القياس المحاسبي للموارد البشرية وفق النظام المحاسبي المالي
135	المبحث الثالث: النموذج المقترح لمحاسبة الموارد البشرية
136	المطلب الأول: الغاية من اختيار نموذج التكلفة التاريخية
137	المطلب الثاني: العناصر الأساسية في النموذج المحاسبي المقترح
142	المطلب الثالث: إجراءات تطبيق النموذج المحاسبي المقترح والمعالجة المحاسبية الخاصة به
151	المطلب الرابع: العوامل الأساسية لتطبيق النموذج المقترح والآثار المترتبة عند تطبيقه

155	خلاصة الفصل
	الفصل الرابع: تطبيق النموذج المقترح على المؤسسات الاقتصادية - حالة شركة الإسمنت SCIMAT وشركة سونلغاز -
157	تمهيد
158	المبحث الأول: تطبيق النموذج المقترح على شركة الإسمنت - عين التوتة- (SCIMAT)
158	المطلب الأول: تقديم شركة الإسمنت عين التوتة (SCIMAT)
165	المطلب الثاني: القياس المحاسبي لتكلفة الموارد البشرية في شركة الإسمنت عين التوتة (SCIMAT)
172	المطلب الثالث: الإفصاح المحاسبي للموارد البشرية في شركة الإسمنت SCIMAT
190	المبحث الثاني: تطبيق النموذج المقترح في شركة سونلغاز - مديرية التوزيع باتنة-
190	المطلب الأول: عرض شركة سونلغاز - مديرية التوزيع باتنة-
195	المطلب الثاني: القياس المحاسبي لتكلفة الموارد البشرية في شركة سونلغاز
205	المطلب الثالث: الإفصاح المحاسبي للموارد البشرية في شركة سونلغاز
221	خلاصة الفصل
223	الخاتمة
229	قائمة المراجع
245	الملاحق
	ملخص الدراسة

قائمة الجرد
الجزء الأول

الصفحة	الجدول	الرقم
18	فوائد الاستثمار في الموارد البشرية	1-1
21	تصنيف الأصول غير الملموسة	2-1
40	التطور التاريخي لمحاسبة الموارد البشرية	3-1
45	أهداف محاسبة الموارد البشرية	4-1
54	مقارنة بين ممارسات الدول لمحاسبة الموارد البشرية	5-1
72	مزايا ومحددات نموذج التكلفة التاريخية	1-2
73	تكاليف نموذج تكلفة الاستبدال	2-2
75	مزايا ومحددات نموذج تكلفة الاستبدال	3-2
77	مزايا ومحددات نموذج تكلفة الفرصة البديلة	4-2
78	مقارنة بين النماذج القائمة على التكلفة	5-2
80	مزايا نموذج القيمة الحالية للإيرادات المستقبلية لـ Lev & Schwartz	6-2
81	محددات نموذج القيمة الحالية للإيرادات المستقبلية لـ Lev & Schwartz	7-2
83	مثال هيرمانسون لنموذج القيمة الحالية المعدلة	8-2
87	معاملات قياس الجهد المبذول (المستخدم)	9-2
97	مزايا ومحددات نموذج الدفع الكلي	10-2
99	مزايا ومحددات نموذج بطاقة أداء الموارد البشرية	11-2
103	مزايا ومحددات نموذج سكانديا Skandia Navigator	12-2
110	عناصر الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية	13-2
114	تحديات الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية	14-2
122	محتوى القانون 11-07 المتضمن للنظام المحاسبي المالي	1-3
126	أهمية النظام المحاسبي المالي	2-3
139	تكلفة الحصول على الموارد البشرية	3-3
140	تكلفة تعليم وتدريب وتنمية الموارد البشرية	4-3

142	خطوات تطبيق النموذج المحاسبي المقترح	5-3
147	عناصر إعادة تقييم الموارد البشرية	6-3
165	قيمة الإطارات العليا لشركة الإسمنت SCIMAT الواجب رسملتها لسنتي 2020 و 2021	1-4
167	العمر الإنتاجي وقسط الاهتلاك لفئة الإطارات العليا لشركة الإسمنت SCIMAT لسنة 2020	2-4
171	العمر الإنتاجي وقسط الاهتلاك لفئة الإطارات العليا لشركة الإسمنت SCIMAT لسنة 2021	3-4
173	أصول شركة SCIMAT لسنة 2020 قبل تطبيق النموذج وبعد تطبيقه	4-4
174	المبلغ الصافي للأصول الاجتماعية (بشرية) لسنة 2020	5-4
174	التغيرات في أصول شركة SCIMAT لسنة 2020 بعد تطبيق النموذج	6-4
175	خصوم شركة SCIMAT لسنة 2020 قبل تطبيق النموذج وبعد تطبيقه	7-4
176	التغيرات في خصوم شركة SCIMAT لسنة 2020 بعد تطبيق النموذج	8-4
178	قائمة الدخل لشركة SCIMAT لسنة 2020 قبل تطبيق النموذج وبعد تطبيقه	9-4
179	التغيرات في عناصر قائمة الدخل لشركة SCIMAT لسنة 2020 بعد تطبيق النموذج	10-4
182	أصول شركة SCIMAT لسنة 2021 قبل تطبيق النموذج وبعد تطبيقه	11-4
183	المبلغ الصافي للأصول الاجتماعية (بشرية) لسنة 2021	12-4
183	التغيرات في أصول شركة SCIMAT لسنة 2021 بعد تطبيق النموذج	13-4
184	خصوم شركة SCIMAT لسنة 2021 قبل تطبيق النموذج وبعد تطبيقه	14-4

185	التغيرات في خصوم شركة SCIMAT لسنة 2020 بعد تطبيق النموذج	15-4
186	قائمة الدخل لشركة SCIMAT لسنة 2021 قبل تطبيق النموذج وبعده تطبيقه	16-4
188	التغيرات في عناصر قائمة الدخل لشركة SCIMAT لسنة 2021 بعد تطبيق النموذج	17-4
192	الوكالات التجارية لمؤسسة سونلغاز - مديرية التوزيع للشرق	18-4
193	مصالح الاستغلال (كهرباء) لمؤسسة سونلغاز - مديرية التوزيع للشرق	19-4
193	مصالح الاستغلال (الغاز) لمؤسسة سونلغاز - مديرية التوزيع للشرق	20-4
196	ميزانية التدريب والتكوين لفئة الإطارات العليا الخاصة بشركة سونلغاز باتنة لسنتي 2021 و 2022	21-4
197	الجزء المتغير من أجر الإطارات العليا في شركة سونلغاز لسنتي 2021-2022	22-4
199	العمر الإنتاجي وقسط الاهتلاك لفئة الإطارات العليا لشركة سونلغاز لسنة 2021	23-4
203	العمر الإنتاجي وقسط الاهتلاك لفئة الإطارات العليا لشركة سونلغاز لسنة 2022	24-4
205	أصول شركة سونلغاز لسنة 2021 قبل تطبيق النموذج وبعده تطبيقه	25-4
206	المبلغ الصافي للأصول الاجتماعية (بشرية) لسنة 2021 لشركة سونلغاز	26-4
207	التغيرات في أصول شركة سونلغاز لسنة 2021 بعد تطبيق النموذج	27-4
208	خصوم شركة سونلغاز لسنة 2021 قبل تطبيق النموذج وبعده تطبيقه	28-4
209	التغيرات في خصوم شركة سونلغاز لسنة 2021 بعد تطبيق النموذج	29-4
210	قائمة الدخل لشركة سونلغاز لسنة 2021 قبل تطبيق النموذج وبعده تطبيقه	30-4

211	التغيرات في عناصر قائمة الدخل لشركة سونلغاز لسنة 2021 بعد تطبيق النموذج	31-4
213	أصول شركة سونلغاز لسنة 2022 قبل تطبيق النموذج وبعد تطبيقه	32-4
214	المبلغ الصافي للأصول الاجتماعية (بشرية) لسنة 2022 لشركة سونلغاز	33-4
214	التغيرات في أصول شركة سونلغاز لسنة 2022 بعد تطبيق النموذج	34-4
215	خصوم شركة سونلغاز لسنة 2022 قبل تطبيق النموذج وبعد تطبيقه	35-4
216	التغيرات في خصوم شركة سونلغاز لسنة 2021 بعد تطبيق النموذج	36-4
217	قائمة الدخل لشركة سونلغاز لسنة 2022 قبل تطبيق النموذج وبعد تطبيقه	37-4
219	التغيرات في عناصر قائمة الدخل لشركة سونلغاز لسنة 2021 بعد تطبيق النموذج	38-4

قَائِمَةٌ وَاللَّاسِيَاءُ
يَا أَيُّهَا الْمَرْءُ الْكَافِرُ

قائمة الأشكال

الصفحة	الشكل	الرقم
15	مراحل عملية التعليم والتدريب	1-1
24	أصناف الأصول غير الملموسة	2-1
27	بيت خلق القيمة في القرن الحادي والعشرين	3-1
101	نموذج سكانديا نافيجيتور	1-2
162	الهيكل التنظيمي للمديرية العامة لـ SCIMAT	1-4
175	نسبة التغير في عناصر أصول شركة SCIMAT لسنة 2020 بعد تطبيق النموذج	2-4
177	نسبة التغير في عناصر خصوم شركة SCIMAT لسنة 2020 بعد تطبيق النموذج	3-4
180	نسبة التغير في عناصر قائمة الدخل لشركة SCIMAT لسنة 2020 بعد تطبيق النموذج	4-4
184	نسبة التغير في عناصر أصول شركة SCIMAT لسنة 2021 بعد تطبيق النموذج	5-4
186	نسبة التغير في عناصر خصوم شركة SCIMAT لسنة 2021 بعد تطبيق النموذج	6-4
188	نسبة التغير في عناصر قائمة الدخل لشركة SCIMAT لسنة 2021 بعد تطبيق النموذج	7-4
192	الهيكل التنظيمي لمؤسسة سونلغاز - مديرية التوزيع للشرق	8-4
207	نسبة التغير في أصول شركة سونلغاز لسنة 2021 بعد تطبيق النموذج	9-4
209	نسبة التغير في أصول شركة سونلغاز لسنة 2021 بعد تطبيق النموذج	10-4
212	نسبة التغير في عناصر قائمة الدخل لشركة سونلغاز لسنة 2021 بعد تطبيق النموذج	11-4
215	نسبة التغير في أصول شركة سونلغاز لسنة 2022 بعد تطبيق النموذج	12-4
217	نسبة التغير في خصوم شركة سونلغاز لسنة 2022 بعد تطبيق النموذج	13-4
219	نسبة التغير في عناصر قائمة الدخل لشركة سونلغاز لسنة 2021 بعد تطبيق النموذج	14-4

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ
مَقْرَأَةٌ
أَوْ شَرَاءٌ

مقدمة

منذ بداية القرن العشرين وحتى يومنا هذا شهد العالم تحولات اقتصادية هائلة ترسم ملامح مستقبل جديد للأعمال والاقتصاد بشكل عام، هذه التحولات لم تقتصر على طبيعة الأنشطة الاقتصادية التي كانت تسود في السابق، بل تمتد أيضاً لتشمل تقييم الدور التقليدي لتلك الأنشطة، في البداية كان الاقتصاد يستند إلى نموذج صناعي تقليدي يعتمد بشكل أساسي على الإنتاج والتصنيع، ولكن مع مرور الزمن حدث تحول تدريجي نحو واقع اقتصادي يعتمد بشكل كبير على الابتكار وتطوير المعرفة، هذا النموذج الجديد الذي أصبح معروفاً بالاقتصاد المعرفي وهو ما أدى إلى زيادة الحاجة إلى الخدمات التقنية المتخصصة ذات المستوى العالي، والتي يتم تقديمها بواسطة أفراد مجهزين بالمعرفة العلمية والمهارات الفائقة، بالتالي أصبحت الموارد البشرية تمثل عنصراً أساسياً في هذا الإطار الجديد، فهي تعتبر القوة الدافعة وراء نجاح أو فشل المؤسسات، لهذا السبب تصبح القدرة على جذب والاحتفاظ بالكفاءات وتوجيهها بفعالية أكثر أهمية من أي وقت مضى، وهذا الأمر يلعب دوراً بارزاً في تقديم منتجات وخدمات عالية الجودة وتعزيز التنمية الاقتصادية.

لم يكن هذا التحول محصوراً في القطاعات الصناعية فقط، بل تأثرت مختلف المجالات بما في ذلك مجال المحاسبة، وأصبحت الموارد البشرية تمثل حجر الزاوية في هذا المجال، إذ أصبح من الضروري فهم دور الفرد وقدرته على التفاعل بفعالية مع النظام الاقتصادي والاجتماعي، لهذا السبب يمكن القول إن التحول نحو التركيز على رأس المال البشري وأهميته الكبيرة للمؤسسات قد أثر بشكل مباشر على المفهوم التقليدي للمحاسبة، وأصبح من الضروري النظر في الموارد البشرية كمورد استراتيجي يجب تقييمه وإدارته بعناية، لذلك نجد الباحثين والعلماء المحاسبين يعملون بجد على استيعاب هذا التحول، ويسعون جاهدين إلى تطوير الأسس النظرية والأنظمة المحاسبية اللازمة لقياس وتقدير القيمة الاقتصادية للموارد البشرية، وقد تمكنوا من تحقيق فهم أعمق للدور المهم الذي تلعبه الموارد البشرية كأصول استثمارية ذات قيمة قادرة على تحقيق عوائد مالية واقتصادية على المدى البعيد، هذا التحول أصبح معروفاً بالمحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية والتي تعد محاسبة الموارد البشرية من أحد فروعها، ومن أجل تحقيق فهم شامل لهذا التحول، يجب التركيز بشدة على السبل التي يمكن بها إضافة قيمة من هذه الاستثمارات، وكيفية قياس تلك القيمة بدقة وفعالية باستخدام منهجيات محاسبية متقدمة، هذه المنهجيات تلعب دوراً مهماً في عرض القيمة الحقيقية لهذا المورد المهم في البيانات المالية.

تزايد اهتمام الشركات العالمية بتبني نظام محاسبة الموارد البشرية، هذا الاتجاه يعكس تحولاً في الرؤية الاستراتيجية للمؤسسات، حيث يُعتبر العنصر البشري المورد الأساسي لأي منظمة، وتأتي الموارد المادية كعوامل

داعمة لتحقيق أهداف المؤسسة، ونجد أن المؤسسات تخصص موارد مالية لاستقطاب واختيار موظفيها وتقديم التدريب اللازم، هذا الالتزام يظهر التركيز البالغ على تطوير وتعزيز مهارات أفراد الفرق العاملة، وعلى الرغم من هذه الأهمية الكبيرة للموارد البشرية، يتم غالباً التعامل مع تكاليف تطويرها وإدارتها على أنها مصاريف جارية غير مرسمة، هذا يعني أن الجوانب المحاسبية الأساسية مثل حسابات المنح والأجور والرواتب هي الأكثر اهتماماً من قبل المؤسسات، وهذا يعكس نموذج المحاسبة التقليدي الذي يقوم على تقديم معلومات مالية محدودة حول الموارد البشرية واعتبارها على أنها مجرد أعباء فقط ويتجاهل قيمتها الحقيقية كأصل استراتيجي للمؤسسات.

■ إشكالية الدراسة:

تشهد التحولات الاقتصادية العالمية تسارعاً ملحوظاً مع انتشار الشركات العابرة للحدود، مما يفرض تحديات على مجال المحاسبة والتقارير المالية، تستدعي هذه التحولات استجابة من الدول، بما في ذلك الجزائر التي قامت بتكييف نظامها المحاسبي مع المعايير الدولية، ومع ذلك يظهر أن هناك قضايا محاسبية جديدة تتطلب اهتماماً، كتحقيق القيمة الحقيقية للموارد البشرية ودمجها بشكل يعكس تأثيرها الفعال على الأداء والقيمة المالية للمؤسسة، رغم الاقتراحات المتعددة التي تهدف إلى قياس والإفصاح عن قيمة هذه الموارد، يظل التقدم في المجال المحاسبي يواجه تحديات كبيرة، يعود ذلك إلى عدم وجود معايير دولية موحدة ومعترف بها، وقلة الدعم الكافي من الهيئات المهنية والجهات الحكومية، مما يعزل جهود الباحثين والمحاسبين، علاوة على ذلك يعزى التحدي الكبير أيضاً إلى اختلاف البيئات الاقتصادية التي تجعل من الصعب تطبيق نماذج قياسية تتناسب مع كل سياق وواقع اقتصاد، ومن هنا تبرز الحاجة إلى تطوير نموذج محاسبي يأخذ بعين الاعتبار السياق الوطني ويسمح بتقدير الموارد البشرية بشكل يعكس قيمتها الحقيقية.

من هذا المنطلق يمكن صياغة إشكالية الدراسة في التساؤل التالي:

ما هو النموذج المحاسبي الأكثر قابلية للتطبيق لقياس الموارد البشرية والإفصاح عنها في ظل النظام المحاسبي

المالي؟

ويندرج عن هذه الإشكالية التساؤلات الفرعية التالية:

- ما هي مفاهيم وشروط الاعتراف بالموارد البشري كأصل من أصول المؤسسة؟
- ما هي طريقة القياس القابلة للتطبيق في ظل البيئة الجزائرية؟
- ما هي المعالجة المحاسبية الأكثر موضوعية لتسجيل الموارد البشرية كأصول؟
- ما هي القوائم المالية التي تضمن الإفصاح المناسب للموارد البشرية كأصل؟

■ أهداف الدراسة

- تتمثل أهداف الدراسة فيما يلي:
- تحليل النماذج الحالية للقياس والإفصاح عن الموارد البشرية وتحديد نقاط القوة والضعف؛
- دراسة النظام المحاسبي المالي وكيف يمكن تكيفه مع محاسبة الموارد البشرية؛
- اقتراح نموذج يتوافق مع احتياجات وتحديات البيئة الجزائرية في مجال محاسبة الموارد البشرية؛
- توفير معلومات دقيقة وشفافة حول الموارد البشرية تسهم في تمكين الإدارة من اتخاذ قرارات استراتيجية مستندة إلى أسس محاسبية؛
- العمل من أجل الإسقاط التطبيقي للنموذج المقترح لقياس الموارد البشرية والإفصاح عنها في كل من شركة الإسمنت SCIMAT وشركة سونلغاز؛
- تقديم توصيات تهدف إلى تحسين محاسبة الموارد البشرية في إطار النظام المحاسبي المالي.

■ أهمية الدراسة

- تتجلى أهمية الدراسة من خلال النقاط التالية:
- تساعد الدراسة في توسيع فهمنا لمدى أهمية الموارد البشرية كأصل، فهي تساهم في توجيه الاهتمام المحاسبي نحو تقدير القيمة المالية لهذه الموارد وكيفية تضمينها في التقارير المالية؛
- تقديم قيمة مضافة ملموسة للمؤسسات من خلال تحسين إجراءات القياس والإفصاح المتعلقة بالموارد البشرية، هذا التطوير يساعد في تعزيز إنتاجية الموظفين وزيادة كفاءتهم، مما يساهم في تحسين الأداء التنظيمي وزيادة القيمة المالية للمؤسسة؛
- تحقيق توازن بين أهداف المؤسسة الربحية وأهدافها الاجتماعية والمسؤولية الاجتماعية، مما يلبي توقعات المستثمرين والمجتمع على حد سواء؛
- يعزز اقتراح نموذج لقياس والإفصاح عن الموارد البشرية من شفافية تقارير المؤسسة، مما يزيد من قدرة المستثمرين وأصحاب المصلحة على فهم كيفية إدارة الموارد البشرية؛
- تساهم الدراسة في تقديم توجيهات وإرشادات عملية حول كيفية دمج محاسبة الموارد البشرية في النظام المحاسبي المالي للمؤسسات.

■ أسباب اختيار الموضوع

تم اختيار هذا الموضوع لعدة أسباب، منها:

- التحولات الاقتصادية ومفهوم الاقتصاد المعرفي قد فرضت ضرورة تحسين المعالجات المحاسبية وتغيير أساليب الإدارة للموارد البشرية، كما أصبح من الضروري توسيع نطاق الإفصاح لضمان استدامة المؤسسات في هذا المجال المتغير؛
- يأتي هذا الموضوع في مقدمة الأجندة الاقتصادية والاجتماعية في الوقت الحالي، إذ يعتبر التحكم الجيد في الموارد البشرية أمر مهم لنجاح المنظمات بمختلف أنواعها، لذلك يجب فهم كيفية قياس وإفصاح عن هذه الموارد بشكل دقيق وملائم؛
- يمكن أن يكون هذا البحث نقطة انطلاق للبحوث والدراسات المستقبلية في مجال محاسبة الموارد البشرية، كما يمكن للمنظمات والباحثين استخدام النموذج المقترح كأساس لتطوير أدوات وممارسات جديدة في هذا المجال.
- يفتح هذا الموضوع الباب أمام فرص بحثية كبيرة لاستكشاف أساليب جديدة وتحسين الأداء في مجال محاسبة الموارد البشرية، إلى جانب ذلك يتضمن تحقيق التكامل بين المحاسبة والموارد البشرية تحديات تحتاج إلى دراسة وحلول مبتكرة.

■ حدود الدراسة

- **الحدود المكانية:** تم تطبيق الدراسة على شركة الإسمنت - عين التوتة - (SCIMAT) وشركة سونلغاز - مديرية التوزيع باتنة -
- **الحدود الزمانية:** تم إجراء الدراسة على الفترات المالية 2020 - 2021 - 2022.

■ منهج الدراسة

في ضوء طبيعة موضوع البحث سيتم الاعتماد على المنهج الاستنباطي بأدواته المختلفة، وذلك من خلال مراجعة الأدبيات المتاحة لفهم التطورات والتحديات، ومن ثم تحليل البيانات للكشف عن الأفكار والتوجهات البارزة، بناءً على ذلك، سنقدم نموذجًا مقترحًا يستند إلى المبادئ المحاسبية ويعكس قابلية التطبيق العملي من خلال تناول حالة شركة الإسمنت - عين التوتة - (SCIMAT) وشركة سونلغاز - مديرية التوزيع باتنة - بالدراسة.

▪ صعوبات البحث

إحدى التحديات البارزة التي واجهتنا أثناء تنفيذ البحث تتعلق بالجانب التطبيقي بشكل أساسي، وتحديدًا فيما يتعلق بجمع البيانات، كان الهدف الأصلي للبحث هو إعداد نموذج مقترح ملائم للأندية الرياضية لكرة القدم، ورغم أنه تم تصميم نموذج خصيصًا لهذا الغرض، إلا أننا واجهنا صعوبات حمة في الحصول على البيانات والمعلومات الضرورية لتحقيق هذا الهدف، لذلك قمنا باتخاذ قرار بتغيير اتجاه البحث نحو دراسة تطبيقية تتضمن بعض الشركات في قطاعات مختلفة، هذا التغيير جاء كاستجابة طبيعية للصعوبات التي واجهناها أثناء عملية جمع البيانات، وهدفنا منه الحصول على أقصى استفادة من المعلومات المتاحة وإكمال البحث بنجاح، رغم ذلك فإن هذه المؤسسات لم تقدم لنا البيانات الضرورية التي تسمح لنا بتطبيق شامل لهذا النموذج المقترح خاصة القوائم المالية وبطاقات الأجر الفردية للإطارات، وحتى المعلومات المقدمة لم نتحصل عليها من خلال وثائق رسمية بل في شكل معلومات نظرية تم تسجيلها.

▪ الدراسات السابقة

يتسم المجال المحاسبي بتنوع واسع من الدراسات التي ركزت على موضوع القياس والإفصاح المحاسبي للموارد البشرية، وعند استعراض الأدب المحاسبي المتعلق بمحاسبة الموارد البشرية، نجد أن هناك تنوعًا كبيرًا في الأبحاث العربية والأجنبية التي تمت دراستها، سنقدم نظرة عامة على هذه الدراسات وعلى الإسهامات التي قدمتها في هذا المجال كما يلي:

❖ الدراسات باللغة العربية

- دراسة محمد علي داهم (2022): بعنوان "إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الجزائرية دراسة حالة مجمع صيدال" رسالة دكتوراه، جامعة لحاج لخضر باتنة 1: كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير.

استهدفت الدراسة فهم دور المورد البشري وأهميته في الهياكل المؤسسية، وكذلك التحديات التي تواجه تطبيق المحاسبة على هذا المورد، تناولت الدراسة أيضًا المعايير المحاسبية الدولية ذات الصلة بالموارد البشرية وقامت بمقارنتها مع مفهوم محاسبة الموارد البشرية، قام الباحث أيضًا بتحليل القياس المحاسبي للموارد البشرية باستخدام نموذجين مختلفين، النموذج الأول كان يعتمد على التكلفة التاريخية، حيث تم تسجيل التكاليف الخاصة بالموارد البشرية كأصول تُستهلك على مدى فترة زمنية محددة، أدى تطبيق هذا النموذج إلى تغييرات في تقارير المركز المالي والدخل، بما في ذلك إضافة بند "الأصول البشرية" في القوائم المالية، النموذج الثاني هو نموذج Lev & Schwartz الذي اعتمد

على تقدير القيمة المستقبلية للموارد البشرية باستخدام الأجور السنوية ومعدل الخصم، أظهر تطبيق هذا النموذج تغييرات كبيرة في تقارير المركز المالي والدخل، حيث كشف عن قيمة أصول بشرية كبيرة جدًا تفوق قيمة الأصول المادية الأخرى بنسبة كبيرة.

وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها:

- إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية باستخدام نموذج التكلفة التاريخية ونموذج Lev & Schwartz في قياس قيمة الموارد البشرية في مجمع صيدال؛
 - التغييرات في العناصر المالية للقوائم المالية تؤكد أن تطبيق نماذج محاسبة الموارد البشرية يؤثر على التقارير المالية؛
 - محاسبة الموارد البشرية تعتمد على فروض ومعايير تشمل امتلاك الأفراد وقدرتهم على الإنتاج وتوفير الخدمات المستقبلية مع إمكانية تحديد قيمتها أو قياسها؛
 - الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية يؤثر في التقارير المالية الخارجية والداخلية، وهو جزء من استراتيجية المسؤولية الاجتماعية للمنظمة، وهو يساعد على اتخاذ القرارات بشأن كفاية الموارد البشرية ومعالجة السلبيات التي تؤثر على أهداف المنظمة؛
 - تواجه الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية تحديات وصعوبات، مثل عدم قبول فكرة تسجيل الموارد البشرية كأصول، ورغبة الإدارة في عدم الإفصاح عن التكاليف والخصوصية نتيجة المنافسة الشديدة واستخدام الإفصاح بأغراض غير مشروعة في تحريف البيانات المالية.
 - دراسة عبير لخشين (2020): بعنوان "أثر القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية على مؤشرات الأداء المالي"، رسالة دكتوراه، جامعة 20 أوت 1955: كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير.
- هدفت الدراسة إلى تقييم تأثير القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية على مؤشرات الأداء المالي في بيئتين مختلفتين في بيئة فرنسية، تمت دراسة قياسية باستخدام البيانات المقطعية لاستكشاف محددات الإفصاح عن الموارد البشرية وتأثيرها على مؤشرات الأداء المالي لستين مؤسسة مدرجة في بورصة باريس للفترة من 2015 إلى 2018، وفي بيئة جزائرية، تم تطبيق منهج المحاسبة للموارد البشرية وتحليل محتوى التقارير السنوية لمجمع صيدال، توصلت الدراسة إلى نتائج تشير إلى وجود علاقة إيجابية بين حجم المؤسسة وقطاع النشاط وحجم مجلس الإدارة ومستوى الإفصاح عن الموارد البشرية، كما تبين النتائج أن مستوى الإفصاح عن الموارد البشرية يؤثر إيجابيًا على مؤشرات الأداء المالي مثل العائد على الأصول وربح السهم والسعر السوقي للسهم، ولكن لا يوجد تأثير على مؤشر العائد على حقوق الملكية.

- دراسة نور الهدى حداد (2015) بعنوان "محاسبة الموارد البشرية من منظور القياس والإفصاح وتطبيقها في المؤسسات الجزائرية"، رسالة دكتوراه، جامعة سطيف 1: كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير. هدفت هذه الدراسة إلى استعراض مفهوم محاسبة الموارد البشرية وأهميتها في تحديد القيمة الاقتصادية للموارد البشرية، تم تسليط الضوء على نماذج القياس والإفصاح المحاسبي حول هذه الموارد ودراسة إمكانية تطبيقها في المؤسسات الجزائرية، وقد أسفرت الدراسة على مجموعة من النتائج أهمها:
- يمكن تطبيق محاسبة الموارد البشرية باستخدام المعيار المحاسبي الدولي رقم 38 الذي يتعامل مع الأصول غير الملموسة؛
- لا يوجد نموذج موحد لتحديد قيمة المورد البشري، ولكن يمكن للمؤسسات اختيار النموذج الأنسب بناءً على نشاطها ومواردها البشرية؛
- تبين أن تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الجزائرية يتطلب إجراء إصلاحات جوهرية لجعلها فعالة؛
- استحداث محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الجزائرية يعد خطوة ضرورية وتحتاج إلى ترقية الوعي الاقتصادي لدى المسؤولين والعاملين في هذه المؤسسات؛
- يجب التأكيد على أهمية ضمان شفافية المعلومات المحاسبية المتعلقة بالموارد البشرية والتي يجب أن تكون خطوة أولى قبل النظر في إدراج محاسبة الموارد البشرية ضمن النظام المحاسبي للمؤسسات.

❖ الدراسات باللغة الأجنبية:

- دراسة Ari Santi Dwi Irawati ,Habiburrochman (2021) بعنوان: " The Measurements of Human Resources Accounting: The Applications and Challenges in Facing the Industrial Revolution 4.0", review of international geographical education, , 11(4), pp.430-445.
- تستعرض هذه الدراسة تاريخ تطوير مفهوم قياس الموارد البشرية وإعداد التقارير المتعلقة به على مدى القرون الأربعة الماضية، بالإضافة إلى ذلك سعت الدراسة إلى استكشاف مفهوم محاسبة الموارد البشرية وكيف تسهم في تطوير النظريات الاقتصادية، يجدر بالذكر أن الموارد البشرية تعتبر أصولاً مهمة للمؤسسات، ومع ذلك تشير الدراسة إلى عدم وجود إطار رسمي يحدد كيفية تعريفها وقياسها وتقديم تقارير مالية حولها، خلصت الدراسة إلى مجموعة من الاستنتاجات الرئيسية، حيث أظهرت أن:

- هناك طريقة واحدة يتم تطبيقها بشكل شائع في الهند؛ طريقة لخصم الأجر المستقبلية المعروفة بنموذج ليف وشوارتز؛

- وجود تنوع في تقييم الموارد البشرية في مختلف الصناعات والبلدان، مثل صناعة كرة القدم في إنجلترا وإدارة الفنانيين في كوريا الجنوبية والصناعة المالية في السويد، وصناعة التعدين في إندونيسيا؛

- إن تطبيق محاسبة الموارد البشرية يمكن أن يستوعب تطور الثورة الصناعية 4، حيث تصبح المعرفة التي توفرها الموارد البشرية هي رأس المال الرئيسي في الشركة ولذلك في المستقبل سوف تنمو النماذج القائمة على المعرفة لتقييم أداء الشركة.

- **دراسة Adewale Jamiu Arogundade, Kensington Onajero Ohwo, Solomon Ibrahim (2020) Audu بعنوان:**

"Historical Cost Model and the Need for a Universal Human Resource Model", Research Journal of Finance and Accounting, 11(20), pp. 114-122.

تستهدف هذه الدراسة التعرف على التحديات التي تواجه محاسبة الموارد البشرية وتقييمها باستخدام نموذج التكلفة التاريخية، وقد أظهرت الدراسة أن التعامل مع الموارد البشرية عادةً لا يتم بشكل صحيح في سجلات المالية، ويعزى هذا الأمر جزئياً إلى وجود نماذج متعددة لقياس قيمة الموارد البشرية، لذا من الضروري دراسة كيفية قياس الموارد البشرية بشكل جيد قبل الاعتراف بها بشكل مناسب في التقارير المالي، ولقد تناولت هذه الدراسة بشكل نقدي نموذج التكلفة التاريخية واستخدمت البيانات المالية المدققة لبعض البنوك المدرجة في نيجيريا، واستخدمت تحليل الانحدار لاختبار العلاقة بين تكلفة الموارد البشرية ومعلومات الإفصاح (مثل الربح وإجمالي الأصول)، أظهرت نتائج التحليل وجود علاقة قوية بين تكلفة الموارد البشرية وقوائم الربح والخسارة وقائمة المركز المالي، بناءً على ذلك أوصت الدراسة باعتماد نموذج التكلفة التاريخية لقياس تكلفة الموظفين؛ نظراً لأن هذا النموذج سهل الاستخدام، ويتماشى مع مفهوم التكلفة التاريخية في سجلات البيانات المالية، ويُستخدم بشكل شائع حالياً في تقارير البيانات المالية، وتوصي الدراسة بضرورة تضمين تكلفة الموارد البشرية في القسم المخصص لها في قائمة المركز المالي وعدم تضمينها في قائمة الربح والخسارة.

- **دراسة Osei-Assibey Mandella Bonsu (2019) بعنوان:**

" Exclusion of Human Resource Accounting in Statement of Financial Position and its Effects on Performance: Empirical Evidence of Ghana ", Business and Economic Research, 9(2), pp. 1-17

هدفت هذه الدراسة إلى استكشاف العوامل التي أدت إلى استبعاد محاسبة الموارد البشرية من بيان المركز المالي للشركات المدرجة في بورصة غانا، وسلطت الضوء على العلاقة بين محاسبة الموارد البشرية وأداء الشركات، استخدمت الدراسة نموذج الانحدار لتقييم تأثير محاسبة الموارد البشرية على أداء الشركات، كشفت الدراسة على مجموعة من النتائج أهمها:

- وجود تحديات كبيرة تتعلق بدمج الموارد البشرية في البيان المالي، بما في ذلك عدم وجود نموذج مناسب لقياس الموارد البشرية؛
 - هناك تأثير إيجابي للموارد البشرية على النمو المالي والعائد على حقوق المساهمين (ROE) للشركات؛
 - يجب اكتشاف قيمة الموارد البشرية وإدراجها في قائمة المركز المالي كأصول بمراجعة وتسوية المعايير المحاسبية من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)؛
 - الدراسة توصي بتطوير نموذج مناسب ومقبول علميًا لتقييم الموارد البشرية وإدراجها في بيان المركز المالي.
 - دراسة (2019) Rajesha Tm, Iqbal Thonse Hawaldar Vishal Samartha بعنوان: **“Application Of Lev and Schwartz Compensation Model on The Accounting Practices of MCF Limited”**, international journal of scientific & technology research, 8(8), pp. 355-360.
- هذه الدراسة تتعامل مع مفهوم محاسبة الموارد البشرية وتأثيرها على الشركات، تشير الدراسة إلى أن الاستثمار في تطوير الموارد البشرية يمكن تصنيفه على أنها أصول بدلاً من تكاليف، نظرًا للأثر الإيجابي الذي تمثله الموارد البشرية على الإنتاجية والربحية على المدى الطويل، ومن هذا المنطلق يمكن رسملة التكاليف التي تنفق على تطوير الموارد البشرية، وتقتصر الدراسة أن تصف الشركات الموارد البشرية كأصول في البيانات المالية، وذلك لتحقيق قرارات أفضل فيما يتعلق بإدارة الموارد البشرية، وتوصلت الدراسة لمجموعة من النتائج أهمها:
- مفهوم محاسبة الموارد البشرية لم يعد فكرة نظرية بل أصبح واقعًا يمكن تطبيقه في عالم الأعمال؛
 - برامج تطوير الموظفين مثل التعلم والتطوير ستؤدي إلى ربحية طويلة الأمد للشركة، وبالتالي يجب رسملة التكاليف المتعلقة بهذه البرامج؛
 - الآراء المعارضة لمفهوم محاسبة الموارد البشرية وتطبيقها يمكن حلها بشكل كبير من خلال وضع معايير للكشف عن التفاصيل المالية للموارد البشرية؛
 - الجهود تستمر لتحويل الموارد البشرية إلى قيمة نقدية، ونموذج ليف وشوارتز يعتبر نموذجًا فعالًا لتقدير قيمة الموظفين، وتم تطبيقه بنجاح من قبل بعض الشركات الهندية الكبيرة؛

- هناك دلائل تشير إلى أن مفهوم محاسبة الموارد البشرية يمكن أن يساهم في النمو المالي للشركة، حيث يؤثر بشكل إيجابي على العائد على حقوق المساهمين (ROE).

- دراسة Abel, Asein (2019) بعنوان:

“Implications of human resource accounting on human capital measurement in financial reports”, International journal of advanced research, 7(1), pp. 287-295.

هذه الدراسة تسلط الضوء على أهمية رأس المال البشري كعنصر مهم في تحقيق أهداف الشركات وتعزيز فعاليتها وكفاءتها، فهو يساهم في تنظيم وإدارة الموارد بشكل فعال لتحقيق التطور والنمو داخل الشركات، الدراسة تشير إلى أن الجودة والخبرة والتجربة والشخصية والنزاهة هي سمات رأس المال البشري التي يبحث عنها المستثمرون ومقدمو الأموال المالية، وهو يلعب دورًا كبيرًا في زيادة الإنتاجية الداخلية للمؤسسة وتعزيز سمعتها في السوق الخارجي، وعلى الرغم من أهميته، فإن القيمة المالية لرأس المال البشري لا تظهر بوضوح في التقارير المالية الرسمية للشركات، يتم تحميل الاستثمارات في تطوير وتنمية رأس المال البشري على مستوى قائمة الدخل بسبب عدم تخصيص القيم المالية للموارد البشرية بنفس الطريقة التي يتم بها تقييم الأصول الأخرى، استخدمت الدراسة بيانات ثانوية تغطي فترة 10 سنوات من نشاطين بنوك الودائع المالية Diamond Bank PLC و Wema Bank PLC والمتواجدة في نيجيريا تم التركيز بشكل خاص على البيانات المالية المدققة لمدة 5 سنوات من هذه الفترة، والتي تمتد من عام 2012 إلى عام 2016 وقد تم مراجعة هذه البيانات لتحليل تأثير تكاليف الموظفين على موجودات البنوك وإيرادات الضرائب الحكومية، توصلت الدراسة إلى أن تضمين رأس المال البشري في الميزانية سيساهم في زيادة قيمة المساهمين وإزالة القيم الخفية في التقارير المالية، ومن أجل تحقيق هذا الهدف توصي الدراسة بضرورة تطوير معايير جديدة تعتمد على نموذج معيار المحاسبة الدولي 38 للأصول غير الملموسة لتحسين الاعتراف بأهمية رأس المال البشري وتعزيز الشفافية في التقارير المالية.

- دراسة، El-Mousawi Kanso (2019) بعنوان:

“Impact of Accounting Measurement and Disclosure of Human Resources on Financial Statements: An Empirical Study”, International Journal of Economics and Finance, 11(6), pp. 33-44.

تهدف هذه الدراسة إلى استكشاف الجدل الحالي حول ما إذا كان يجب تضمين تكاليف الموارد البشرية في الميزانيات أم في بيانات الدخل، تمت الدراسة باستخدام المنهج الوصفي التحليلي والتجريبي، حيث تم إعداد استبيان وتوزيعه على محاسبين قانونيين لبنانيين وأساتذة جامعيين وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها:

- يمكن اعتبار الاستثمار في الموارد البشرية من أصول المنظمة، مثلما يتم التعامل مع الأصول غير الملموسة الأخرى، وهذا يعني أن الموارد البشرية يمكن أن تكون أحد العناصر الهامة لقيمة المنظمة؛
- الإفصاح المحاسبي عن تكاليف الموارد البشرية يؤثر فعلياً على البيانات المالية للمنظمة، يعني ذلك أن تقديم معلومات دقيقة وشفافة حول تكاليف الموارد البشرية يمكن أن يؤثر على قرارات الجهات العامة والمستثمرين والمساهمين والجهات المعنية الأخرى.

▪ موقع الدراسة الحالية:

تعد الدراسة الحالية خطوة مهمة في التأسيس لمحاسبة الموارد البشرية في الجزائر، حيث تسهم في تطوير النظرية والممارسة العملية في هذا المجال، وتأتي هذه الدراسة في إطار الاهتمام المتزايد بمحاسبة الموارد البشرية، باعتبارها مجالاً جديداً نسبياً يهدف إلى قياس وتقييم الموارد البشرية بشكل صحيح، وإفصاحها بشكل مناسب في التقارير المالية، تشترك الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة في التركيز على أهمية الموارد البشرية كعنصر أساسي في نجاح المؤسسات، وضرورة قياس وتقييم الموارد البشرية بشكل صحيح، وأهمية الإفصاح المحاسبي عنها في التقارير المالية، أما فيما يتعلق بالاختلافات بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة، فيمكن ملاحظة أن الدراسة الحالية تتميز عن الدراسات السابقة بمجموعة من النقاط منها:

- اقتراح نموذج محاسبي محدد لقياس الموارد البشرية، وهو نموذج يتوافق مع النظام المحاسبي المالي الجزائري؛
 - إجراء الدراسة على شركتين واقعتين، مما ساهم في تدعيم نتائجها؛
 - خلصت الدراسة الحالية إلى أن تطبيق النموذج المحاسبي المقترح أدى إلى تغيرات ملحوظة في القوائم المالية للشركات، مما يؤكد على أهمية الاعتراف بالموارد البشرية كأصول في المؤسسات.
- وبذلك تسهم الدراسة الحالية في تطوير مجال محاسبة الموارد البشرية في الجزائر، من خلال اقتراح نموذج محاسبي محدد يتوافق مع البيئة الجزائرية، كما تساهم الدراسة في زيادة الوعي بأهمية الموارد البشرية كأصول في المؤسسات.

▪ هيكل الدراسة:

تم تقسيم الدراسة إلى أربعة فصول، تم التركيز في الفصول الثلاثة الأولى على الجوانب النظرية المتعلقة بموضوع الدراسة، أما الفصل الرابع فكان مخصصاً للجانب التطبيقي.

- **الفصل الأول:** الذي حمل عنوان الإطار النظري لإدارة الموارد البشرية والمحاسبة عليها، والذي عرض المفاهيم الأساسية والنظريات المتعلقة بموضوع الدراسة كان ذلك من خلال ثلاث مباحث، المبحث الأول ألقى نظرة عامة عن المفاهيم الأساسية للموارد البشرية، المبحث الثاني تناول المورد البشري كأصل غير ملموس، أما المبحث الثالث فقد خصص لمحاسبة الموارد البشرية.
- **الفصل الثاني:** عالج القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية من خلال ثلاث مباحث، المبحث الأول كان حول الإطار المفاهيمي للقياس المحاسبي للموارد البشرية، أما المبحث الثاني فقد خصص لنماذج قياس الموارد البشرية، والمبحث الأخير خصص للإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية.
- **الفصل الثالث:** كان تحت عنوان محاسبة الموارد البشرية والنظام المحاسبي المالي، والذي شمل على ثلاث مباحث، المبحث الأول خصص لمهية النظام المحاسبي المالي، أما الثاني فدرس مكانة محاسبة الموارد البشرية في النظام المحاسبي المالي، والمبحث الأخير خصص للنموذج المقترح لمحاسبة الموارد البشرية.
- **الفصل الرابع:** الذي حمل عنوان: تطبيق النموذج المقترح على المؤسسات الاقتصادية - حالة شركة الإسمنت SCIMAT وشركة سونلغاز-، وتناول مبحثين المبحث الأول تم فيه تطبيق النموذج المقترح على شركة الإسمنت -عين التوتة- (SCIMAT)، أما بالنسبة للمبحث الثاني فقد طبق النموذج المقترح في شركة سونلغاز -مديرية التوزيع باتنة-

الفصل الأول
في بيان ما هو سر

الذي هو سر في النظر إلى
الذي هو سر في النظر إلى

الذي هو سر في النظر إلى
الذي هو سر في النظر إلى

تمهيد

شهدت استراتيجيات الاستثمار وإدارة الموارد تغييرات جذرية مقارنة بالماضي، في السابق كانت الشركات تستثمر بشكل أساسي في وسائل الإنتاج الملموسة مثل المباني والآلات وقد كانت قيمة الشركة مرتبطة إلى حد ما على الأقل بقيمة رأس مالها المادي، ولكي تنمو الشركة بشكل أكبر كان عليها بناء مصانع جديدة بما يتناسب تقريباً مع الزيادة في مبيعاتها، لكن الشركات الآن تستثمر بشكل متزايد في الأصول غير الملموسة قصد التفوق في بيئة أعمالها وتحقيق ميزة تنافسية، نتيجة لذلك زاد الاهتمام بالأصول غير الملموسة وزادت الشركات من استثماراتها في هاته الأصول، ولعل من أهم هذه الأصول هي المورد البشري العامل الأكثر أهمية في جميع عوامل الإنتاج والذي يلعب دوراً محورياً في مجال الإنتاجية والربحية والإدارة والعلاقة الصناعية والفعالية التنظيمية، حيث يعترف الاقتصاديون أمثال آدم سميث، جاري بيكهام، بيتر دروكر وغيرهم بأنه أهم مورد لأنه يتحكم في الموارد الأخرى ويوجهها، فالأشخاص داخل المنظمة يؤثرون بشكل مباشر على نجاح أو فشل تلك المنظمة، ونتيجة لأهميته فقد تم تطوير اهتمام خاص بمحاسبة الموارد البشرية والتي تعد جزءاً مباشراً من المحاسبة الاجتماعية وتهدف إلى توفير معلومات حول تقييم أحد أهم مكونات المؤسسة ألا وهو رأس المال البشري، وبالتالي فإن الموارد البشرية تتطلب الاهتمام اللازم من أجل تحقيق أهداف المؤسسة.

وبناءً على ما سبق تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث:

المبحث الأول: نظرة عامة عن المفاهيم الأساسية للموارد البشرية

المبحث الثاني: المورد البشري كأصل غير ملموس

المبحث الثالث: محاسبة الموارد البشرية

المبحث الأول: نظرة عامة عن المفاهيم الأساسية للموارد البشرية

عندما نتحدث عن أي منظمة سواءً كانت كبيرة أو صغيرة، نجد أن العنصر الأكثر قيمة وتأثيراً داخلها هو الإنسان، فالأشخاص الذين يشكلون القوى العاملة لديهم القدرة على تحويل رؤى واستراتيجيات المؤسسة إلى واقع ملموس، وفي سبيل تحقيق النجاح التنظيمي تحت إدارة الموارد البشرية مكانةً ريادية كركيزة استراتيجية حيث تقوم هذه الإدارة بتسيير ومراقبة وتعزيز المورد البشري، وتستفيد من المواهب المتنوعة والإمكانيات للأفراد لتحويل رؤية الشركة إلى نتائج عملية، يظهر الاستثمار في هذا المورد كمحفز للقدرة التنافسية والابتكار، حيث يؤدي تنمية وتوجيه نمو القوى العاملة إلى زيادة قدراتهم وبالتالي يعزز من الإنتاجية، هذا الاستثمار الاستراتيجي بعيداً عن كونه مجرد نفقات يتحول إلى محرك أساسي يدعم الأسس الاقتصادية والاجتماعية للمنظمة.

المطلب الأول: مفهوم الموارد البشرية

عندما نتطرق لفهم مفهوم الموارد البشرية سنجد أنها ليست مجرد مجموعة عشوائية من العاملين، بل هي تمثيل لمجموعة متكاملة من الأفراد الذين يتواجدون لتحقيق غايات المؤسسة بأكملها، فهؤلاء الأفراد ليسوا مجرد "عمال" يؤدون مهاماً محددة، بل هم أفراد ذوو جوانب فريدة يجلبون معهم مجموعة متنوعة من الخبرات والمهارات.

أولاً: تعريف الموارد البشرية

تباينت وجهات النظر بين مختلف المؤلفين تجاه الموارد البشرية، حيث اختاروا تقديم تعريفات مختلفة استناداً إلى خبراتهم وأبحاثهم ومهاراتهم، فيما يلي نستعرض تعريف الموارد البشرية الذي قدمه بعض الكتاب والخبراء:

قام (1977) Leon C. Megginson بتعريف الموارد البشرية بأنها مجموعة المعرفة الشاملة، والمهارات، والقدرات الإبداعية، والمواهب، والاستعدادات التي تتوفر لدى قوى العمل داخل المؤسسة، بالإضافة إلى القيم والمواقف والمعتقدات التي يحملها الأفراد المعنيين¹.

وفقاً Jucius Michael يُعرف الموارد البشرية بأنها "العوامل البشرية"، والتي تشير إلى تلك العناصر المترابطة والمتداخلة المكونة للفرد، سواء كانت في مجالات فيزيولوجية أو نفسية أو اجتماعية أو أخلاقية².

¹ Chetankumar J. Lad, Ranjita Banerjee, Viralkumar Shilu, **Human Resource Management (text & cases)**, (Mumbai: Himalaya Publishing House Pvt. Ltd, First Edition, 2018), p.3.

² Loc. cit

وقد نظر (Harbison 1973) إلى الموارد البشرية على أنها ثروة الأمم، ووفقاً له فإن الموارد البشرية تمثل الطاقات والمهارات والمواهب والمعرفة للأفراد، والتي يمكن أن تكون موجودة أو يمكن تطبيقها بشكل محتمل على إنتاج السلع أو تقديم الخدمات المفيدة¹.

ووفقاً لقاموس كامبريدج، فإن تعريف الموارد البشرية يرتبط بالأفراد، حيث يُعتبرون أصلاً يمكن الاستفادة منه وتوظيفه، وذلك بطريقة تكون مجدية ومفيدة للشركة أو المنظمة².

بناءً على ما سبق، يمكن تلخيص تعريف الموارد البشرية على أنها الجوانب المختلفة للإنسان داخل المكان الذي يعمل فيه، تشمل هذه الجوانب المعرفة التي يمتلكها، والمهارات التي اكتسبها، والقدرة على الابتكار والإبداع، والمواهب التي تميزه، والاستعدادات التي يمكن استخدامها في العمل، بالإضافة إلى ذلك تشمل هذه الموارد أيضاً القيم والمواقف والمعتقدات التي يحملها الفرد، هذه الجوانب تمثل وجهات متعددة ومتداخلة للنظر إلى الموارد البشرية، وهذا يؤكد على دورها المهم الذي يمكن تسخيرهِ وتوظيفهِ بأشكال متعددة لضمان الكفاءة والجدوى في بيئة العمل.

من التعريفات السابقة، يمكن تحديد الخصائص التالية للموارد البشرية:

- **تعدد الجوانب:** الموارد البشرية تشمل جوانب مختلفة مثل المعرفة والمهارات والقدرات الإبداعية والمواهب.
 - **التنوع والتعدد:** الموارد البشرية تشمل مجموعة متنوعة من الأفراد، لكل منهم ميزات وقدراته الخاصة.
 - **القدرة على التطوير:** يمكن تحسين وتطوير المهارات والقدرات البشرية من خلال التدريب والتعليم المستمر.
 - **القدرة على الابتكار:** الموارد البشرية لديها القدرة على التفكير الإبداعي وتقديم حلول جديدة.
 - **الارتباط بالقيم:** الموارد البشرية يمكنها تبني وتطبيق القيم والرؤى الخاصة بالمؤسسة.
 - **التكيف والتغيير:** الموارد البشرية قادرة على التكيف مع التغييرات في البيئة ومواجهة التحديات الجديدة.
 - **التأثير على الأداء:** جودة وكفاءة الموارد البشرية تؤثر مباشرة على أداء المؤسسة.
 - **العمل الجماعي:** الموارد البشرية تستطيع العمل كفريق واحد والتنسيق لتحقيق الأهداف المشتركة.
 - **الاستمرارية:** الموارد البشرية تمثل جزءاً أساسياً من المؤسسة، وهي تتجدد وتبقى موجودة طوال فترة وجودها.
- باختصار، الموارد البشرية تجمع بين مجموعة من الخصائص التي تمكنها من أن تكون عاملاً مؤثراً في نجاح المؤسسات وتطورها.

¹ Krishna Kant Sharm, "Human Resources, Its Classification and Categorization", *Indian Journal of Management & Economics*, Vol 5; Iss 1, (2015), p. 19.

² Michael Armstrong, *Human resource management practice*, (London, United Kingdom : kogan page, 10th edition 2006), p. 31.

ثانياً: أهمية الموارد البشرية

تتمثل أهمية الموارد البشرية في العديد من الجوانب التي تؤثر بشكل مباشر على أداء المؤسسة وتحقيق أهدافها ومن

بين هذه الجوانب نذكر ما يلي¹:

- تعزيز الجودة: من خلال وجود محترفين متخصصين في مختلف المجالات، تسهم الموارد البشرية في تحقيق أعلى مستويات الجودة في الأداء، هذا يمكنهم من تنفيذ المهام بفعالية وتحقيق نتائج مميزة، مما يرفع مستوى الإنتاج بجودة عالية.
 - زيادة الربحية: تلعب الموارد البشرية دوراً مهماً في تحقيق العوائد المادية، من خلال زيادة كمية الإنتاج أو زيادة مبيعات المؤسسة، تسهم في زيادة الأرباح وتحسين الهامش الربحي، ما يسهم في نمو المؤسسة وتحقيق استدامة مالية.
 - تحقيق الأهداف: تقود الموارد البشرية المؤسسة نحو تحقيق أهدافها المحددة، من خلال توجيه الجهود وتنسيق العمل، يتم تنفيذ الاستراتيجيات والخطط بكفاءة، مما يؤدي إلى تحقيق الأهداف المؤسسية بنجاح.
 - تعزيز التطور المؤسسي والثقافي: تعمل الموارد البشرية على تطوير البيئة المؤسسية والثقافة التنظيمية، من خلال تشجيع الابتكار والإبداع، يمكن تطوير العمليات وتحسين الأداء على مستوى المؤسسة.
 - تعزيز العلاقات الاجتماعية: تسهم الموارد البشرية في بناء علاقات إيجابية بين الموظفين وتعزيز التواصل الجيد داخل المؤسسة، هذا يؤدي إلى إقامة بيئة عمل تشجع على التعاون والإبداع.
- لا يمكن إغفال دور الموارد البشرية كعامل حاسم في نجاح وتطوير المؤسسات، فهي تمثل القوة الدافعة والمحركة لتحقيق الأهداف وزيادة الإنتاجية والجودة، من خلال تنمية مهارات الموظفين، وتوجيه جهودهم، وتشجيعهم على الإبداع والابتكار، يمكن للموارد البشرية أن تسهم بشكل كبير في بناء بيئة عمل فعالة ومتطورة، لذا يجب أن نقدر دور الموارد البشرية ونستثمر في تطويرها وتحسينها، لأنها ببساطة هي العنصر الذي يجعل المؤسسة تتفوق في بيئة الأعمال المتنافسة.

المطلب الثاني: إدارة الموارد البشرية

شهد مصطلح "العاملين" أو "القوة العاملة" تطوراً هاماً في سياق العمل، فقد كان يُستخدم في السابق للإشارة إلى الأفراد الذين يشاركون في العمليات المؤسسية، ولكن مع تطور الفهم والتقنيات الإدارية، أصبح لدينا الآن مصطلح "المورد البشري"، والذي يحمل في طياته أهمية فريدة ودور حاسم في نجاح المؤسسات، إن هذه التغييرات في المصطلحات لا تقتصر على تبديل الألفاظ فحسب، بل تعكس تطورات في تفكيرنا حيال كيفية التعامل مع العنصر البشري في بيئة العمل، فإدارة "الأفراد" كانت تركز على جانب محدد من العملية، بينما إدارة "المورد البشري" تتجاوز ذلك لتشمل تفاصيل أكثر

¹ محمد علي داهم، إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الجزائرية، رسالة دكتوراه غير منشورة، (جامعة لحاج لخضر باتنة 1: كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2022)، ص. 8.

واستراتيجيات أوسع نطاقاً، كما أن هذه التطورات ليست مجرد نتاج للأزمة، بل تأتي نتيجة للتحديات والفرص المتجددة التي يواجهها العالم اليوم، فإدارة الموارد البشرية أصبحت لها دور أساسي في تنمية مهارات وقدرات العاملين، وتوجيه جهودهم نحو تحقيق الأهداف المؤسسية، وتعزيز التفكير الإبداعي والابتكار، يمكننا القول أنها أصبحت العامل المحوري الذي يسهم في بناء بيئة عمل فعالة ومتطورة تساهم في نجاح وتطور المؤسسات.

أولاً: تعريف إدارة الموارد البشرية

تعد إدارة الموارد البشرية مجالاً يشهد العديد من التعريفات والنماذج، ومع ذلك لم يتم التوصل إلى اتفاق علمي حول أي منها، في هذا السياق، صرح (David Guest (1997) أستاذ علم النفس التنظيمي وإدارة الموارد البشرية في كلية كينغز لندن، بأنه "لا يزال هناك نقص في الأساس النظري القائم لتصنيف سياسات وممارسات إدارة الموارد البشرية، وهذه المشكلة تزداد وضوحاً عندما نتطرق إلى البحث التجريبي"¹، وبالرغم من ذلك سنلقي نظرة على بعض التعريفات التي تم طرحها في الأدبيات الأكاديمية:

عرفها (Storey (1995) على أنها نهج مميز لإدارة عمليات التوظيف، حيث تهدف إلى بناء ميزة تنافسية متميزة من خلال تنفيذ استراتيجية النشر الاستراتيجي للعاملين، والذين يتمتعون بالالتزام العالي والقدرات المتفوقة، يتم تنفيذ هذا النهج باستخدام مجموعة متنوعة من التقنيات الثقافية والهيكلية المتعلقة بالموظفين².

يشير (Haslinda (2009 إلى إدارة الموارد البشرية على أنها عملية إدارة المواهب البشرية لتحقيق أهداف المنظمة، حيث يتم تضمين توظيف المواهب، وإدارة المزايا، وعلاقات العمل، وغيرها من الجوانب القانونية مثل سلامة الموظفين وصحتهم في عملية إدارة الموارد البشرية³.

وعرفها (Dessler (2020 على أنها عملية اكتساب الموظفين وتدريبهم وتقييمهم وتعويضهم بالإضافة إلى الاهتمام ببناء علاقات العمل وضمان الصحة والسلامة وتحقيق العدالة في بيئة العمل⁴.

¹ David E. Guest, "Human resource management and performance: A review and research agenda", *International Journal of Human Resource Management*, vol8, iss3, (1997), P. 266.

² John Storey, *Human Resource Management: A Critical Text*, (London: Cengage Learning,1995), p5.

³ Nicole Richman, "Human resource management and human resource development: Evolution and contributions", *Creighton Journal of Interdisciplinary Leadership*, Vol1, N°2, (November 2015), pp. 120-121.

⁴ Gary Dessler, *Human Resource Management*, (London: Pearson Education Limited, 16th edition,2020), p. 84.

أما في الممارسة العملية فإن إدارة الموارد البشرية تعني تقديم حلول مستمرة لتشكيلة متنوعة من التحديات التي تنشأ بين الموظفين وأرباب العمل، والمدراء المباشرين، وعلاقات الموظفين مع بعضهم، وأيضاً التفاعلات مع الكيانات الأخرى مثل النقابات العمالية¹.

بناءً على التعاريف السابقة نلخص تعريف إدارة الموارد البشرية على أنها عملية شاملة تهدف إلى إدارة وتطوير العنصر البشري في المنظمة بشكل فعال وفق استراتيجيات محددة، وذلك لتحقيق ميزة تنافسية وتحقيق أهداف المؤسسة بنجاح.

ثانياً: أهداف إدارة الموارد البشرية

تهدف إدارة الموارد البشرية إلى تحقيق مجموعة من الأهداف التي تساهم في تعزيز أداء الموظفين وتطوير البيئة العملية، وبالتالي تعزيز تحقيق أهداف المؤسسة بشكل عام، تتنوع أهداف إدارة الموارد البشرية بتنوع الجوانب والمجالات التي تشملها، ومن بين هذه الأهداف²:

1- الأهداف التنظيمية:

تسهم إدارة الموارد البشرية في تحقيق الفاعلية التنظيمية إذ تعمل على ابتكار الطرق التي تساعد المديرين على تنمية وتطوير أدائهم، ويبقى المديرون مسؤولين عن أداء مرؤوسيهيهم كل في تخصصه، فلقد وجدت إدارة الموارد البشرية لتدعم المديرين وتساعدهم على تحقيق أهداف المنظمة فهي لم توجد لتحقيق أهدافها بصورة خاصة وإنما يتمثل نجاحها في تسير أهداف كافة الإدارات بالمنظمة بما يساهم في تحقيق الأهداف التنظيمية بشكل عام.

2- الأهداف الوظيفية:

حتى تتمكن الإدارات والأقسام المختلفة من المحافظة على مستويات مناسبة لمتطلبات المنظمة، يجب أن تمددا إدارة الموارد البشرية باحتياجاتها الكمية والنوعية من الأفراد، فإن الموارد المتاحة ستفقد قيمتها وسيتأثر تشغيلها والاستفادة منها إذ لم تقم إدارة الموارد البشرية بوظائفها المتعددة بدءاً من تخطيط الموارد البشرية، واستقطاب واختيار الأفراد وتعيينهم وتحليل ووصف مختلف الوظائف و...، حتى تقديم الخدمات والمزايا للعاملين ورعايتهم مع انتهاء حياتهم الوظيفية.

3- الأهداف الاجتماعية:

تعمل إدارة الموارد البشرية على تحقيق مجموعة من الأهداف الاجتماعية والأخلاقية وذلك استجابة للمتطلبات والاحتياجات والتحديات الاجتماعية، من هنا تسعى إلى تقليل الآثار السلبية والمعوقات البيئية التي تواجه المنظمة، إن فشل

¹ Katarzyna Piwowar-Sulej, Szymon Jarosz, "Research trends in human resource management. A text-mining-based literature review", *International Journal of Manpower*, Vol44, N° 1, (2023), p. 177.

² سعد علي ربحان المحمدي، إدارة الموارد البشرية، (الأردن: دار اليازوري العلمية، 2022)، ص ص. 26-27.

المنظمة في استخدام مواردها لتحقيق المزايا والفوائد التي تعود على المجتمع ومراعاة الطرق الأخلاقية في التعامل سينتج عنه العديد من المشكلات والمعوقات للمنظمة والتي هي في غنى عن وجودها، ولهذا تسعى إدارة الموارد البشرية جاهدة نحو الالتزام بقوانين العمل وتشريعاته ومواكبة متطلبات النقابات ومراعاة قواعد الأمن والسلامة وغيرها من المجالات التي يهتم بها المجتمع.

4- الأهداف الشخصية:

تعمل إدارة الموارد البشرية على تحقيق الأهداف الشخصية للعاملين وذلك بما يساعد حمايتهم والحفاظ عليهم وتنمية قدراتهم وبقائهم وتحفيزهم للعمل والإنتاج، إن إشباع حاجات العاملين الشخصية وتحقيق الرضى الوظيفي ومتابعة المسارات الوظيفية لهم لا شك أن يحتاج إلى قدر لا بأس به من اهتمام إدارة الموارد البشرية. ويمكن إضافة الأهداف التالية¹:

- تحقيق الاستخدام الفعال للموارد البشرية في تحقيق أهداف المنظمة؛
- تحقيق الأهداف الأساسية للمنظمة من خلال إنشاء واستخدام قوى عاملة قادرة ومتحفزة؛
- النظر والمساهمة في تقليل المشاكل المالية، على سبيل المثال، البطالة، وعدم الاستغلال الكامل للقوى العاملة، وعدم التوازن في توزيع الأجور، وتحسين رفاهية المجتمع من خلال توفير فرص عمل للنساء والفئات المهمشة في المجتمع؛
- إنشاء هياكل وفرص لتطوير الفرد أو الجماعة المتعلقة بتطوير المنظمة؛
- تطوير التنسيق بين الأفراد والفرق داخل المنظمة لضمان تكاملها؛
- الحفاظ على معنويات الموظفين عالية وتوفير فرص التعليم والتطوير، وتوفير فرص التعبير بشكل مناسب وقيادة هياكل وبيئات فعالة؛
- الحفاظ على العلاقات الجيدة بين الموظفين والعلاقات الإنسانية من خلال الحفاظ وتحسين مختلف الظروف والهياكل؛
- توفير فرصة التعبير وإبداء الرأي؛
- توفير الخدمات وظروف العمل وخلق بيئة مناسبة للحفاظ على استقرار العمل؛
- تعزيز وتقدير الموارد البشرية باستمرار من خلال توفير برامج التدريب والتطوير.

¹ Parul Patrick, Shabana Mazhar, "Core Functions of Human Resource Management and its Effectiveness on Organization", *International Journal of Research in Economics and Social Sciences*, Vol 9, Iss 5, (May, 2019), pp. 260-261.

ثالثاً: وظائف إدارة الموارد البشرية

إدارة الموارد البشرية وظائف عديدة تغطي مجالات العمل داخل المنظمة تختلف على اختلاف أنواعها، وفيما يلي عرض لمختلف وظائف إدارة الموارد البشرية¹:

1- تحديد الاحتياجات:

وتعني هذه الوظيفة تخطيط الموارد البشرية إذ يتم تحديد الاحتياجات المستقبلية من الموارد البشرية كماً ونوعاً من خلال التنبؤ بالحاجة أو الطلب على الموارد البشرية والعرض عليها سواءً كان هذا العرض داخلياً من موارد المنظمة أو خارجياً من البيئة الخارجية.

2- إدارة تدفقات العمل وتحليل الوظائف: (تصميم وتحليل العمل)

وهي الوظيفة التي توضح أسلوب العمل وكيفية خلق القيمة لكل عمل من خلال تتابع إجراءاته ومكوناته بدءاً بالمدخلات المتمثلة بالموارد المستخدمة والآلات والمعدات والمهارات، ومن ثم ما يمكن عمله لتحويل هذه المدخلات إلى مخرجات سواءً أكانت هذه المخرجات سلعاً أو خدمات، ومن الملاحظ أنه حالما يتم تحليل هذه التدفقات يتم تصميمها، ومن ثم تحديد المهام والأداء والمسؤوليات التي تتضمنها كل وظيفة بحيث تكون متناسبة مع مواصفات من يشغلها.

3- الاختيار والتعيين:

وتعطي هذه الوظيفة جل اهتمامها للبحث عن الأفراد المؤهلين للعمل بالمنظمة واختيار من يصلح منهم من خلال القيام بإجراءات الاختيار والمقابلات الشخصية لضمان وضع الشخص المناسب في المكان المناسب.

4- وضع هيكل الأجور والرواتب:

وتقضي هذه الوظيفة بتحديد قيمة كل وظيفة قياساً بالوظائف الأخرى لتحقيق العدالة الداخلية والخارجية ووضع سياسة أجور فاعلة تشمل جميع العاملين، والوصول إلى الأجور والرواتب التي تستحقها كل وظيفة.

5- أنظمة الحوافز:

وتعني هذه الوظيفة تحديد الحافز أو المقابل العادل للأداء المتميز الذي يتجاوز المعدلات القياسية المحددة، وكذلك النوع الذي يتناسب مع حاجات ودوافع العاملين، وتحفيز أداء العمل الجماعي وبذلك يمكن الاستفادة من وجود الحوافز الفردية إلى جانب الحوافز الجماعية.

¹ سعد علي ربحان المحمدي، إدارة الموارد البشرية - رؤية استراتيجية ومنهجية متكاملة، (الأردن: دار اليازوري العلمية، 2019)، ص ص. 32-34.

6- تدريب العاملين:

تتم هذه الوظيفة بدفع كفاءة وقدرات ومهارات العاملين وتوجيهها باتجاه الأعمال الأكثر كفاءة وإنتاجية من خلال إكساب العاملين هذه المهارات والمعارف والاتجاهات الإيجابية المرتبطة بوظائفهم للمساهمة في تصحيح الانحرافات في الأداء الحالي وتحسين الأداء المستقبلي.

7- تقييم أداء العاملين:

وهي العملية التي يتم بموجبها قياس أداء العاملين في المنظمة وفق معايير ترتبط بالأداء ومنها ما يكون كمياً ومنها ما يكون نوعياً بهدف تحديد نقاط القوة لتدعيمها وتحديد نقاط الضعف في الأداء لمعالجتها هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى فإن قياس أداء العاملين يحدد اتجاهات التطور والتقدم في أدائهم وواجباتهم.

8- التخطيط لحركة الوظائف:

ويراد بها وضع خطة لحركة الوظائف في المنظمة تساعد العاملين في تطوهم وتقدمهم باعتبارهم مورداً مهماً في المنظمة، وتشمل النقل والتدريب، وتتيح لهم الفرصة للترقية وإثراء وظائفهم الحالية.

9- تنظيم علاقات العمل:

هي السياسات المصممة لتوفير الحاجات الإنسانية والاجتماعية للعاملين في المنظمة وإقامة الاتصالات والتفاعلات السلمية بينهم وبين الإدارة وبينهم وبين النقابات العمالية فيما يخص الشكاوى والنزاعات والفصل من الخدمة أو الاستغناء عن الخدمات.

10- ضمان أمن وسلامة العاملين:

ويراد بذلك كل ما يحفظ سلامة العاملين وأمنهم وصحتهم، إضافة إلى التركيز على حماية العاملين من المخاطر والإصابات التي يتعرضون لها أثناء العمل.

11- انضباط العاملين:

تركز هذه الوظيفة على تحديد حقوق والتزامات العاملين في المنظمة وتعكس هذه الوظيفة دعم الإدارة وعدالتها في تحديد الحقوق وعدالة الإجراءات التأديبية المتبعة تجاه مخالفات التي قد يرتكبها العاملون، والتي تعد خروجاً على القواعد والنظم المحددة.

12- نظام معلومات الموارد البشرية:

الوظيفة التي تعني بتصميم وتطوير أنظمة معلومات الموارد البشرية لمساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات الخاصة باختبار وتطوير وتحفيز الموارد البشرية في المنظمة.

رابعاً: التحديات التي تواجه إدارة الموارد البشرية

إدارة الموارد البشرية تشكل عملية حساسة ومعقدة تتطلب توازناً دقيقاً بين تلبية احتياجات الموظفين وتحقيق أهداف المؤسسة، وعلى الرغم من دورها الحاسم في تطوير بيئة عمل فعالة وتعزيز الأداء، فإنها تواجه مجموعة من التحديات التي يتعين التعامل معها بشكل استراتيجي، تلك التحديات تتنوع وتتغير تبعاً للظروف الاقتصادية والاجتماعية والتكنولوجية التي تؤثر على بيئة الأعمال، فيما يلي بعض من هذه التحديات¹:

1- زيادة الاعتماد على التكنولوجيات الحديثة:

إن التطورات التكنولوجية تشكل قيداً على إدارة الموارد البشرية لأن التغيرات الملحوظة في التجارة الإلكترونية تؤدي إلى تغيرات جذرية في أنواع الأعمال والمهارات وهنا تزداد أهمية بعض الأنشطة مثل التدريب والتنمية والتخطيط للمستقبل الوظيفي بما يناسب مع تلبية احتياجات هذه التغيرات.

2- نظم المعلومات في إدارة الموارد البشرية:

لكي تساهم إدارة الموارد البشرية في تحقيق أهداف المنظمة بطريقة أفضل فإنها تحتاج إلى نظم معلومات حديثة تشمل على كل بيانات وخطط إدارة الموارد البشرية في شكل قسم متخصص يقدم النصح للإدارة، والتحدي الذي يواجه معظم المنظمات في الوقت الحاضر هو مقدرتها على التقدم بمعلومات ذات قيمة للإدارة تساعد على اتخاذ قرارات رشيدة تجاه الموارد البشرية.

3- تغير القيم والاتجاهات:

تؤدي القيم والاتجاهات والمعتقدات دوراً هاماً بالنسبة لإدارة الموارد البشرية، وقد لوحظ أن هناك اتجاهات واضحة بين القوى العاملة، لها أثر سلبي على الأداء والإنتاجية ومن أمثلة هذه الاتجاهات الميل إلى التهرب من المسؤولية، النظرة المضادة للتغير والتجديد، وتفشي ظاهرة اللامبالاة وعدم الولاء والانتماء للعمل....، كل هذه التغيرات في قيم العمل تعتبر تحدياً لإدارة الموارد البشرية، حيث يقع على عاتق الإدارة مسؤولية مواجهة هذه المعوقات والتخلص منها أو على الأقل التقليل من حدتها.

4- العائد والتعويض المادي للعاملين:

يؤدي التضخم الاقتصادي إلى طلب العاملين أجوراً أعلى، وعدم قدرة الكثير من المنظمات على دفع أجور أعلى للعاملين تتناسب مع مستوى هذا التضخم قد يؤدي إلى عدم الانتظار في العمل والبحث عن أعمال إضافية خارج

¹ بن عنتر عبد الرحمن، إدارة الموارد البشرية - المفاهيم والأسس، الأبعاد والاستراتيجيات، (الأردن: دار اليازوري العلمية، 2020)، ص ص. 29-30.

العمل الرسمي وهذا فإن إدارة الموارد البشرية تجد صعوبة لعدم قدرتها على دفع أجور أعلى للموظفين وتحفيزهم لبذل جهود أكبر.

وعليه فإن إدارة الموارد البشرية هي أكثر من مجرد إجراءات إدارية، إنها استراتيجية تتطلب التفكير الاستباقي والابتكار لمواجهة التحديات وتحقيق التفوق في بيئة العمل المتغيرة، فالتغيرات التكنولوجية والاقتصادية والثقافية تؤثر بشكل كبير على الموظفين وأساليب العمل، لذلك يجب على الإدارة أن تكون مستعدة لتبني التكنولوجيا الحديثة وتطوير المهارات والقدرات المطلوبة لمواجهة تلك التحديات، علاوة على ذلك فهي تتطلب فهماً عميقاً للثقافات المختلفة والتغيرات في القيم والاتجاهات لدى الموظفين لذلك يجب أن تتبنى الإدارة نهجاً مبتكراً لتحفيز الموظفين وتعزيز رضاهم عن العمل، مما سيؤثر بشكل إيجابي على أداء المنظمة بشكل عام.

المطلب الثالث: الاستثمار في الموارد البشرية

يحتل استثمار العنصر البشري مكانة متميزة بين أوجه الاستثمار المتنوعة، نظراً لأهمية المورد البشري في تحقيق التقدم والتطور، فالقوى العاملة أصبحت مؤشراً أساسياً للتقدم، إذ يُقاس إسهامها من خلال مستوى التأهيل والكفاءة في إدارة العمليات وتعزيز الإنتاجية، ومع تزايد فهم التأثير الكبير للعنصر البشري على الاقتصاد وتطور المجتمعات، ندرك بوضوح أن تأهيل القوى العاملة ليس مجرد تكلفة تشغيلية، بل هو استثمار استراتيجي يعمل على تعزيز إمكانيات الأمم وقواعدها الاقتصادية والاجتماعية.

أولاً: مفهوم الاستثمار في الموارد البشرية

ظهر مفهوم الاستثمار في المورد البشري عام 1960م عندما ركز الاقتصاديون على المنافع الاقتصادية الناجمة من التعليم والتدريب، ويتولد رأس المال البشري عندما ترغب المنظمة في استثمار مواردها لغرض تطوير الأفراد العاملين لديها، ويوضح هذا النوع من الاستثمارات حجم النمو الاقتصادي للبلد، ونمو الإيرادات الخاصة بالأشخاص، فضلاً عن الزيادة في إنتاجية الأفراد داخل المنظمة¹، حالياً هناك مجموعة متنوعة من التعاريف والأفكار المرتبطة بمفهوم الاستثمار في المورد البشري في مجموعة متنوعة من التخصصات بما في ذلك الاقتصاد، والمحاسبة، وإدارة الموارد البشرية، وعلى الرغم من استخدام مصطلح الاستثمار في المورد البشري بشكل شائع بين ممارسي الأعمال والمستشارين، إلا أن الأدبيات المتعلقة به تبقى متنوعة بالدراسات التي تختلف في تصوير هذا المفهوم²، فهو يُعبر عن الإنفاق الاستثماري في مجموعة من المجالات

¹ سعد علي العنزي، الاستثمار الاستراتيجي للموارد البشرية في لعبة كرة القدم، (الأردن: دار اليازوري العلمية، 2020)، ص. 40.

² Moh. Roziq, Harry Putri Reawaroe, Achmad Imron Rosyidi, "Investment Perspectives in Human Resources Management and Its Contribution on Organizational Performance and Competitive Advantages", *Journal of Management and Leadership*, Vol 4, N°1, (May 2021), p.2.

مثل الخدمات الصحية، والتدريب المهني، والتعليم النظامي، وينظر إلى هذا الإنفاق على أنه استثمارات تهدف إلى تطوير وتحسين القدرات والمهارات البشرية، على سبيل المثال يمكن أن تكون الخدمات الصحية نموذجًا لهذا الاستثمار حيث تساهم في تحسين الصحة وزيادة الإنتاجية، بالإضافة إلى ذلك يُعتبر توفير الطعام والمأوى استثمارًا أساسيًا في البلدان الفقيرة حيث يعزز من الظروف المعيشية ويسهم في تحقيق تحسن اقتصادي واجتماعي¹، ويمكن النظر إليه على أنه عبارة عن مزيج للفهم والمهارات والتجارب والموهبة والقدرة الفنية للموظف، والتي تُوجه نحو إنتاج قيمة مضافة للمنتج أو الخدمة².

ومن هذا المنطلق، يمكن أن نقول إن استثمار الموارد البشرية يعبر عن استغلال الموارد البشرية بهدف تعزيز القدرات والمهارات، وزيادة الإنتاجية والقيمة المضافة في إطار المنظمة أو الاقتصاد.

هنالك العديد من القضايا التي يجب أخذها بعين الاعتبار عند اتخاذ القرارات المتعلقة بالاستثمار في الموارد البشرية، يمكن توضيحها على النحو التالي:

– قيم الإدارة

عند مناقشة مختلف قضايا موارد البشرية يجب أن نأخذ في اعتبارنا القيم الجوهرية لإدارة المؤسسة، تنقل هذه القيم وفلسفة الإدارة إلى باقي أفراد المنظمة من خلال دور المدراء الكبار في صياغة استراتيجيات المؤسسة، تتجلى هذه القيم من خلال سياسات وممارسات الموارد البشرية، وتظهر في كيفية التعامل مع هذه الموارد بعد حدوث أحداث استراتيجية مهمة، مثل عمليات الاندماج أو الاستحواذ، ومن المعروف أن اعتماد منظور الاستثمار يمكن أن يسهم في تعزيز قيمة رأس المال البشري، أو على الأقل في الحفاظ عليه وتجنب حالات اندثاره³.

– المخاطرة والعائد على الاستثمار

في عملية الاستثمار في موارد البشرية تتعامل المنظمة مع مجموعة من المخاطر، من أبرزها عدم امتلاكها لسيطرة كاملة على هذه الموارد، وبالرغم من وجود اتفاقيات تعاقدية التي قد تكبح هذه القضية، يظل العاملون ملتزمين بحرية ترك العمل، وبالتالي يجب أن يكون معدل العائد على الاستثمار مرتفعًا بما يكفي لتعويض هذه المخاطر وضمان جذب هذا الاستثمار، يجب على صانعي القرار أن يتوازنوا بين الكلف الحالية والفوائد الاستراتيجية على المدى البعيد، مثل امتلاك فريق عمل أكثر مرونة والتزام، وربط الجوانب الإيجابية لثقافة المؤسسة بتطبيق تلك السياسات⁴.

¹ الجمل هشام مصطفى، دور الموارد البشرية في تمويل التنمية بين النظام المالي الإسلامي والنظام الوضعي، (الإسكندرية: دار الفكر الجامعي، 2006)، ص. 194.

² Jarmila Duháček Šebestová, Cristina Raluca Gh. Popescu, "Factors Influencing Investments into Human Resources to Support Company Performance", *Journal of Risk and Financial Management*, vol15, iss1, (2022), P. 1.

³ سعد علي العنزي، مرجع سابق، ص. 41.

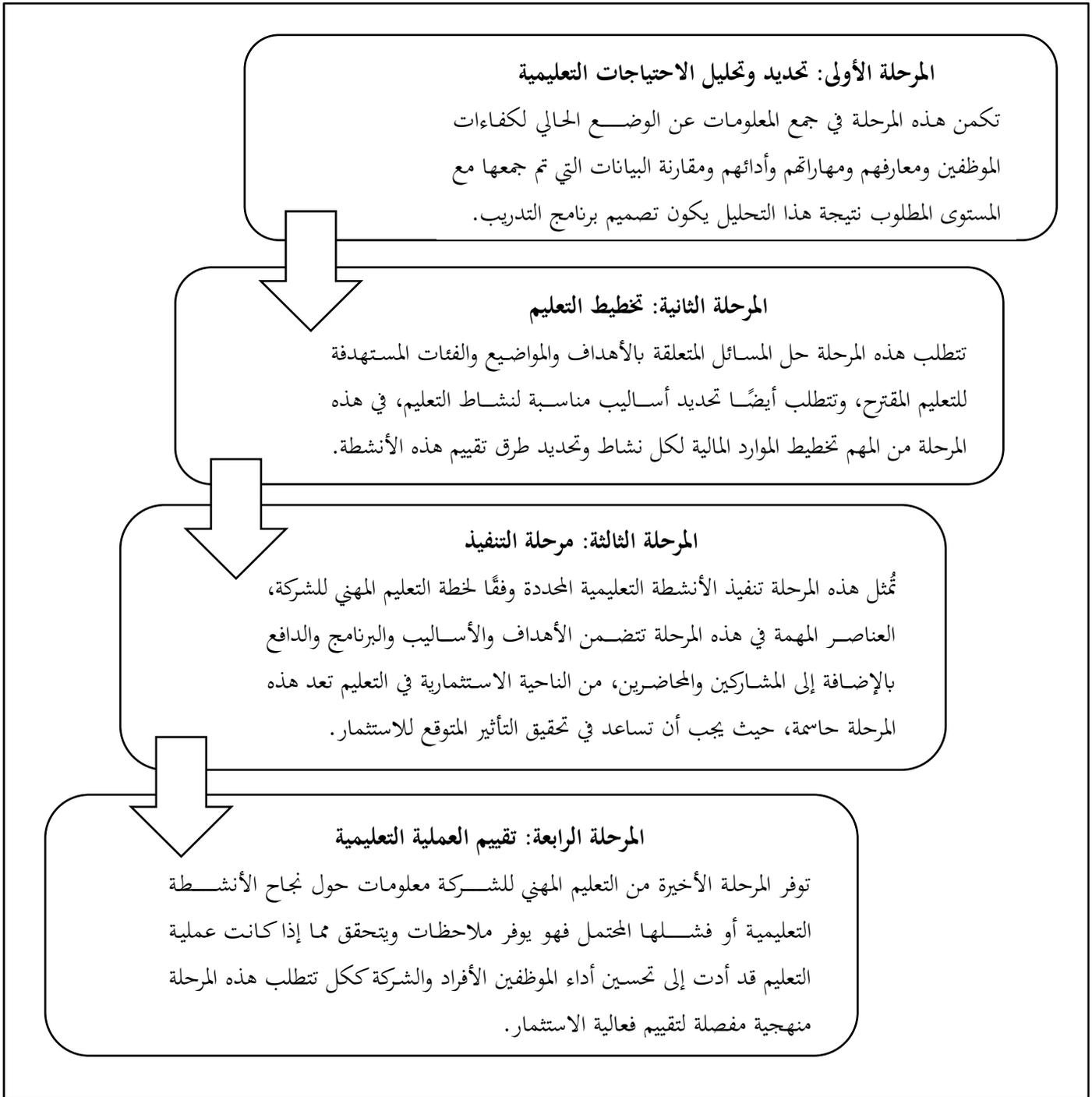
⁴ مرجع نفسه.

– المنطق الاقتصادي للاستثمار في التعليم

في نظرية الاقتصاد يُعد استثمار تعليم الموظفين من أكثر طرق التقييم شيوعاً عند تحليل استثمارات الموارد البشرية، حيث يتم تطوير المهارات المطلوبة للموظفين بشكل أساسي من خلال عنصرين أساسيين: تدريب الشخصية والتعليم، فتدريب الشخصية يقصد به أنه عملية تشكيل شخصية الفرد، بينما يمثل التعليم نوعاً من التطوير والتشكيل للشخصية الفردية، يمثل هذان العنصران جوانب مهمة في نشاط إدارة الموارد البشرية عن طريق التأثير على سلوك ومهارات الموظفين تسعى إدارة الموارد البشرية جاهدة لتحقيق الأهداف بفعالية ضمن إطار استراتيجيات الشركة، في هذه العملية يلعب خلق ظروف مناسبة لتطبيق التعليم الفردي للموظفين، وتنظيم التعلم غير الرسمي، وتطوير نظام تعليم الشركات عالي الجودة دوراً مهماً، وبالإضافة إلى ذلك يتركز نظام التعليم بشكل عام على تطوير المهارات العملية والسمات الاجتماعية الضرورية لبناء علاقات شخصية سليمة بين الموظفين، هذه دورة تكرارية تستند إلى أهداف استراتيجية الشركة ومبادئ سياسة التدريب فيها، كما تعتمد هذه الدورة بدورها على الظروف التنظيمية والبيئة التجارية الأخرى للتعليم، وهي تشمل أربع مراحل لعملية التدريب والتطوير الفعال على المدى الطويل¹، كما هو موضح في الشكل التالي:

¹ Josef Drábek, Silvia Lorincová, Jana Javorčíková, "Investing in Human Capital as a Key Factor for the Development of Enterprises", *Issues of Human Resource Management*, available at: <http://dx.doi.org/10.5772/67741>, p. 116.

الشكل رقم (1-1) مراحل عملية التعليم والتدريب



Source: Josef Drábek, Silvia Lorincová, Jana Javorčíková, “Investing in Human Capital as a Key Factor for the Development of Enterprises”, *Issues of Human Resource Management*, available at: <http://dx.doi.org/10.5772/67741>, p. 117.

- نظرية المنفعة

تبنى نظرية المنفعة الأساليب المحددة لتقييم جاذبية الاستثمار في موارد البشرية، وذلك لدعم استراتيجيات هذا الاستثمار وضمان إمكانية بيعه مستقبلاً، يعتمد تحقيق هذه الأهداف على تحديد عائدات هذه الاستثمارات باستخدام تحليل التكلفة والفائدة بما في ذلك تحليل المنفعة، تسعى هذه النظرية لتقدير القيمة الاقتصادية لبرامج وأنشطة موارد البشرية، من خلال حساب المنفعة المرتبطة بمتغيرات مثل تكاليف اختيار واختبار الموظفين وزيادة معدل الإنتاج والمساهمة في الربحية، بالإضافة إلى الانحراف المعياري لتلك المساهمة، هذه النظرية تمثل إطاراً تحليلياً يهدف إلى فهم وقياس العائد المالي والاقتصادي للاستثمارات في موارد البشرية وتوجيه القرارات بشأنها¹.

- بدائل الاستثمار في الموارد البشرية

بالنظر إلى العوامل الكلفوية يمكن أن تدفعنا لاختيارات بديلة عندما يتعلق الأمر بالاستثمار في الموارد البشرية، يُقصد هنا اختيار بين تطوير قدرات الموارد البشرية داخلياً أو استخدام خدمات منظمات متخصصة، هناك طريقة استراتيجية تسمى "التوريد الاستراتيجي" والتي يمكن تطبيقها في ثلاث حالات معينة، أولاً إذا لم تكن المنظمة قادرة على تطوير ميزة استراتيجية أو قدرات متفوقة على مستوى عالمي، ثانياً إذا كانت تكلفة تخصيص الموارد الداخلية لتقديم خدمة معينة أعلى من تكلفة استدامة نفس الخدمة من خارج المنظمة، وأخيراً إذا لم يكن من الممكن التخلي عن شركاء معينين وتعتمد المنظمة على خدماتهم، ويلاحظ أن بعض الباحثين في مجال الإدارة الاستراتيجية يشير إلى أن موارد المنظمة وخاصة الموارد البشرية يمكن أن تكون خيارات استراتيجية تمكن المنظمة من متابعة الفرص المستقبلية، وعندما تستثمر المنظمة بشكل مستمر في تطوير هذه الموارد، فإنها تصنع سلسلة من الخيارات المتاحة أمامها على مراحل مختلفة من تطورها ونموها².

كما سبق نلاحظ أن استثمار الموارد البشرية يشكل تحدياً مهماً يتطلب اعتبارات متعددة، فيجب أن يتم التوازن بين القيم الجوهرية للإدارة والمخاطر والعائد على الاستثمار، مع تطوير استراتيجيات تدعم تطوير وتعزيز المهارات والقدرات البشرية، ومن الضروري أيضاً النظر في بدائل الاستثمار المتاحة واتخاذ القرار المناسب وفقاً للظروف واحتياجات المنظمة، أما فيما يخص نظرية المنفعة تظهر كإطار تحليلي يساهم في تقييم جاذبية الاستثمار في الموارد البشرية، كما يسهم استثمار الموارد البشرية في بناء أساس قوي لتطور ونجاح المنظمة عبر تحقيق توازن بين الاستفادة الحالية والفوائد الاستراتيجية للمستقبل.

¹ سعد علي العنزي، مرجع سابق، ص.42.
² المرجع نفسه.

ثانياً: أبعاد الاستثمار في الموارد البشرية

يعتبر الاستثمار في الموارد البشرية أمراً أساسياً في تحقيق التنمية والتقدم في المجتمعات، تتجلى أهمية هذا الاستثمار من خلال عدة أبعاد مترابطة تلعب دوراً محورياً في تطوير المجتمع وتعزيز جودة حياة الأفراد، لنستعرض هذه الأبعاد ودور كل منها في تعزيز قيمة الاستثمار في الموارد البشرية كالتالي¹:

- **البعد الثقافي:** يتناول هذا البعد تأثير الموارد البشرية المؤهلة على تنمية الثقافة والحضارة في المجتمع، يتجلى ذلك من خلال زيادة نسبة المثقفين، والتي تسهم في تعزيز معرفة الأفراد وتعزيز ارتباطهم بالقيم الدينية والتراث الثقافي واللغة، إضافة إلى ذلك تتزايد درجة وعي الأفراد بالأمور المحيطة بهم، مما يسهم في تعزيز الهوية الوطنية وتعزيز الترابط الاجتماعي.
- **البعد الاقتصادي:** يعكس البعد الاقتصادي من استثمار الموارد البشرية تأثيره في تنمية الدولة وتقدمها، فالموارد البشرية المؤهلة تلعب دوراً حاسماً في تنفيذ برامج التنمية الاقتصادية، وبالتالي تحقيق الاستقرار وتوفير احتياجات السكان من السلع والخدمات، كما يُصبح الفرد المؤهل أكثر قدرة على المشاركة في سوق العمل وتحقيق قيمة مضافة تسهم في تنشيط الاقتصاد.
- **البعد الاجتماعي:** يسهم البعد الاجتماعي للاستثمار في الموارد البشرية في تطوير القدرات الفكرية والسلوكية للأفراد، حيث يُمكن للتعليم تحقيق التوازن والتنمية الشاملة للفرد مما يساعده في فهم ومعالجة القضايا الاجتماعية وتعزيز الروابط الأسرية والاجتماعية، بالإضافة إلى ذلك يسهم التعليم في تعزيز شعور الفرد بالانتماء للمجتمع وتحقيق التكامل الاجتماعي.
- **البعد العلمي:** من خلال الاستثمار في الموارد البشرية، يتم تأمين كوادر علمية قادرة على البحث والابتكار والتطوير، مما يُمكن لهذه الكوادر أن تحدث نقلات حضارية وتقنية في مختلف المجالات، وهذا ما يؤدي إلى تحسين مستوى الحياة وتطوير المجتمعات بشكل عام.
- **البعد الأمني:** يساهم الاستثمار في تطوير الموارد البشرية في تقليل معدلات البطالة وتحقيق الاستقرار الأمني هذا من خلال تزويد الأفراد بالمهارات والمعرفة المطلوبة، كما يمكنهم من تحقيق فرص العمل والمساهمة في التنمية الاقتصادية، مما يؤدي إلى تحقيق استقرار اجتماعي واقتصادي في المجتمع.

ومنه يتضح أن للاستثمار في الموارد البشرية أبعاداً تتعدى النواحي الاقتصادية الضيقة، إذ يمتد دور هذا الاستثمار ليشمل مجموعة من الجوانب المهمة مثل الثقافية، والاجتماعية، والعلمية، والأمنية، هذا يتجلى من خلال تعزيز التنمية الثقافية والاقتصادية، وتحسين العلاقات الاجتماعية، وتعزيز الوعي الذاتي للأفراد، وتمكين العقول العلمية والباحثين للمساهمة بالابتكارات، علاوة على ذلك يسهم الاستثمار في الموارد البشرية في خلق بيئة أكثر استقراراً وأماناً للمجتمع.

¹ علي مزاحم حبيب السامرائي، الاستثمار في رأس المال الفكري، (الأردن: دار الأكاديميون للنشر والتوزيع، 2021)، ص ص. 18-19.

هذه الأبعاد المتداخلة تتفاعل بشكل بناء، وتعمل على تعزيز التطور الشامل في المجتمعات، ومنه يمكن القول إن استثمار الموارد البشرية يمتلك تأثيراً متعدد الأوجه على المستوى الفردي والجماعي، إذ ينعكس هذا الاستثمار في تعزيز قيمة الفرد وتعزيز رفاهيته، بالإضافة إلى تحقيق تقدم مستدام على مستوى المجتمع بأكمله. كما أن هذا الاستثمار يعبر عن استراتيجية شاملة تتجاوز الأبعاد المحدودة للقوى العاملة، حيث يتفرع إلى فوائد تشمل تأثيرات إيجابية على المنظمات، والأفراد الذين يعملون فيها، وحتى المجتمعات بأكملها، وسنلخص هذه الفوائد من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (1-1): فوائد الاستثمار في الموارد البشرية

بالنسبة للمجتمع	بالنسبة للموظفين	بالنسبة للمؤسسة	بشكل عام
<ul style="list-style-type: none"> - انخفاض معدلات الجريمة؛ - تحسن في الصحة العامة للسكان؛ - ارتفاع في مستوى المعيشة؛ - زيادة في الدخل الفردي؛ - زيادة في النمو الاقتصادي. 	<ul style="list-style-type: none"> - رواتب أعلى وفرص تطوير مهني؛ - عمل أكثر تنوعاً وابتكاراً؛ - اتصالات مهنية واسعة وقيمة؛ - أمان وظيفي أكبر. 	<ul style="list-style-type: none"> - تحسين المبيعات والإنتاجية؛ - زيادة الولاء والانتماء للشركة؛ - زيادة التحفيز والدافع للعمل؛ - تعزيز القدرة على أداء الوظيفة بفعالية. 	

Source: Ashima Pahwa, "Human resource investment: a need of every organization", *International Journal of Research and Analytical Reviews*, Vol 5, Iss 3, (2018), pp. 85-86.

تُظهر فوائد الاستثمار في الموارد البشرية تنوعاً وتفرداً يؤدي إلى تحقيق تقدم شامل، من خلال تمثيلها في هذا الجدول، نستطيع أن نرى تأثير هذا الاستثمار من خلال زوايا متعددة، ما يدعم الفهم الأوسع للقيمة التي يمكن أن تحقق من خلاله، تلك الفوائد تتراوح من تعزيز الأداء المؤسسي والفردي، إلى تحقيق التنمية الشاملة للمجتمعات، وبالتالي تعزز هذه الفوائد دور المؤسسات في بناء مجتمعات متقدمة ومستدامة، وهي عملية تتماشى تماماً مع التحديات والفرص التي نتجها نحوها في عصرنا الحالي.

المبحث الثاني: المورد البشري كأصل غير ملموس

في الغالب يركز الاهتمام على تسجيل وتوثيق الأصول المادية، مثل المعدات والعقارات والممتلكات، وتقدير قيمتها وتضمينها في القوائم المالية، ومع ذلك يتطور الوضع الاقتصادي والتجاري باستمرار، ما يدفعنا إلى تبني رؤية أوسع لفهم مفهوم الأصول متضمنة جوانب غير تقليدية، تأتي هذه الرؤية الجديدة نتيجة للحاجة الملحة للاعتراف بالموارد البشرية كأصول محاسبية، وبالرغم من اختلافها عن الأصول المادية، إلا أنها تحمل قيمة مالية واضحة تستحق التصنيف والتقدير المحاسبي.

المطلب الأول: الحدود المفاهيمية للأصول غير الملموسة

أصبحت الأصول غير الملموسة تحت دائرة الضوء بسبب أهميتها المتزايدة في عالم الأعمال، إذ لا يمكن فصل الابتكار الذي يعتبر الكلمة الأساسية في الأعمال التجارية اليوم عن مفهوم الأصول غير الملموسة لأنها تمثل رأس المال الفكري للشركة بالإضافة إلى نموها واستمرارها من خلاله، وبمجرد إلقاء نظرة على الشركات العملاقة مثل Apple و Microsoft و Google وغيرها، يوضح مدى أهمية الأصول غير الملموسة لربحية الشركة ونموها واستدامتها في المستقبل، وعلى الرغم من هذه الأهمية، إلا أنه لا يوجد اتفاق تام بين مختلف المتدخلين والفاعلين في مجال تعريف وتصنيف الأصول غير الملموسة وقياسها، وهذا ما سنناقشه من خلال العناصر التالية.

أولاً: مفهوم الأصول غير الملموسة

لقد كشف مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) في البيان رقم 6 والخاص بعناصر القوائم المالية على أن الأصل هو عبارة عن مجموعة المنافع الاقتصادية المستقبلية المحتملة أو المسيطر عليها والتي سوف تحصل عليها المؤسسة الاقتصادية نتيجة لعملياتها أو أحداثها الماضية¹، يتضمن هذا التعريف جميع الأصول سواء كانت هذه الأصول ملموسة أم غير ملموسة، ثابتة أم متداولة فكل الأصول حسب هذا التعريف تتوفر فيها ثلاث شروط رئيسية:

- تحقيق منافع اقتصادية مستقبلية؛
- إمكانية المؤسسة التحكم في المنافع أو السيطرة عليها؛
- ينبغي على الحدث الذي يسمح للمؤسسة على الحصول على تلك المنافع قد حدث بالفعل.

وبهذا الشأن يمكن تقسيم الأصول بشكل عام إلى أصول ملموسة وأصول غير ملموسة، فالأصول الملموسة هي الأصول الموجودة فعلياً والتي يمكن رؤيتها ولمسها، أما الأصول غير الملموسة ليس لها وجود مادي.

¹ الليثي فؤاد محمد، *نظرية المحاسبة: المدخل المعاصر*، (مصر: دار النهضة، ط2، 2003)، ص. 155.

للأصول غير الملموسة عدة تعريفات حيث لا يوجد إجماع على تعريف معين، لقد حاولنا جمع بعضها ومن بين هذه التعاريف نذكر ما يلي:

عرفتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية 1999 على أنها تلك الأصول غير النقدية التي ليس لها جوهر مادي والتي يتم الاحتفاظ بها من خلال استخدامها في إنتاج أو توريد السلع والخدمات، عن طريق تأجيرها للآخرين أو لأغراض إدارية¹. يؤكد Lev (2001) على الإمكانيات الكامنة في الأصول غير الملموسة عندما يعرفها على أنها: "المزايا المستقبلية التي ليس لها تجسيد مادي أو مالي"²

كما يعرف Gillis (2003) الأصول غير الملموسة وفقاً لـ "قاموس نيويورك تايمز للأموال والاستثمار"، هو "الحق القانوني في الحصول على منفعة مستقبلية"، وهو عادة حق النقدية في المستقبل، والأصول غير الملموسة هي أصول ليس لها طبيعة، بينما الأصول الملموسة هي "أشياء" تحدد بشكل عام قيمة الشركة، مثل المعدات أو المرافق أو المخزون³. وعرفها Garcia (2003) على أنها المصادر الأساسية للمزايا التنافسية التي يجب تحديدها وقياسها والتحكم فيها من أجل ضمان الإدارة الفعالة للمؤسسات⁴.

حسب البند 121-2 من النظام المحاسبي المالي عرفها على أنها الأصول القابلة للتحديد، غير نقدية وغير مادية، مراقبة ومستعملة من طرف المؤسسة في إطار نشاطها العادي⁵.

في حين عرفها المعيار المحاسبي الدولي رقم 38 بأنها أصول غير نقدية قابلة للتحديد بدون جوهر مادي محتفظ بها للاستخدام في إنتاج أو توفير البضائع أو الخدمات أو للإيجار لآخرين، أو لأغراض إدارية⁶.

من الواضح أنه لا يوجد تعريف مشترك وشامل للأصول غير الملموسة بالإضافة إلى ذلك، غالباً ما يتم استخدام العديد من المصطلحات كمرادفات لوصف الأصول غير الملموسة دون التمييز بوضوح، وتشمل هذه المصطلحات مثل الأصول غير الملموسة، الأصول الفكرية، الملكية الفكرية، رأس المال الفكري، الأصول القائمة على المعرفة ورأس المال المعرفي،

¹ Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD). Guideliness and instructions for OECD Symposium, "Measuring and reporting intellectual capital, experience, issues, and prospects" an International Symposium. June 1999, Amsterdam.

² Baruch Lev, *Intangibles: Management, Measurement, and Reporting*, (Washington: Brookings Institution Press, 2001), p.5.

³ Tamara L.Gillis, "Connecting Intangible Assets to the Bottom Line", *Communication World*, Vol 20, Iss 4, (2003), p.10.

⁴ Garcia Ayuso, "intangibles: lessons from the past and look into the future", *Journal of intellectual capital*, vol4, iss 4, (2003), p. 599.

⁵ Manuel de comptabilité financière, conforme à la loi 11-07 du 25 Novembre 2007 portant système comptable financier, ENAG/Edition, Alger 2014, p.51.

⁶ Deloitte company, <https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias38>, accessed October 28, 2022.

ولكن من خلال التعاريف السابقة يمكن أن نصل إلى تعريف الأصول غير الملموسة على أنها الأصول التي ليس لها وجود مادي ولكنها توفر قيمة للمؤسسة كأبي عامل يساهم في عملية توليد القيمة، يمكن تحديدها وهي تعتبر مصدر أساسي لتحقيق مزايا تنافسية.

ثانياً: تصنيف الأصول غير الملموسة

لإدارة المؤسسة وجهة نظر مفادها أن أي عنصر من عناصر الأصول غير الملموسة لا يولد الأداء بشكل منفرد، بل يتطلب تكاملاً مع أشكال أخرى من الأصول غير الملموسة، لهذا السبب لا تركز كل مؤسسة على نوع واحد من الأصول غير الملموسة فحسب، بل تهتم أيضاً بالعناصر غير الملموسة الأخرى التي تساهم في استعدادها للمراحل القادمة، وهذا ما يعني أن المؤسسة يجب أن تستثمر في تحديد هذه الأصول¹.

كما ذكرنا سابقاً أنه مشكلة البحث غير الملموس تبدأ من تعريف هذا المورد فبالرغم من أن الدراسات المبكرة للأصول غير الملموسة ركزت بشكل مكثف على هذه القضايا، فإنه لا يوجد تعريف موحد ولا تصنيف عام واحد، والمفاهيم ليست متطابقة تماماً، ونظراً لوجود اختلافات كبيرة بين بعض التصنيفات سنكشف من خلال الجدول التالي بعض التصنيفات المقترحة من طرف أهم كتاب المحاسبة ونحدد عددًا من العوامل المشتركة من أجل توفير أساس لتطوير توافق في الآراء.

جدول رقم (1 - 2): تصنيف الأصول غير الملموسة

الباحث	أمثلة و/أو تعريف	التصنيف
	المعرفة الفردية الضمنية، الذكاء الخام والمهارات، الخبرة والتعليم الابتكار، كفاءة الموظفين والالتزام، التحفيز.	رأس المال البشري
Stewart,	العلاقات المستمرة مع الأشخاص أو المؤسسات التي تبيع لها، حصة السوق، الاحتفاظ بالعملاء، رغبة العملاء، المعرفة المضمنة في قنوات التسويق وعلاقات العملاء، وحقوق الملكية.	رأس مال العميل (علائقي)

¹ Hussi Tomi, Ahonen Guy, "Managing intangible assets a question of integration and delicate balance", *Journal of Intellectual Capital*, Vol 3, N° 3, (2002),pp. 278-279.

<p>(1997), Bontis (1998)</p>	<p>التقنيات والاختراعات، البيانات والمنشورات، الاستراتيجية والثقافة، الأنظمة والإجراءات التنظيمية والهيكل التنظيمي، براءات الاختراع، العلامات التجارية، الأجهزة والبرمجيات وقواعد البيانات، العلامة التجارية، تنظيم نظام الشبكة وعملية الإدارة وعلاقة الموردين وولاء العملاء، المخططات التنظيمية، نظم المعلومات، التنافسية والسوق، التركيز على الإدارة.</p>	<p>رأس المال الهيكلي</p>
<p>Mortensen, Eustace and Lannoo (1997)</p>	<p>البحث والتطوير</p>	<p>رأس مال الابتكار</p>
	<p>رأس المال الفكري وأصول المعرفة والتماكك التنظيمي والمرونة ومهارات القوى العاملة والولاء.</p>	<p>رأس المال الهيكلي</p>
	<p>تراخيص التشغيل، الامتيازات، وسائل الإعلام وتراخيص البث الأخرى، حصص الإنتاج الزراعية وغيرها في الصناعات الخاضعة للتنظيم، الصيانة، الخدمة والمسؤوليات البيئية، عمليات الاستعانة بمصادر خارجية لمدة تزيد عن عام، عقود العمل المادية، مخاطر التحوط للأدوات المالية، المشتقات.</p>	<p>العقود التنفيذية</p>
	<p>العلامات التجارية</p>	<p>رأس مال السوق</p>
	<p>السمعة</p>	<p>الشهرة</p>
<p>Sveiby (1997)</p>	<p>القدرة على التصرف في المواقف المختلفة والمهارات والتعليم والخبرة والقيم والتحفيز.</p>	<p>كفاءة الموظف</p>
	<p>براءات الاختراع والمفاهيم والنماذج وأنظمة الكمبيوتر والإدارة والثقافة التنظيمية.</p>	<p>الهيكل الداخلي</p>
	<p>العلاقات بين العملاء والموردين وأسماء العلامات التجارية، السمعة التنظيمية.</p>	<p>الهيكل الخارجي</p>
<p>Brooking (1996)</p>	<p>مساوية للإمكانات التي تمتلكها المؤسسة بسبب الأصول غير الملموسة المتعلقة بالسوق مثل العلامات التجارية والعملاء وقنوات التوزيع والعقود والاتفاقيات.</p>	<p>أصول السوق</p>
	<p>الخبرة الجماعية، القيادة وريادة الأعمال، المهارات الإدارية التي يجسدها موظفو المؤسسة.</p>	<p>الأصول المتمحورة حول الإنسان</p>

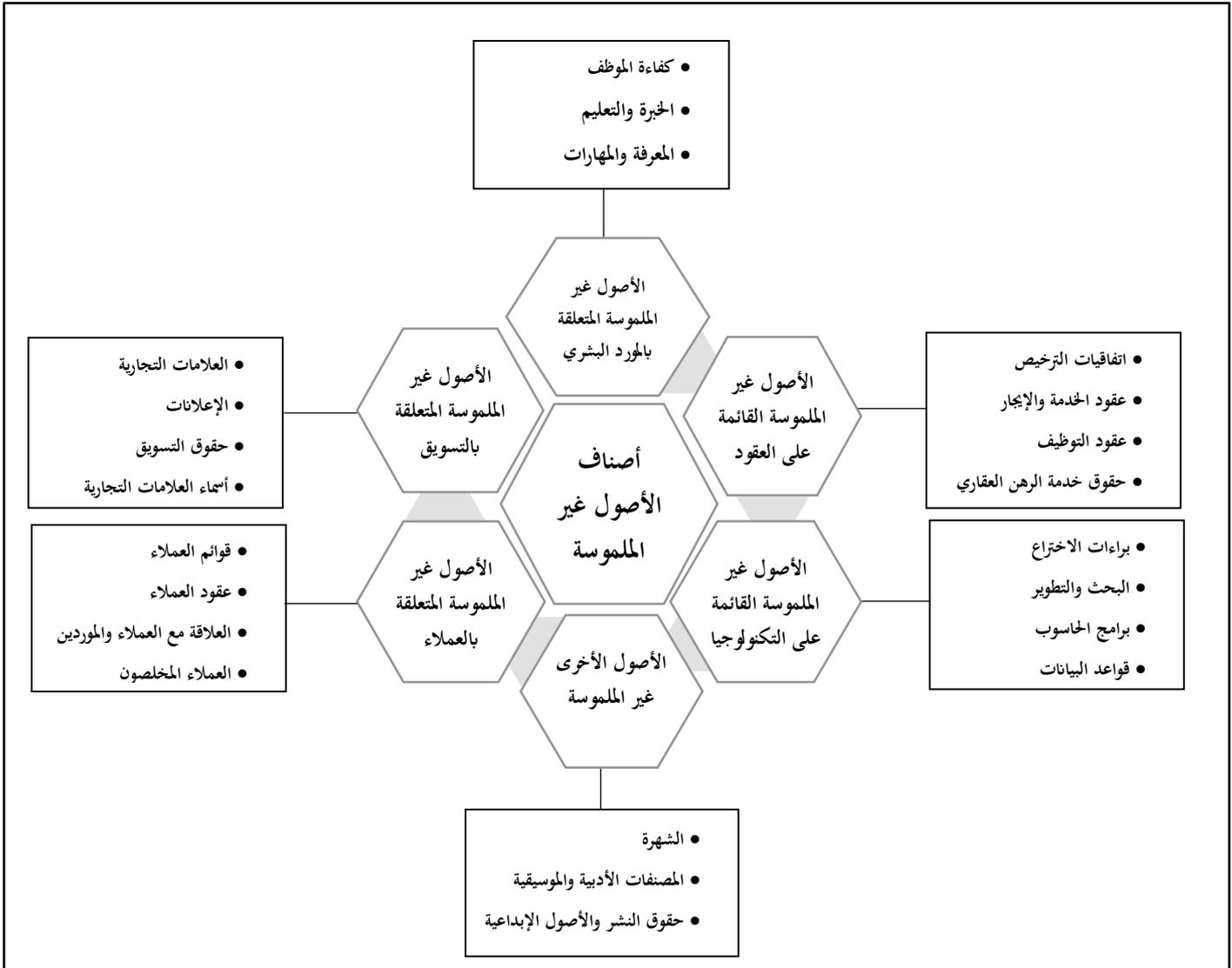
	آلية قانونية لحماية الأصول بما في ذلك المعرفة والأسرار التجارية وحقوق التأليف والنشر أو براءات الاختراع.	أصول الملكية الفكرية
Hendriksen and Van Breda (1992)	الشهرة، والأسماء التجارية وبراءات الاختراع.	الأصول التقليدية غير الملموسة
	الإعلان والبحث والتطوير وتكلفة التدريب.	تكاليف لاحقة
(1992) Hall	العلامات التجارية، براءات الاختراع، حقوق التأليف والنشر وعقود التصميمات المسجلة، الأسرار التجارية والسمعة والشبكات والعلامات التجارية.	الأصول
	الدراية والثقافة.	المهارات
Guilding and Pike (1990)	الإعلان وتطوير المنتجات ودعم التسويق.	قيمة المبدعين
	العلامات التجارية وحواجز الدخول وأنظمة المعلومات.	أصول التسويق
	الصورة والسمعة والسعر المتميز.	تقييم المظهر

Source: Rebecca Riley, Catherine Robinson, "Skills and economic performance: The impact of intangible assets on UK productivity", **UK Commission for Employment and Skills**, Evidence Report 39, (October, 2011), pp, 1-17; Nick Bontis, "Intellectual capital: an exploratory study that develops measures and models", *Management Decision*, Vol 36, N°2, (1998), p. 65.

على الرغم من كل الجهود التي نوقشت أعلاه، لا يبدو أن هناك تصنيفاً مقبولاً بشكل عام، علاوة على ذلك تشتمل معظم التصنيفات على عناصر مثل المعرفة التنظيمية وولاء العملاء أو رضاهم، وهي عناصر غير مالية بطبيعتها وبالتالي يصعب تحديدها كمياً ونتيجة لذلك يبدو من الضروري تكريس جهود الأكاديميين وهيئات وضع المعايير نحو تطوير تعريف مناسب للأصول غير الملموسة وتصنيف متماسك يمثلان نقطة البداية الضرورية لتطوير مجموعة من معايير التقييم والمبادئ التوجيهية لإعداد التقارير المالية عن الأصول غير الملموسة.

رغم هذه الاختلافات إلا أن ضرورة إنشاء إطار عمل خاص مقتبس من الدراسات السابقة من أجل إعادة تجميع الأصول غير الملموسة في تصنيفات أكثر تفصيلاً ومحاولة الحصول على ملخص شامل قدر الإمكان أصبح أكثر من ضروري، وعليه ينقسم إطار العمل إلى ست فئات مختلفة: متعلق بالتسويق، متعلق بالفن، مرتبط بالعميل، قائم على العقد، قائم على التكنولوجيا، وأخيراً أصول غير ملموسة أخرى، وهذا ما سنوضحه من خلال الشكل التالي:

شكل رقم (1 - 2): أصناف الأصول غير الملموسة



المصدر: من إعداد الباحثة على ضوء الدراسات السابقة

ثالثاً: دور الأصول غير الملموسة في زيادة قيمة وأداء الشركات

إن المناقشة حول دور الأصول غير الملموسة ليست جديدة ولكنها لا تزال واحدة من أهم الموضوعات في كل من دراسات إدارة الأداء والمحاسبة، ففي العقدتين أو الثلاثة عقود الماضية كانت المرحلة الأولى من حوار إدارة رأس المال الفكري في أوائل التسعينيات مكثفة وركزت بشكل أساسي على الأساسيات النظرية، منذ منتصف التسعينيات وأوائل عام 2000 تم تطوير أساليب الإدارة العملية المختلفة وقد تم تصميم معظمها بوعي لالتقاط الأصول غير الملموسة وإدارتها من مختلف الجوانب الوظيفية في المؤسسة، بما في ذلك التحكم في الإدارة وأنظمة إدارة الأداء الاستراتيجي، بعد فترة هادئة نسبياً في

منتصف عام 2000 اهتمت الأبحاث التي أجريت مؤخرًا بفهم أفضل للتحديات العملية لتنفيذ واستخدام أدوات إدارة رأس المال البشري المطورة في الممارسة العملية، بالإضافة إلى إيجاد حلول وإجابات ممكنة للانتقادات الهامة، على الرغم من التحديات المتواجدة لا يزال معظم العلماء يتفقون على أن الأصول غير الملموسة ورأس المال البشري غالبًا ما تلعب دورًا حاسمًا في العديد من الشركات، لا سيما في ما يسمى بصناعات المعرفة مثل التعليم والخدمات المالية وتطوير البرمجيات أو الاستشارات أو الابتكارات التكنولوجية، ولكن أيضًا في القطاعات الأخرى تعتبر الإدارة الفعالة لرأس المال البشري كالمواهب والمهارات والتفاوتات المعرفية للعاملين في مجال المعرفة أمرًا بالغ الأهمية لتحقيق النجاح، بالإضافة هناك العديد من الدلائل والإشارات على الدور الهام والمتزايد للأصول غير الملموسة في كل من أداء الشركة وقيمتها، كل هذا يؤكد على حاجة الشركات إلى أدوات التي يمكنها التقاط هذه الأصول الهامة للشركة والتعامل معها بفعالية وكفاءة، هذه الاتجاهات هي على سبيل المثال¹:

- زيادة الفجوة بين القيمة السوقية والقيمة الدفترية حيث لا تزال حصة الأصول غير الملموسة في قيمة الشركة ذات صلة (أعلى من 85%) اليوم أيضًا وليس فقط قبل الأزمة المالية؛
- زيادة الاستثمارات في الموارد الإستراتيجية غير الملموسة ورأس المال البشري فوفقًا لحسابات Leonard Nakamura استثمرت الشركات الموجودة في الولايات المتحدة وحدها بالفعل أكثر من 1 تريليون دولار في الأصول غير الملموسة حتى عام 2001 فقط، ويقدر رصيد الاستثمارات طويلة الأجل في رأس المال الفكري من قبل الشركات الخاصة في الولايات المتحدة بحوالي 6 تريليون دولار أمريكي، أعادت دراسة حديثة أيضًا التأكيد على هذا الاتجاه وفقًا لقاعدة بيانات Statista تعتبر المنظمات الأشخاص والعلامات التجارية وعلاقات العملاء والشركاء الاستراتيجيين والابتكار وبراءات الاختراع والتنظيم المرن هي الموارد الإستراتيجية الأكثر أهمية وتميل إلى الاستثمار في هذه الأصول بشكل أكثر نشاطًا .
- بالنظر إلى الظاهرة من منظور استراتيجي وتنظيمي وإدارة أداء أوسع يمكن إدراج رؤى مهمة ودراسات بحثية أخرى تتعلق بدور وتأثير رأس المال الفكري على الشركات:
- وفقًا للباحثين الذين يشار إليهم عادةً في هذا المجال أمثال Lev و Flamholtz، فإنهم يؤكدون أن الموارد البشرية ذات الخبرة وبراءات الاختراع والمعرفة والبرمجيات وعلاقات العملاء والعلامات التجارية والعمليات التنظيمية المتطورة

¹ Tamás Harangozó, "Integrating human capital into corporate strategic performance management", *Vezetéstudomány / Budapest Management Review*, Vol. 51 No. 5,(2020), pp. 52-53.

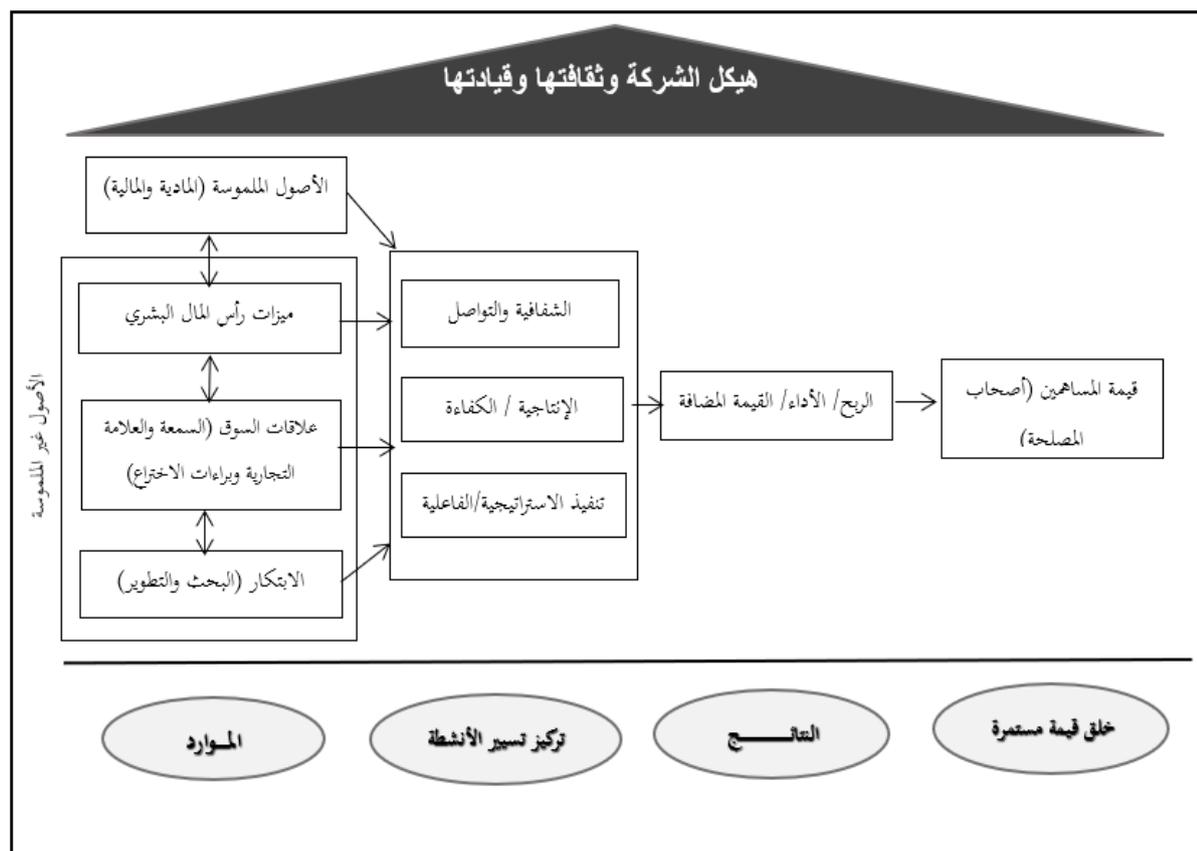
ونماذج الأعمال المبتكرة تلعب دورًا حاسمًا في النمو وأداء الشركات، كما يؤكد المؤلفون أن إنشاء قيمة مستدامة أمر مستحيل دون الإدارة الواعية والمراقبة الواعية لهذه المكونات غير الملموسة الأكثر أهمية في الأداء.

- وبالمثل تسلط دراسة أخرى من أوائل العقد الأول من القرن الحادي والعشرين الضوء على دور تحرير السوق وتوسعها وحماية أفضل للملكية الفكرية، وتعزيز تبادل المعلومات، وتطبيق أدوات وأنظمة تكنولوجيا المعلومات والاتصالات الجديدة، فضلاً عن ابتكارات المنتجات والتكنولوجيا باعتبارها أهم محفزات الأداء، حيث ترتبط معظم هذه المكونات بقوة الموارد الإستراتيجية غير الملموسة، وبالتالي تؤكد على الأهمية التي ينبغي منحها لقياس رأس المال الفكري وإدارته.

- في دراسة أخرى سلط 84% من كبار المديرين في الشركات التي تتخذ من الولايات المتحدة مقراً لها الضوء على توافر الموارد البشرية المؤهلة وذات الحافز العالي "رأس المال البشري" كعامل حاسم في خلق قيمة الشركة وأدائها، بالإضافة إلى ذلك لا يؤمن هؤلاء المديرون بواقع هذا الوضع فحسب بل يتوقعون أن يصبح الاتجاه أقوى في المستقبل.

كما أوضحت الدراسات المذكورة أعلاه أنه هناك حاجة لعملية رصد وإدارة الأصول غير الملموسة بشكل منهجي في معظم الشركات، أي أن عوامل النجاح الرئيسية ذات الصلة وأبعاد الأداء يجب أن يتم دمجها في نظام إدارة الشركة، هذه الملاحظة صالحة أيضاً لرأس المال البشري كأحد المكونات الرئيسية للأصول غير الملموسة من أجل خلق قيمة للشركة، فقد تغير "بيت خلق القيمة" بشكل كبير في الآونة الأخيرة من حيث نوع الموارد الاستراتيجية ومتطلبات وأنشطة الإدارة الرئيسية كما هو موضح في الشكل التالي:

شكل (1 - 3): بيت خلق القيمة في القرن الحادي والعشرين



Source : Tamás Harangozó, “Integrating human capital into corporate strategic performance management”, *Vezetéstudomány / Budapest Management Review*, Vol. 51 No. 5,(2020), p53.

يوضح الشكل أنه من أجل تنفيذ الإستراتيجية وخلق قيمة في شركة لديها مثل هذه الموارد والأنشطة الهيكلية، يحتاج قادة الشركة إلى التركيز بشكل واع على اختيار وإدارة أهم الموارد والأنشطة كمكونات رئيسية لنظام شامل، لا يجب تطوير الأصول الملموسة الكلاسيكية فقط ولكن يجب تطوير الأصول غير الملموسة مثل رأس المال البشري وعلاقات الشركات والابتكار، من بين المكونات الأخرى يعتبر رأس المال البشري مورداً استراتيجياً، لذلك يجب أن تكون أنشطة الإدارة والتواصل بشأنه شفافة ويجب قياس إنتاجيته ومراقبته مساهمته في تنفيذ الاستراتيجية بشكل فعال.

المطلب الثاني: الاعتراف بالموارد البشرية كأصول محاسبية

مفاهيم المحاسبة تشهد تغييراً عميقاً بفضل التطورات الاقتصادية والمؤسسية الحاصلة، حيث يعتبر الاعتراف بالموارد البشرية كأصول محاسبية من بين أبرز تلك التحولات، ولتحقيق هذا الاعتراف يجب تحديد الأسس الأربعة المحددة في البيان رقم 5 المتعلق بالإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية الصادر عن هيئة معايير المحاسبة المالية (1984) والتي تشمل التعريف، القياس الملاءمة، والموثوقية كأسس لتسجيل وتقدير تلك الموارد في السجلات المحاسبية.

أولاً: التعريف

ينبغي أن يتم تطبيق أحد التعريفات العلمية لبنود القوائم المالية عند النظر في البند الذي يجب الاعتراف به وإثباته محاسبياً، إذا كان البند مرتبطاً بالأصول يجب تطبيق تعريف الأصول، وإذا كان متعلقاً بالتزامات يجب أن يتم تطبيق تعريف الخصم، وقد حددت الهيئة عشرة عناصر أساسية تشمل: الأصول، الالتزامات، حقوق الملكية، استثمارات المالك، التوزيعات على المالك، الدخل الشامل، الإيرادات، المصروفات، المكاسب، وأخيراً الخسائر¹، ومن المعروف أن المحاسبة تتعامل مع نفقات الموارد البشرية عادةً كمصروفات يتم تسجيلها في الدورة المحاسبية، ومع ذلك يتطلب نظام المحاسبة للموارد البشرية معالجة تلك النفقات على أنها أصول يجب أن تظهر في قائمة المركز المالي، ومن ثم يتم توزيع قيمتها الإجمالية على الدورات المستقبلية.

ثانياً: القياس

يجب أن يتوافر للبند خاصية قابلية القياس، وتستلزم هذه الخاصية توافر ثلاثة شروط أساسية²:

- أن يكون للبند خاصية ملاءمة، مثل خاصية التكلفة أو القيمة أو عدد العاملين المصنفين حسب المؤهلات العلمية؛
- أن يتم اختيار الخاصية الأكثر ملاءمة وأهمية بالنسبة للمستخدم، وعادة ما تكون خاصية التكلفة "المعالجة المحاسبية" في تاريخ العملية أو الحدث، كما قد تعتمد خاصية القيمة المحاسبية (تكلفة الاستبدال أو القيمة الصافية للقيمة البيعية)، أو القيمة الاقتصادية للقيمة الحالية للمنافع المستقبلية المتوقعة من الموارد البشرية المتاحة في المنظمة؛
- إلى جانب القياس المالي، يمكن أن يتم على أساس كمي مثل العدد والمؤهلات، وتجدر الملاحظة أنه ليس من الضروري أن يقتصر الإفصاح عن الموارد البشرية على خاصية واحدة، بل يمكن أن يتعدد، مما يجعله أكثر ملاءمة.

¹ حنان رضوان حلوة، النموذج المحاسبي المعاصر، (عمان: دار وائل للنشر، ط1، 2003)، ص. 112.

² أيمن عبد الله محمد أبو بكر، "مدى اهتمام الإدارة بالمحاسبة عن تكلفة الموارد البشرية بالمصارف"، *المجلة العالمية للاقتصاد والأعمال*، م. 3، ع. 1، (2017)، ص 114.

ثالثاً: الملائمة

تكون المعلومات ملائمة إذا كان لها تأثير في توجيه عملية اتخاذ القرارات، فالمعلومات الملائمة هي تلك التي تمتلك القدرة على تغيير مسار القرار، وفي الجهة المقابلة يظهر غياب هذه المعلومات نقصاً في الفهم الكامل وفي الغالب يؤدي إلى اتخاذ قرارات خاطئة، وللملائمة ثلاث خصائص ثانوية، هي: تقديمها في الوقت المناسب دون تأخير، وأن تكون المعلومات ذات قيمة تنبؤية، وأخيراً ذات قيمة ارتدادية عكسية، وفي دراسات تجريبية أكدت أن توافر المعلومات المتعلقة بالأصول أو الموارد البشرية في المنظمة يظهر فوائده وملاءمته في عملية اتخاذ القرارات، هذا يتسم بالخصوصية في المنظمات التي تعتمد على الابتكار البشري، وتكمن أهمية الموارد البشرية في تحقيق الأرباح وتحديد قيمة المنظمة مما يبرز دورها الحاسم، فبدونها ستكون قوائم المركز المالي ناقصة بل قد تتحول إلى مصدر للإرشادات المضللة¹.

رابعاً: الموثوقية

الموثوقية هي خاصية أساسية تساهم في فائدة المعلومات المحاسبية، حيث تمثل المدى الذي تكون فيه المعلومات غير متحيزة وصادقة وخالية من الأخطاء²، يأتي تقدير معيار الموثوقية على إثر درجة اليقين بالحدث المقاس، إذ يظهر أن الموثوقية تنخفض بزيادة درجة عدم اليقين، حيث يمكن القول إنها تتناسب عكسياً مع مدى التأكد، ومن هنا نستكشف أن هذا المعيار يلعب دوراً حاسماً في تحديد وقت وطريقة اعترافنا بالموارد البشرية وإثباتها محاسبياً³. ومن المعلوم أن تحقيق التوازن بين المعايير الأربعة السابقة يمثل تحدياً ومن النادر أن تتوفر بصورة كاملة معاً، فإن الاعتراف بالبند في القوائم المالية يتطلب الموازنة بين مجموعة متنوعة من الاعتبارات، تأتي من بينها درجة أهمية النسبية والملاءمة في التأثير على قرارات المستخدمين، كما لا يمكن تجاهل أهمية تقدير الموثوقية التي يتمتع بها القياس المحاسبي.

المطلب الثالث: خصائص الأصل في الموارد البشرية

إذا نظرنا إلى التعريف السابق للأصول، نتبين أن وجود المورد البشري في الشركات والمؤسسات لوحده لا يكفي لأن يعتبر أصلاً، بل يتطلب أن تتوفر مجموعة من الخصائص والميزات في هذا المورد، لكي يتأهل ويدرج ضمن قائمة الأصول في تلك المؤسسة، تلك الخصائص هي ببساطة مجموعة من السمات التي تميز الأصول بشكل عام، وبالتالي يمكن تطبيقها على الموارد البشرية لنتحقق من توافقها وتشابحها مع تلك السمات.

1 المرجع نفسه.

2 Laureen A. Maines, James M. Wahlen, "The Nature of Accounting Information Reliability: Inferences from Archival and Experimental Research", *Accounting Horizons*, Vol 20, Iss 4, (2006), P399.

3 أيمن عبد الله محمد أبوبكر، مرجع سابق، ص 115.

أولاً: شرط الملكية

كانت النظرة التقليدية لمفهوم الأصول في المنظمات ترتبط دائماً بفكرة الملكية المطلقة، حيث كان ينظر أن المنظمة تمتلك تلك الأصول بشكل غير قابل للجدال، ومع ذلك عندما نقوم بتفحص هذا المفهوم بعناية نجد أن هناك العديد من الأصول التي تظهر في الميزانية وتُعتبر أصولاً، لكنها في الواقع ليست ملكية حقيقية للمنظمة، فعلى سبيل المثال، تشمل مصاريف التأسيس الأولية والمساهمات في رأس المال ضمن الأصول، ومع ذلك فهي ليست ممتلكات فعلية للمنظمة. بالإضافة إلى ذلك، هناك اختلاف واضح بين مجرد حيازة الأصل في إطار اتفاقيات مثل الإيجار أو القرض، وبين ملكيته القانونية الفعلية، فعلى الرغم من أن الحيازة تتيح للمنظمة بعض الاستفادة من الأصل وتمكنها من تضمينه في الميزانية، إلا أنها لا تمنحها الملكية الفعلية له.

إذاً يمكن للمنظمة أن تمتلك أصولاً وتستفيد من الفرص الاقتصادية المتاحة فيها، حتى وإن لم تكن الملكية لديها مطلقة، يكفي أن تستوفي الشروط المعرفة لحيازة الأصول، وهذه الشروط تتضمن¹:

- حيازة الأصل بسند قانوني؛
- الرقابة عليه من خلال تسييره؛
- القدرة على التصرف فيه باستعماله لتوليد منافع اقتصادية.

في ضوء ما تقدم يمكن القول إن الموارد البشرية لا تخضع لمفهوم التملك بالمعنى التقليدي، فعصر العبودية قد اندثر إلى الأبد وهذا أمر متفق عليه ولا جدال فيه، وعلى الرغم من ذلك تتميز المنظمة بإبرام عقود العمل مع المستخدمين، وتحصل على المنافع الاقتصادية المنبثقة من الجهد والفكر المساهمين من العاملين، وتتحكم في تسيير هذه الجهود وتوجيهها نحو تحقيق أهدافها المخططة، فهي تهدف من توظيف الموارد البشرية إلى تحقيق منافع اقتصادية وأرباح تُخدم أهدافها، وليس التركيز على التملك الفعلي للأفراد أو التحكم المباشر فيهم، من هنا تلتزم المنظمة بشروط حيازة الأصول والتي تتضمن وجود وثائق قانونية تثبت حقها في الاستفادة من تلك المنافع، فهي تمتلك القدرة على الرقابة والتسيير والتصريف في تلك المنافع لتحقيق الفائدة الاقتصادية، تُعد عقود العمل بين المستخدمين والمنظمة نموذجاً واضحاً للسند القانوني الذي يمنح المنظمة حق الحصول على تلك المنافع والاستفادة من القدرات الكامنة لدى المستخدمين، وخضوع المستخدمين للوائح التنظيمية والإجراءات الداخلية للمنظمات إنما يعبر عن سيطرة المنظمة على المستخدمين وفرض رقابتها وتسييرها لهم ولقدراتهم كما

¹ محمد لمين علون، عبد الحق سعدي، محمد لخضر صالح، "محاسبة الموارد البشرية وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في المؤسسات الاقتصادية"، مجلة الاقتصاد الدولي والعولمة، م. 3، ع. 2، (2020)، ص. 217.

تراه مناسباً، أما قدرتها على التصرف فيهم لخلق المنافع الاقتصادية المرجوة فيظهر من خلال ما تحوله لها تلك العقود من حرية التصرف والتخطيط والتوظيف للقدرات البشرية لمستخدميها في أي مجال تراه مناسباً¹.

إذاً يمكن أن نستنتج بأن خاصية الملكية لن تشكل عقبة أمام اعتبار الموارد البشرية أصولاً يمكن أن تُسجل ضمن بنود الميزانية، هذا الاستدلال يعتمد على تطور فهم الملكية، حيث تمتد مفاهيمها إلى أن تشمل مجموعة متنوعة من العقود التي تضمن للمؤسسة عوائد مالية من إدارة ومراقبة عدد كبير من الأصول من خلال تلك العقود.

ثانياً: خاصية سداد الديون

ترتبط خاصية سداد الديون بمعيار أساسي في مجال المحاسبة، وهو مبدأ استمرارية المشروع، وعلى الرغم من ذلك تعتبر عمليات التصفية الداخلية في المؤسسة حالة استثنائية، وتختلف الموارد البشرية عن الأصول المادية المملوكة من الناحية القانونية، إذ تمتلك الأصول المادية قيمة سوقية وتستطيع أن تحول أو تستخدم في تسديد الديون، في المقابل تستغل الموارد البشرية داخل المؤسسة دون أن يكون للمؤسسة ملكية قانونية عليها، ولا يمكن اللجوء إليها لتسديد الديون، ومع ذلك يمكن القول أنه بمجرد استمرار المشروع وقدرته على تحقيق أرباح من خلال مجموعة من عوامل الإنتاج المتعددة، بما في ذلك المساهمة البشرية، فإنه يمكن اعتبار الموارد البشرية عاملاً يسهم بشكل غير مباشر في تسديد ديون المشروع².

ثالثاً: خاصية القدرة الإنتاجية

وتعد من أبرز الخصائص المتوفرة في الموارد البشرية ولشدة وضوحها فهي لا تحتاج لا برهان ولا لتدليل وهذا انطلاقاً من أنها أهم عامل من عوامل الإنتاج على الإطلاق كونها تمتلك القدرة على الإنتاج مباشرة في شكل العمل المباشر كأحد عناصر المدخلات في السلسلة الإنتاجية أو من خلال تدخلاته المباشرة أو غير المباشرة في التأثير عليها أو على أحد مكوناتها في مرحلة معينة من أجل تحقيق الأهداف والغايات المسطرة في المنظمة³.

رابعاً: خاصية المنافع المستقبلية

تنطبق ميزة المنافع المستقبلية على الموارد البشرية إذا توفرت فيها العوامل التالية⁴:

1 فاتيح بريجة، عبد الله مايو، "الاعتراف والقياس للموارد البشرية على ضوء النظام المحاسبي المالي"، *المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية*، م. 8، ع. 2، (2021)، ص 105.

2 حمادة رشا، "القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية وأثره في القوائم المالية - دراسة تطبيقية على أعضاء الهيئة التدريسية في جامعة دمشق"، *مجلة جامعة دمشق*، م. 18، ع. 1، (2002)، ص 149.

3 فاتيح بريجة، عبد الله مايو، مرجع سابق، ص. 105.

4 سعدي عبد الحليم، عمارة مريم، "إمكانية رسملة واستنفاد المورد البشري من خلال منهج مقترح لآليات الاعتراف به محاسبياً"، *مجلة الاقتصاديات المالية البنكية وإدارة الأعمال*، ع. 6، (2018)، ص. 58.

- ينبغي وجود توقع مسبق لتحقيق منافع اقتصادية في المستقبل، يبرز دور الموارد البشرية في تحقيق هذه المنافع من خلال قدرتها على توليد القيمة من خلال إمكانياتها الإنتاجية، وقدرتها على ممارسة تأثيرها على باقي الموارد داخل النظام الإنتاجي؛
 - يجب أن يتسنى قياس هذه المنافع بشكل دقيق، يمكن تقدير المنافع التي يمكن تحقيقها من عمل الموارد البشرية من خلال استخدام مجموعة متنوعة من الأساليب والأدوات التحليلية، مما يساهم في تحديد القيمة المضافة التي تقدمها هذه الموارد.
 - يجب أن تكون للمؤسسة الحق القانوني والشعري في الاستفادة من تلك المنافع، تتبع هذه الصلاحية من وجود اتفاقية تعاقدية تجمع بين المؤسسة والأفراد، تكون أساساً للحقوق والواجبات المترتبة على الطرفين، في سياق ذلك تكون المؤسسة مجهزة بالإطار القانوني للحصول على المنافع المرتبطة بعمل الموارد البشرية.
- من خلال النقاط السابقة يتضح أن الموارد البشرية تشكل جزءاً أساسياً من الموجودات التي تساهم في تحقيق نجاح المؤسسات، فهي تبتعد عن مفهوم الملكية التقليدي ولكنها تحمل مجموعة من الخصائص التي تجعلها تستحق الاعتبار كأصل وذلك من خلال تطوير العقود وآليات التشغيل والتوجيه، تمنح المؤسسات لأنفسها الحق في الاستفادة من القدرات البشرية لتحقيق أهدافها الاقتصادية، وعلى الرغم من عدم إمكانية تحويل الموارد البشرية إلى وحدات قابلة للتداول أو استخدامها مباشرة في تسديد الديون، إلا أنها تقدم قيمة مضافة من خلال الإنتاجية والتأثير الإيجابي على أداء المؤسسة، تمثل هذه الموارد العنصر الحيوي لتحقيق المنافع المستقبلية، حيث تعزز بالتوقعات المستقبلية لتحقيق منافع اقتصادية وقدرتها على تحقيق الأهداف المرسومة للمؤسسة، تؤكد هذه النظرة الشاملة على أهمية الموارد البشرية كأصول للمؤسسات، ومنه يمكننا القول بأن الموارد البشرية تعد أصولاً متميزة تلتزم المؤسسات بتطويرها واستثمارها لتحقيق الاستدامة وتحقيق الأهداف الاقتصادية والإنتاجية.

المبحث الثالث: محاسبة الموارد البشرية

أصبحت معرفة الموظفين ومهاراتهم وخبراتهم هي مفتاح نجاح المؤسسات الاقتصادية، فالمؤسسات تقوم بالإبلاغ عن رأس المال والأصول الأخرى في تقاريرها المالية، ولكنها لا تبلغ عن أي شيء يتعلق بالموارد البشرية باستثناء التكلفة الخاصة بها في قائمة الدخل، والأموال التي يتم إنفاقها على التوظيف والتدريب وتطوير هذه الموارد يتم إنفاقها بدلاً من رسمتها، ونظراً لأهمية المورد البشري في الوقت الحاضر وباعتبار المبلغ الذي تستثمره المؤسسات في الموارد البشرية ضخماً للغاية لدرجة أن بعض المؤسسات تنفق على مواردها البشرية أكثر من إنفاقها على الموارد الأخرى كالمعدات والآلات، فقد توجه الباحثون إلى دراسة تطوير المبادئ العلمية والنظم المحاسبية الخاصة باستثمار المورد البشري، باعتباره أصل من أصول المؤسسة

في عوض أن يكون مصروف وهذا ما يعرف بمحاسبة الموارد البشرية والتي تهدف إلى إتاحة المعلومات اللازمة الخاصة بالموارد البشري في المؤسسة إلى الإدارة من أجل قياس هذا المورد وتقييمه وتطويره.

المطلب الأول: المفاهيم الخاصة بالعلاقة بين المحاسبة والموارد البشرية

تأثرت ممارسات المحاسبة على مر الزمن بالتطورات الاجتماعية والاقتصادية المتغيرة، مما دفع إلى تعديلها وتطويرها لتلائم المستجدات في هذه البيئة، وبالرغم من أن دور المحاسبة يكمن في توفير معلومات مهمة لاتخاذ القرارات، إلا أنها أيضاً تلعب دوراً أساسياً في تحقيق التنمية الاقتصادية، وهذا التحول الجذري في الوظيفة المحاسبية أدى إلى توسيع نطاقها وتفعيلها، حتى ظهرت تخصصات جديدة كالمحاسبة الاجتماعية، تجمع هذه الأخيرة بين عوامل المحاسبة التقليدية والاهتمام بالجوانب الاجتماعية، وتتضمن تقديم معلومات دقيقة حول تأثير المؤسسات على المجتمع والموارد البشري، بالتالي يظهر الانتقال بين المحاسبة الكلاسيكية والمحاسبة الاجتماعية والموارد البشري كمسار تطوري يعزز من دور المؤسسات في تحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية بشكل متكامل.

أولاً: تعريف المحاسبة

لقد وردت عدة تعاريف لتوضيح مفهوم المحاسبة لذلك تقرر العمل على بعض التعريفات التي لا تعتبر فقط ذات قوة جدلية ونظرية مهمة، ولكن أيضاً لحساب النطاق المطلوب لتحقيق الأهداف المقترحة في هذا البحث.

عرفت المحاسبة كمجموعة من المعارف فهي علم تجريبي ذو طبيعة اقتصادية هدفها الوصف والتنبؤ النوعي والكمي للدولة والتقييم الاقتصادي لكيان معين، يتم تنفيذها من خلال أساليبها الخاصة في التجميع والقياس والتقييم والعرض والتفسير من أجل التمكن من إيصال معلومات اقتصادية واجتماعية إلى مستخدميها تكون موضوعية وذات صلة وصالحة لاتخاذ القرار¹، كما أنها نظام يشير إلى الأوصاف والتنبؤات الكمية لتداول مجاميع الدخل والثروة من خلال طريقة تستند إلى مجموعة من الافتراضات الأساسية².

ومن بين التعاريف أيضاً أنها علم يشمل مجموعة من المبادئ والأسس والقواعد التي تستعمل في تحليل العمليات المالية إثر حدوثها، وتسجيلها من واقع مستندات مؤيدة لها، ثم تبويب وتصنيف هذه العمليات وتلخيصها بحيث تمكن

¹ Nishikant Jha, Nirav Goda, Rakhi Rajeev Pitkar, **Financial Accounting**, (Mumbai: Himalaya Publishing House, First Edition, 2015), pp. 1-2.

² حسين القاضي، مأمون حمدان، **نظرية المحاسبة**، (عمان: دار الثقافة، ط1، 2007)، ص 63.

الوحدة الاقتصادية من تحديد إيراداتها وتكلفة الحصول على هذه الإيرادات، ومن ثم استخراج نتيجة أعمالها من ربح أو خسارة عن فترة مالية معينة، وبيان مركزها المالي في نهاية هذه الفترة¹.

وتعرفها جمعية المحاسبة الأمريكية AAA بأنها عملية تحديد وقياس وإيصال المعلومات الاقتصادية للسماح بإصدار أحكام وقرارات مستنيرة من قبل مستخدمي المعلومات².

وقد عرفت أيضاً بأنها أحد وأهم فروع المعرفة التي تختص بتوليد البيانات والمعلومات وتوفيرها في صورة ملائمة للوفاء باحتياجات معينة³.

مما سبق نرى أنه على الرغم من أن المحاسبة وتعريفها مبنيان على علاقة حتمية مع الاقتصاد والشركة فإنها لا تتجاهل العلاقات الأخرى، فالمكون الاجتماعي يمنح المحاسبة دوراً مهماً، فبناء تعريف للمحاسبة سيكون غير مكتمل إذا تم تنفيذه بمعزل عن المكون الاجتماعي، فمهنة المحاسبة تتيح التداخل مع مختلف مجالات العمل، حيث يمكن استخدامها كأداة مركزية تسهم في فهم وتحليل تلك المجالات، ولا يقتصر دورها على ذلك فقط بل تمتاز أيضاً بقدرتها على تيسير الحوارات والتفاعلات المهمة مع التخصصات الأخرى.

بالإضافة إلى ذلك، يجب أن نبنى تعريفاً شاملاً للمحاسبة يعبر عنه ويطبق في جميع السياقات التنظيمية والاجتماعية التي يشملها تطبيق المحاسبة وتشغيلها، وذلك بأن المحاسبة هي عملية فنية واجتماعية وأخلاقية تتعلق بالاستخدام المستدام للموارد والمساءلة المناسبة لأصحاب المصلحة لتمكين تطور المنظمات والأشخاص، وقد تم تناول هذه المفاهيم للمحاسبة بإيجاز كالتالي⁴:

■ المحاسبة كممارسة فنية

تم فهم المحاسبة لفترة طويلة وعلى نطاق واسع على أنها ممارسة فنية أو مجموعة شاملة من التقنيات والمفاهيم والممارسات التي أدت إلى إعداد تقارير المحاسبة، وهذه التقارير هي تقارير مالية للأغراض العامة أو تقارير مالية منشورة خارجياً.

■ المحاسبة كممارسة اجتماعية

اتسعت مفاهيم المحاسبة حيث خضعت موثيق المحاسبة لمزيد من الاهتمام والتحليل من قبل باحثي المحاسبة المعاصرين والتاريخيين منذ أوائل إلى منتصف الثمانينيات، حددت مثل هذه الأبحاث عد الحسابات كممارسة اجتماعية وأصبحت

¹ كمال عبد العزيز النقيب، مقدمة في نظرية المحاسبة، (عمان: دار وائل للنشر والتوزيع، ط1، 2004)، ص ص. 113-114.

² American Accounting Association, *A Statement of Basic Accounting Theory* (Evanston: American Accounting Association, 1966), p. 1.

³ عبد الحي مرعي، احمد نور، في المحاسبة المالية مقدمة في المفاهيم والمبادئ والقواعد والإجراءات، (بيروت: دار النهضة العربية، 1977)، ص. 4.

⁴ Garry D. Carnegie et al, "Accounting as Technical, Social and Moral Practice: The Monetary Valuation of Public Cultural, Heritage and Scientific Collections in Financial Reports", *Australian Accounting Review*, vol. 32, Iss. 4, (2022), PP. 3-4.

المحاسبة على نحو متزايد موضوعاً للدراسة ليس كممارسة تقنية بل كظاهرة اجتماعية منتشرة، إنها بمثابة أداة للقوة والتحكم في المنظمات والمجتمع، وفقاً لذلك يتم التعرف بشكل متزايد على تأثير وانعكاس المحاسبة على السلوكيات البشرية وأنشطتها.

■ المحاسبة كممارسة أخلاقية

إن المحاسبة ليست مستقلة عن الأخلاق حيث لا يمكن فصل الممارسة الاجتماعية عن الأخلاق لأن الممارسة الاجتماعية تؤثر على الآخرين وتستند إلى التفاعل البشري الذي يخلق الالتزامات والواجبات، لذلك فإن الأخلاق تتجلى في جوهر المحاسبة، يمكن فهم الممارسة الأخلاقية على أنها ممارسة تؤثر أفعالها أو تصرفاتها على الآخرين سواء الآن أو في المستقبل على السلوكيات الفردية، والمحاسبة هي بناء بشري فالناس هم الوكلاء الوحيدون للمحاسبة كممارسة تقنية واجتماعية وأخلاقية.

ثانياً: ظهور المحاسبة الاجتماعية

المحاسبة الاجتماعية هي مصطلح يستخدم لوصف أشكال المحاسبة التي يكون غرضها أوسع من المحاسبة التقليدية، في حين تركز المحاسبة التقليدية بشكل حصري تقريباً على تقديم التقارير إلى المستثمرين والدائنين حول الوضعية المالية للمؤسسة، فإنه يتم تصور المحاسبة الاجتماعية كطريقة للإبلاغ عن الأثر غير الاقتصادي للمؤسسة، فهي متجذرة في مفهوم المساءلة الاجتماعية والتي تنص على أن المنظمات لديها مسؤوليات تجاه المجتمع ويجب أن تتم محاسبتها على تصرفها في هذه المسؤوليات.

1- تعريف المحاسبة الاجتماعية

تظهر المحاسبة الاجتماعية على أنها حاجة ضرورية داخل المؤسسات للحصول على المعلومات ذات الصلة، بهدف اتخاذ قرارات رشيدة فيما يتعلق بالإدارة الاجتماعية، يهدف هذا النوع من المحاسبة إلى تلبية مسؤوليات المؤسسة الاجتماعية، تم تقديم عدة تعاريف للمحاسبة الاجتماعية، تسلط الضوء على جوانبها المختلفة.

في إحدى التعاريف وصفت على أنها نظام فرعي للمحاسبة يشير إلى الحقائق الاجتماعية المرتبطة بالشركة داخل وخارج الشركة على حد سواء، وهذا يشمل متغيرات لا تقل أهمية عن الموارد البشرية¹.

كما عرفت على أنها أحد مكونات المحاسبة بمفهومها الواسع والذي ينص على أن المحاسبة هي فن أو علم هدفه قياس وتفسير الأنشطة والظواهر الطبيعية الاجتماعية واقتصادية².

¹ Seema Gull, Anand Hanchinal, Salma M. B, "Social Accounting – A Survey", *International Journal of Application or Innovation in Engineering & Management*, Vol. 2, Iss. 5, (May 2013), p. 311.

² مؤيد الفضل وآخرون، *المشاكل المحاسبية المعاصرة*، (عمان: دار الميسرة للنشر، 2002)، ص. 164.

وعرفت على أنها الإطار الذي يسمح للمؤسسة بتطوير العملية التي يمكن من خلالها تفسير أدائها الاجتماعي وتقديم تقرير عن هذا الأداء الذي يمكن من خلاله فهم تأثيره على المجتمع والخاضع للمساءلة أمام أصحاب المصلحة¹.
 مما سبق يمكن القول إن المحاسبة الاجتماعية تهتم بالتعرف على تأثير المؤسسة على المجتمع وحول علاقتها مع أصحاب المصلحة الذين يتأثرون ويؤثرون بالمؤسسة وأنشطتها الاجتماعية، مما تحتاج المؤسسات وجميع أصحاب المصلحة فيها إلى معرفة ما إذا كان يتم تحقيق أهدافها ومدى ملاءمتها للقيم السائدة، والتأكد من أن تلك الأهداف (الاجتماعية) والقيم تظل مناسبة وذات صلة.

2- أهمية المحاسبة الاجتماعية

تهدف المحاسبة الاجتماعية على بناء العلاقة الاجتماعية والإنسانية سواء بين الأفراد مع بعضهم البعض أو بين الأفراد والمؤسسات والتي تقوم في النهاية إلى إنشاء وسط مبنى على التعاون والمشاركة الاجتماعية التي ينتج عنها خلق أهداف اجتماعية واقتصادية، لتعمل على إنجاز وتحقيق كل ما هو مطلوب لخدمة وتنمية المجتمع، حيث لديها أهمية بالغة نوضحها في النقاط التالية²:

- يعزز تطبيق المحاسبة الاجتماعية دور المؤسسات الاقتصادية في تعزيز الجوانب الاجتماعية، حيث تتحمل هذه المؤسسات المسؤولية تجاه المجتمع الذي تعمل فيه وتشارك في تحمل الأعباء المرتبطة بالتنمية الاجتماعية والاقتصادية؛
- يزداد الاعتراف بالمسؤولية الاجتماعية للمؤسسات الاقتصادية، حيث يؤكد النهج الجديد أن الأداء الجيد للمؤسسة لا يتمثل فقط في تحقيق الأرباح، بل يجب أن يتضمن أيضاً اهتماماً بالأثر الاجتماعي للمؤسسة؛
- تلعب التكاليف الاجتماعية دوراً هاماً في تحديد التكلفة الحقيقية لنشاط المؤسسة من خلال مقابلة الإيرادات بجعل القوائم المخصصة لتلك الأنشطة تعبر عن التكلفة الحقيقية لنشاط المؤسسة؛
- التركيز الكثير من قبل المفكرين والدارسين على الجوانب الاجتماعية من ناحية التكاليف وإهمال المنافع الاجتماعية المتحققة منها.

وهناك أسباب أخرى تجعل المحاسبة الاجتماعية مهمة³:

¹ Onyekwelu, Uche Lucy, "Corporate Social Accounting and the Enhancement of Information Disclosure among Firms in Nigeria", *Journal of Economics and Sustainable Development*, Vol. 5, N° 6, (2014), p.38.

² مطر محمد، السويطي موسى، *التأصيل النظري للممارسات المهنية والمحاسبية*، (عمان: دار وائل للنشر، ط2، 2008)، ص. 68.

³ ناصر جرادات، عزام أبو الحمام، *المسؤولية الأخلاقية والاجتماعية للمنظمات*، (الأردن: إثراء للنشر والتوزيع، ط1، 2013)، ص. 75.

- يتميز الاقتصاد العالمي الحالي بالبحث عن الموهبة الضرورية لبلوغ الميزة التنافسية، وهذا يتطلب من المؤسسات أن تبحث عن موظفين يمتلكون رأس مال بشري واجتماعي كبير، وان امتلاك المؤسسات لهذه المكونات في موظفيها سيسهم في بلوغها الميزة التنافسية؛
- إن الشبكات الاجتماعية وما ينتج عنها من علاقات تنشأ في السوق هي التي تسهم بشكل أساسي في عمليات اتخاذ القرار، وتلعب دوراً أساسياً في تنمية المؤسسات وتطورها؛
- إن العلاقات الاجتماعية هي أهم أسس التسويق الناجح على كل المستويات، فالعلاقات لها صفة الدوام حتى مع حدوث أية تغيرات في اتجاهات السوق، ولذلك تعتبر إحدى القوى الفعالة في رأس مال المؤسسة وإحدى الميزات التنافسية.

3- العلاقة بين المحاسبة الاجتماعية والموارد البشرية

إن المحاسبة الاجتماعية تعتمد على أسلوب المشاركة باعتبار المؤسسة كيان متكامل يتكون من أجزاء متداخلة يتفاعل معها العنصر البشري، ومع هذا المفهوم لم يعد العنصر البشري جزءاً فنياً متكيفاً مع بقية الأجزاء فقط، بل أن تلبية حاجات العاملين ورغباتهم أدت إلى الاهتمام بتنمية وتطوير الأفراد العاملين بالمؤسسة، وبدأ النظر إلى اعتبار العنصر البشري عضواً في المنظمة ويضعوا أهدافاً لأنفسهم أيضاً ويسيروا نحو تحقيق الأهداف في انسجام وتوافق، بل أن العنصر البشري يستطيع بمجهوداته وأفكاره أن يؤدي إلى التطوير والابتكار بما يساعد على تحقيق أهداف المؤسسة وبما يتناسب مع خبرات ومهارات كل واحد منهم، ومع هذا التطور في الفكر الإداري أصبح من الضروري قياس المجهودات البشرية، وقياس الإنتاجية للتعرف على مدى مساهمة العنصر البشري في زيادة الإنتاجية.

ومع هذا التطور في معرفة مدى أهمية العنصر البشري، ظهرت مدرسة الرفاهية الاجتماعية عام 1975م بمفهوم محاسبي يوضح خدمة المصلحة العامة فضلاً عن المصلحة الخاصة، حيث ركزت المحاسبة وفق هذا المفهوم التقليدي على المصلحة الخاصة، أي أنها تقوم بخدمة أصحاب المشروع بواسطة تعظيم الأرباح، لذلك فإن المحاسبة وفق مدرسة الرفاهية الاجتماعية ليست أداة خدمية وفعالة للمستثمرين فقط، ولكنها تتوسع لتشمل مصالح المجتمع، وإذا اتسعت المحاسبة ضمن هذا المفهوم فإنها ستساهم في تحقيق الرفاهية الاجتماعية، ونتيجة التطورات من مفاهيم الرفاهية الاجتماعية فقد ظهر اتجاه ينادي بضرورة أن يتجه الفكر المحاسبي إلى دراسة وتحليل الأصول الإنسانية وإظهارها في الحسابات الختامية للمؤسسة¹.

فعلاقة الموارد البشرية بالمحاسبة الاجتماعية تساهم بشكل كبير في تحقيق المسؤولية الاجتماعية وذلك من خلال²:

¹ لعبيبي البوعلي، وليد ناجي الحياي، محاسبة الموارد البشرية، (عمان: مركز الكتاب الأكاديمي، ط1، 2015)، ص. 43.
² محمد علي داهم، إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الجزائرية، مرجع سابق، ص. 29-30.

- المساهمة في تكوين رأس المال البشري من خلال توظيف بعض الفئات والتكفل بهم؛
- الحرص على رقابة وترشيد القرارات المتعلقة برأس المال البشري للاقتصاد القومي من خلال القيام بالاستثمار اللازم لتنمية المهارات العامة، إلى جانب الاستثمار في التدريب المتخصص الذي يمكن أن يتقادم؛
- توفير المقاييس والمؤشرات التي تُمكن الإدارة من معرفة ظروف العاملين ومدى رضاهم، ومن ثم العمل على تحسين مستوى الحياة العملية، وتوفير أكبر قدر ممكن من الرضا الوظيفي؛
- تخصيص حساب خاص في قائمة الدخل يحدد التكاليف والمنافع الاجتماعية للعاملين بالمؤسسة؛
- الإفصاح عن البرامج الاجتماعية المتعلقة برعاية العاملين؛
- المساعدة على إيضاح ما تقدمه المؤسسة في مجال مسؤولياتها الاجتماعية.

المطلب الثاني: ماهية محاسبة الموارد البشرية

تعتبر محاسبة الموارد البشرية فرع من فروع المحاسبة التقليدية وامتداداً لها، وقبل أن نستعرض تعريفها يجب أن نلقي نظرة على العوامل التي واجهت المحاسبة التقليدية حتى أدت إلى ظهورها، حيث يعتبر أكبر عيب في محاسبة التقليدية هو أنها تقر برأس المال البشري للمؤسسة كنفقات في بيان الدخل مما يؤدي إلى تقليل الربح، وبالتالي تفشل في إدراك القيمة الفعلية لكل منها من الموظفين داخل المنظمة، الحقيقة المثيرة للجدل هنا هي أن معظم المنظمات تدعي أن الأصول البشرية هي أعظم أصولها، فقد كانت هناك العديد من المناقشات والجهود لحل هذه المشكلة منذ الستينيات، ورغم التطور الحاصل في هذا المجال لم يتم إثبات أي شيء حتى الآن، تكمن المشكلة الرئيسية هنا في حقيقة أنه من أجل إدراج أصل في البيانات المالية يجب ترجمة قيمته بطريقة رقمية والأشخاص يعتبرون كياناً فريداً، ومن المعلوم أن كفاءة عملهم تختلف من وقت لآخر، لذلك قد يكون من الصعب جداً التعبير عن ذلك بطريقة رقمية مثال على ما يحدث من الناحية المحاسبية، عندما يتم دفع الرواتب للموظفين يتم تسجيل هذه المدفوعات كمصروفات ويتم خصمها من الربح، ويتم أيضاً خصم الضرائب والاشتراكات الاجتماعية والضمان الصحي وضرائب الدولة المقتطعة، هذا النهج يوضح أن المحاسبة التقليدية تعامل رأس المال البشري كمجرد نفقات للمؤسسة ولا تتعامل مع قيمته الحقيقية¹.

¹ Alžbeta Kucharčíková, Emese Tokarčíková, Martina Blašková, "Human Capital Management – Aspect of The Human Capital Efficiency in University Education", Global Conference on Contemporary Issues in Education, 12-14 July 2014, Las Vegas, USA, p.49.

لذلك من خلال هذا البحث يتم التأكيد على أن رأس المال البشري هو أكثر بكثير من مجرد نفقات وهناك حاجة لفهم وإيجاد طريقة لحساب القيمة الجوهرية له بالنسبة للمؤسسة ويجب التعامل معه، وأن المصروفات المتعلقة بهذا البعد على أنها استثمارات ستعيد أرباح المؤسسة في المستقبل.

أولاً: تعريف محاسبة الموارد البشرية

يمكن فهم مصطلح محاسبة الموارد البشرية بشكل أفضل إذا مررنا ببعض التعريفات المهمة التي قدمها المؤلفون المرجعيون في مجال المحاسبة ومن بين هذه التعريفات نذكر تعريف جمعية المحاسبين الأمريكيين حيث عرفتها في تقريرها الصادر سنة 1973 على أنها " عملية تحديد وقياس البيانات عن الموارد البشرية وإيصال هذه المعلومات إلى أصحاب المصلحة"¹ بمعنى آخر إنها امتداد لمبادئ المحاسبة لمطابقة التكاليف والإيرادات وتنظيم البيانات لتوصيل المعلومات ذات الصلة من الناحية المالية إلى الأطراف الأخرى، وبالتالي لا تشمل محاسبة الموارد البشرية قياس التكاليف فقط. ويعرفها (Micah (2012 على أنها أفراد يتجمعون كقوى عاملة في منظمة تشارك طاقات ومهارات ومواهب ومعرفة الأفراد في إنتاج السلع والخدمات المفيدة².

كما عرفها (Flamholtz (1985 على أنها محاسبة الأشخاص كمورد تنظيمي، وهي تتضمن قياس التكاليف التي تتكبدها المنظمات لتوظيف واختيار وتدريب وتطوير الأصول البشرية، كما تتضمن قياس القيمة الاقتصادية للأفراد بالنسبة للمؤسسة³، كما أوضح أنه يجب النظر إلى مصطلح "محاسبة الموارد البشرية" على أنه ليس فقط نظام محاسبة لتكلفة وقيمة الأفراد للمنظمات، إنه أيضاً طريقة للتفكير في إدارة الأشخاص في المنظمات الرسمية⁴.

وأشار (Steven (2017 إلى أن محاسبة الموارد البشرية تعتبر بمثابة اعتراف بقيمة الموارد البشرية وقياسها وكذلك تقييم المعلومات المتعلقة بتكاليف الموارد البشرية، كما اعتبرها طريقة لقياس وتقييم الاستثمار في الموارد البشرية⁵، كما عرفت

¹ American Accounting Association Committee of Accounting for Human Resources, Report of the Committee on Human Resource Accounting. The Accounting review Supplement, (1973), p.48.

² Leyira Christian Micah, Clifford O. Ofurum, John U. Ihendinihu, "Firms Financial Performance and Human Resource Accounting Disclosure in Nigeria", *International Journal of Business and Management*; Vol. 7, N°. 14, (2012), p. 67.

³ Roseline M. Ojokuku, Kayode S. Oladejo, "Human Resource Accounting and Human Capital valuation in Nigeria: Prospects and Challenges", *International Journal of Economics, Commerce and Management*, United Kingdom, Vol. 3, Iss. 7, (July 2015), p.602.

⁴ Eric Flamholtz, "Human Resource Accounting: A Review of Theory and Research", *Journal of Management Studies*, Vol. 11, Iss. 1, (1974), p.44.

⁵ Saqer Sulaiman Al-Tahat, Abdullah Mohammad Al-Zoubi, "The Challenges in Applying Human Resources Accounting in Auditing Companies", *International Journal of Business and Social Science*, Vol .11, N°.3, (March 2020), p. 172.

بنموذج للقياس الكمي لتأثير الموارد البشرية على الاستراتيجيات الإدارية، والتكلفة والعائد من استخدام الأفراد باعتبارهم من أهم الموارد التنظيمية التي يتوقف عليها نجاح المؤسسة واستمرارها¹.

يظهر من التعاريف السابقة بأن الفكرة الأساسية التي تدور حولها محاسبة الموارد البشرية هي فكرة القيمة الاقتصادية للموارد البشرية في المؤسسات والتي يجب متابعتها وقياسها ويمكن القول إنها تشمل النواحي التالية:

- عملية محاسبية تحدد الموارد البشرية وتقيسها حتى تتمكن الإدارة من التعامل مع التغييرات في الكمية والنوعية؛
- عملية تفكير في إدارة الأشخاص؛
- عملية توفير المعلومات عن الأشخاص داخل المؤسسة لمتخذي القرارات سواء داخل المؤسسة أو خارجها.

ثانياً: نشأة وتطور محاسبة الموارد البشرية

جاء الاهتمام المبكر بنظام الموارد البشرية من عدة مصادر، مثل النظرية الاقتصادية لرأس المال البشري، حيث قام William Petty بأول محاولة لتقييم البشر من الناحية النقدية منذ عام 1691 وكان يرى أن العمل هو أب الثروة ويجب تضمينها في أي تقدير للثروة الاقتصادية، كما ذهب William Far في هذا الاتجاه مؤيداً هذه الجهود في عام 1853، وتبعه Earnest Engle في عام 1883²، يذكر أن بعض المفكرين مثل Scot تحدثوا عن معاملة الناس كأصول وحساب قيمتها في بداية القرن العشرين، ومع ذلك فإن الفترة الأكثر إنتاجية للبحث في محاسبة الموارد البشرية بدأت في بداية الستينيات وتأثرت بشدة بتخصصات علم الاجتماع وعلم النفس الصناعي والاقتصاد. توصل البحث الذي أجراه Flamholtz و Pylet وفريقه في جامعة ميشيغان في 1999 إلى مراحل تاريخية لتطور محاسبة الموارد البشرية والذي يتلخص في ستة مراحل وفق الجدول التالي

جدول رقم (1 - 3): التطور التاريخي لمحاسبة الموارد البشرية

المرحلة الأولى 1960-1966	أصل محاسبة الموارد البشرية مع النظريات والتي تمثل استنتاج المفاهيم الأولية والأساسية لمحاسبة الموارد البشرية.
المرحلة الثانية 1967-1970	أول صياغة أكاديمية أساسية لبعض نماذج القياس.
المرحلة الثالثة 1971-1977	زيادة سريعة في مستويات الاهتمام بمحاسبة الموارد البشرية.

¹ Appelbaum, Steven, "Accounting for the firms human resources", *Managerial auditing journal*, vol. 8, N°2, (1993), p.20.

² Eric Flamholtz, Maria L. Bullen, Wei Hua, "Human resource accounting: a historical perspective and future implications", *Management decision journal*, vol.40, iss.10, (2002), p.948.

المرحلة الرابعة 1978-1980	أدى مستوى الاهتمام الأكاديمي الثابت والتركيز على الأصول الثابتة في المنظمات إلى تقليل الاهتمام بالموارد البشرية على مستوى المنظمات والجامعات.
المرحلة الخامسة 1981-1990	عودة ظهور الاهتمامات الدولية في النظريات والوظائف في محاسبة الموارد البشرية.
المرحلة السادسة 1990-الآن	تطوير المفاهيم والنماذج والمقاربات والإفصاح والمعالجة وتوليد المعلومات المرتبطة بمحاسبة الموارد البشرية.

Source: Eric Flamholtz, Maria L. Bullen, Wei Hua, "Human resource accounting: a historical perspective and future implications", *Management decision journal*, vol.40, iss.10, (2002), p.948.

سنتناول كل مرحلة من المراحل المسجلة في الجدول بتفصيل أكبر على النحو التالي¹:

- **المرحلة الأولى (1960-1966):** بدأ الاهتمام بمحاسبة الموارد البشرية في هذه الفترة، حيث أيد عدد من المفكرين مثل Scot و Peyton (1962) فكرة اعتبار الموارد البشرية أصولاً وتقييمها أيضاً، ويعتقد علماء النفس التنظيمي مثل ليكرت أنها كانت تعتبر في وضع افتراضي باعتبارها موارد قيمة للتنظيم، وقدم هيرمانسون (1964) نموذجاً لتقييمها من أجل إعداد التقارير المالية للمنظمة، وأشار إلى أن محاسبة الموارد البشرية كانت تستخدم في المقام الأول كأداة إدارية، بدلاً من استخدامها كوسيلة لتقييم الأشخاص كأصول.
- **المرحلة الثانية (1967-1970):** تزامنت هذه المرحلة مع تشكيل فرق بحث جامعية لتطوير وتقييم صلاحية نموذج تحديد التكلفة التاريخية وقيمة الموارد البشرية، في هذه الفترة تم إجراء بحث لتحديد التطبيقات الحالية والمستقبلية لمحاسبة الموارد البشرية كأداة للمديرين ومستخدمي المعلومات المالية، في أوائل عام 1967 أجرى فريق البحث بما في ذلك Likert و Bromet و pile و Flamholtz خطأً لتطوير مفاهيم وأساليب محاسبة الموارد البشرية، وتم نشر نتيجة هذا البحث بواسطة Bromet وزملائه (1968)، كما تم استخدام مصطلح محاسبة الموارد البشرية لأول مرة عند التحقيق في الاعتراضات المتعلقة بمعالجة التكاليف البشرية كأصول بدلاً من حسابها كمصروفات.
- **المرحلة الثالثة (1971-1977):** في السبعينيات نما الاهتمام بمحاسبة الموارد البشرية بسرعة وشمل الكثير من الأبحاث الأكاديمية في جميع أنحاء العالم، بينما نما الاهتمام في نفس الوقت على المستوى التنظيمي في هذه الفترة،

¹ Thomas Arkan, "Human Resources Accounting: A Suggested Model for Measurement and Valuation", *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia journal*, vol.79, n° 1, (2016), pp. 175-177.

أين تم إجراء الكثير من الأبحاث حول تطبيق نظرية محاسبة الموارد البشرية داخل المنظمات، وأنشأت جمعية المحاسبة الأمريكية لجنة للإشراف على تطويرها، أين أفاد العديد من المؤلفين أن محاسبة الموارد البشرية كان لها تأثير على اتخاذ القرار، بما في ذلك دراسة Tomassini التي أظهرت نتائجها أن بيانها يمكن أن تكون فعالة لقرارات الإدارة المتعلقة بتحديد أولويات الموظفين عند الاحتفاظ بالموظفين واختيارهم، كما أجرى Flamholtz سنة 1979 بعض الأبحاث لدراسة تأثير الأرقام المتعلقة بقيمة الموارد البشرية على قرارات المحاسبين، وأظهرت نتائج هذه الدراسة وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين القرارات المعتمدة على الأرقام المحسوبة على الأساليب التقليدية لاختيار الموظفين، وتلك الأرقام المبنية على قيمة رأس المال البشري متضمنة البنود النقدية وغير النقدية، في هذه الفترة قدم Flamholtz (1971-1972) نموذجًا قائمًا على فرضية أن قيمة الفرد تعتمد على الخدمات التي سيقدمها للشركة.

■ **المرحلة الرابعة (1978-1980):** ابتداء في هذه الفترة لوحظ بعض الانخفاض في الاهتمام بمحاسبة الموارد البشرية، وقد اقترح Flamholtz and Ansari (1978) استخدامها كأداة إدارية في علوم الإدارة، وقد كان أحد أسباب تقليل الاهتمام بها أن الدراسات الأولية السابقة التي أجريت فيما يتعلق بها كانت بسيطة نسبيًا بينما كانت الدراسات المتبقية معقدة للغاية، علاوة على ذلك أصبح من الواضح أن البحث في تطبيقها يتطلب اهتمام المنظمات وتعاونها، وأيضًا يكلف المال لإجراء الأبحاث وتمويل الأبحاث باهظ الثمن حيث لا يوجد ضمان لفائدة المنظمات يعني أنها لم تكن على استعداد لتنفيذها.

■ **المرحلة الخامسة (1981-1990):** شهدت هذه المرحلة إحياء الاهتمام بالتطبيق العملي لمحاسبة الموارد البشرية، كان السبب الحقيقي وراء هذا الاهتمام المتجدد هو التنمية الاقتصادية والانتقال من اقتصاد يحركه الإنتاج إلى اقتصاد موجه نحو الخدمات ومبني على المعرفة، وقد أتاح تطبيق مبادئ محاسبة الموارد البشرية فهم أهمية هذه الموارد للمنظمات ودعم ظهور رأس المال الفكري فوق الأصول المادية، في هذا الإطار الجديد تأثر النجاح المستقبلي للمنظمات برأس المال الفكري بدلاً من رأس المال المادي، فمن قبل لم تكن المحاسبة قادرة على الاستجابة ديناميكيًا للظروف المتغيرة بسبب التركيز الثابت على الأصول المادية الثابتة، وفي العصر الحالي تحتاج الشركات إلى معلومات لتتمكن من خلالها تقييم مهارات الأفراد وقدراتهم بشكل مستمر، هذه المعلومات التي توفر أدوات حول رأس المال البشري هي نفس الجانب الأساسي من محاسبة الموارد البشرية، وقد جادل بعض المؤلفين أمثال Johanson بأن محاسبة الموارد البشرية قد فشلت بسبب نقص الاستخدام العملي، ومع ذلك دافع آخرون عنها من خلال

تسليط الضوء على نقص الباحثين الجدد في هذا المجال، ولسوء الحظ نتج عدم وجود نتائج كمية لتثبيت تأثير محاسبة الموارد البشرية على عمليات اتخاذ القرار، مما أدى إلى عرقلة إمكانية تحديد نتائج محددة وقابلة للقياس.

■ **المرحلة السادسة (1990-الآن):** خلال هذه الفترة تغير تركيز محاسبة الموارد البشرية من قياس الموارد البشرية وتوفير المعلومات المحاسبية الصعبة إلى طريقة تركز أكثر على توفير المعلومات المرنة، على الرغم من كل البحوث إلا أنه لم يتم حتى الآن العثور على حلول لتحديات التطبيق العملي لمحاسبة الموارد البشرية.

ثالثاً: الحاجة إلى محاسبة الموارد البشرية

نشأت الحاجة إلى تقييم الموارد البشرية إلى مجموعة من الأسباب نذكرها كالتالي¹ :

- في ظل المحاسبة التقليدية لا تتوفر أية معلومات حول الموارد البشرية المستخدمة في المنظمة، وبدون الأشخاص لا يمكن أن تكون الموارد المالية والمادية فعالة من الناحية التشغيلية؛
- يتم تحميل المصروفات المتعلقة بالموارد البشرية على الإيرادات الحالية بدلاً من معاملتها كاستثمارات، يتم إطفاءها على مدى فترة زمنية، مما يؤدي إلى تشويه كبير في حجم الدخل الصافي وهذا يجعل من الصعب تقييم المقارنة بين الشركات؛
- تعتمد إنتاجية الشركة ورجحتها إلى حد كبير على مساهمة الأصول البشرية، قد يكون لشركتين أصول مادية متطابقة وتعملان في نفس السوق عوائد مختلفة بسبب الاختلافات في الأصول البشرية، إذا تم تجاهل قيمة الأصول البشرية فإن التقييم الإجمالي للشركة يصبح صعباً؛
- إذا لم يتم الإبلاغ عن قيمة الموارد البشرية على النحو الواجب في حساب الأرباح والخسائر والميزانية فلا يمكن إدراك الفعل المهم للإدارة على الأصول البشري؛
- يتم التعامل مع مصروفات التوظيف والتدريب وما إلى ذلك كمصروفات ويتم شطبها مقابل الإيرادات بموجب المحاسبة التقليدية ويتم التعامل مع جميع نفقات الموارد البشرية كاستثمارات، حيث يتم استحقاق الفوائد على مدى فترة زمنية.

كما تجدر الإشارة أنه في ميدان إدارة الموارد البشرية تعتبر وظيفة الموظفين جزءاً من الإدارة حيث يتم توظيف وتدريب أعضاء المنظمة، ومن ناحية أخرى تشكل محاسبة الموارد البشرية مقياساً لقيمة هؤلاء الأفراد داخل المنظمة، وترتبط الإدارة والمحاسبة في هذا المجال بصلة وثيقة، حيث تعتبر محاسبة الموارد البشرية وسيلة لتحسين الإدارة من خلال قياس الأثر الإيجابي

¹ Anil S, Sudharani R, Suresh N, "A Study on the Impact of Human Resource Accounting on Firm's Value with Respect to Companies Listed in National Stock Exchange", *Bulletin Monumental*, vol.21, Iss. 8, (2020), p. 39.

للاستثمار في الموارد البشرية، وهذا يساهم في تعزيز الإدارة وزيادة الأرباح، كما تلعب المحاسبة الموارد البشرية دورًا مهمًا في تحقيق الإنتاجية والتطوير الاستراتيجي للمؤسسات، فهي تعد أداة قوية لتقييم كيفية استثمار المنظمة في مواردها البشرية، وبفضل هذه الأداة يمكن للإدارة تحقيق تحسينات أكبر، حيث يتضح كيف يمكن لتعزيز رأس المال البشري أن يؤثر إيجابًا على عمليات الإدارة الاستراتيجية، فالمديرون يستطيعون تضمين آثار الكوادر البشرية في اتخاذ قراراتهم ذات المستوى العليا بشكل أفضل وأكثر تحسینًا.

تبنى "نظرية الموارد" وجهة نظر تركز على أن الوضع التنافسي للشركة يتأثر بشكل كبير بالموارد المحددة لديها، ومن بين تلك الموارد تأتي الموارد البشرية، تفسر هذه النظرية لماذا تتفوق بعض الشركات في الإنتاجية على غيرها في ظروف مشابهة، حيث يكمن الفرق في فعالية تلك الموارد البشرية، وبناءً على ذلك يجب أن تتعامل إدارة الموارد البشرية ومحاسبتها بشكل متكامل، حيث تعاملان جنبًا إلى جنب للمساهمة في تعزيز أداء المنظمة وزيادة إنتاجيتها¹.

رابعاً: أهمية محاسبة الموارد البشرية

توفر محاسبة الموارد البشرية معلومات مفيدة للإدارة والمحللين الماليين والموظفين وذلك كما يتضح فيما يلي²:

- تساعد محاسبة الموارد البشرية الإدارة في التوظيف وتحديد الموارد البشرية واستخدامها؛
- تساعد في تقييم النفقات المتكبدة لتوفير مزيد من التعليم والتدريب للموظفين من حيث الفوائد التي تكتسبها الشركة؛
- تساعد على تحديد أسباب ارتفاع معدل دوران العمالة على مختلف المستويات واتخاذ الإجراءات الوقائية لاحتوائه؛
- تساعد في تحديد السبب الحقيقي لانخفاض العائد على الاستثمار، مثل الاستخدام غير السليم أو الناقص للأصول المادية أو الموارد البشرية أو كليهما؛
- تساعد في فهم وتقييم القوة الداخلية للمؤسسة وتساعد الإدارة على توجيه الشركة بشكل جيد خلال معظم الظروف المعاكسة وغير المواتية؛
- توفر معلومات قيمة للأشخاص المهتمين بالاستثمار طويل الأجل في الشركة؛
- تساعد في تعزيز أداء الموظفين وزيادة قدرتهم على التفاوض، حيث تمكن كل فرد من فهم القيمة التي يضيفها لتحسين الشركة، مقابل التكاليف التي تتحملها الشركة لدعمه.

¹ Suresh Kumar Rajora, "Human Resource Accounting: The Empirical Evaluation Method", *Journal of Commerce, Economics & Computer Science*, vol.8, n°2, (2022), p. 130.

² Sakshi A, HR Accounting, article available on : <https://www.economicdiscussion.net/human-resource-management/hr-accounting/31699>, accessed November 13, 2022.

ومنه يمكن القول إن محاسبة الموارد البشرية لها دور مهم في نجاح المؤسسات وتحقيق أهدافها، وذلك من خلال توفير معلومات دقيقة وتحليلية تمكن المؤسسات من تحقيق أقصى استفادة من مواردها البشرية وتحسين أدائها بشكل عام، كما تساهم في توجيه قرارات التوظيف والتدريب، وتساهم أيضاً في تحديد كيفية تحسين استخدام الموارد البشرية وتحقيق أعلى عائد على الاستثمار، كما أن فهم قيمة الموظفين ودورهم في تطوير الشركة يمكن أن يؤثر بشكل إيجابي على بيئة العمل العامة ويعزز التواصل والمشاركة، بالتالي يعتبر تكامل محاسبة الموارد البشرية ضرورياً لضمان استدامة ونجاح المؤسسات في مواجهة التحديات المستمرة في مجتمع الأعمال المتغير.

خامساً: أهداف محاسبة الموارد البشرية

تسعى محاسبة الموارد البشرية إلى تحقيق جملة من الأهداف والتي سنلخصها في الجدول التالي:

جدول رقم (1 - 4): أهداف محاسبة الموارد البشرية

الهدف	شرح الهدف
هدف القياس	يتضمن قياس جوانب معينة للموارد البشرية بطرق علمية وتطبيقية، مثل: قيمة الموارد البشرية، تكلفة إعداد وتجهيز الموارد البشرية، الكفاءة الإنتاجية للأصول البشرية، ربحية استخدام الأصول البشرية، ومعدل العائد على الاستثمار البشري.
هدف التقرير	يهدف لعرض بيانات الموارد البشرية في تقارير وقوائم مالية والتي تم الحصول عليها من هدف القياس، وتشمل: تسجيل بيانات الموارد البشرية في السجلات المحاسبية، تلخيص البيانات بأساليب محاسبية، عرض النتائج في القوائم المالية، إعداد قوائم توضيحية لبيانات الموارد البشرية بجانب القوائم المالية التقليدية، إعداد تقارير إضافية لتلبية احتياجات المستخدمين، دراسة مشاكل الموارد البشرية وإعداد تقارير كمية عنها.
هدف ترشيد القرارات	يهدف لتزويد الإدارة بمعلومات لاتخاذ قرارات أكثر فعالية، مثل: دراسة البدائل الممكنة لاستغلال الموارد البشرية ومساعدة الإدارة في اتخاذ البديل الأمثل، اتخاذ قرارات النقل والترقية والاستقالة، اتخاذ قرارات الاستثمار في الموارد البشرية وإضافة عناصر جديدة، فرض الرقابة على تكلفة استخدام الموارد البشرية، تقييم أداء الموارد البشرية، قرارات المستثمرين في المؤسسة والراغبين في الاستثمار فيها، وتقييم أداء إدارة المؤسسة.
المساعدة في تخطيط الموارد البشرية بالمؤسسة	توفير معلومات تساعد في تخطيط وإدارة الموارد البشرية، مثل: توفير بيانات عن استقطاب واختيار الموارد البشرية، إعداد الموازنات التخطيطية لأنشطة الموارد البشرية لأغراض الرقابة وتقدير تكلفة الإحلال، توفير بيانات لمقارنة تدريب الموارد البشرية

داخل وخارج المؤسسة، المساعدة في استثمار الموارد البشرية بشكل أمثل لأعمال تتناسب مع إمكانياتها، وتوفير بيانات عن قيمة الموارد البشرية وتغيراتها بمرور الزمن.	
تقديم معلومات تخدم الدولة والأجهزة المختصة، كوضع سياسات للأجور والهجرة والترقيات والحوافز، تعديل التشريعات الخاصة بالموارد البشرية لتحفيز عدم الهجرة.	المساعدة في تخطيط الموارد البشرية على المستوى القومي

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على: عادل محمد محمد حسن، القياس والإفصاح ودورها في محاسبة تكاليف الموارد البشرية في القطاع المصرفي، (الجزائر: الدار الجزائرية، ط1، 2015)، ص ص. 129-130.

يتضح أن محاسبة الموارد البشرية تهدف إلى تحقيق مجموعة من الأهداف المهمة، تتضمن هذه الأهداف تقديم معلومات دقيقة ومحددة تتعلق بقيمة الموارد البشرية، وتوجيه القرارات التي تتعلق بالتوظيف والتدريب واستخدام الموارد البشرية بكفاءة، وتزويد الإدارة بمعلومات لاتخاذ قرارات استراتيجية، وتسهيل عمليات التخطيط للموارد البشرية على مستوى المؤسسة والمستوى القومي، من خلال تحقيق هذه الأهداف يصبح بإمكان المؤسسات تحقيق أقصى استفادة من مواردها البشرية، وتحسين أدائها ورفع مستوى كفاءتها، بالإضافة إلى ذلك يمكن لها أن تكون عاملاً مساهماً في تعزيز تخطيط السياسات الوطنية والتحسين في القرارات الحكومية المتعلقة بالموارد البشرية.

سادساً: صعوبات تطبيق محاسبة الموارد البشرية

كما ورد سابقاً محاسبة الموارد البشرية هي المصطلح الذي يستخدم لوصف طرق المحاسبة والأنظمة والتقنيات التي تقترن بالمعرفة والمهارة الخاصة بالأفراد، وتساعد إدارة شؤون الموظفين في تقييم الموظفين من الناحية المالية، حيث تسهل لإدارة الموارد البشرية اتخاذ القرار بشأن الموظفين أي إما الاحتفاظ بخدماهم أو الاستغناء عنها أو توفير التدريب اللازم لهم لكن هناك العديد من القيود التي تجعل الإدارة مترددة في إدخال محاسبة الموارد البشرية والتي سنذكرها كالتالي¹:

- لا يوجد إجراء أو مبادئ توجيهية واضحة ومحددة مناسبة لإيجاد تكلفة وقيمة الموارد البشرية للمؤسسة، فالأنظمة التي يتم تبنيها لها عيوب معينة؛
- فترة وجود الموارد البشرية غير مؤكدة، وبالتالي فإن تقييمها في ظل عدم اليقين في المستقبل يبدو غير واقعي؛
- لم يتم العثور على الأدلة التجريبية التي تفسر الحاجة إليها لدعم الفرضية القائلة بأن محاسبة الموارد البشرية كأداة للإدارة تسهل إدارة أفضل وفعالة للموارد البشرية؛

¹ Baharatkumar Kantilal Pala, Jigar R.Raval, "Importance and challenges of human resource accounting in Indian companies", *An International Multidisciplinary Peer-Reviewed E-Journal*, Vol. 6, Iss. 6, (June 2021), pp. 6-7.

- الموارد البشرية غير قادرة على امتلاكها والاحتفاظ بها واستخدامها، على عكس الأصول المادية، فهناك مشكلة بالنسبة للإدارة في معاملتها كأصول؛
 - هناك خوف دائم من معارضة النقابات العمالية لأن إعطاء قيمة للموظفين سيجعلهم يطالبون بالمكافآت والتعويضات على أساس هذه التقييمات؛
 - على الرغم من كل أهميتها وضرورتها فإن قوانين الضرائب لا تعترف بالموارد البشري كأصول؛
 - لا توجد طريقة مقبولة عالميًا لتقييم الموارد البشرية.
- من منظور آخر نظرت Jasrotia في التوجهات المتعلقة بمجال محاسبة الموارد البشرية وتوصلت إلى بعض العوامل التي تمنع التقدم في المجال وتطبيق المفهوم، فيما يلي بعض المشكلات التي كشفتها¹:
- **الوعي والقبول**: لا يزال مستوى الوعي وقبول محاسبة الموارد البشرية منخفضًا حيث لا تتخذ العديد من الشركات سوى القليل من نقل المعلومات للمساهمين على الرغم من امتلاكها للبيانات.
 - **عدم وجود معيار مبني**: وبسبب عدم وجوده يتعين على كل شركة تطوير معاييرها الخاصة، والتي يمكن أن تصبح عملية شاقة بالنظر إلى أن معظمهم لا يزالون يساهمون في تحسين أعمالهم.
 - **شمولية البحث**: هناك جانب آخر يعمل ضد قبول محاسبة الموارد البشرية وهو الحاجة إلى إجراء بحث مكثف، فالعديد من الشركات لا تريد الخوض في تعقيدات العثور على قيمة مواردها البشرية، في حين أنه قد يكون في متناول معظم الشركات الكبرى الخوض في هذه الممارسات، فمن المحتمل ألا يكون خيارًا قابلاً للتطبيق اقتصاديًا للشركات الصغيرة ومتوسطة الحجم.
 - **ديناميكية بعض الصناعات**: بعض الصناعات مثل تكنولوجيا المعلومات ديناميكية للغاية بسبب الاكتشافات المتكررة والتقدم التكنولوجي، في هذه الأنواع من الصناعات من الصعب للغاية التنبؤ بما ستكون عليه المتطلبات المستقبلية وكيف ستتشكل التكنولوجيا في المستقبل القريب.
- بالإضافة إلى ما سبق فإن غياب معايير محاسبية مخصصة لمحاسبة الموارد البشرية يشكل عائق إضافي لتطبيق هذه المحاسبة، إذ بدون هذه المعايير لا يمكن تطبيق المبادئ المتعارف عليها والمقبولة عمومًا.

¹ Osemeke Monday, "Human Resources Accounting: Issues, Benefits and Challenges", *International Journal of Economics, Finance and Management Sciences*, Vol 5, N° 3, (April 2, 2017), p. 136.

المطلب الثالث: ممارسات محاسبة الموارد البشرية

مع تصاعد الأبحاث الدولية لنظرية محاسبة الموارد البشرية، كان التطبيق العملي لها حريصاً أيضاً على التحرك في الثمانينيات من القرن الماضي، فالمنافسة الشديدة بين الشركات دفعت إلى القلق حول كيفية تحسين إنتاجية موظفيها، وحددت محاسبة الموارد البشرية كأداة مهمة لقياس إنتاجية العمل، وبدأت العديد من الشركات في الاهتمام بتطبيقها، مثل مكتب الولايات المتحدة للبحوث البحرية، والمؤسسات المالية الأمريكية، ومختبر الجامعة الأمريكية للطيران، شركات كبيرة متعددة الجنسيات في أوروبا، وشركات كبيرة في كندا، وبدأت جميع الشركات متعددة الجنسيات وشركات الأدوية الكبيرة في الولايات المتحدة في تطبيقها.

دفعت الموجة العالمية للثورة والتقدم في مجال التكنولوجيا الفائقة البلدان في جميع أنحاء العالم إلى تحويل تركيزها من التنافس على الموارد الطبيعية وموارد رأس المال التقليدية إلى التنافس على الموارد البشرية، بهدف الحفاظ على تنافسيتها الاقتصادية، يمكن ملاحظة أنه في عصر اقتصاد المعرفة أصبح من المحتم أن تنتقل محاسبة الموارد البشرية من البحث النظري إلى الاستخدام الواسع في الإدارة العملية، ومن أجل ذلك قامت بعض الشركات الكبيرة بتطبيق المعلومات المحاسبية للموارد البشرية على التوالي في اتخاذ القرار بشأن برامج الحوافز المختلفة مع مزيد من الدراسة المتعمقة لنظرية محاسبة الموارد البشرية، وتطور تطبيقها تدريجياً ليصبح اتجاهًا متبعًا في بعض المؤسسات ذات النشاط المعرفي العالي.

سيتم إجراء عرض تجارب دولية بهدف استكشاف نظام المحاسبة وكيف تكتسب محاسبة رأس المال البشري أهمية في تعريف ممارساتها المحاسبية الشاملة، سيوفر هذا منطلق لفهم الاختلاف بين البلدان التي سيتم استعراضها.

أولاً: الدول الإسكندنافية

أولت الدول الإسكندنافية اهتماماً خاصاً بمجال محاسبة الموارد البشرية، حيث تم تطوير نموذج Value Driving Talks (VDT) بواسطة Arne Sandervang حيث تم اختبار هذا النموذج في دراسة تجريبية أجريت في شركة نرويجية تعمل في قطاع الكهرباء، يركز هذا النموذج على حساب العوائد المالية لاستثمارات المؤسسة في تطوير الكفاءة، مع التركيز الاستراتيجي على تدريب الموظفين أو تطوير كفاءاتهم، ويهدف النموذج إلى تكيف الاستثمار في تطوير الكفاءات مع الاستراتيجية العامة للمؤسسة لمساعدتها على تحقيق أهدافها الاستراتيجية في إدارة الموارد البشرية، يقوم المشاركون في هذا النموذج بتقييم فوائد برامج الكفاءة من خلال بيان لوصف المزايا والذي يعرض مقارنة بين الفوائد

المحتملة والتحسينات التي تم تحقيقها، وتُحسب الفوائد التي تعود على الشركة وتُقارن بتكاليف التدريب بهدف تحديد عائد الاستثمار في التدريب والتطوير¹.

تمت دراسة حالتين سويديتين حيث تم تجربة عملية إدراج مقاييس محاسبة الموارد البشرية في البيانات المالية، تمحورت هذه الدراسات حول شركة (1996) Telia، وهي شركة سويدية وطنية تعمل في مجال الاتصالات وتقنية المعلومات، بالإضافة إلى إدارة الطيران المدني السويدي (1998)، تم تقديم بيان الموارد البشرية الذي نشرته شركة Telia، حيث ضم هذا البيان المالي معلومات حول الأرباح والخسائر، بالإضافة إلى الاستثمارات في الموارد البشرية، أما بالنسبة لشركة الطيران المدني السويدي، قدموا بيانا يبين دخل وميزانية الموارد البشرية، وكذلك تغير نسبة القيمة المثوية لرأس المال البشري وعدد الموظفين، والقيمة المحسوبة لرأس المال البشري، هذه الدراسات أفرزت معلومات حول أشكال التقارير المرتبطة بالموارد البشرية وكانت ملهمة للغاية في تطوير نهج تقرير الموارد البشرية، كما تعتبر دراسة حالة عن مجموعة سكانديا واحدة من أولى الشركات المعروفة بعملها في مجال رأس المال الفكري، ويقدم مثلاً جديراً بالاهتمام للمنظمات التي ترغب في إدارة رأس مالها الفكري، تم تضمين في دراسة الحالة عملية تطوير Skandia Navigator و Dolphin Navigator بتوجيه من Leif Edvinsson والذي يعد أحد الأشخاص البارزين الذين تم توثيقهم كمديرين للمعرفة، وقد نجح The Skandia Navigator في تقديم نسب أعمال جديدة أكدت على أهمية الأصول غير الملموسة بدلاً من التركيز فقط على الأصول الملموسة، كان Dolphin Navigator الذي تم تطويره عبارة عن بنية تحتية لتكنولوجيا المعلومات من شأنها أن تساعد في توزيع المعلومات المتعلقة بتخطيط أعمال Skandia Navigator في جميع أنحاء العالم بطريقة فعالة من حيث التكلفة².

كما قدم (1997) Grojer وجهة نظر ملفتة حول سبب ترسخ محاسبة الموارد البشرية في الدول الإسكندنافية، خاصة السويد بالمقارنة مع أجزاء أخرى من أوروبا، فقد أشار إلى أن تقديم تدابير محاسبة الموارد البشرية بنجاح يتطلب تناسبها مع النظام الاجتماعي في المنظمات، وأوضح أن الإدارة والنظام الاجتماعي التنظيمي السويدي يتماشى بشكل جيد مع هذه التدابير، مما يفسر نجاح تبنيها في السويد، كما يلاحظ Grojer أن إضافة نسب الموظفين الجدد إلى التقارير المالية يمكن أن يغير الديناميكيات الاجتماعية داخل المجموعة الإدارية في المؤسسات، هذا التغيير قد يؤثر على كيفية تعامل المديرين مع البيانات واتخاذ القرارات المتعلقة بالموارد البشرية، الاستنتاج من هذا المنظور هو أنه يمكن تقديم تدابير الموارد

¹ Arne Sandervang, "From Learning to Practical Use and Visible Results: A Case in Competence Development from a Norwegian Business Firm", *Journal of Human Resource Costing & Accounting*, Vol. 5 ,Iss 1, (2000), p. 90.

² Mohammed Musa Kirfi, Aminu Abdullahi, "Human Capital Accounting: Assessing Possibilities for Domestication of Practice in Nigeria", *Research Journal of Finance and Accounting*, Vol.3, N° 10, (2012), p.59.

البشرية بسلاسة في المنظمات عندما تتوافق هذه التدابير مع النظام الاجتماعي التنظيمي، ولكن هناك حاجة لمزيد من البحث لدراسة هذا المجال من محاسبة الموارد البشرية والنظام الاجتماعي في المنظمات من أجل فهم الآثار الكاملة¹.

درس (Olsson (1999) قياس الموظفين من خلال تقارير محاسبة الموارد البشرية كجزء من إدارة التعلم في قطاع المستشفيات في شمال غرب ستوكهولم، وذكر أن التعلم في مجموعات أصغر هو وسيلة فعالة لإجراء الاتصالات التنظيمية فيما يتعلق برأس المال الفكري داخل المنظمة لمساعدة المؤسسات على تعلم كيفية الإبلاغ عن قيمة الموارد البشرية بشكل أفضل، كما قدم معلومات عن ممارسات إعداد التقارير السنوية المتعلقة بالموارد البشرية في التقارير السنوية للشركات السويدية الكبرى².

استكشف (Vuontisjarvi (2006) عن طريق تحليل المحتوى إلى أي مدى قامت أكبر الشركات الفنلندية بتكييف ممارسات إعداد التقارير المسؤولة اجتماعيًا في دراسة بحثية تركز على تقارير الموارد البشرية في التقارير السنوية للشركات مع المعايير المحددة على أساس تحليل الوثائق المنشورة على المستوى الأوروبي في سياق المسؤولية الاجتماعية للشركات، مع إيلاء اهتمام خاص لنداء المجلس الأوروبي بشأن المسؤولية الاجتماعية للشركات، تشير نتائج تحليل المحتوى إلى أنه على الرغم من أن ممارسات إعداد التقارير الاجتماعية لا تزال في مرحلة مبكرة من التطوير في فنلندا، فإن أكثر الموضوعات التي تم الإبلاغ عنها هي تدريب وتطوير الموظفين³.

ومنه يمكن القول أن الدراسات الإسكندنافية تبرز بممارسات مبتكرة ومتقدمة في مجال محاسبة الموارد البشرية، تميزت هذه الدول بتطوير نماذج مثل (Value Driving Talks (VDT، التي تركز على حساب العائد المالي للاستثمارات في تطوير كفاءة الموظفين، مما يمكن المؤسسات من تحقيق أهدافها الاستراتيجية، بالإضافة إلى ذلك تم دمج محاسبة الموارد البشرية في تقارير الشركات المالية، ما يتيح للإدارة فهم قيمة الموارد البشرية وتأثيرها المالي بشكل أفضل وبالتالي تحسين عمليات اتخاذ القرارات، كما تُظهر دراسات أخرى أهمية التعلم والتطوير في تقييم الموظفين، وكذلك دور ممارسات إعداد التقارير المسؤولة الاجتماعية في توجيه الاتصالات التنظيمية وتعزيز القيمة المالية للموارد البشرية.

تعكس هذه الممارسات التوافق بين محاسبة الموارد البشرية والنظام الاجتماعي التنظيمي في الدول الإسكندنافية، ما يعزز من نجاح تطبيق هذه الممارسات بشكل فعال، وفي النهاية يظهر الاهتمام المستمر بتحسين تقارير الموارد البشرية

¹ Elda Hoxhaj, "International accounting standards, a sound base for a good start toward human resources value accounting", *European Journal of Economics, Law and Social Sciences*, Vol. 3 N° 1, (January, 2019), p. 141.

² Birgitta Olsson, "Annual Reporting Practices: Information about Human Resources in Corporate Annual Reports in Major Swedish Companies", *Journal of Human Resource Costing & Accounting*, Vol. 6 Iss 1, (2001), p. 43.

³ Taru Vuontisjärvi, "Corporate Social Reporting in the European Context and Human Resource Disclosures: An Analysis of Finnish Companies", *Journal of Business Ethics*, Vol. 69, N° 4 (December, 2006), p. 345.

ومحاسبة الموارد البشرية في هذه الدول الدور الرائد الذي تلعبه في تقديم أفضل الممارسات والإشراف على القيمة المضافة للموارد البشرية في بيئة الأعمال.

ثانياً: المملكة المتحدة

قام (Morrow 1996-1997) بدراسة مفهوم لاعبي كرة القدم في المملكة المتحدة كأصول بشرية، مشددًا على أهمية القياس كعامل حاسم في التعرف على هذه الأصول، وفي منشور آخر اقترح (Wagner 2007) أن رأس المال البشري هو أحد الأصول غير الملموسة التي يبحث عنها المستثمرون في تقييم الشركة، إلى جانب رأس المال الهيكلي (العمليات وأنظمة المعلومات وبراءات الاختراع) ورأس المال العلائقي (الروابط مع العملاء والموردين وأصحاب المصلحة الآخرين)، وقد لاحظ أن التقارير السنوية الآن تبالغ في التأكيد على دور رأس مال العلائقي في أداء الشركة وتقليل دور رأس المال البشري، مما يعطي نظرة خاطئة لأداء الشركات في المستقبل، وكان الاستنتاج أن القيمة طويلة الأجل للعمال المبتكرين لا تحظى باهتمام كافٍ من الشركات التي تعد تقارير سنوية للمستثمرين، ووفقًا لبحث أجراه مجلس البحوث الاقتصادية والاجتماعية في بريطانيا فقد توصل أنه على الرغم من أن التقارير السنوية تقدم معلومات هامة حول إنفاق البحث والتطوير وأعداد براءات الاختراع بما في ذلك تلك التي تم توليدها من المبتكرين الذين غادروا الشركة، ومع ذلك فإن التقارير غالبًا ما لا تركز على عدد المبتكرين الذين غادروا الشركة، مما يقلل من تقدير الشركة لآفاق الابتكار المستقبلية¹. ومنه فإننا نلاحظ أن ممارسة المملكة المتحدة في مجال محاسبة الموارد البشرية تسعى إلى تسليط الضوء على قيمة الأصول البشرية كعنصر أساسي لنجاح الشركات، كما تتميز هذه الممارسة بتوجيه الانتباه نحو تقديم تقارير دقيقة تبرز دور العاملين والمبتكرين في تحقيق الابتكار والنجاح المستدام، كما تعمل على التأكيد على أهمية الأصول غير الملموسة كرأس المال البشري ورأس المال العلائقي، هذه الممارسة تسعى إلى تحسين تقييم الشركات واتخاذ قرارات الاستثمار الأفضل استنادًا إلى صورة شاملة تعكس قيمة الأصول البشرية والابتكار في المستقبل.

ثالثاً: أستراليا ونيوزيلاندا

قام مؤلفون أستراليون بالتحقيق في مزايا محاسبة الموارد البشرية في رياضة الرجبي، يطرح المؤلفون سؤالاً مفاده أنه نظرًا لأن لاعبي الرجبي هم الأصول الأكثر قيمة للفريق، في حالة وضع قيمتها في الميزانية فإن القيام بذلك يحدث أي فرق في القرارات التي يتخذها مستخدمو البيانات المالية، حيث يعلقون على أن الرياضة الاحترافية كانت منتشرة في المملكة المتحدة والولايات المتحدة منذ ما يقرب من 200 عام، لكنها وصلت بعد ذلك بكثير إلى أستراليا ونيوزيلندا، ففي المملكة

¹ Mohammed Musa Kirfi, Aminu Abdullahi, *op.cit*, p. 60.

المتحدة والولايات المتحدة غالبًا ما تتضمن الحسابات المالية للفرق الرياضية المحترفة محاسبة الموارد البشرية، حيث يتم وضع قيمة للموظفين في الميزانية ويتم استهلاكها على مدار فترة زمنية، بدلاً من إدراجها كتكاليف، كما يقترح المؤلفون أنه إذا كانت محاسبة الموارد البشرية ستتبع الاتجاهات الدولية الناشئة في الإبلاغ عن الأصول غير الملموسة، فقد تصبح معلومات الموارد البشرية المرصدة أكثر انتشارًا¹.

ومنه يمكن القول أن ممارسة أستراليا ونيوزيلندا في مجال محاسبة الموارد البشرية تعكس تطورًا هامًا في النهج الرياضي والاقتصادي نحو تقدير القيمة الحقيقية للأصول البشرية، من خلال وضع قيمة للاعبين والعمالين في الميزانية ومنحها اهتمامًا مستمرًا في التقارير المالية، هذه الممارسة تعكس توجهًا نحو الشفافية والشمولية في التقارير، وتشجع على اتخاذ قرارات مالية أكثر تفصيلًا وتحكمًا، باختصار ممارسة أستراليا ونيوزيلندا تشكل نموذجًا إيجابيًا يستحق الاهتمام، حيث يتم التركيز على قيمة الأصول البشرية ودورها في تحقيق الأداء المميز والنجاح المستدام في مجال الرياضة ومجالات أخرى.

رابعاً: كندا

كتب Jones (2000) أن "أنظمة التقارير المالية تحتاج إلى محاسبة الأشخاص" يشير المؤلف إلى أن توفير النتائج النهائية للتدريب أو برامج الصحة أو استطلاعات رضا الموظفين لا تزال تمثل صراعًا مستمرًا مع مديري الموارد البشرية في كندا، وتأسف لسبب مطالبته بتقديم دراسة الجدوى لشيء معروف بشكل جوهري بأنه ضروري للأهمية المالية، يشير المؤلف إلى لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) التي نشرت معيار الأصول غير الملموسة (IAS 38) ويعلق على التقارير التي تفيد بأن الاستثمار والوعي بأهمية الأصول غير الملموسة قد زاد بشكل كبير، علاوة على ذلك يلاحظ المؤلف أنه على الرغم من أنه من المتوقع ألا يكون للمعيار أي تأثير مباشر على كيفية قيام شركات المحاسبة الكندية بتقديم التقارير فإنه يعطي تعريفًا شاملاً للأصول غير الملموسة، كما دعا Jones الباحثين إلى التعاون مع الممارسين لإنشاء قاعدة المعرفة المطلوبة لتطوير نظام قياس جديد بالكامل لخلق القيمة التي من شأنها أن تعمل بالتوازي مع النظام الحالي، كما أشار إلى كيفية إنشاء مجلس مبادرة الإبلاغ عن الأداء الكندي لتعزيز المعرفة في إدارة رأس المال الفكري وغيرها من المجالات الحاسمة لقياس الأداء، هذا يمثل فرصة مهمة لقادة الموارد البشرية للتعاون معًا لضمان تضمين الأشخاص في إعداد وتقديم التقارير المالية².

¹ Maria L. Bullen, Kel-Ann Eyler, "Human resource accounting and international developments: implications for measurement of human capital", *Journal of International Business and Cultural Studies*, vol.3, (January 2010), pp. 9-10.

² *Ibid*, p.12.

ومنه فإن الدراسة تسلط الضوء على أهمية وتطورات ممارسة محاسبة الموارد البشرية في كندا من خلال التركيز على تحديات محاسبة الأصول البشرية وتأثير معايير المحاسبة الدولية، حيث تؤكد الدراسة على ضرورة تعزيز التعاون بين الباحثين والممارسين لتحسين أنظمة القياس وتقديم التقارير المالية، كما تتيح هذه الدراسة فرصة لقادة الموارد البشرية للتعاون من أجل تحسين تقدير القيمة المالية للأصول البشرية وتعزيز الأداء المؤسسي.

خامساً: الهند

كان الاهتمام بقياس رأس المال البشري واضحاً أيضاً في الهند، يلاحظ (Mahalingam (2001 أن النقاد اليوم يؤكدون أن الأشكال الأخرى لرأس المال بما في ذلك المواد والمعدات والأدوات والتكنولوجيا لا تمثل سوى إمكانيات كامنة، فإن رأس المال البشري هو الذي يحول هذه الإمكانيات وينشط تكوين الثروة، يقترح هذا المؤلف نهجاً لقيمة الموارد البشرية استناداً إلى مهارات الشخص، ومن المتوقع أن تعود هذه المهارات على مدى السنوات الخمس المقبلة، مع خصم السنوات المستقبلية للوصول إلى القيمة الحالية، كما يلاحظ أن كل شخص لديه مجموعة من الكفاءات ويتم تعيين قيمة لكل منها مع مجموع هذه القيم التي تشكل قيمة الموظف وقيمة جميع الموظفين الذين يشكلون رأس المال البشري للمؤسسة والتي معاً مع العميل ورأس المال الهيكلي ينتج الإيرادات¹، وفي دراسة حالة أجريت في الهند درس (Patra, (2003 Khatik & Kolhe شركة قطاع عام للهندسة الثقيلة تحقق أرباحاً والتي استخدمت نموذج (Lev & Schwartz لتقييم مقاييس محاسبة الموارد البشرية، وفحص المؤلفون العلاقة بين إجمالي نفقات الموارد البشرية والموظفين من حيث لياقتهم وتأثيرهم على الإنتاج ووجدوا أن تقييم محاسبة الموارد البشرية كان مهماً لصنع القرار من أجل تحقيق أهداف المنظمة وتحسين المخرجات، كما يذكر المؤلف أيضاً أن نموذج (Jaggi & Lau (1974 الذي يقدر قيمة الموارد البشرية على أساس مجموعات الموارد البشرية مع حساب المجموعات للإنتاجية والأداء، وطريقة (Hermanson (1986-1964 غير المشتراة من الشهرة التي فيها الربح الهامشي الأعلى يتم رسملة إمكانيات الموارد البشرية مقارنة بالصناعات المماثلة².

ومنه تظهر ممارسة محاسبة الموارد البشرية في الهند تركيزاً قوياً على تقدير القيمة المالية لرأس المال البشري ودوره

الحاسم في تحقيق النجاح المؤسسي، هذا من خلال تطبيق نماذج محاسبة متنوعة مثل نموذج (Lev & Schwartz ونموذج (Jaggi & Lau وطريق (Hermanson ، تؤكد هذه الدراسة على أن الاهتمام بالقوى العاملة وتقديرها يسهم

¹ Mohammed Musa Kirfi, Aminu Abdullahi, *op.cit*, p.60.

² Ramakanta Patra, S.K. Khatik, Mohanlal Kolhe, "Human resource accounting policies and practices: a case study of Bharat Heavy Electricals Limited, Bhopal, India", *Human Resources Development and Management*, Vol. 3, N° 4,(2003), p. 295.

بشكل مباشر في تحسين الأداء المؤسسي واتخاذ القرارات الاستراتيجية، وتعكس ممارسة الهند في هذا المجال التطور الذي يحدث في التفكير بشأن الأصول البشرية وتكاملها في رؤية الأعمال والنمو الاقتصادي.

بإمكاننا تقديم ملخص لممارسات الدول السابقة وتوضيح الفروق بينها من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (1 - 5): مقارنة بين ممارسات الدول لمحاسبة الموارد البشرية

العنصر	الدول الإسكندنافية	المملكة المتحدة	أستراليا ونيوزيلندا	كندا	الهند
التركيز الرئيسي	تقدير القيمة المالية للأصول البشرية	تسليط الضوء على أهمية الأصول البشرية	تقدير قيمة الأصول البشرية في الرياضة	تقدير الأصول البشرية وتحديات تقديم التقارير	تقدير قيمة رأس المال البشري
النهج	رؤية العامل البشري كأصل أساسي وتكامله في تحقيق النجاح المؤسسي	تعزز قيمة العاملين والمبتكرين في تقارير المستثمرين وتحسين الأداء	تسليط الضوء على قيمة العاملين والمبتكرين وتحفيز تقديرهم في التقارير	تطوير نماذج دقيقة لقياس القيمة المالية للأصول البشرية وتعزيز الأداء	استخدام نماذج متنوعة لتقدير القيمة المالية للأصول البشرية
التقارير	يركزون على توجيه الانتباه نحو تقديم تقارير دقيقة تبرز دور العاملين	يعكسون التوجه نحو تقديم تقارير دقيقة تظهر دور العاملين والمبتكرين	يركزون على توجيه الانتباه إلى تقديم تقارير تظهر دور العاملين ولاعي الرياضة	يسعون لضمان دقة التقارير والتحسين المستمر	يركزون على تضمين تقدير القيمة المالية للعاملين في التقارير المالية

المصدر: من إعداد الباحثة بالنظر لما سبق.

مما سبق نسجل أنه على الرغم من تفاوت الممارسات بين الدول، إلا أنها تتجه جميعها نحو تعزيز تقدير الأصول البشرية والاعتراف بأهميتها في خلق القيمة، كما تظهر هذه المقارنة أن هناك اهتمامًا عالميًا متزايدًا بتقدير القيمة المالية للأصول البشرية ودورها في تحقيق النجاح المؤسسي، هذه الممارسات تعزز الشفافية وتسهم في اتخاذ قرارات مالية أكثر دقة وتفصيلاً، كما يجدر بالذكر أن هذه الممارسات ليست ثابتة وقد تتطور مع تطور المعايير المحاسبية والاهتمام المستمر بإدارة الموارد البشرية.

الخلاصة

من خلال هذا الفصل تم تقديم إطار نظري يهدف إلى تسليط الضوء على البعد الاجتماعي للمحاسبة وإبراز أهمية الاستثمار في الموارد البشرية، بالإضافة إلى ذلك تم التطرق إلى دور إدارة الموارد البشرية كعامل مهم في نجاح أي منظمة، وأن المورد البشري قادر على تحويل رؤى واستراتيجيات المؤسسة إلى واقع قائم، فالموظفون يشكلون الركيزة الأساسية لأي منظمة، وهم يؤثرون بشكل كبير على أدائها ونجاحها، كما تطرقنا لمحاسبة الموارد البشرية وتوصلنا على أنها فرع من المحاسبة الاجتماعية والتي تستخدم لتأكيد وقياس والإبلاغ عن تكلفة وقيمة الموارد البشرية في المؤسسة وتوفير معلومات لإدارة الموارد البشرية، والتي تعتبر أن المورد البشري على أنه أصل من أصول المؤسسة عكس ما ينظر إليه على أنه عبء من أعبائها، وعلى الرغم من أن لها تاريخ في عائلة المحاسبة وأن نظامها النظري لم يتقن بعد إلا أن دورها المهم في تعزيز إدارة الموارد البشرية والاستخدام الفعال للموارد البشرية قد تم الاعتراف به على نطاق واسع من قبل الدول الأجنبية، فمع ظهور اقتصاد المعرفة الموجه للأفراد أصبحت إدارة الموارد البشرية أكثر أهمية وتعقيداً من إدارة الموارد المادية، لهذا السبب أصبح بناء نظام محاسبة الموارد البشرية من الناحية النظرية وتجربة نموذج خاص بها بجرأة في الممارسة العملية ليس فقط متطلباً أساسياً لاقتصاد المعرفة، وإنما يعتبر أيضاً مؤشراً رئيسياً لتطور مهنة المحاسبة هذا التحول يأتي استجابة لتحديات اقتصاد المعرفة.

الْفَصْلُ الثَّانِي
حَمْدُ اللَّهِ سُبْحَانَ اللَّهِ

الْقُدْسِ وَاللَّهُ فَضْلٌ
حَمْدُ اللَّهِ سُبْحَانَ اللَّهِ
عَسَى اللَّهُ أَنْ يَكُونَ
رِزْقًا لِلَّذِينَ آمَنُوا

الْبَسْرِيَّةُ
حَمْدُ اللَّهِ سُبْحَانَ اللَّهِ

تمهيد

في ظل التطورات الاقتصادية والاجتماعية المتسارعة أصبحت المنظمات تدرك أهمية العنصر البشري في تحقيق أهدافها، ولقد انعكس هذا الاهتمام بوضوح على تطور الرؤية المحاسبية التقليدية، حيث باتت الموارد البشرية تعتبر أصولاً استثمارية قيمة قادرة على تحقيق عوائد مالية واقتصادية على المدى الطويل، ولفهم أهمية هذا التحول يجب التركيز على كيفية تحقيق قيمة مضافة من هذه الاستثمارات في الموارد البشرية وكيفية قياس هذه القيمة بدقة وفعالية، هذا الأمر يستدعي استخدام مناهج محاسبية متقدمة تعكس من خلالها القيمة الحقيقية لهذا المورد المهم في البيانات المالية.

نتيجة لهذا وُجد أن المحاسبين والباحثين في مجال المحاسبة أمثال Flamholtz, Hermanson, Ogan قد أدركوا هذا التحول وأبدوا اهتماماً كبيراً بفهم كيفية القياس والإفصاح عن هذا المورد بشكل أكثر دقة وشمولاً، إن هذا التفرد للبحث والدراسة يهدف إلى توفير معلومات دقيقة ومفصلة حول الموارد البشرية والتغلب على التحديات المعقدة التي ترتبط بالتعامل مع طبيعتها.

علاوة على ذلك ينبغي أن ننتبه إلى أهمية إمكانية إدراج المعلومات المتعلقة بالموارد البشرية في القوائم المالية والبيانات المالية للمنظمات، فمعظم القوائم المالية التقليدية لا تتضمن معلومات كافية عن هذا الجانب المهم للمنظمة، مما يعيق القرارات الاستراتيجية ويقلل من القدرة على الاستفادة القصوى من مواردها البشرية، من هنا تأتي أهمية تطوير أساليب جديدة لقياس وتصنيف الموارد البشرية وضمان توفير المعلومات اللازمة لتمكين اتخاذ قرارات رشيدة وتحقيق أفضل استفادة من هذا الجانب في الإدارة المؤسسية والمالية، ومن أجل هذا تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث وهي كالتالي:

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للقياس المحاسبي للموارد البشرية

المبحث الثاني: نماذج قياس الموارد البشرية

المبحث الثالث: الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للقياس المحاسبي للموارد البشرية

يلعب القياس دورًا أساسيًا في مجال المحاسبة، حيث تترتب عليه تأثيرات كبيرة على القرارات التي يتخذها المستخدمون بشأن البيانات المالية ورؤيتهم للمؤسسة، وعليه فإن قياس تكلفة الموارد البشرية تعتبر كذلك من أكبر التحديات التي تواجهها محاسبة الموارد البشرية ليس فقط بسبب تعدد نماذج القياس وإنما كذلك بسبب غياب البيانات والمعلومات الدقيقة عن هذه الموارد، بالتالي يصبح من الضروري أن نضع في اعتبارنا مجموعة من المتطلبات والشروط لتحقيق القياس المحاسبي لهذه الموارد، وقبل أن نتطرق لهذه المتطلبات سنقوم في البداية بفهم المفهوم الأساسي للقياس المحاسبي بعد ذلك سنتقل إلى استعراض المتطلبات التي ينبغي مراعاتها عند تقدير قيمة الموارد البشرية.

المطلب الأول: مفهوم القياس المحاسبي للموارد البشرية

المحاسبة تعد واحدة من أهم المجالات التي تلعب دورًا مهمًا في إدارة الأعمال وتحقيق النجاح المالي، ومن بين العناصر الأساسية في هذا المجال نجد القياس المحاسبي كأساس علمي وفني للأنظمة المحاسبية، والذي يُعتبر جوهرها، حيث يقوم بتحويل الأحداث الاقتصادية المعقدة إلى أرقام ومعلومات قابلة للفهم والتحليل.

أولاً: تعريف القياس المحاسبي

يشير مصطلح القياس عموماً على أنه تعيين الأرقام للأشياء للتعبير عن خصائصها، وذلك بالاستناد إلى قواعد طبيعية يتم اكتشافها سواء بطرق مباشرة أو غير مباشرة¹. كما عرف على أنه عملية مقارنة تهدف إلى الحصول على معلومات دقيقة للتمييز بين بديل وآخر عند اتخاذ القرار². ومن خلال التعريفين السابقين نسجل ما ذهب إليه Saratiel (2011) على أن القياس لا يمكن أن يتم في غياب المقارنة وفي غياب هدف محدد ومسار محدد لتحقيق الهدف، كما أنه يفترض وجود شيء يتم قياسه، وإذا لم نكن نعلم ما هو ذلك الشيء فإن عملية القياس لن تكون لها أي مغزى³.

أما القياس المحاسبي فقد تم تقديم تعاريف متعددة له، وعلى الرغم من هذا التعدد فإن هناك تشابهاً بينها في نقاط أساسية مختلفة، ويلاحظ أن المرجعية الأكثر شيوعاً لهذا المفهوم تمثلت في تقرير الجمعية المحاسبية الأمريكية لعام 1979، حيث جاء التعريف الذي قدمته بهذا التقرير على النحو التالي "القياس المحاسبي هو تحديد أرقام الماضي والحاضر والمستقبل للمنظمة، أو تحديد الظاهرة الاقتصادية في المستقبل، وذلك على أساس الملاحظة، وتبعاً للقواعد

¹ Chambers, R. J, "Measurement in Accounting", *Journal of Accounting Research*, Vol. 3, N° 1, (1965), p36.

² ريتشارد شرويدر، مارتل كلارك، جاك كاثي، *نظرية المحاسبة*، تعريب خالد علي أحمد كاجيجي، إبراهيم ولد محمد فال، الكيلاني عبد الكريم الكيلاني، (الرياض : دار المريخ للنشر، 2012)، ص 185.

³ Saratiel Weszerai Musvoto, "The Role Of Measurement Theory In Supporting The Objectives Of The Financial Statements", *International Business & Economics Research Journal*, Vol. 10, N°8, (August 2011), p.2.

المحددة¹، وفي هذا السياق أيضاً أشار الشيرازي إلى القياس المحاسبي على أنه أحد وظائف المحاسبة الأساسية إذ تكتسب المعلومات بموجبه أهمية خاصة في المجتمع، فهو مقابلة خصائص مجال معين بخصائص مجال آخر وتتم المقابلة باستخدام الأرقام والرموز وذلك طبقاً لقواعد معينة²، وبشكل عام عرف على أنه قياس الظواهر والأحداث الوصفية والتعبير عنها بصيغ كمية قيمة والاعتماد على وحدة قياس موحدة لكافة الموارد والعمليات التي تقوم بها المؤسسة داخلياً وخارجياً³.

بناءً على التعاريف السابقة، يمكن استخلاص ما يلي:

- القياس المحاسبي هو عملية تحويل الأحداث والظواهر الاقتصادية إلى أرقام كمية؛
- يهدف القياس المحاسبي إلى تمثيل الظواهر المالية بشكل ملموس وقابل للتحليل؛
- يتضمن القياس المحاسبي تحديد قيم كمية للمعلومات الاقتصادية باستخدام وحدات قياس موحدة؛
- يعتمد القياس المحاسبي على قواعد ومعايير محددة لضمان الدقة والموثوقية.

ثانياً: تعريف القياس المحاسبي للموارد البشرية ومتطلباته

بناءً على الجهود والدراسات المتعددة التي أولت اهتماماً كبيراً لإدراك أهمية اعتبار الموارد البشرية كأصل من أصول المؤسسة، يبرز بوضوح ضرورة السعي إلى تحقيق عملية قياس قيمة هذه الموارد، بالتالي يعتبر قياس قيمتها أحد المتطلبات الأساسية لتفعيل مفهوم محاسبة الموارد البشرية.

1- تعريف القياس المحاسبي للموارد البشرية

في قياس الموارد البشرية لا يتم قياس الأشخاص بأنفسهم، بل يتم قياس سماتهم وقدراتهم ومهاراتهم وخبراتهم، وبالتالي يكون أساس المقارنة والتحليل هي الخواص وليس البشر⁴. كما يقصد بعملية قياس الموارد البشرية على أنها عملية تحديد الخدمات المتوقع تقديمها من قبل الموارد البشرية في المستقبل، ويتم ذلك من خلال استخدام طرق القياس التي تراها المؤسسة مناسبة، بهدف تقدير القيمة الأساسية للموارد البشرية والتأثيرات التي تنجم عنها، والتي يجب عرضها في القوائم المالية للمؤسسة، حيث تساعد هذه العملية في توفير صورة دقيقة وشاملة لنشاط المؤسسة وفهم مدى تحقيقها لأهدافها⁵.

1 محمد مطر، موسى السويطي، *التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية*، (عمان: دار وائل للنشر، 2، 2008)، ص130.

2 عباس مهدي الشيرازي، *نظرية المحاسبة*، (الكويت: دار السلاسل، 1990)، ص 63.

3 النقيب كمال عبد العزيز، *نظرية محاسبية* (عمان: دائر وائل للنشر، 2004)، ص. 186.

4 لعبيبي البوعلي، وليد ناجي الحياي، مرجع سابق، ص.88.

5 علي عزام الحويطي، *إدارة الموارد البشرية وتنميتها*، (الأردن: دار البداية ناشرون وموزعون، ط1، 2014) ص. 73.

فقياس هذه الموارد يركز حول تقدير قيمة الخدمات التي يقدمها المورد البشري داخل المؤسسة، وعن طريق قياس قيمة هذه الخدمات، يمكن التعرف على العوامل الأساسية أو تحديد التغييرات البارزة في قيمة هذه الموارد البشرية، والعوامل المؤثرة في ذلك، سواءً كان ذلك متعلقاً بتكاليف الاستثمار فيها أو من خلال تقدير العوائد المستقبلية المنبثقة عن خدمات هذه الموارد¹.

مما سبق يمكن القول إن قياس الموارد البشرية يعد عملية مهمة للمؤسسات من أجل فهم وتقدير قيمة الموارد البشرية التي تمتلكها، وذلك من خلال تحديد السمات والقدرات والمهارات والخبرات المتواجدة في فريق العمل، مما يوفر أساساً مهماً لاتخاذ القرارات، بالإضافة إلى ذلك فإنه يعزز الشفافية في القوائم المالية، حيث يتم عرض قيمة الموارد البشرية وتأثيرها على النتائج المالية للمؤسسة.

ومن أجل تحقيق أهداف الأطراف المستفيدة من عملية القياس، فإن نماذج القياس والتقييم الخاصة بالأصول البشرية يجب أن تمتد بنظرة فعلية من خلال قابليتها للاستخدام كما يجب أن تتوفر فيها الخاصيتين التاليتين²:

- إمكانية الاعتماد على بياناتها عن طريق توافر معايير ثابتة ومستقلة للرقابة عليها سواء عبر الزمن أو لأغراض المقارنة المرجعية بين المؤسسات، والتركيز على التوجيهات المستقبلية للمؤسسة؛
- يجب أن يكون هناك ارتباط واضح بين نظم القياس والأهداف الاستراتيجية للمؤسسة وذلك حتى تستطيع كافة المستويات الإدارية إدراك ردود أفعال القرارات المختلفة، ومعرفة متى وأين تنشأ الحاجة لأي تغيير تنظيمي أو هيكلية.

2- متطلبات القياس المحاسبي للموارد البشرية

لتحقيق قياس ملائم وموثوق للموارد البشرية يتطلب الأمر توفر أربع متطلبات أساسية يجب أن تكون مستوفاة، هذه المتطلبات تسهم في ضمان تقديم تقييم دقيق وشامل لقيمة الموارد البشرية، وهي على النحو التالي³:

الدليل: يتطلب قياس الموارد البشرية التحقق من مدى تأثيرها والدور الذي تلعبه بشكل كافٍ وفعال، يجب أن تكون هناك أدلة واضحة تُثبت أهمية قياس هذه الموارد وتأثيرها على أداء المؤسسة؛

التفسير: يتضمن هذا المتطلب تقديم تفسيرات منطقية ومبررات توضح سبب وكيفية تأثير الموارد البشرية في المؤسسة، كما يجب أن تكون هناك توضيحات للمسببات والعوامل التي تجعل هذه الموارد مؤثرة وضرورية؛

¹ عبير لخشين، أثر القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية على مؤشرات الأداء المالي، رسالة دكتوراه، (جامعة 20 أوت 1955: كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2020)، ص. 45.

² هجرية بوزوينة، مسعود دراوسي، "القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره على اتخاذ القرارات بالمؤسسات الجزائرية - دراسة حالة مؤسسة AGRO SIM"، مجلة الأبحاث الاقتصادية، م. 15، ع. 01، (2020)، ص. 116.

³ العنزي سعد علي حمود، "العابدي علي رزاق جيايد، كلفة المورد البشري بمنظور سلوكي"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، م. 17، (2011)، ص. 5.

الغرض: يتوجب أن تكون أهداف نظم القياس متناسبة مع تأثيرات الموارد البشرية وتلبية احتياجات واهتمامات أصحاب المصلحة داخل وخارج المؤسسة؛

الطريقة: تشمل هذه المتطلبات وجود نموذج أو إطار يدعم عملية تطوير مقاييس أفضل للموارد البشرية، فيجب تحديد الأساليب والمعايير التي سيتم استخدامها لقياس القيمة والأثر الحقيقي لتلك الموارد.

باستيفاء هذه المتطلبات، يمكن للمؤسسات أن تكون قادرة على تقديم تقييم شامل ومفيد للموارد البشرية وتأثيرها على الأداء والنجاح المؤسسي.

المطلب الثاني: إجراءات القياس المحاسبي للموارد البشرية

تعد عملية القياس المحاسبي للموارد البشرية عملية أساسية للمؤسسات التي تهدف إلى تقدير القيمة المالية للعناصر البشرية داخل المؤسسة، ومن أجل تحقيق هذا الهدف بدقة وموثوقية، يجب تتبع مجموعة من الإجراءات التي تسهم في تنفيذ عملية القياس بشكل فعال، والتي تسعى إلى ضمان الدقة في التقديرات المحاسبية للموارد البشرية، وهذا ما يسهم في تحقيق أهداف المؤسسة بشكل أفضل.

أولاً: دراسة طبيعة نشاط المنظمة والتعرف على طبيعة الإنفاق فيها

خلال هذه الإجراء يتم تحديد وتجميع جميع النفقات المرتبطة بقطاع الموارد البشرية في المؤسسة، يتم فصل هذه التكاليف عن التكاليف الأخرى في المؤسسة لتمييزها بوضوح، بعد ذلك يتم تخصيص هذه النفقات (تكاليف الموارد البشرية) على الأنشطة التالية¹:

- **نفقات الأنشطة التعليمية الرئيسية:** وتتضمن رواتب ومخصصات المعنيين بها من الموارد البشرية في المؤسسة بجانب النفقات التعليمية المكتملة لها؛
- **نفقات الأنشطة التعليمية المساعدة:** وتتضمن كلا من نفقات الأبحاث والدراسات ومستلزماتها من اللوازم المخبرية المستخدمة في إجراء البحوث والكتب والمجلات العلمية وطبعتها؛
- **نفقات التنقيبات والاستكشاف:** وهي كل الاكتشافات التي يمكن أن تقوم بها الموارد البشرية؛
- **نفقات الخدمات الاجتماعية:** مثل المعالجات الطبية والنقل والسفريات العلمية والتخصصات الأخرى ذات الصلة بها؛

¹ ثائر صبري الغبان، محمود كاظم الغبان، "المناهج العلمية لقياس رأس المال البشري في ظل محاسبة رأس المال الفكري والإجراءات المقترحة للتطبيق في الوحدات المعرفية"، مجلة دراسات مالية ومحاسبية، م. 2، ع. 8، (2009)، ص ص. 34-35.

— **نفقات الأعمال الإنشائية:** من إنشاء مرافق ومباني مخصصة للموارد البشرية المتعلمة والمدربة، بجانب نفقات تعميمها وتحديثها، فضلا عن نفقات التأسيسات المائية والكهربائية والخدمات الأخرى المخصصة للموارد البشرية؛

— **نفقات الأعمال الإدارية:** أية نفقات إدارية أخرى ذات صلة بالموارد البشرية.

ثانياً: تقسيم النفقات المرتبطة بالموارد البشرية إلى نفقات إرادية ونفقات رأسمالية

بعد حصر مجموعة النفقات المتعلقة بالموارد البشرية يتم العمل على تخصيصها إلى أحد المجموعات التالية¹:

- **المجموعة الأولى:** تتولى حصر نفقات التوظيف؛
- **المجموعة الثانية:** تتولى حصر نفقات الاختبار والاختيار؛
- **المجموعة الثالثة:** تتولى حصر نفقات الاستئجار؛
- **المجموعة الرابعة:** تتولى حصر نفقات التدريب؛
- **المجموعة الخامسة:** تتولى حصر نفقات التكيف مع جو العمل الوظيفي؛
- **المجموعة السادسة:** تتولى حصر نفقات التطوير وتنمية قدرات الموارد البشرية المكونة لرأس المال البشري للمؤسسة.

بعد القيام بعملية تخصيص نفقات الموارد البشرية إلى مجموعات حسب طبيعة كل مصروف تأتي مرحلة تصنيفها إلى نفقات إيرادية تعود على المؤسسة بمنافع مستقبلية تستفيد منها لأكثر من سنة مالية ليتم رسملتها، أو نفقات دورية.

ثالثاً: تحديد مصروفات إطفاء الاستثمار في الموارد البشرية

في نهاية الدورة يتم إهلاك الاستثمارات في الموارد البشرية إما على أساس المدة القصوى أي السن العادي للتقاعد، أو على أساس المدة الاحتمالية المتوقعة أي احتمالية الاحتفاظ بالإطار إلى غاية تقاعده، وتظهر الصعوبة الأساسية عند مواجهة مسألة تحديد الأساس العلمي والموضوعي لمعدلات الإطفاء الذي يتطلب التمييز بين عمريين، العمر الفني الذي يرتبط بالعمر الاقتصادي، الأمر الذي يستلزم بذل المزيد من الرعاية في تحديد معدلات الإطفاء وبالشكل الذي يجعل العمر الاقتصادي للإنفاق على الموارد البشرية ضمن رأس المال البشري أقل من العمر الفني².

¹ المرجع نفسه.

² عيبر الخشين، مرجع سابق، ص. 49

رابعاً: الملاحظة الدورية للموارد البشرية

من أجل تحديد مقدار الإطفاء السنوي لنفقات الاستثمار في الموارد البشرية يجب ملاحظة الموارد البشرية بصورة دورية ومستمرة لمعرفة حالتها إلى جانب التعرف على حالات الإنهاء المتعددة، كحالة انتهاء حياة الأصل البشري داخل المؤسسة أو تركه لها أين يتم شطب جميع النفقات المتعلقة به، ويتم الشطب لتحويل جميع النفقات المتعلقة به، ويتم الشطب لتحويل جميع النفقات الإيرادية المؤجلة من الاستثمار إلى حساب إطفاء الاستثمار في الموارد البشرية، وتفادياً لحالة الشطب المفاجئة لها لما تتضمنها من تكاليف باهظة يتم اللجوء إلى وضع مخصص لمواجهة الحالات المذكورة سابقاً، أخذ بعين الاعتبار منطلقين عند إعداد القوائم الختامية وهما مبدأ الحيطة والحذر، والمراجعة الدورية للموارد البشرية من أجل تحديد المخصص المناسب وتعديله عندما يتطلب ذلك¹.

خامساً: إضافة مصروفات الإطفاء والشطب إلى المصروفات الجارية

يتم العمل على إضافة مصروفات الإطفاء والشطب المتعلقة بالموارد البشرية إلى المصروفات الجارية الأخرى المرتبطة بالموارد البشرية وعرضها في قائمة الدخل، مع وجود رأي بإضافتها جنباً إلى جنب مع المصاريف الإدارية العامة المعروضة في هذه القائمة².

ومنه فإن إجراءات القياس المحاسبي للموارد البشرية تمثل عملية أساسية لتحقيق تقدير دقيق وشامل لقيمة هذه الموارد داخل المؤسسات، تتطلب هذه الإجراءات الالتزام بمجموعة من الخطوات المتتابعة، بدءاً من دراسة طبيعة نشاط المؤسسة وصولاً إلى إضافة مصروفات الإطفاء والشطب إلى المصروفات الجارية، يهدف هذا القياس إلى تحقيق التميز والدقة في تقديرات الموارد البشرية ومساهمتها في تحقيق أهداف المؤسسة، وبالتالي تعتبر هذه الإجراءات خطوة هامة في إدارة الموارد البشرية بكفاءة.

المطلب الثالث: المعايير الدولية المحاسبية والقياس المحاسبي للموارد البشرية

بالرغم من عدم وجود معايير محاسبية دولية خاصة بحسابية الموارد البشرية بما فيها تقييمها، إلا أنه يمكن القول إنها تتجه نحو تقديم مناهج أكثر مرونة في قياسات المحاسبة وتقاريرها، على سبيل المثال تسمح المعايير الدولية IAS 38 للأصول غير الملموسة و IFRS 3 بشأن اندماج الأعمال بالاعتراف بشهرة الأصول غير الملموسة، مما يشير إلى استعداد أولي لتقييمها، مثل الموارد البشرية، كما تسهم المعايير الدولية IAS 19 في هذا السياق من خلال توجيه الأنظار إلى التعامل مع منافع الموظفين والتي يمكن أن ترتبط بالموارد البشرية.

¹ المرجع نفسه.

² المرجع نفسه.

أولاً: المعيار المحاسبي الدولي رقم 19 "منافع الموظفين"

المعيار المحاسبي الدولي (IAS 19) يركز على كيفية معالجة مزايا الموظفين في المنظمة، هذا المعيار يغطي مختلف أنواع المزايا التي يحصل عليها الموظفون، سواء أثناء فترة عملهم أو بعد انتهاءها، تشمل هذه المزايا المعالجة النظامية للمصروفات والالتزامات المرتبطة بتلك المزايا التي يتوجب دفعها في فترات مستقبلية، كما أن المعيار يشمل أنواع مختلفة من المزايا مثل المزايا على المدى القصير ومزايا ما بعد التوظيف ومزايا طويلة الأجل الأخرى ومزايا إنهاء الخدمة، هذا يعني أن المعيار يهدف إلى ضمان تقديم معلومات محاسبية دقيقة ومفصلة حول التزامات الشركة تجاه موظفيها بما يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية.

1- مزايا الموظفين قصيرة الأجل

هي جميع مزايا الموظفين (بخلاف مزايا إنهاء الخدمة) التي يتم تغطيتها بالكامل في غضون اثني عشر شهراً بعد التاريخ الذي قدم فيه الموظف آخر خدمة لصاحب العمل، تشمل مزايا الموظفين قصيرة الأجل ما يلي: الأجور والرواتب ومساهمات الضمان الاجتماعي والإجازات والأجور المرضية والمزايا على أساس الدخل والمزايا غير النقدية للموظفين الحاليين، تعتبر محاسبة استحقاقات الموظفين قصيرة الأجل أمراً بسيطاً للغاية لأنه لا توجد افتراضات اكتوارية مطلوبة لقياس المطلوبات أو السعر، ولا توجد إمكانية لأي مكسب أو خسارة اكتوارية، وهذا يعني أنه يتم قياس التزامات مزايا الموظفين قصيرة الأجل على أساس غير مخصص¹. وبالتالي على المؤسسة الاعتراف بالمبلغ على أنه²:

- **تكلفة (مصروف):** إلا إذا تطلب أو سمح معيار دولي آخر بإدخال المزايا في تكلفة الأصل مثل مخزونات واستثمارات مادية.

- **مصروف مستحق:** هو المبلغ الذي يجب دفعه بعد استبعاد أي مبلغ تم خصمه، إذا زاد المبلغ النهائي عن المبلغ الذي تم خصمه من قيمة المنافع المتوقعة، يجب على المؤسسة أن تعترف بتلك الزيادة كأصل، وهذا يعني أنها تعامل هذا الزيادة كمصروف تم دفعه مسبقاً.

¹ Jasmina Selimovic, Benina Veledar, "The impact of IAS 19 actuarial calculations on financial performance: Evidence from public enterprises in Federation of Bosnia and Herzegovina", *Economic Thought and Practice*, vol. 30, iss.1, (2021), P.268.

² ibid

2- مزايا ما بعد انتهاء الخدمة

مزايا ما بعد انتهاء الخدمة هي مزايا الموظفين (بخلاف مزايا إنهاء الخدمة ومزايا الموظفين قصيرة الأجل) التي تدفع بعد إتمام الخدمة¹، وهي تشمل المعاشات التقاعدية والتأمين على الحياة والتأمين الصحي بعد إنهاء الخدمة، من أجل أن تقدم المؤسسة مزايا ما بعد انتهاء الخدمة لموظفيها، فإنها تضع الترتيبات في شكل خطط مزايا ما بعد التوظيف، تنقسم هذه الخطط إلى خطط مساهمات محددة وخطط منافع محددة.

- **خطط مساهمات محددة:** وهي مساهمات تستند على القوانين الخاصة بكل دولة، بحيث تدفع المؤسسة مساهمات ثابتة إلى وحدة منفصلة (الصندوق)، ولا يكون عليها أي التزام قانوني أو ضمني بدفع مساهمات أخرى إذا لم يوجد بالصندوق أصول كافية لدفع مزايا العاملين المتصلة بخدمة الموظفين في الفترات الجارية والسابقة، وينبغي على المؤسسة الاعتراف بالمساهمات في خطط مساهمات المحددة التي يكون الموظف قد قدم خدمة منها مقابل تلك المساهمات².

- **خطط المنافع المحددة:** هي مساهمات تكون في صورة مدفوعات نقدية مثل التقاعد أو عينية مثل مزايا طبية...، بحيث تقوم المؤسسة بدفع مساهمات ثابتة إلى وحدة منفصلة (الصندوق)، ولكن عليها دفع مساهمات إضافية إذ لم يوجد بالصندوق أصول كافية لدفع مزايا الموظفين، وبالتالي فهي التي تتحمل المخاطر التنبؤية الاكتوارية، والمخاطر الاستثمارية وليس الموظف³.

ويشترط المعيار ألا تكون المؤسسة مسؤولة فقط عن التزامها القانوني، ولكن عن أي التزام ضمني ناتج عن ممارسات المؤسسة.

أما فيما يتعلق بمحاسبية خطط المساهمات المحددة يتم بتحديد التزام المؤسسة لكل فترة من خلال الواجب المساهمة به في البرنامج أو الخطة لكل فترة وقد يحدد الالتزام بناءً على معادلة تستخدم تعويضات الموظفين كأساس لاحتساب تلك الالتزامات، أما معالجة خطط المنافع المحددة تمتاز بنوع من التعقيد وهذا للطبيعة الافتراضية التي يقدر من خلالها هذا الالتزام، حيث أن القيمة التي سيتم الاعتراف بها في الميزانية على شكل مؤونات للمعاشات والالتزامات المماثلة، تمثل القيمة الحالية لالتزام المنافع المحددة، أي أن القيمة المحينة للدفعات المستقبلية، وهي عرضة

¹ Zishan Lin, *Research on discretion in accounting Evidence from the adoption of IAS 19R*, Doctoral thesis, (University of Vaasa, Finland: School of Accounting and Finance Accounting,2020), p.09.

² محمد لمين علون، عبد الحق سعدي، محمد لخضر صالح، "محاسبة الموارد البشرية وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في المؤسسات الاقتصادية"، *مجلة الاقتصاد الدولي والعولمة*، م. 3، ع.2، (2020)، ص223

³ نفس المرجع

للتعديل بسبب الفروق التي ستظهر بين الافتراضات والنسب الواقعة فعلاً، ويتم الاعتراف بها في شكل مكاسب أو خسائر، وتحسب قيمة خطط المنافع المحددة بالعلاقة التالية¹:

$$\text{قيمة الالتزام} = \text{المنافع المجمعة من طرف الموظف} \times \text{احتمال دفع المؤسسة لهذه المنافع} \times \text{معدل التحيين}$$

حيث:

$$\text{المنافع المجمعة من طرف الموظف} = \text{المكافأة عن كل سنة خدمة} \times \text{عدد سنوات الخدمة}$$

و:

- **معدل التحيين:** عادة ما يكون مساوي لمعدل الفائدة السائد في السوق المالي وسوق الاقتراض، وفي غياب سوق مالي نشط يمكن استعمال معدل التضخم السائد في البلد أو معدل سندات الخزينة الحكومية.
- **المكافأة:** عن كل سنة خدمة هي مكافأة تمنحها المؤسسة للموظف، وقد تكون على شكل نسبة مئوية من الأجر السنوي أو أجرة شهر إضافي لكل سنة، حيث تختلف طريقة حساباتها من مؤسسة إلى أخرى، ويسمى الأجر الذي تمنح منه هذه المكافأة بالأجر المرجعي.

$$\text{الأجر المرجعي} = \text{الأجر الحالي} \times \text{نسبة تطور الأجور إلى غاية السنة الأخيرة للخدمة}$$

$$\text{احتمال دفع المؤسسة لمنافع الموظف} = \text{احتمال بقاء الموظف على قيد الحياة} \times \text{احتمال بقاء الموظف في المؤسسة}$$

حيث:

- **احتمال بقاء الموظف على قيد الحياة:** عادة تستعمل نسبة الوفيات لاستخراج وهي: (1- نسبة الوفيات)
- **احتمال بقاء الموظف في المؤسسة:** عادة تستعمل نسبة دوران العمال في المؤسسة لاستخراج وهي: (1- نسبة دوران العمال).

3- منافع الموظفين طويلة الأجل

تشير إلى مجموعة متنوعة من التعويضات أو المكافآت التي تقدم للموظفين على مدى فترة طويلة، يمكن أن تتضمن هذه المزايا مزايا مثل إجازات طويلة المدى، والجوائز الممنوحة للخدمة طويلة الأجل، بالإضافة إلى المزايا المقدمة في حالة تعطل الموظف لفترة طويلة، بالإضافة إلى ذلك تتضمن هذه المزايا عناصر مثل تقاسم الأرباح والمكافآت التي تدفع بعد اثنتي عشرة شهراً أو أكثر بعد نهاية الفترة التي عمل فيها الموظف، هناك أيضاً مزايا مؤجلة تستحق بعد اثنتي عشرة شهراً أو أكثر بعد انقضاء الفترة التي تم فيها كسبها، المعالجة المحاسبية لمزايا

¹ نفس المرجع، ص ص. 223-224.

الموظفين الأخرى طويلة الأجل أبسط بكثير من المعالجة المحاسبية لمزايا ما بعد التوظيف، حيث يجب تقديم هذه المزايا بالتركيز على قيمتها الحالية فيما يتعلق بالدخل المستقبلي، وهذا ينطوي عادةً على خصم القيم المستقبلية لتعكس قيمتها الحالية بدقة، لذلك الفكرة الرئيسية هي أنه يتم التعرف على هذه المزايا طويلة الأجل في سجلات الشركة من خلال مراعاة القيمة الحالية للآثار المالية المستقبلية التي تحملها¹.

4- منافع نهاية الخدمة

يتم التعامل مع منافع إنهاء الخدمة بشكل منفصل عن باقي منافع الموظفين الأخرى، وذلك لأن الحدث الذي يؤدي إلى التزام الشركة لدفع تلك المنافع هو إنهاء خدمة الموظف وليس العمل العادي للموظف، بمعنى آخر، عندما يتم إنهاء خدمة موظف، ينشأ التزام مالي للشركة بدفع تعويض ما لهذا الموظف، بناءً على هذا التفاوت في الحدث المؤثر، تُعتمد طريقة خاصة لتسجيل هذه المنافع، ببساطة عندما يتم تحديد التزام الشركة بدفع مبلغ معين لموظف بسبب إنهاء خدمته، يتم تسجيل هذا المبلغ كنفقة (مصرف) في السجلات المالية للشركة، في الوقت نفسه يتم تسجيل التزام مالي يُعبر عن المبلغ الذي يجب دفعه للموظف كجزء من مزايا إنهاء الخدمة².
مما سبق نسجل أن المعيار المحاسبي الدولي رقم 19 "منافع الموظفين" يعد أحد المعايير المهمة في مجال المحاسبة، حيث يقوم بتوجيه كيفية تسجيل وتقدير منافع الموظفين في المؤسسات، يغطي المعيار مجموعة واسعة من المنافع التي يمكن أن يحصل عليها الموظفون، بدءاً من المزايا قصيرة الأجل مثل الرواتب والأجور، وصولاً إلى المزايا طويلة الأجل مثل المعاشات التقاعدية والمزايا بعد انتهاء الخدمة، فالمعيار يهدف إلى ضمان تقديم معلومات دقيقة وشفافة حول التزامات المؤسسة تجاه موظفيها، سواء أثناء فترة عملهم أو بعد انتهائهم، كما يتطلب المعيار من المؤسسات تقديم تقديرات محاسبية لقيمة المزايا والتزاماتها المستقبلية المرتبطة بها، مما يضمن تقديم صورة موثوقة للوضع المالي للمؤسسة.

ثانياً: المعيار المحاسبي الدولي رقم 38 "الأصول غير الملموسة"

يركز المعيار المحاسبي الدولي (IAS 38) على كيفية تقدير وتسجيل الأصول غير الملموسة، والتي لم يتم تناولها بالتحديد في معيار محاسبة دولي آخر، ويتطلب هذا المعيار أن تعترف المؤسسة بالموجود إذا تم تلبية مقاييس معينة

¹ Jasmina Selimovic, Benina Veleđar, op.cit, pp. 268-269.

² Ibid, p. 269.

كما يحدد هذا المعيار كيفية قياس المبلغ المسجل للموجود غير الملموس ويتطلب إفصاحات معينة بشأن الموجودات غير الملموسة، ومن المهم تلخيص النقاط الرئيسية التي ترتبط ببحثنا كما يلي¹:

- يتعلق هذا المعيار بالنفقات المتعلقة بالإعلان، التدريب، بدء النشاط، البحث والتطوير، يستثنى منه حقوق استكشاف المعادن، التنمية، النفط، الغاز الطبيعي، وغيرها من الموارد المتجددة؛
- الأصل غير الملموس هو أصل غير نقدي يمكن تحديده وليس له أي مواد مادية محتفظ بها لاستخدامها في إنتاج وتوريد السلع أو الخدمات للتأجير أو لأغراض إدارية والأصل هو مورد إذا:

- تسيطر عليه الشركة نتيجة لأحداث ماضية؛

- من المتوقع أن تتحصل الشركة منه منافع اقتصادية.

- يعترف المعيار المحاسبي بالأصل غير الملموس (تكلفته) إذا فقط كان:

- من المحتمل أن يحقق أو تتدفق منه منافع اقتصادية؛

- يمكن قياس تكلفته بصورة موثوقة.

- عندما يتم إنشاء أصل داخل المؤسسة لا ينبغي عدها من الأصول؛

- إذا لم يستوف العنصر غير الملموس كل التعاريف ومعايير الموجودات غير ملموسة، يتطلب المعيار المحاسبي

38 تسجيل المصروفات تحت هذا البند عند تكبدها له.

- يتطلب المعيار المحاسبي 38 إدراج كافة مصاريف البحث والتطوير عند تكبدها ك:

- نفقات متصلة ببدء النشاط أو النشاط التجاري؛

- تكاليف التدريب؛

- النفقات الإعلانية والترويجية؛

- نفقات النقل، إعادة التنظيم جزء من العمال التجارية.

- يتطلب المعيار المحاسبي 38 الاعتراف بالمصروف عند تكبد الموجودات غير ملموسة عند اقتنائها أو إكمالها

باستثناء:

- من المحتمل أن تحقق العقارات منافع اقتصادية قد تتجاوز مستوى الأداء المحدد؛

- إذا كان يمكن قياس هذه النفقات وتخصيصها للأصول بصورة موثوقة.

¹ نجاة بن يحيى، مباركة نعام، "المعيار المحاسبي (38) وأهمية الإفصاح المحاسبي للأصول غير الملموسة"، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية المتقدمة، م. 02، ع. 02، (2018)، ص ص. 11-13.

- (في حالة استبقاء هذه الشروط يجب إضافة هذه النفقات اللاحقة إلى تكلفة الأصل المادي)
- إذا تم الاعتراف في بداية النفقة المتعلقة بالأصل غير الملموس كمصرف من قبل المنظمة، يأتي معيار 38 لإدراج هذه المصروفات في تكلفة الأصول غير الملموسة في تاريخ لاحق؛
 - بعد الاعتراف المبدئي يتطلب المعيار المحاسبي 38 قياس الموجودات غير ملموسة وفقاً بطريقتين للمعالجة:
 - المعالجة المرجعية = تكلفة الاستهلاك المتراكم - خسائر انخفاض القيمة المتراكمة
 - المعالجة المسموح بها = المبلغ المعاد تقييمه - الاستهلاك المتراكم - خسائر انخفاض القيمة
 - يجب أن يكون المبلغ المعاد تقييمه هو القيمة المعادلة للأصل
 - كما يسمح المعيار للشركات بمنح الأصل غير الملموس حياة غير محددة.
 - في حالات نادرة قد تكون أدلة أن الموجودات غير ملموسة لفترة لا تزيد عن عشرين سنة يتطلب المعيار المحاسبي 38 من الشركة:
 - استهلاك الأصول غير الملموسة على أفضل تقدير لأعمارها الإنتاجية؛
 - تقدير القيمة القابلة للاسترداد الموجودات غير ملموسة مرة واحدة في السنة على الأقل من أجل تحديد أي انخفاض في القيمة؛
 - ذكر أسباب افتراض أن العمر النافع للأصل غير الملموس لا يتجاوز عشرين سنة؛
 - يتطلب المعيار المحاسبي 38 أن تعكس طريقة الاستهلاك المستخدمة معدل الاستهلاك من قبل المنافع الاقتصادية للأصل؛
 - يتطلب المعيار المحاسبي 38 أن تعتبر القيمة المتبقية للموجودات غير الملموسة صفر باستثناء: (تعهد طرف ثابت باسترداد الأصل في نهاية عمره الإنتاجي، إذا كان هناك سوق نشط لهذا النوع من الأصول ومن المحتمل أن يوجد هذا السوق في نهاية عمره الإنتاجي)؛
 - إذا كان هناك سوق نشط لهذا النوع من الأصول ومن المحتمل أن يوجد هذا السوق في نهاية عمره الإنتاجي؛
 - عند تقييم ما إذا كان الأصل غير ملموس فقد قيمته تطبق الشركة معيار المحاسبة الدولي رقم 36 (انخفاض قيمة الموجودات)؛
 - يتطلب المعيار المحاسبي 38 لأول طلب لها الأحكام الانتقالية التي تتطلبها بأثر رجعي كلما:
 - تطلب الأمر إلغاء بند من البنود السابقة لم تعد تستوفي معايير الاعتراف المتعلقة بالمعيار المحاسبي 38؛
 - إذا كان التقييم المسبق للأصل غير الملموس مخالف للمبادئ الواردة في المعيار المحاسبي 38؛

ولقد وردت أيضاً في المعيار المحاسبي نقطتين مهمتين لا يجب إغفالهما:

■ بالنسبة للتقاعد أو التخلص من الأصل يتم إلغاء الاعتراف بالأصل غير ملموس من خلال:

- التخلص منه؛

- عندما لا يتوقع أي منافع اقتصادية مستقبلية من استخدامها.

■ يتم تحديد الربح أو الخسارة الناتجة عن إلغاء الاعتراف بالموجود غير الملموس على أنه صافي متحصلات

البيع إن وجدت، والقيمة الدفترية للأصل ويتم الاعتراف بها في الربح أو الخسارة، عندما يكون الأصل

معترف به في البنود الواردة في المعايير المحاسبية الدولية.

إذا اعتبرنا المورد البشري كأصل غير ملموس وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي رقم 38 (IAS 38)، فإنه ينبغي

للمؤسسة أن تتوافر بعض الشروط الأساسية للاعتراف به، يجب أن تتمكن المؤسسة من التحكم في هذا المورد نتيجة

لأحداث ماضية وينبغي أن يكون من المتوقع أن تحقق المؤسسة منافع اقتصادية من هذا المورد البشري، لذلك إذا

كانت المؤسسة تمتلك موردين بشريين معينين يمكن التحكم فيهم وتوقع منهم تحقيق منافع اقتصادية، مثل الموظفين

ذوي المهارات الخاصة أو الفرق الإدارية المؤثرة في الأداء المالي للشركة، فيمكن للمعيار المحاسبي IAS 38 أن يطبق

على تقدير وتسجيل هذا المورد البشري كأصل غير ملموس، وبموجب ذلك يمكن للمؤسسة إدراج تكاليف التوظيف

وتطوير الموارد البشرية ذات القيمة المضافة في تكلفة هذا الأصل غير الملموس، مع مراعاة متطلبات المعيار والشروط

الضرورية للاعتراف به، يجب على المؤسسات مراجعة المعيار والالتزام بالمتطلبات المحاسبية المحددة والإجراءات الضرورية

لتقدير وتسجيل المورد البشري كأصل غير ملموس بموجب هذا المعيار.

المبحث الثاني: نماذج القياس المحاسبي لتكلفة الموارد البشرية

فكرة الموارد البشرية يجب أن تُدار بطريقة منهجية وقابلة للقياس تماماً مثل الموارد المالية والمادية، فهي تعتبر

أتمن أصول المؤسسة، وبالتالي فهي بحاجة إلى إدارتها وتطويرها واستخدامها بفعالية من أجل تحقيق أهدافها، ولقياسها

تستخدم مجموعة من النماذج من أجل تحديد وتقدير المهارات والمعرفة والخبرة للأفراد داخل المؤسسة حيث تهدف

إلى تقديم صورة شاملة عن قيمة الموظف، مع مراعاة عوامل مثل التعليم والخبرة والأداء وإمكانات التطور في المستقبل،

هناك العديد من نماذج قياس الأصول البشرية فقد صنف Flamholtz طرق تقييم الموارد البشرية إلى النموذج

القائم على التكلفة ونموذج القيمة الاقتصادية، تم تقسيم الأخير إلى نموذج القيمة النقدية ونموذج القيمة غير النقدية،

وفي الآونة الأخيرة تم إضافة طريقة جديدة تسمى النموذج القائم على المعرفة.

المطلب الأول: النموذج القائم على التكلفة

يعد النموذج القائم على التكلفة لقياس الموارد البشرية أداة مهمة للمؤسسات التي تسعى إلى إدارة موظفيها ومواردها بفعالية فهو يأخذ في الاعتبار التكاليف المرتبطة باكتساب الموظفين وتطويرهم والاحتفاظ بهم لتحديد القيمة المالية التي يجلبونها للمؤسسة كما يساعدها على اتخاذ قرارات رشيدة بشأن مستويات التوظيف، ووضع ميزانية للموارد البشرية، وتقييم العائد على الاستثمار في رأس المال البشري من خلال مراعاة مجموعة من العوامل بما في ذلك الرواتب والمزايا والتدريب ونفقات التوظيف، وهو يوفر رؤية شاملة للأثر المالي للموارد البشرية على المؤسسة، ويتضمن على ثلاث نماذج رئيسية، وستتناول فيما يلي هذه النماذج والمزايا التي تقدمها والمحددات التي يمكن أن تعترضها.

أولاً: نموذج التكلفة التاريخية

تم تطوير طريقة التكلفة التاريخية للموارد البشرية من قبل William C.Pyle واعتمدها شركة RG Barry Corporation في عام 1969، وهي شركة أحذية في الولايات المتحدة الأمريكية، هذه الطريقة تشبه إلى حد بعيد القيمة الدفترية للأصول المادية الأخرى، في هذا النهج يتم رسملة التكلفة الفعلية المتكبدة على الموارد البشرية للمؤسسة واستهلاكها على مدار العمر الإنتاجي المتوقع للموارد البشرية¹، حيث يتم تقسيم تكاليف الموارد البشرية إلى قسمين، الأول يعالج كمصروفات جارية مثل الرواتب والأجور، والثاني يعالج كمصروفات رأسمالية يحقق زيادة في المنافع المستقبلية، وتتم رسملة التكاليف المرتبطة بالاستقطاب والاختيار والاستخدام والتعيين وتدريب الفرد وتطويره، ومن ثم إطفاء هذه التكاليف على مدى العمر المتوقع للاستخدام، أما الجزء غير المستنفذ فيمثل الجزء المتبقي من التكلفة الأصلية ويظهر في قائمة المركز المالي²، الهدف من هذا النموذج هو تقديم صورة مالية واضحة لتأثير أنشطة الموارد البشرية على ميزانية المؤسسة، ولهذا النموذج مجموعة من المزايا والمحددات والتي سنذكرها في الجدول التالي:

¹ Namita Srivastava, "Human resource accounting: a strategic approach to corporate excellence", *IJRAS ET*, Vol. 2 Iss.5, (May 2014), p 425.

² نور الهدى حداد، "محاسبة الموارد البشرية بين ضرورة التأسيس وصعوبات القياس"، *مجلة المالية وحوكمة الشركات*، م. 4، ع. 2، (ديسمبر 2020)، ص. 67.

جدول رقم (2 - 1): مزايا ومحددات نموذج التكلفة التاريخية

المحددات		المزايا		نموذج التكلفة التاريخية
يركز على تكاليف الموارد البشرية الحالية فقط، ولا يأخذ في الحسبان التكاليف المستقبلية المحتملة.	لا يأخذ في الحسبان التكاليف المستقبلية	واضح وسهل الفهم، مما يسهل على مجموعة واسعة من الأصحاب المصلحة فهم تأثير الموارد البشرية على الميزانية.	بسيط وسهل الفهم	
لا يقدر قيمة أو فوائد الموارد البشرية، ويتركز فقط على تكاليفها، مما يقلل من رؤية الصورة الكاملة.	لا يأخذ في الاعتبار قيمة الموارد البشرية	يوفر صورة مالية واضحة لتأثير الموارد البشرية على المؤسسة، ويساعد في فهم وتخطيط التكاليف الخاصة بها.	يقدم صورة مالية واضحة	
لا يراعي تأثير التضخم على تكاليف الموارد البشرية، مما يمكن أن يؤدي إلى تشويه النتائج الحقيقية.	لا يأخذ في الحسبان التضخم	يسهل تخطيط الميزانية واتخاذ قرارات استراتيجية بناءً على تكاليف الموارد البشرية واستخدامها بفعالية.	يسهل تخطيط الميزانية	
لا يأخذ بعين الاعتبار أنشطة الموارد البشرية مثل المشاركة والاحتفاظ بالموظفين، مما يقلل من دقته.	لا يأخذ في الاعتبار النطاق الكامل للأنشطة	يعتمد على طرق متسقة لجمع وتحليل البيانات، ويمكن من خلاله مقارنة أداء الموارد البشرية بمرور الوقت.	يعزز الاتساق والمقارنة	
يستند إلى معلومات سابقة قد تكون قديمة ولا تعكس الظروف الحالية بشكل دقيق، مما يقلل من دقة النتائج.	يعتمد على معلومات قديمة	يوفر نهجًا منظمًا لتتبع وقياس تكاليف الموارد البشرية، ويساعد على الامتثال للمعايير واللوائح القانونية.	يدعم الامتثال للمعايير واللوائح	

المصدر: من إعداد الباحثة بالنظر إلى الغبان نائر صبري، "المناهج العلمية لقياس رأس المال البشري في ظل محاسبة رأس المال الفكري والإجراءات المقترحة للتطبيق في الوحدات المعرفية"، مجلة دراسات محاسبية ومالية، م. 2، ع. 8، (2009)، ص. 13.

يحتوي نموذج التكلفة التاريخية لقياس الموارد البشرية على نقاط قوة ونقاط ضعف، وتحتاج المؤسسات إلى موازنة هذه النقاط بعناية عند اتخاذ قرار بشأن استخدام هذا النموذج أم لا، في حين أنه يوفر مقياسًا ثابتًا وموضوعيًا للتكاليف، إلا أنه يحتوي أيضًا على قيود مثل عدم مراعاة تأثير التضخم وعدم عكس القيمة الحالية للأصول...

ثانياً: نموذج تكلفة الاستبدال

يستخدم مصطلح "تكلفة الاستبدال" لوصف تكلفة استبدال الموظف، بما في ذلك جميع النفقات المرتبطة بالعثور على موظف جديد وتدريبه لشغل الوظيفة، هذا النموذج هو طريقة تقييم مالي تقدر تكلفة استبدال الموظف من خلال مراعاة عوامل مختلفة مثل تكاليف التوظيف وتكاليف التدريب وفقدان الإنتاجية وتكاليف التعويض، الهدف منه هو تزويد المؤسسات بتقدير شامل لتكلفة استبدال الموظف، والتي يمكن استخدامها لاتخاذ قرارات رشيدة حول إدارة القوى العاملة واستراتيجيات التعويض¹.

سنقدم شرح أكثر تفصيلاً لكل مكون من المكونات المتضمنة في نموذج تكلفة الاستبدال وهذا من خلال

الجدول التالي:

جدول رقم (2-2): تكاليف نموذج تكلفة الاستبدال

التكلفة	الشرح
تكاليف التوظيف	تشير إلى النفقات المرتبطة بالجوانب المختلفة لعملية التوظيف، وتشمل ذلك الإعلان عن الوظائف الشاغرة، والبحث عن المرشحين المناسبين، وفحص السير الذاتية، هذه التكاليف تتضمن تكلفة نشر إعلانات الوظائف، والتعاقد مع وكالات التوظيف، والجهد والوقت الذي يستهلكه موظفو الموارد البشرية خلال عملية التوظيف واستخدام الموارد المادية والبشرية المخصصة لهذا الغرض.
تكاليف التدريب	تشير إلى النفقات المرتبطة بتزويد الموظفين الجدد بالمهارات والمعرفة اللازمة لأداء عملهم، يتضمن ذلك تكلفة مواد التدريب، رسوم المدرب، والإنتاجية المفقودة أثناء تدريب الموظفين.
فقدان الإنتاجية	يشير إلى انخفاض الإنتاجية الذي يحدث عندما يغادر الموظف ويتم تدريب الموظف البديل، يتضمن ذلك الوقت والموارد التي يتم إنفاقها على تدريب الموظف البديل بالإضافة إلى أي انخفاض مؤقت في الإنتاجية أثناء تكيف الموظف البديل مع الوظيفة الجديدة.
تكاليف التعويض	تشير إلى تكلفة راتب الموظف البديل والمزايا والمكافآت، يتضمن ذلك تكلفة الراتب الأساسي للموظف والتأمين الصحي ومزايا التقاعد وأي مصاريف أخرى متعلقة بالتعويضات.

المصدر: من إعداد الباحثة

¹ Abraham Friedman, Baruch Lev, "A Surrogate Measure for the Firm's Investment in Human Resources", *Journal of Accounting Research*, Vol. 12, N° 2, (1974), p. 244.

من المهم ملاحظة أن التكلفة الفعلية لاستبدال الموظف يمكن أن تختلف اختلافاً كبيراً اعتماداً على الظروف المحددة لكل بديل، مثل حجم وتعقيد المنظمة ونوع الصناعة ومستوى مهارة الموظف البديل ومع ذلك باستخدام نموذج تكلفة الاستبدال يمكن للمؤسسات الحصول على فهم عام لتكلفة استبدال الموظف واتخاذ قرارات رشيدة بشأن القوى العاملة لديها، يتضمن هذا النموذج نوعين وهما تكلفة الاستبدال الشخصي وتكلفة الاستبدال الوظيفي، وسنقوم بشرح كل منها على النحو التالي¹:

- **تكلفة الاستبدال الشخصي:** يشير هذا إلى التكلفة المحددة المرتبطة باستبدال فرد معين يمكن أن تشمل هذه التكلفة الإعلان عن الوظيفة الشاغرة وإجراء المقابلات والفحوصات المرجعية وتدريب الموظف الجديد، هذه التكلفة هي تكلفة مباشرة يمكن قياسها بسهولة وهي خاصة بموظف معين.
 - **تكلفة الاستبدال الوظيفي:** يشير هذا إلى تكلفة ملء وظيفة أو منصب معين داخل المؤسسة يمكن أن تشمل تكلفة استبدال الوظيفة كلاً من التكاليف المباشرة مثل الإعلان عن فتح الوظيفة، وإجراء المقابلات، وتدريب الموظف الجديد بالإضافة إلى التكاليف غير المباشرة مثل الإنتاجية المفقودة، وفقدان المعرفة المؤسسية، وانخفاض الروح المعنوية بين الموظفين المتبقين، و خسارة العملاء المحتملة، هذه التكلفة هي تقدير أكثر شمولاً للتكلفة الإجمالية لدوران الموظفين ويمكن أن توفر معلومات قيمة للمؤسسات فيما يتعلق بقيمة الاستثمار في ممارسات إدارة الموارد البشرية التي يمكن أن تقلل من معدل دوران الموظفين وتزيد من الاحتفاظ بالموظفين. ومنه كلا النموذجين مهمان في تزويد المؤسسات برؤية شاملة لتكلفة دوران الموظفين، كما يمكن للمؤسسات الحصول على فهم أفضل للتكلفة الحقيقية لفقدان الموظف، واتخاذ قرارات رشيدة حول قيمة الاستثمار في ممارسات إدارة الموارد البشرية التي يمكن أن تقلل من معدل دوران الموظفين وتزيد من الاحتفاظ بالموظفين ويمكن أن يؤدي ذلك إلى زيادة الكفاءة وتوفير التكاليف، وتحسين الإنتاجية ورضا العملاء، وقوة عاملة أكثر استقراراً وتحفيزاً.
- لنموذج تكلفة الاستبدال لقياس الموارد البشرية عدة مزايا ومحددات، وهذا ما سنلخصه في الجدول التالي:

¹ Eric Flamholtz, George Geis, "The Development and Implementation of a Replacement Cost Model for Measuring Human Capital: A Field Study", *Personnel Review*, Vol. 13, Iss. 2, (1984), p. 26.

جدول رقم (2 - 3): مزايا ومحددات نموذج تكلفة الاستبدال

المحددات		المزايا		نموذج تكلفة الاستبدال
بعض التكاليف غير المباشرة المرتبطة بدوران الموظفين مثل الإنتاجية المفقودة قد يكون من الصعب تحديدها بدقة، يجب أن تعتمد المؤسسات على التقديرات والافتراضات عند حساب هذه التكاليف مما قد يؤثر على دقة التقدير النهائي.	يمكن أن يكون من الصعب تحديد التكاليف كميًا	والتي ستمكن من تخطيط الموارد البشرية العاملة بإيجاد تقديرات لتكاليف الحصول عليها لمختلف الوظائف، وترشيد عملية اتخاذ القرارات، من خلال مقارنتها مع التكاليف الفعلية لتوظيفها وتدريبها والتعرف على الانحرافات الحاصلة عما هو مخطط	استخدام التقديرات المعيارية لعناصر تكلفة الإحلال الوظيفي	
قد يكون من الصعب المقارنة بين المؤسسات المختلفة بسبب الاختلافات في كيفية حسابها لتكلفة دوران الموظفين.	من الصعب المقارنة بين المؤسسات	التكلفة تُعدل على أساس التغيرات المحتملة بالأسعار الجارية وليس التكلفة التاريخية.	عدم بقاء التكلفة على حالها	
يوفر نموذج تكلفة الاستبدال تقديرًا لتكلفة دوران الموظفين، ولكنه قد لا يعكس التكلفة الحقيقية لفقدان الموظف، قد لا يتم احتساب عوامل مثل المهارات والخبرة المحددة للموظف المغادر وصعوبة استبدال هذا الموظف، والتأثير على علاقات العملاء بشكل كامل.	قد لا يعكس التكلفة الحقيقية	من خلال فهم تكلفة دوران الموظفين يمكن للمؤسسات اتخاذ قرارات حول قيمة الاستثمار في ممارسات إدارة الموارد البشرية التي يمكن أن تزيد من الكفاءة وتوفير التكاليف وتحسن الإنتاجية ورضا العملاء وتخلق قوة عاملة أكثر استقرارًا وتحفيزًا، يمكن أن يؤدي ذلك إلى تحسين الأداء المالي والاستدامة طويلة الأجل للمؤسسة.	زيادة الكفاءة	
حساب تكلفة استبدال الموظف عملية تستغرق وقتًا طويلًا، خاصةً إذا لم يكن لدى المؤسسة بيانات دقيقة حول تكلفة الإعلان وإجراء المقابلات والتدريب.	تأخذ وقت طويل	يوفر تقديرًا واضحًا لتكلفة استبدال الموظف مما يساعد المؤسسات على تخصيص الموارد للممارسات التي يمكن أن تقلل من معدل دوران الموظفين وزيادة الاحتفاظ بالموظفين.	يساعد في تخصيص الموارد	

المصدر: من إعداد الباحثة بالنظر إلى الغبان نائر صيري، "المناهج العلمية لقياس رأس المال البشري في ظل محاسبة رأس المال الفكري والإجراءات المقترحة للتطبيق في الوحدات المعرفية"، مجلة دراسات محاسبية ومالية، م. 2، ع. 8، (2009)، ص. 18.

من خلال ما تم عرضه، يتضح أن نموذج تكلفة الاستبدال يوفر للمؤسسات معلومات مهمة حول تكلفة دوران الموظفين، بينما يعد من الضروري استخدام هذا النموذج مقترنا بطرق أخرى، وذلك للحصول على فهم شامل لتأثير دوران الموظفين على المؤسسة.

ثالثاً: نموذج تكلفة الفرصة البديلة

تم تبني هذا النموذج من قبل Hekimian and Jones في عام 1967 ويعرف أيضاً باسم طريقة القيمة السوقية، تعتمد طريقة قياس الموارد البشرية بموجب هذا النموذج على مفهوم تكلفة الفرصة البديلة أي قيمة الموظف في أفضل استخدام بديل له كأساس لتقدير قيمتها، يمكن تحديد قيمة تكلفة الفرصة البديلة من خلال العطاءات التنافسية داخل الشركة بحيث يقوم المديرون في الواقع بتقديم عطاءات لأي موظف نادر، لذلك لن يكون للأصل البشري قيمة إلا إذا كان موردًا نادرًا ، أي عندما يؤدي توظيفه في قسم ما إلى حرمانه من قسم آخر¹.
عندما تتخذ شركة قرارًا بتعيين موظف لمشروع معين، فإن تكلفة الفرصة البديلة لهذا القرار هي قيمة الاستخدام البديل الأفضل التالي لتلك الموارد، على سبيل المثال إذا عينت شركة موظفًا جديدًا فستكون تكلفة الفرصة البديلة لهذا القرار هي قيمة الاستخدام البديل الأفضل التالي للموارد المستخدمة لتوظيف هذا الموظف وتدريبه، وبالمثل إذا عينت شركة موظفًا للعمل في مشروع معين فإن تكلفة الفرصة البديلة لذلك القرار ستكون قيمة الاستخدام البديل التالي الأفضل لمساهمة هذا الموظف ومهاراته، مثل العمل في مشروع آخر أو متابعة مهام أخرى، في هذه الحالة ستكون تكلفة الفرصة البديلة هي القيمة المحتملة التي كان من الممكن توليدها باستخدام مساهمة الموظف ومهاراته بطريقة مختلفة.

تعتبر تكلفة الفرصة البديلة من الاعتبارات الهامة في إدارة الموارد البشرية، لأنها تساعد الشركات على تقييم التكلفة الكاملة لتوظيف عامل معين من خلال مراعاة تكلفة الفرصة البديلة لاستخدام مساهمة الموظف ومهاراته، مما يمكن للشركات اتخاذ قرارات أكثر استنارة حول كيفية تخصيص مواردها البشرية بفعالية وتحقيق أهدافها بأكثر الطرق كفاءة وفعالية من حيث التكلفة، ولحساب تكلفة الفرصة البديلة للموظف يتم عادةً اتباع الخطوات التالية:

— تحديد قيمة أفضل استخدام بديل لعمل الموظف: يتضمن ذلك تحديد ما يمكن أن يفعله الموظف إذا لم يكن موظفًا في المنظمة الحالية، يمكن أن يشمل ذلك العمل في مؤسسة أخرى أو بدء عمل تجاري خاص بهم، أو متابعة فرص أخرى.

— تحديد تكاليف توظيف الفرد: وهذا لا يشمل فقط التكاليف المباشرة للتوظيف مثل الراتب والمزايا، ولكن أيضاً التكاليف غير المباشرة مثل تكلفة التدريب والتطوير، وتكلفة الإشراف على الموظف وإدارته.

¹ CA Karan Batra, What is Human Resource Accounting?, <https://www.charteredclub.com/what-is-human-resource-accounting/>, accessed September 15, 2022.

— حساب تكلفة الفرصة البديلة لتوظيف الفرد: يتضمن ذلك مقارنة قيمة أفضل استخدام بديل لعمل الموظف مع تكاليف توظيف الفرد، بحيث تكلفة الفرصة البديلة لتوظيف الفرد هي الفرق بين هاتين القيمتين.

— تقييم الفعالية من حيث التكلفة لتوظيف الفرد: بناءً على تكلفة الفرصة البديلة المحسوبة في الخطوة السابقة، يمكن للمؤسسة تحديد ما إذا كان توظيف الفرد فعالاً من حيث التكلفة بالنظر إلى الاستخدامات البديلة لعمله.

— اتخاذ قرارات توظيف رشيدة: استناداً إلى نتائج النموذج، يمكن للمؤسسة اتخاذ قرارات رشيدة بشأن التوظيف والتخطيط للقوى العاملة مع مراعاة الفعالية من حيث التكلفة لتوظيف الأفراد.

كما لهذا النموذج مزايا ومحددات والتي سنذكرها من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (2 - 4): مزايا ومحددات نموذج تكلفة الفرصة البديلة

المحددات		المزايا		نموذج تكلفة الفرصة البديلة
قد يكون تحديد قيمة أفضل استخدام بديل لعمل الموظف أمراً صعباً حيث قد يتضمن وضع افتراضات حول الفرص المستقبلية أو ظروف السوق فيمكن أن يؤدي ذلك إلى عدم الدقة في حساب تكلفة الفرصة البديلة وقد يؤثر على موثوقية النتائج.	صعوبة قياس تكلفة الفرصة البديلة	يساعد هذا النموذج المؤسسات على اتخاذ قرارات رشيدة بشأن التوظيف وتخطيط القوى العاملة وذلك من خلال النظر في فعالية التكلفة لتوظيف الأفراد، يمكن أن يؤدي ذلك إلى توفير التكاليف للمؤسسة والتأكد من استخدام الموارد بأكثر الطرق فعالية.	الفعالية من حيث التكلفة	
يركز النموذج على الفعالية من حيث التكلفة ولكنه قد لا يأخذ في الاعتبار عوامل مهمة أخرى مثل رضا الموظفين ورفاههم، فيمكن أن يؤدي هذا إلى قرارات التوظيف التي تؤثر سلباً على معنويات الموظفين وتحفيزهم.	عدم مراعاة رضا الموظفين ورفاههم	يوفر النموذج نهجاً منظمًا وموضوعيًا لتقييم قيمة الموظفين واتخاذ قرارات التوظيف وهذا يساعد على تقليل الذاتية والتحيز في صنع القرار ويضمن أن يتم تقييم جميع الموظفين بطريقة عادلة.	اتخاذ قرارات موضوعية	
قد يؤدي النموذج إلى تقليل عمل الموظفين وتحفيزهم حيث يشعر الموظفون أن عملهم يتم تقييمه بناءً على التكلفة فقط.	انخفاض عمل الموظفين	يساعد هذا النموذج المؤسسات على تخصيص الموارد بشكل أكثر كفاءة من خلال تحديد أولويات خيارات التوظيف الأكثر فعالية من حيث التكلفة.	تخصيص أفضل للموارد	

المصدر: من إعداد الباحثة

بشكل عام يوفر نموذج تكلفة الفرصة البديلة للمؤسسات نهجًا منظمًا لتقييم قرارات تخطيط التوظيف والقوى العاملة، ولكن من المهم مراعاة حدوده المحتملة، مثل التعقيد وعدم مراعاة رضا الموظفين عند تطبيقه. ومن خلال الجدول التالي سنبين أوجه التقارب والاختلاف بين نماذج التكلفة التاريخية وتكلفة الاستبدال وتكلفة الفرصة البديلة من أجل إبراز خصائص كل طريقة بشكل واضح.

جدول (2 - 5): مقارنة بين النماذج القائمة على التكلفة

النموذج	التعريف	التفسير
التكلفة التاريخية	التكلفة الأصلية للأصل المسجلة في السجلات المالية للشركة.	هي التكلفة التي تم تكبدها عندما تم شراء الأصل ويتم تسجيلها في السجلات المالية للشركة، هذا النموذج يوفر تسجيلًا للتكلفة الأصلية للأصل ويسهل حسابه وتسجيله، ومع ذلك فإنه لا يأخذ في الاعتبار التغييرات في التكلفة بمرور الوقت وقد لا يعكس بدقة تكلفة عمليات الاستبدال المستقبلية.
تكلفة الاستبدال	التكلفة الحالية للحصول على أصل مشابه في السوق الحالية، مع مراعاة التضخم والعوامل الاقتصادية الأخرى.	يوفر هذا النموذج انعكاسًا أكثر دقة لتكلفة البدائل المستقبلية، ولكن قد يكون من الصعب حسابه ويمكن أن يتأثر بالتقلبات في الاقتصاد وظروف السوق وقد لا يعكس أيضًا التكلفة الأصلية للأصل.
تكلفة الفرصة البديلة	تكلفة البديل الأفضل التالي الذي يجب التخلي عنه لمتابعة إجراء معين.	يعتبر مقياس شامل لتكلفة الاختيار ويأخذ في الاعتبار القيمة المحتملة التي يمكن إنشاؤها باستخدام الموارد بطريقة مختلفة ومع ذلك قد يكون من الصعب حسابه، ويعتمد على الافتراضات والتوقعات الذاتية حول المستقبل، وقد لا يعكس التكلفة الفعلية أو القيمة الفعلية للبدائل.

المصدر: من إعداد الباحثة بالنظر لما سبق

في الموارد البشرية تشير التكلفة التاريخية إلى التكلفة الأصلية لتوظيف عامل، في حين أن تكلفة الاستبدال ستكون تكلفة استبدال هذا العامل بعامل مماثل، مع مراعاة التغييرات في الأجور والعوامل الاقتصادية الأخرى، أما تكلفة الفرصة البديلة هي تكلفة الاستخدام البديل الأفضل القادم لمساهمة الموظف ومهاراته. من خلال النظر لهذه المفاهيم المختلفة يمكن للشركات اكتساب فهم أكثر لتكلفة مواردها البشرية واتخاذ قرارات أكثر إحاطة واستراتيجية حول كيفية تخصيص مواردها بشكل فعال، ومع ذلك من المهم فهم إيجابيات وسلبيات كل مفهوم وموازنة المزايا والمحددات المحتملة في كل نموذج.

المطلب الثاني: النموذج القائم على القيمة الاقتصادية

يعتبر النموذج القائم على القيمة الاقتصادية طريقة لتقييم قيمة الموارد البشرية داخل المؤسسة، يأخذ هذا النموذج في الاعتبار كلاً من المساهمات المالية وغير المالية للموظفين ويوفر طريقة منهجية لتحديد قيمة رأس المال البشري، يوفق هذا النموذج بين استراتيجية الموارد البشرية واستراتيجية العمل الشاملة ويهدف إلى تعظيم القيمة الاقتصادية لاستثمار رأس المال البشري، يحتوي هذا النموذج على مقاربات القيمة النقدية وغير النقدية وهذا ما سنناقشه في العناصر القادمة.

أولاً: نموذج القيمة النقدية

وفق هذا النموذج يتم تقييم قيمة الموارد البشرية في المؤسسة من منظور مالي، حيث يهدف إلى تخصيص قيمة نقدية لتأثير رأس المال البشري على الأداء المالي للمؤسسة، وهو بدوره يشمل النماذج التالية:

1. نموذج القيمة الحالية للإيرادات المستقبلية لـ Lev & Schwartz

أجرى كل من الباحثين Lev و Schwartz سنة 1971 اشتقاق نموذج لقياس القيمة الاقتصادية للموارد البشرية بالاستناد إلى نظرية Fisher والذي يجسد المفهوم الاقتصادي لرأس المال البشري في البيانات المالية، يقوم هذا النموذج بتقدير الأرباح المستقبلية لمجموعات مختلفة من الموظفين حتى سن التقاعد ويتم خصمها بمعدل محدد مسبقاً للحصول على القيمة الحالية للأرباح المستقبلية المستخدمة، ولتحديد هذه القيمة تحدد المؤسسة قيمة مساهمة الموظفين المستقبلية بالنسبة لها اليوم، ويمكن قياس هذه المساهمة بتكلفتها أو بالأجور التي ستدفعها المنظمة للموظف¹. ولتحديد قيمة الموارد البشرية وفق هذا النموذج يتم الاعتماد على الخطوات التالية:²

- تصنيف القوى العاملة بأكملها إلى مجموعات متجانسة معينة مثل المهرة وغير المهرة ونصف المهرة، وحسب اختلاف الفئات والعمر؛
- بناء تدفق متوسط الدخل لكل مجموعة؛
- خصم متوسط الدخل بمعدل محدد سلفاً من أجل الحصول على القيمة الحالية للموارد البشرية لكل مجموعة؛
- تجميع القيمة الحالية للمجموعات المختلفة والتي تمثل الأرباح المستقبلية المرصولة ككل.

¹ Baruch Lev, Aba Schwartz, "On the Use of the Economic Concept of Human Capital in Financial Statements", *The Accounting Review*, Vol. 46, N° 1 (Jan., 1971), pp. 105-106.

² Guembour Abderraouf, "Measuring human resources' value using human resources accounting methods and models", *ElWahat pour les Recherches et les Etudes*, Vol.13, N°2, (2020), pp. 1427-1428.

ويتم حساب رأس المال البشري وفق النموذج التالي:¹

$$E(V_y) = \sum_{l=y}^T P_y(t+1) \sum_{i=y}^l \frac{I^*}{(1+y)^{l-y}}$$

بحيث:

$E(V_y)$: القيمة المتوقعة لرأس المال البشري لفرد عمره Y سنة.

t: سن التقاعد.

$P_y(t+1)$: احتمالية وفاة المورد البشري أو ترك العمل بسبب الاستقالة أو التقاعد.

I^* : الإيرادات المتوقعة للشخص في فترة i.

Y: معدل الخصم المعين للمورد البشري.

يقدم هذا النموذج مجموعة من المزايا التي سنذكرها من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (2 - 6): مزايا نموذج القيمة الحالية للإيرادات المستقبلية لـ Lev & Schwartz

المزايا	الشرح	نموذج القيمة الحالية للإيرادات المستقبلية لـ Lev & Schwartz
يوفر نمجًا منظّمًا	يوفر هذا النموذج نمجًا منظّمًا لتقدير القيمة الحالية لأرباح ومساهمات الموظفين المستقبلية، ويستخدم مجموعة من الصيغ والأساليب لتقدير أرباح الموظفين بناءً على عوامل مختلفة، والتي يمكن أن تكون مفيدة لصنع القرار المتعلق بتعويضات الموظفين وتخطيط القوى العاملة كما يساعد النموذج أيضًا على التأكد من أن المنظمة تدرس جميع العوامل ذات الصلة التي تؤثر على أرباح الموظفين بدلاً من الاعتماد على معلومات ذاتية أو غير كاملة.	
يساعد في تحديد الموظفين ذوي الأداء العالي	يساعد النموذج المؤسسات على تحديد الموظفين ذوي الأداء العالي والذين من المحتمل أن يولدوا قيمة كبيرة على مدار حياتهم المهنية، يمكن استخدام هذه المعلومات لتطوير استراتيجيات للاحتفاظ بمؤلاء الموظفين مثل توفير فرص تدريب وتطوير إضافية أو تقديم حزم تعويضات أكثر تنافسية.	
يبين التغيرات الحاصلة في تكوينات هيكل أعمار الموارد البشرية	هذه التغيرات تساعد في المقارنة بين معدلات النمو الخاصة بالمؤسسة مع نظيرتها في المؤسسات الأخرى ذات الهياكل المماثلة من حيث الموارد البشرية	

المصدر: من إعداد الباحثة بالنظر إلى مؤيد محمد الفضل، عبد الناصر إبراهيم نور، علي الدوغجي، *المشاكل المحاسبية المعاصرة*، (عمان: دار المسيرة، 1، 2002)، ص111.

¹ Lev, Schwartz, *op.cit*, pp. 105-106.

ومع ذلك فإن النموذج يحتوي أيضًا على بعض المحددات وهي موضحة في الجدول أدناه¹

جدول رقم (2 - 7): محددات نموذج القيمة الحالية للإيرادات المستقبلية لـ Lev & Schwartz

المحددات	الشرح	نموذج القيمة الحالية للإيرادات المستقبلية لـ Lev & Schwartz
لا يتم تحديد قيمة الشخص بالنسبة لمنظمة ما بالكامل من خلال الراتب المدفوع	قد يرغب الشخص في العمل براتب أقل مما يستحقه بالفعل، علاوة على ذلك لا يبقى الراتب ثابتًا خلال فترة زمنية بل يميل إلى التغيير استجابة للظروف الاجتماعية والسياسية والاقتصادية وبالتالي لا يمكن التنبؤ به بدقة.	
يتجاهل النموذج احتمال أن يترك الفرد الشركة لأسباب أخرى غير الوفاة أو التقاعد	وبالتالي فإنه يبالغ في تقدير مدة الخدمة المتوقعة للموظف وأرباحه المستقبلية، ويشير إلى أن ظروف العمل المستقبلية للموظف لن تتغير على مدار حياته العملية ولكنها ستظل كما هي في الوقت الحالي.	
لا يأخذ النموذج في الاعتبار التغييرات في دور الموظفين	قد يؤدي هذا إلى تغييرات في أرباحهم المستقبلية المتوقعة وفي نهاية المطاف قيمة الموارد البشرية، فهو يتجاهل متغير الحركة المهنية للموظف داخل المنظمة، على سبيل المثال المهندس قد يكون مهندسًا طوال حياته المهنية في المؤسسة، على عكس مدير شؤون الموظفين قد يصبح رئيسًا للشؤون القانونية.	
يتجاهل النموذج أيضًا اعتبارات أخرى	مثل الأقدمية، الخبرة، والمهارة وما إلى ذلك والتي قد تؤدي إلى دفع رواتب أعلى أو أقل للموظفين، وبالتالي فإن الرواتب المدفوعة للموظفين قد لا تمثل حقًا القيمة الحقيقية للموظف بالنسبة للمؤسسة.	
لا تعطي هذه الطريقة القيمة الصحيحة للأصول البشرية	هذه الطريقة غير قادرة على تقديم التقدير الصحيح لقيمة الأصول البشرية، حيث لا تقيس مساهمتها في تحقيق الكفاءة التنظيمية.	

Source : Thomas Arkan, "Human Resources Accounting: A Suggested Model for Measurement and Valuation", Finance, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia, n°1, iss 79, 2016, pp. 185-186.

يمكن أن يكون نموذج تقدير القيمة الحالية للإيرادات المستقبلية أداة قيمة للمؤسسات للمساعدة في قرارات التعويض وتخطيط القوى العاملة، النموذج له مميزاته بما في ذلك منهجه المنظم والقدرة على تحديد الموظفين ذوي الأداء العالي ومع ذلك فإن للنموذج أيضًا محددات بما في ذلك تجاهله لاحتمال أن يترك الفرد الشركة لأسباب أخرى غير الوفاة أو التقاعد وتجاهله لمتغير الحركة المهنية للموظف داخل المنظمة.

¹ Thomas Arkan, op.cit, pp. 185-186.

كما هو الحال مع أي نموذج، يجب على المؤسسات أن تنظر بعناية في مزايا ومحددات النموذج قبل تنفيذه، ويجب أن تنظر أيضًا فيما إذا كان النموذج يتوافق مع أهدافها وغاياتها العامة وما إذا كان لديها البيانات والموارد اللازمة لدعمه، من خلال التخطيط والتنفيذ الدقيقين، يمكن أن يكون النموذج أداة مفيدة لمساعدة المؤسسات على إدارة القوى العاملة بشكل أفضل وتحسين الاحتفاظ بالموظفين والأداء.

2. نموذج الشهرة غير المشتراة

تم تقديم نموذج الشهرة غير المشتراة بواسطة **Hermanson**، والذي يتضمن التنبؤ بالأرباح المستقبلية وتخصيص أي فائض أعلى من الأرباح المتوقعة العادية لصناعة ما للموارد البشرية، فهو يعتمد على فرضية أن الموارد البشرية مسؤولة عن الاختلافات في الأرباح بين الشركات¹، تم اقتراح طريقة مماثلة من قبل **M.H Gilbert** حيث يتم تخصيص قيمة الشهرة للأصول البشرية وغير البشرية على نسبتها إلى إجمالي الأصول². تقوم هذه الطريقة برسملة الأرباح الزائدة عن متوسط الاقتصاد وتخصيصها للموارد البشرية للمؤسسة، وقرر هيرمانسون استخدام أرقام أرباح السنوات الأخيرة فقط، حيث يعتقد بأن أفضل دليل متاح للكشف عن وجود الموارد غير المسجلة هو حقيقة أن شركة معينة حصلت على معدل دخل أعلى من المعدل الطبيعي للسنة الأخيرة، ويواصل قائلاً: "إذا تم تضمين نتائج عدة سنوات في الحساب فهناك احتمال أن يتم تضمين الموارد غير المملوكة التي تؤثر على نتائج الدخل لعدة سنوات سابقة على الرغم من أنه لم يعد لها أي عواقب اقتصادية للشركة" هذه طريقة مرغوبة لأنها تستخدم فقط أرقام صافي الدخل السابقة التي يمكن التحقق منها بشكل موضوعي في الحساب، ومع ذلك، فإن هذا النهج يواجه مشكلة تحديد معدل الرسملة المناسب للاستخدام.

3. نموذج القيمة الحالية المعدلة:

تعتمد طريقة القيمة الحالية المعدلة على الرأي القائل بأن الاختلافات في الأرباح بين الشركات داخل الاقتصاد هي نتيجة الاختلافات في مواردها البشرية، هذه الطريقة التي اقترحها **Hermanson** من جامعة ماريلاند تحاول التأكد من القيمة الاقتصادية للموارد البشرية للشركة.

¹ Eric Flamholtz, "Human Resource Accounting: A Review of Theory and Research", *Academy of Management Proceedings*, Vol. 1972, N° 1, (August, 1972) p. 175.

² Riahi-Belkaoui, Ahmed, "The Human Asset Report", (February 12, 2019). Available at: SRN: <https://ssrn.com/abstract=3333413>.

يتضمن نهج القيمة الحالية المعدل ثلاث خطوات رئيسية، أولاً يتم تقدير مدفوعات الأجور المستقبلية لشركة معينة للسنوات الخمس القادمة، ثم يتم خصم التقدير لكل من السنوات الخمس عند معدل العائد للسنة الأخيرة على الأصول المذكورة للاقتصاد ككل، ينتج عن هذا الحساب القيمة الحالية لمدفوعات الأجور للسنوات الخمس القادمة للشركة، الخطوة التالية هي حساب نسبة كفاءة الشركة، هذه النسبة هي مقياس لمعدل عائد الشركة مقارنة بمتوسط معدل العائد لجميع الشركات في الاقتصاد، تعتمد صيغة حساب نسبة كفاءة الشركة على أداء الأرباح على مدى السنوات الخمس الماضية، هذه الصيغة تهتم بالسنوات الأخيرة بشكل أكبر من أجل التأكيد على الأداء الأخير للشركة، تضاعف الخطوة الأخيرة القيمة الحالية لمدفوعات الأجور المستقبلية (المحسوبة في الخطوة 1) بنسبة كفاءة الشركة (المحسوبة في الخطوة السابقة) وتنتج القيمة الحالية للخدمات الاقتصادية المستقبلية للموارد البشرية للشركة¹. يوضح هيرمانسون اقتراحه بالمثال التالي:²

يفترض هذا المثال أنه: يمكن حساب التقديرات الدقيقة بشكل معقول للمدفوعات المتوقع دفعها للموارد البشرية داخل الشركة، ومعدل العائد الاقتصادي على الأصول المعلنة لآخر سنة هو 6%.

جدول رقم (2 - 8): مثال هيرمانسون لنموذج القيمة الحالية المعدلة

السنوات	تدفق المبلغ بالدولار	القيمة الحالية البالغة 1 دولار المدفوعة في نهاية العام بنسبة 6%	القيمة الحالية للدفع المستقبلي مخفضة بنسبة 6%
1	100,000	.943	94,300
2	120,000	.890	106,800
3	135,000	.840	113,400
4	140,000	.792	110,880
5	150,000	.747	112,050
	645,000\$		537,430\$

Source: Hermanson, Roger, *Accounting for Human Assets*, (Michigan: Bureau of Business and Economic Research, 1964), pp. 15-17.

الخطوة التالية هي حساب نسبة كفاءة الشركة، تُعطى هذه النسبة بالصيغة التالية:

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

¹ Hermanson, Roger, *Accounting for Human Assets*, (Michigan: Bureau of Business and Economic Research, 1964), pp. 15-17.

² Ibid, p.16.

حيث:

RE: نسبة الكفاءة.

RF_i: معدل الدخل المحاسبي للأصول المملوكة للمؤسسة في السنة i.

i: السنوات من (0-4) بما يمثل بيانات لخمس سنوات حيث أن هذه النسبة هي التي تبرر الفرق بين ربحية المؤسسة وربحية المؤسسات الأخرى بسبب فروقات أداء الأصول البشرية.

إذا رجحت شركة معينة معدل العائد الذي حققه متوسط جميع الشركات في الاقتصاد (كل عام) فإن الصيغة ستنتج نسبة كفاءة قدرها 1، ومن ناحية أخرى إذا كانت الموارد البشرية أكثر كفاءة من المتوسط، فإن نسبة كفاءة الشركة ستكون أكبر من 1، وعلى العكس إذا كانت أقل من الكفاءة العادية فإن نسبة كفاءة الشركة أقل من 1. تتمثل الخطوة الأخيرة في هذا المثال في مضاعفة القيمة الحالية للمدفوعات المستقبلية للموارد البشرية (557430 دولاراً) في نسبة الكفاءة، حيث افترض أن هذه النسبة هي 1.4، من هذين الرقمين يتم تخصيص قيمة 780402 للموارد البشرية للشركة.

يوصي هيرمانسون بتسجيل هذه المعلومات على النحو التالي:

780402

الموارد البشرية

557430

أجور مستقبلية مستحقة الدفع

222972

القيمة المضافة الناتجة عن الموارد البشرية ذات الكفاءة النسبية

وفقاً لهذه الطريقة يتم حساب قيمة الموارد البشرية التي تتغير من عام إلى آخر، مما ينتج عنه تعديلات في القيم المدرجة في هذه الحسابات الثلاثة، سيتم إدراج الأجور المستقبلية المستحقة الدفع ضمن الخصوم، مع إدراج الموارد البشرية ضمن الأصول، وسيتم عرض حساب القيمة المضافة في قسم الأرباح المحتجزة في الميزانية. يعد تخصيص الوسائل الأكثر كفاءة للنظام هو أحد أبرز مزايا هذا النموذج، حيث يشجع المستثمرين على توفير مزيد من الأموال للشركات التي تحقق معدلات عائد مرتفعة على أصولها، مما يؤدي في النهاية إلى تخفيض تكلفة رأس المال.

قد يكون Hermanson في اقتراحه لهذه الطريقة قد أغفل أو تجاهل بعض العوامل المهمة، أولاً تجاهل العوامل النوعية فهو ركز فقط على العوامل المالية ولم يأخذ في عين الاعتبار العوامل النوعية مثل معنويات الموظف والرضا الوظيفي وغير ذلك من الأشياء غير الملموسة التي يمكن أن تؤثر على نجاح الاستثمار في الموارد البشرية، كما تجاهل مساهمة الأصول غير المعلنة وغير المقاسة بخلاف الموارد البشرية، فقد تفسر شهرة العميل غير المعلنة جزءاً من

"الربحية الزائدة" للشركة، بالإضافة إلى ذلك قد يكون للشركة علاقات استثنائية مع الدائنين المستثمرين والموردون الذين يساهمون أيضًا في ربحيتها، ثانيًا تجاهل أنه يصعب استخدام معامل الكفاءة لأن بعض بياناته غير متاحة، وأخيرًا ينظر هيرمانسون في دفع الأجر لمدة خمس سنوات فقط في المستقبل، ولكن مع ظهور التخطيط بعيد المدى يجب أن تكون العديد من الشركات قادرة على توقع التزامات الأجر لفترة أطول من خمس سنوات في المستقبل.

4. نموذج المنافع الصافية المعادلة لظروف التأكد والمحسومة لـ Pekin Ogan

في عام 1976 قدم Ogan نموذجًا يتضمن تكلفة ومنفعة الموارد البشرية، وذلك لسد الفجوات الموجودة في النماذج التي تغفل عن التكاليف التي تتحملها المنظمة للحفاظ على مواردها البشرية، يأخذ هذا النموذج في الاعتبار صافي الفائدة وعامل اليقين لتحديد صافي القيمة الحالية للموارد البشرية، حيث يمثل صافي الفائدة الفرق بين إجمالي الاستثمار الذي تقوم به المنظمة في اكتساب الموظفين وتدريبهم وتطويرهم ودمجهم وإجمالي الفوائد المتلقاة من مهارات هؤلاء الموظفين وقدراتهم ومعرفتهم، كما ينظر إلى سياسات التعويض وسياسات الترقية ومتوسطات الصناعة وظروف سوق العمل ومتطلبات المهارات كمحددات رئيسية لتكلفة الموارد البشرية، علاوة على ذلك يتم أيضًا أخذ عوامل مثل العمر وسنوات الخدمة المتبقية في الاعتبار¹.

إن أحد أهم النقاط البارزة في هذا النهج هو مفهوم معادل التأكد (اليقين) والذي يتضمن احتمال استمرار الموظف في المنظمة واحتمال بقائه على قيد الحياة، وباستخدام كل هذا يمكن تحديد قيمة الموارد البشرية، وقد قدم Ogan معادلة النموذج التي تمثلها الصيغة التالية²:

$$K_{kj} = \left[\sum_{i=1}^n \sum_{k=t}^{l-t} \frac{1}{(1+r)^k} \right] \times V_{aj}$$

حيث:

L : انتهاء الحياة المقدرة لخدمة المورد البشري بالمؤسسة؛

i : سلسلة وجود الأصل البشري العامل في العمل رقم 1، 2، 3،

Vai: المنافع الصافية المعادلة المؤكدة التي تتولد من قبل الموارد البشرية العاملة؛

r : معدل الخصم الخارجي للمؤسسة؛

¹ Disha Singh, *Human Resource Accounting: Definitions, Objectives, Methods, Advantages, Limitations*, (3 June 2022), available on: <https://getuplearn.com/blog/human-resource-accounting/>, date of visit: 12-02-2023.

² Mokhtar Bengouia, "Les Approches d'évaluation des ressources humaines au niveau des états financiers des entreprises", *MÂREF Revue académique*, N° 20, (Juin 2016), p52.

k: الفترات الزمنية المستقبلية، ويفترض أن الإيرادات والتكاليف تحدث في نهاية هذه الفترات؛

t: الفترة الزمنية من 1 إلى L.

ومنه فإن هذا النموذج يتمتع بنقاط قوة مثل أنه يوفر نظرة شاملة لقيمة الموارد البشرية من خلال النظر في تكلفة اكتساب الموظفين والحفاظ عليهم والفوائد المستمدة من مهاراتهم وقدراتهم، كما يأخذ النموذج أيضًا في الاعتبار العوامل الخارجية مثل سياسات التعويض وظروف سوق العمل ومتطلبات المهارات، مما يوفر سياقًا أوسع لاتخاذ القرارات التنظيمية، علاوة على ذلك فإن تركيز النموذج على صافي القيمة الحالية يمكن أن يساعد المنظمات على اتخاذ قرارات مستنيرة بشأن تخصيص الموارد.

ومع ذلك فإن النموذج له أيضًا العديد من القيود، حيث لا يأخذ في الحسبان العوامل غير الملموسة مثل معنويات الموظفين والرضا الوظيفي، والتي يمكن أن تؤثر على الإنتاجية وتؤثر في النهاية على صافي الفائدة المستمدة من الموارد البشرية، بالإضافة إلى ذلك قد لا يعكس اعتماد النموذج على متوسطات الصناعة وظروف سوق العمل بشكل كامل الظروف الفريدة للمؤسسة مما قد يؤدي إلى تقييمات غير دقيقة للموارد البشرية علاوة على ذلك فإن تعقيد النموذج والحاجة إلى مدخلات بيانات مكثفة قد تجعل من الصعب تنفيذه في الممارسة العملية لبعض المنظمات. مما سبق يمكن القول إن نموذج المنافع الصافية المعادلة لظروف التأكد والمحسومة يوفر إطارًا مفيدًا لتقييم الموارد البشرية، ولكن يجب مراعاة حدوده عند تطبيقه على صنع القرار التنظيمي، ولتعزيز فائدة النموذج يجب على الباحثين والممارسين استكشاف طرق لدمج العوامل غير الملموسة وتصميم النموذج وفقًا للاحتياجات والظروف المحددة للمؤسسة، بالإضافة إلى ذلك هناك حاجة إلى مزيد من البحث لتقييم صحة النموذج وموثوقيته في سياقات تنظيمية مختلفة.

5. نموذج العائد على الجهد المبذول

يهدف هذا النموذج إلى تحسين توزيع الموارد البشرية داخل المؤسسة من خلال قياس الجهد المبذول في الوظائف المختلفة، وتتمثل الخطوات العملية لتحقيق ذلك في تحديد الدرجات الوظيفية للموارد البشرية وتحديد المعاملات المناسبة لكل درجة، ووضع هذه المعاملات في الهيكل التنظيمي للمؤسسة، كما يتضمن النموذج تحديد التقييمات الخاصة بفعالية وكفاءة الموارد البشرية، مثل التقييمات المختلفة كالامتياز، جيد جدًا، جيد، وسط، وكفاء، ويتم بعد ذلك وضع المعاملات لكل تقييم بطريقة تتناسب مع قيمته، حيث يتم تعيين معامل 2 لتقييم الامتياز، ومعامل 1 لتقييم جيد جدًا، وهكذا، بعد ذلك يتم تحديد المعاملات الخاصة بسنوات الخبرة والتي ترتبط بمدى الكفاءة في أداء

الموارد البشرية للوظيفة المخولة إليها، ويتم زيادة قيمة المعاملات مع زيادة سنوات الخبرة الوظيفية، يمكن حساب الجهد المبذول من قبل المورد البشري باستخدام المعادلة التالية¹:

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

يمكن قياس العائد على الجهد المبذول عن طريق قسمة إجمالي الربح المتحقق في كل درجة وظيفية على الجهد المبذول، ويمكن استخدام المعادلة التالية لهذا الغرض:

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

لتوضيح كيفية قياس الجهد المستخدم يتم بداية بتحديد المعاملات المناسبة للمستويات الوظيفية التي من المتوقع أن تشغلها الموارد البشرية، ثم يتم تحديد درجات تقييم الأداء الوظيفي والمعاملات الخاصة، وكذلك تحديد سنوات الخبرة والمعاملات. ويمكن توضيح طريقة تطبيق هذا النموذج عن طريق الافتراض بأن المعاملات تم تحديدها على النحو الوارد في الجدول المرفق أدناه:

جدول رقم (2 - 9): معاملات قياس الجهد المبذول (المستخدم)

المعامل	سنوات الخبرة	المعامل	درجة تقييم الأداء الوظيفي	المعامل	المستوى الوظيفي
0.5	1-0	2	ممتاز	15	المستوى الأول
0.8	2-1	1.5	جيد جدا	10	المستوى الثاني
1.1	3-2	1	جيد	5	المستوى الثالث
1.4	4-3	0.5	مقبول		
1.7	5-4				

المصدر: نور الهدى حداد، "محاسبة الموارد البشرية بين ضرورة التأصيل وصعوبات القياس"، مجلة المالية وحوكمة الشركات، م. 4، ع. 2، (ديسمبر 2020)، ص 71.

يمكن وضع مثال تطبيقي لحساب الجهد المبذول الخاص بالمورد البشري (أ) وذلك بافتراض أنه ينتمي إلى المستوى الوظيفي الأول، ودرجة تقييم أدائه الوظيفي جيد، وأن لديه خبرة عملية تبلغ 5 سنوات، وباستخدام المعادلة السابقة الخاصة بمقياس الجهد نجد:

الجهد المستخدم الخاص بالمورد البشري (أ) = $15 \times 1 \times 1.7 = 25.5$ وبنفس الطريقة يمكن حساب الجهد المستخدم لبقية الموارد البشرية.

¹ محمد الفيومي، قراءات في المشاكل المحاسبية المعاصرة، (الإسكندرية: دار الجامعة الجديدة للنشر، 2000)، ص 220

من بين المزايا التي يتمتع بها هذا النموذج أنه يتيح تحديد معايير واضحة لتقييم أداء الموظفين مما يسهل عملية اتخاذ القرارات بشأن الترقيات والمكافآت والتدريب، كما يسمح النموذج بتحديد الأولويات في توزيع الموارد البشرية، حيث يتم تحديد المستويات الوظيفية وتحديد درجات التقييم الوظيفي والمعاملات الخاصة وكذلك تحديد سنوات الخبرة ومعاملاتها، وبالتالي يتم توزيع الموارد البشرية بشكل يتناسب مع المتطلبات الفعلية للعمل.

من ناحية أخرى يعتبر نموذج العائد على الجهد المبذول محدوداً في قدرته على قياس الأداء الإجمالي للمؤسسة، حيث أنه يركز بشكل كبير على تحديد الجهد المبذول في الوظائف المختلفة، وقد لا يعكس بالضرورة العمل الفعلي الذي يتم بداخل المؤسسة، بالإضافة إلى ذلك يمكن أن يكون هذا النموذج غير عادل في بعض الأحيان، حيث أنه يقوم بتقييم الأداء الفردي وليس الأداء الجماعي.

ومنه يمكن استخدام نموذج العائد على الجهد المبذول كأداة فعالة لتحسين توزيع الموارد البشرية داخل المؤسسة، ويمكن تطويره وتحسينه باستمرار لتجنب المحددات المذكورة أعلاه، ومع ذلك يجب الحرص على عدم الاعتماد بشكل كامل على هذا النموذج، حيث أنه يعتمد بشكل كبير على قياس الإنتاجية والجهد بطريقة كمية، دون النظر إلى العوامل النوعية والمتعلقة بالجودة والإبداع والابتكار والقدرات الإدارية والقيادية، وهي عوامل مهمة أيضاً في توزيع الموارد البشرية داخل المؤسسة، لذلك يجب توخي الحذر والاعتماد على النماذج الأخرى أيضاً وتحديد الأدوات الأنسب لتحسين توزيع الموارد البشرية داخل المؤسسة.

6. نموذج القيمة الحالية لصافي الفوائد المتحصل عليها (نموذج Morse)

تم اقتراح هذا النموذج بواسطة Morse (1973)، ووفقاً لهذا النموذج فإن قيمة الموارد البشرية تعادل القيمة الحالية لصافي الفوائد التي تحصل عليها الشركة من خدمة موظفيها¹، حيث قام بدمج نموذج Flamholtz ونموذج Lev و Schwartz في نموذج يحدد القيمة الحالية للأصول البشرية للمؤسسة لتساوي إجمالي القيمة الحالية للموارد البشرية مطروحاً منها القيمة الحالية للمدفوعات للموظفين ليحصل على المعادلة التالية:²

$$A = \sum_{i=1}^N \int_{\tau}^T \frac{G_i(t)s}{(1+r)^{t-\tau}} dt + \int_{\tau}^T \frac{X(t)}{(1+r)^{t-\tau}} dt - \sum_{i=1}^N \int_{\tau}^T \frac{E_i(t)}{(1+r)^{t-\tau}} dt$$

حيث:

A: قيمة الأصول البشرية؛

¹ Thomas Arkan, op.cit,p. 187.

² Pekin Ogan, "A Human Resource Value Model for Professional Service Organizations", *The Accounting Review*, Vol.51, N°. 2 (April, 1976), p. 308.

N : عدد الأفراد العاملين حاليًا في المنظمة؛

T : سن التقاعد؛

t : متوسط أعمار الأفراد العاملين في المنظمة؛

$G_i(t)$ = القيمة الإجمالية للخدمات المقدمة من قبل الفرد i في العمر t

$E_i(t)$ = كل التعويضات المباشرة وغير المباشرة الممنوحة للفرد (قيمة التكاليف المتوقعة للفرد)

$X(t)$ = قيمة خدمات جميع الأفراد العاملين حاليًا الذين يعملون معًا بما يتجاوز قيمة خدماتهم الفردية في الوقت

؛ t

r : معدل الخصم.

ومنه فإن النموذج يمر بالخطوات التالية:

— يتم تحديد القيمة الإجمالية للخدمات التي سيقدمها الموظفون في المستقبل بصفتهم الفردية وكذلك بصفتهم الجماعية؛

— يتم تحديد قيمة المدفوعات المستقبلية (المباشرة وغير المباشرة) للموظفين؛

— التأكد من زيادة قيمة الموارد البشرية المستقبلية على قيمة المدفوعات المستقبلية؛

— يتم تحديد القيمة الحالية لصافي المنفعة بتطبيق معدل خصم محدد مسبقًا (تكلفة رأس المال بشكل عام)؛

— قياس إجمالي التكلفة المتوقعة إنفاقها على هذه الموارد البشرية؛

— وفي الأخير بعد تحديد إجمالي القيمة الحالية لصافي المنفعة للموارد البشرية يتم طرحها من إجمالي التكلفة

المتوقعة إنفاقها على هذه الموارد البشرية.

بشكل عام نجد أن نموذج Morse لقياس الموارد البشرية يمثل خطوة هامة في فهم قيمة الموظفين كأصول

استراتيجية للمنظمات، ومع ذلك ينبغي الانتباه إلى بعض المحددات التي قد تجعل النموذج أقل دقة في بعض الحالات.

بالنسبة لإيجابيات هذا النموذج أنه يستخدم مقياسًا مهمًا مثل صافي الفوائد لحساب قيمة الموظفين، والذي

يأخذ بعين الاعتبار جوانب مثل التكلفة الاستثمارية والتدريبية والمكافآت، كما أنه يوفر للمنظمات رؤية أفضل

لقيمة الموظفين في المنظمة ويسمح لهم بتخطيط الموارد البشرية بشكل أكثر فعالية، ومع ذلك ينبغي أيضًا النظر في

بعض المحددات التي يمكن أن تؤثر على دقة النموذج، على سبيل المثال قد يكون من الصعب تقدير التكاليف

المرتبطة بتدريب وتطوير الموظفين، وقد يتجاهل النموذج العوامل النفسية المهمة مثل الرضا الوظيفي والتزام الموظفين،

بالإضافة إلى ذلك يمكن أن يكون من الصعب تطبيقه في الواقع بسبب الصعوبات في حساب تكلفة الاستثمار في الموظفين وتوقع صافي الفوائد على المدى البعيد، بشكل عام نعتقد أنه يمكن استخدام نموذج Morse كأداة إضافية لقياس قيمة الموظفين، ولكن ينبغي مراعاة السلبيات المحتملة والتأكد من أنه يستخدم بشكل صحيح وفقاً لظروف المنظمة والصناعة المحيطة بها.

7. نموذج المكافآت العشوائية لتقييم الموارد البشرية لـ Flamholtz

يقترح Flamholtz في دراسته التي قامت بها إحدى شركات التأمين عام 1972 و 1975، على قياس قيمة أفراد المؤسسة من خلال تحديد القيمة النقدية المتوقعة لكل موقع وظيفي واحتمالية شغل الفرد لهذه المواقع في النقاط الزمنية المحددة في المستقبل، ويمكن عندئذ قياس القيمة المتوقعة لكل فرد من خلال خصم قيمة المرتبات والأجور التي يمكن أن يحصل عليها من خلال الأدوار المستقبلية التي يمكن أن يشغلها، مع مراعاة احتمال بقائه في المؤسسة أو مغادرتها، وللقيام بذلك يجب اتباع الخطوات التالية:¹

- تحديد مجموعة من الوظائف التي قد يشغلها الفرد في المنظمة؛
 - تحديد مواصفات الوظائف المتوقعة لأغراض التقييم؛
 - تقدير مدة الخدمة المتوقعة في المنظمة؛
 - تقدير احتمالات شغل كل فرد لأي منصب محتمل في فترات زمنية معينة في المستقبل؛
 - خصم التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة لتحديد قيمتها الحالية.
- تتمثل طريقة حساب القيمة المشروطة للفرد في هذا النموذج باتباع الصيغة التالية:

$$E(RV) = \sum_{T=y}^T \frac{\sum_{j=1}^m V_{jt} P(V_{jt})}{(1+i)^{t-y}}$$

حيث:

$E(RV)$: القيمة المشروطة للفرد

(V_{jt}) : هي قيمة الوظيفة j في الفترة t ؛

$P(V_{jt})$: احتمال الحصول على وظيفة j للفترة t ؛

$(1+i)^{t-y}$: معدل الخصم i هو معدل الفائدة.

¹ FLAMHOLTZ, E. G., BULLEN, M. L., & HUA, W, "Measuring the ROI of Management Development: An Application of the Stochastic Rewards Valuation Model", *Journal of Human Resource Costing & Accounting*, vol.7, Iss.1, (2003), P.24.

إن من إيجابيات هذا النموذج أنه يوفر للمنظمات تقييماً دقيقاً للقيمة النقدية للموظفين وهذا يساعد في اتخاذ قرارات مالية وإدارية صائبة وفعالة، كما يساعد النموذج في تحسين استخدام الموارد البشرية وتوجيه الاستثمارات في التدريب والتطوير والمكافآت.

من محددات هذا النموذج أنه يقوم بتقدير القيمة المتوقعة للموظفين على أساس تقديرات واحتمالات، وبالتالي قد تكون هذه التقديرات غير دقيقة بالضرورة وتحتاج إلى إعادة التقييم المستمر، كما أنه يعتمد بشكل كبير على توقعات المؤسسة للمستقبل، وهذا يعني أنه يمكن أن يكون غير فعال في المنظمات التي تواجه تغييرات كبيرة في السوق أو البيئة الاقتصادية، ويمكن أن يؤدي هذا إلى قيمة متوقعة غير دقيقة للموظفين، وبالتالي قد لا يكون النموذج مناسباً للمنظمات التي تتميز بسرعة التغيير والتطور في الأدوار والمسؤوليات، حيث قد يكون من الصعب تقدير الاحتماليات المستقبلية بدقة عالية في هذه الحالات، بالإضافة إلى ذلك يتطلب النموذج تحديد مواصفات الوظائف المتوقعة لأغراض التقييم، وهذا يعني أنه يجب تحديد متطلبات الوظائف والمهارات المطلوبة بشكل دقيق، وهذا يمكن أن يكون صعباً في بعض الحالات خاصة إذا كانت المؤسسة تعمل في مجال متغير بشكل كبير، كما يتطلب تنفيذه الكثير من الوقت والجهد والمال لجمع وتحليل البيانات المطلوبة، وهذا يمكن أن يجعله غير عملي في العديد من المنظمات.

بشكل عام يمكن القول أن نموذج Flamholtz يتيح للمؤسسات تحديد القيمة النقدية المتوقعة للموظفين بشكل نسبي دقيق، ويمكن أن يساعد في اتخاذ القرارات المتعلقة بالتوظيف والتطوير والمكافآت، إلا أنه قد يكون غير مناسب للمنظمات التي تعمل في بيئات تتغير بشكل سريع، ويمكن أن يكون صعب التطبيق في بعض الحالات ويحتاج إلى معلومات دقيقة وتقديرات دقيقة لتحقيق أفضل النتائج.

8. نموذج Jaggi & Lau

يقوم النموذج المقترح من قبل Jaggi & Lau على تقييم المجموعات بدلاً من الأفراد، حيث يتم اعتبار المجموعة عبارة عن مجموعة من الموظفين المتجانسين، والذين قد ينتمون إلى نفس القسم أو الإدارة، وعلى الرغم من صعوبة توقع فترة الخدمة المتوقعة للفرد داخل المؤسسة أو في مستوى معين، يمكن التنبؤ بنسبة الأشخاص في مجموعة معينة الذين سيغادرون الشركة خلال فترات زمنية محددة، أو الذين سيتم ترقيتهم إلى مستويات أعلى، ولدراسة حركة الموظفين داخل المؤسسة، يمكن استخدام تمثيل سلسلة ماركوف، والذي يتطلب تحديد مصفوفة انتقال المرتبة (Rank Transitional Matrix) والكميات المتوقعة من الخدمات لكل رتبة من الخدمة، كما يمكن إعداد المصفوفة من السجلات الشخصية التاريخية للموظفين المتاحة في المؤسسة، ولقياس كميات الخدمات، يمكن

استخدام معايير الأداء أو الخدمة المعينة، وباستخدام العدد المقدر للموظفين الحاليين الذين سيكونون في كل حالة خدمة في الفترة المقبلة، يمكن حساب قيمة الخدمات التي يقدمها الموظفون الحاليون في المؤسسة، بضررها بقيمة الخدمة التي يقدمها الموظف في كل حالة، والتي تحدد بناءً على الرتبة التي يشغلها الموظف في المؤسسة، يمكن حساب قيمة الموارد البشرية في المؤسسة، وذلك باعتبار المعطيات المتاحة في المصفوفة وتقدير الكميات المتوقعة من الخدمات لكل رتبة من الخدمة وذلك باستخدام المعادلة التالية¹:

$$[TV] = [N] \sum_{i=1}^n r^n [T]^n [V]$$

حيث:

(TV): معامل إجمالي القيمة الاقتصادية للموظفين في كل مستوى وظيفي؛

(N): معامل عدد الموظفين في كل مستوى وظيفي عند الوقت صفر؛

n: الفترة الزمنية؛

r: معدل الخصم؛

(T): مصفوفة انتقال الرتب التي تشير إلى احتمالية أن يكون الموظف في كل رتبة داخل المؤسسة أو تم إنهاء خدماته في الفترة التالية، مع الأخذ بعين الاعتبار رتبته الحالية؛

(V): معامل القيمة الاقتصادية المتوقعة لكل مستوى وظيفي.

من بين الإيجابيات الرئيسية لهذا النموذج هي:

- يسمح النموذج بتوقع عدد الموظفين المتوقع أن يغادروا المنظمة في المستقبل ومن المتوقع أن يتم ترقيتهم، مما يسمح بالتخطيط المسبق لتلبية الحاجة إلى تجديد العقود أو تحسين معدلات الترويج للوظائف الشاغرة؛
- يساعد هذا النموذج على إيجاد حلول لمشاكل الإدارة العليا، مثل توزيع العمالة وتخصيص الموارد، ويمكن استخدامها كأداة للتخطيط المالي؛
- يعتمد هذا النموذج على تاريخ السجلات الشخصية للموظفين المتاحة في المؤسسة، وبالتالي يكون موضوعياً ودقيقاً في تحليل وتقييم البيانات الموجودة.

كما يحتوي استخدام هذا النموذج على عدد من المحددات، فهو يتطلب جمع كمية كبيرة من البيانات التاريخية للموظفين وتحليلها بطريقة دقيقة لإنشاء مصفوفة انتقال المرتبة (Rank Transitional Matrix) مما

¹ Alka Sood, "Role of human resource accounting in India", *International Journal of Advanced Scientific Research and Management*, Vol. 1, Iss. 2, (February 2016), p. 38.

يتطلب جهداً ووقتاً كبيراً وقد لا يتوفر في الشركات الصغيرة، كما أنه يفترض أن الموظفين ضمن كل رتبة متجانسون في الأداء والقدرات، مما قد لا يتناسب مع الواقع وتنوع الموظفين، ولا يعطي النموذج أي اهتمام بخصائص الموظف الفردية مثل مهاراته أو مستوى تعليمه وخبرته، وهذا يعتبر سلبية كبيرة في التحليل الشامل لقوى العمل في المؤسسة، بالإضافة إلى ذلك فإنه يفترض أن جميع الموظفين يقبلون عرض الشركة الخاص بتريقات وتغييرات في الراتب، مما يعتبر أيضاً شرط صعب الوفاء به في الواقع.

بشكل عام يمكن اعتبار هذا النموذج أداة فعالة في تحليل قوى العمل داخل المؤسسة، ولكن يجب أن يتم استخدامه بتوخي الحذر لمحدودياته وعيوبه، كما ينبغي عدم الاعتماد عليه بشكل كامل في اتخاذ القرارات الإدارية المتعلقة بالموظفين وإدارتهم، بل ينبغي النظر في عوامل أخرى مثل مستوى تعليم الموظفين وخبرتهم ومهاراتهم الفردية، بالإضافة إلى العوامل الاجتماعية والثقافية المؤثرة على العمل داخل المؤسسة، وعند استخدام هذا النموذج ينبغي تحليل البيانات التاريخية للموظفين بطريقة دقيقة وتوثيق جميع الفروض التي تم استخدامها في إعداد Rank Transitional Matrix، وتحديد المخاطر المحتملة التي يمكن أن تؤثر على دقة النتائج.

ثانياً: نموذج القيمة غير النقدية

نُهج القيمة غير النقدية هو مقياس بديل يقوم بقياس قيمة الموارد البشرية بعيداً عن الجوانب المالية، بل يعتمد على مؤشرات مختلفة وتقنيات متعددة لتحديد قيمة الموارد البشرية داخل المنظمات، وتهدف هذه الأساليب إلى وضع مجموعة من المتغيرات من خلال اختبار العلاقات النفسية والاجتماعية، وبالتالي تساعد في تحسين أداء الموارد البشرية والحفاظ على العناصر الأكثر قيمة لديها، يتكون هذا النهج من نموذجين وسيتم شرح هذين النموذجين كالتالي.

1. نموذج قيمة المجموعة Likert & Bowers

توضح معظم النماذج المقترحة السابقة أهمية تقدير الموارد البشرية كأحد الأصول، ولم تعتبر العنصر البشري عنصراً حاسماً في نجاح العديد من المنظمات، وقد اهتم Bowers & Likert بشكل خاص بهذا الجانب، حيث تم الاعتماد على علاقات قياسية بين ثلاث مجموعات من المتغيرات، وهي السببية والتدخلية والنتائج النهائية، فقد قاموا بتحليل عوامل تحديد قيمة المجموعة بهدف تمثيل القدرة الإنتاجية للمنظومة البشرية، ويحدد هذا النموذج ثلاث

متغيرات تؤثر على فاعلية العنصر البشري وهي المتغيرات السببية، المتغيرات التدخلية (الداخلية)، والمتغيرات المحصلة النهائية والتي سنشرحها كالتالي:¹

المتغيرات السببية هي تلك المتغيرات المستقلة التي يمكن تعديلها أو تغييرها مباشرة، وتشمل هذه المتغيرات العناصر التي يمكن للمؤسسة السيطرة عليها وإدارتها بشكل فعال، على سبيل المثال لا يتم اعتبار الظروف العامة المحيطة بالمؤسسة كمتغيرات سببية، لأنها لا تخضع للسيطرة من قبل الإدارة، حيث تشمل المتغيرات السببية في هذا السياق هيكل المؤسسة، وسياسات وقرارات الإدارة، واستراتيجيات المؤسسة، وعناصر أخرى ذات صلة. أما المتغيرات التدخلية (الداخلية)، فهي تعكس الحالة الداخلية للمؤسسة وصحتها وقدرتها على تحقيق الأداء المطلوب، تتضمن هذه المتغيرات المواقف الإدارية، والدوافع، وأهداف الأداء، وعوامل أخرى تؤثر في أداء المؤسسة من الداخل.

أما المتغيرات المحصلة النهائية، فهي تعكس النتائج التي تحققها المؤسسة وتشير إلى مستوى الإنتاجية، والخسائر، والنمو، وحصصة السوق، والدخل، تعتبر هذه المتغيرات غير مستقلة وتعكس النتائج النهائية التي تتحقق من خلال جهود وأداء المؤسسة بشكل عام.

يعتمد الوصف الرياضي لهذا النموذج على طبيعة العلاقة المسيطرة بين متغيراته، في حالة وجود علاقة خطية، يأخذ النموذج شكل معادلة الانحدار والارتباط المتعدد المستقيم بالشكل التالي:

$$Y = B_1X_1 + B_2X_2 + B_3X_3 + \dots + E$$

في حالة عدم وجود علاقة خطية، فإن النموذج يأخذ شكلاً آخر لمعادلة الارتباط والانحدار المتعدد غير المستقيم كما يلي:

$$Y = B_0 + X_1 B_1 + X_2 + X_1 B_2 B_3 + X_1 X_2 B_4 + \dots + E$$

حيث:

X_1 : يمثل محصلة المتغيرات السببية؛

X_2 : يمثل محصلة المتغيرات الوسيطة؛

Y : يمثل محصلة متغيرات النتيجة النهائية التي تعبر عن قيمة الخدمات المتوقعة للعنصر البشري؛

B_0 : يمثل الحد الثابت؛

B_1, B_2 : معاملات الانحدار؛

¹ بلقاوي أحمد رياحي، نظرية محاسبية، تعريب رياض العبد الله، (عمان: دار البازوري العلمية للنشر والتوزيع، ج 1، 2009)، ص. 433.

E: يمثل المتغير العشوائي.

من بين الإيجابيات الرئيسية لهذا النموذج هو التركيز على تمثيل القدرة الإنتاجية للعنصر البشري وتحديد العوامل الداخلية التي تؤثر في أداء المؤسسة، يمكن للنموذج أن يساهم في تحسين الإدارة الداخلية وتعزيز الفاعلية العامة للمؤسسة.

مع ذلك ينبغي مراعاة بعض العوامل السلبية أيضًا، فهو يتطلب فهمًا عميقًا للتحليل الإحصائي والرياضي، وقد يكون تحليل البيانات المطلوبة معقدًا، كما يتطلب جمع بيانات دقيقة وكافية وتحليلها بدقة للحصول على نتائج موثوقة، قد يكون أيضًا تخصيص النموذج ليطابق مع ظروف واحتياجات المؤسسة محدودًا وصعبًا.

بشكل عام يمثل هذا النموذج إسهامًا مهمًا في مجال البحث عن قيمة الموارد البشرية وقد يفتح آفاقًا جديدة لفهم أهمية العنصر البشري في نجاح المؤسسات من خلال تحليل المتغيرات السببية والتدخلية والمحصلة النهائية، كما يتيح فهمًا أعمق لتأثيرات عوامل متعددة على أداء المؤسسة، وبالاعتماد على العلاقات المسيطرة بين المتغيرات يمكن استخدام النموذج لتحديد العوامل الداخلية التي يمكن للإدارة التحكم فيها بشكل فعال لتحسين أداء المؤسسة وتعزيز قدرتها التنافسية، كما يساعد هذا النموذج في تحديد العوامل الوسيطة التي تؤثر في العلاقة بين المتغيرات السببية والمحصلة النهائية، مما يمكن المؤسسة من تحسين استراتيجياتها وتحقيق نتائج أفضل، ومع ذلك ينبغي أن نلاحظ أن استخدام هذا النموذج يتطلب المزيد من البحث والتحليل الدقيق، بالإضافة إلى التعامل مع التحديات المرتبطة بجمع البيانات وتحليلها بدقة، قد يحتاج الباحثون والممارسون إلى مهارات متقدمة في التحليل الإحصائي والإدارة البيانية للاستفادة الكاملة من قدرات النموذج.

2. نموذج الدفع الكلي

هذا النهج قد اقترحه البروفيسور تشاكرابورتى S.K. Chakraborty (1976) وهو أول هندي يقترح نموذجًا لتقدير الموارد البشرية لمنظمة ما، ووفقًا لنموذجه فإنه يتم تقدير قيمة الموارد البشرية كمجموعة وليس على أساس فردي، حيث يشتمل على الخطوات التالية:¹

- يتم تقسيم جميع موظفي المنظمة إلى مجموعتين، الإدارية وغير الإدارية؛
- يتم تقدير المدة المتوسطة للتوظيف للموظفين في المجموعة بناءً على الخبرة السابقة؛
- يتم تحديد الراتب المتوسط للمجموعة بناءً على هيكل الرواتب/الأجور المعمول به في المنظمة؛

¹ Deva Prasanna, "A study on human resource accounting methods and practices in India", *Journal of Emerging Technologies and Innovative Research*, Vol. 8, Iss.10, (October 2021), p.17.

- يتم تحديد قيمة الموارد البشرية الآن من خلال ضرب الراتب المتوسط للمجموعة بالمدة المتوسطة للتوظيف للموظفين في تلك المجموعة؛

- تخفض القيمة المحددة في الخطوة 4 أعلاه بمعدل العائد المتوقع لرأس المال المستخدم بعد الضرائب على مدى فترة المتوسط للتوظيف، لتحديد القيمة الحالية للمدفوعات المستقبلية المقدرة. يقترح الدكتور تشاكراپورتى أن اعتماد معدل طويل الأجل من هذا القبيل سيساعد في تجنب تقلب قيمة "الأصل البشري" من عام إلى آخر ببساطة بسبب تغير معدلات العائد السنوي.

وقد اقترح البروفيسور تشاكراپورتى أيضًا أن يتم تسجيل تكاليف التوظيف وتعيين واختيار وتطوير وتدريب الموظفين بشكل منفصل، ويجب أن يُعامل ذلك كإنفاق مؤجل للإيرادات ويمكن خصمه على مدى المدة المتوقعة لبقاء الموظف في المنظمة، ويجب عرض الجزء المؤجل الذي لم يتم استهلاكه في القوائم المالية للمنظمة، إذا كان هناك خروج مبكر لموظف بسبب الوفاة أو التقاعد وما إلى ذلك يجب أن يتم استهلاك رصيد الإنفاق المؤجل المنسوب لذلك الشخص في الدخل لسنة الخروج نفسها.

وفيما يتعلق بكشف المعلومات المحاسبية المتعلقة بالموارد البشرية، اقترح البروفيسور تشاكراپورتى أنه يجب عرض "الأصول البشرية" تحت عنوان "الاستثمارات" في الميزانية، ولم يفضل أن يتم تضمينها ضمن الأصول الثابتة حيث ستسبب مشكلة في الاهتلاك وريح أو خسارة رأس المال عند الخروج، بالمثل لم يفضل أن تدرج ضمن الأصول الجارية بسبب عدم توافقها مع المعنى العام للمصطلح.

إن نموذج الدفع الكلي الذي اقترحه البروفيسور تشاكراپورتى يحمل بعض الإيجابيات والسلبيات والتي سنلخصها

في الجدول التالي:

جدول رقم (2 - 10): مزايا ومحددات نموذج الدفع الكلي

المحددات		المزايا		نموذج الدفع الكلي
يعتبر تقدير قيمة الموارد البشرية على أساس جماعي دون مراعاة الفردية قد يفقد بعض التفاصيل والاختلافات الفردية في القيمة المضافة لكل موظف، قد يكون من المفيد أيضاً تقدير القيمة الفردية للموارد البشرية في بعض الحالات، وقد يكون تجميع الموظفين في مجموعتين إدارية وغير إدارية لا يعكس تفاوتات القيمة الفردية والمساهمة لكل موظف، ومن الممكن هناك موظفون غير إداريين يقدمون مساهمة كبيرة وقيمة عالية للمنظمة، والعكس بالعكس	التقدير الجماعي وليس الفردي	يعتبر هذا النموذج منهجاً جماعياً لتقييم الموارد البشرية، مما يسمح بتقدير قيمة الموظفين كمجموعة وليس فرداً، هذا يساهم في فهم القيمة الشاملة للموارد البشرية في المنظمة	النهج الجماعي	
يعتمد هذا النموذج على تقدير المدة المتوسطة لبقاء الموظفين في المنظمة بناءً على الخبرة السابقة، قد يكون من الصعب توقع بقاء الموظفين في المستقبل بناءً على الخبرة السابقة فقط، حيث قد تتغير العوامل والمتغيرات المؤثرة على استمرارية الموظفين	تقدير المدة المتوسطة للتوظيف	باستخدام معدل عائد طويل الأجل متوقع على رأس المال المستخدم، يمكن تجنب تقلبات قيمة الموارد البشرية من عام إلى آخر بسبب التغيرات السنوية في معدلات العائد، هذا يساعد على توفير استقرار واستدامة في تقييم الموارد البشرية على المدى الطويل	توفير الاستقرار	
عندما يتم تسجيل التكاليف المرتبطة بالموظفين على أنها إنفاق مؤجل، فإنها يتعين أن تكون مكتوبة في فترة زمنية محددة وفقاً للمدة المتوقعة لبقاء الموظف في المنظمة، هذا قد يؤدي إلى صعوبة في التعامل مع تغيرات الشركة وتغيرات سوق العمل التي تؤثر على بقاء الموظفين.	عدم مرونة التكاليف	يوفر النموذج توجيهاً لتسجيل التكاليف المرتبطة بعملية التوظيف والتطوير والتدريب لكل موظف على حدة، هذا يمكن أن يساعد في تقدير التكاليف الفعلية المرتبطة بالموارد البشرية وإدارتها بشكل فعال.	تسجيل التكاليف المرتبطة بالموظفين	

المصدر: من إعداد الباحثة

ومنه فإن هذا النموذج يقدم محاولة قيمة لتقدير الأصول البشرية وتوجيه لتسجيل التكاليف المرتبطة بها، ومع ذلك ينبغي أيضاً أن نأخذ في الاعتبار أن كل منظمة لها خصوصيات واحتياجاتها الفريدة، وقد يتطلب تقييم الموارد البشرية نهجاً مختلفاً يأخذ في الاعتبار العوامل الفردية والمتغيرات الدقيقة لكل منظمة، قد يكون هناك حاجة

إلى مرونة في تقدير قيمة الموارد البشرية وتسجيل التكاليف المرتبطة بها بناءً على طبيعة الصناعة والسوق واحتياجات المنظمة، بالإضافة إلى ذلك يجب مراعاة توفر البيانات الموثوقة والدقيقة المطلوبة لتقييم الأصول البشرية وتسجيل التكاليف المرتبطة بها.

عمومًا يمكن القول إن هذا النموذج يوفر إطارًا أوليًا لتقدير قيمة الموارد البشرية وتسجيل التكاليف المرتبطة بها، ومع ذلك ينبغي أن يتم تنفيذه بعناية ومرونة لضمان توافقه مع احتياجات وظروف كل منظمة، قد تكون هناك نماذج أخرى أو طرق تقييم مختلفة تتناسب أكثر مع بعض الصناعات أو الظروف الفردية.

المطلب الثالث: النموذج القائم على المعرفة

النموذج القائم على المعرفة يعتبر نموذج حديث حيث يركز على قيمة المعرفة والمهارات التي يمتلكها الموظفون في المنظمة وكيفية استخدامها بشكل فعال لتحقيق الأهداف والتفوق التنافسي، يعتبر هذا النموذج استجابة لتغيرات سوق العمل والاعتراف بأن المعرفة والمهارات تعد أصولًا استراتيجية للمنظمة، وفي هذا السياق يعتبر الموظف حاملًا للمعرفة والمهارات التي تمكنه من تحقيق الأداء العالي وتسهم في تطوير المنظمة، ويعتبر هذا النموذج وسيلة لقياس وتقييم هذه الأصول البشرية بشكل شامل، تتضمن مكونات النموذج القائم على المعرفة بطاقة الأداء للموارد البشرية ونموذج سكانديا، حيث يساهم كل منهما في فهم وقياس قيمة المعرفة في المنظمة.

أولاً: نموذج بطاقة أداء الموارد البشرية

وضح Ulrich و Huselid (2001) نموذجًا لمؤشر أداء الموارد البشرية، يهدف إلى إدارة الموارد البشرية كشريك استراتيجي وإظهار مساهمة الموارد البشرية في النجاح المالي، يتكون هذا النموذج من سبع خطوات وهي كالتالي¹:

1. تحديد استراتيجية العمل بوضوح: يبدأ النموذج بتعريف استراتيجية الشركة بوضوح، حيث يتم تحديد الأهداف والتوجهات الرئيسية التي تهدف الشركة لتحقيقها؛
2. بناء حالة عمل للموارد البشرية كأصل استراتيجي: يتعين على قسم الموارد البشرية بناء حالة عمل قوية توضح كيف يمكن للموارد البشرية أن تدعم الاستراتيجية والمساهمة في نجاح الشركة؛
3. إنشاء خريطة استراتيجية: يتم إنشاء خريطة استراتيجية توضح كيفية إنشاء القيمة للعملاء وتحقيق الأهداف الاستراتيجية للشركة تشمل الخريطة العلاقات بين الأهداف الاستراتيجية والعوامل المؤثرة على تحقيقها؛

¹ M. Srimannarayana, "Measurement of Human Resource Activities in India", *Indian Journal of Industrial Relations*, Vol. 45, N°. 2 (October 2009), p. 267.

4. تحديد مخرجات الموارد البشرية ضمن خريطة الاستراتيجية: يجب تحديد ما يمكن تحقيقه من قبل قسم الموارد البشرية لدعم الأهداف الاستراتيجية، كما يتعين تحديد المساهمات والمخرجات المحددة للموارد البشرية؛
5. تنسيق بنية الموارد البشرية مع مخرجات الموارد البشرية: يتم تصميم بنية الموارد البشرية بحيث تتماشى مع المخرجات المحددة، وتوفر التدريب والتوظيف والاحتفاظ بالضروريين لتحقيق الأهداف الاستراتيجية؛
6. تصميم نظام قياس استراتيجي: يتم تحديد وتطوير مقاييس فعالة لقياس المخرجات المحددة في الخطوة الخامسة، والتي تكون ضرورية لتحقيق الأهداف الاستراتيجية المحددة للشركة، على سبيل المثال، إذا تم تحديد استقرار الموظفين وزمن دورة البحث والتطوير كمخرجات هامة لقسم الموارد البشرية، يجب تطوير مقاييس قياسية لقياس مدى تحقيق استقرار الموظفين وتحسين زمن دورة البحث والتطوير؛
7. تنفيذ الإدارة بالقياس: بعد تطوير نظام القياس يتم استخدامه كأداة إدارية قوية، يتم مراقبة الأداء وتحليل البيانات المستمدة من نظام القياس لتحديد الاختلالات وتحسين أداء قسم الموارد البشرية، يتم تنفيذ التدخلات والتحسينات اللازمة لضمان تحقيق الأهداف الاستراتيجية وتعزيز النجاح المالي للمنظمة.
- ومنه فإن نموذج بطاقة أداء الموارد البشرية هو نموذج قياسي يستخدم لتقييم وقياس أداء الموارد البشرية وتحقيق الأهداف الاستراتيجية للشركة، ومع ذلك، هناك بعض الإيجابيات والمحددات لهذا النموذج والتي سنذكرها كما يلي:

جدول رقم (2 - 11): مزايا ومحددات نموذج بطاقة أداء الموارد البشرية

المحددات		المزايا		نموذج بطاقة أداء الموارد البشرية
يميل النموذج إلى التركيز على القياسات الكمية والمحددة بشكل رئيسي، مثل المؤشرات المالية والإنتاجية، هذا ما يجعله قد يتجاهل العوامل غير قابلة للقياس، مثل رضا الموظفين والتنوع الثقافي، فيجب أن يكون هناك توازن بين القياسات الكمية والنوعية للحصول على صورة شاملة لأداء الموارد البشرية	الاعتماد على المقاييس الكمية	يسلط النموذج الضوء على دور الموارد البشرية كعنصر حاسم في تحقيق أهداف الشركة وإضافة قيمة استراتيجية، يساعد في تعزيز الوعي بأهمية استثمار في الموارد البشرية وتطويرها لدعم استراتيجية الشركة؛	توجيه الاهتمام للموارد البشرية كعامل استراتيجي	
قد يكون النموذج غير قادر على احتساب التأثيرات الكاملة للعوامل الخارجية مثل التغيرات في السوق والتكنولوجيا والتنظيم القانوني، قد يكون من الصعب تحديد إلى	عدم احتساب التأثير الشامل	يوفر النموذج أدوات قياسية لتحديد الأهداف وقياس أداء الموارد البشرية، يمكن تحديد نقاط القوة والضعف في أداء الموارد	قياس الأداء وتحقيق الأهداف	

أي مدى يمكن أن تؤثر هذه العوامل في أداء الموارد البشرية وتحقيق الأهداف المستهدفة	للعوامل الخارجية	البشرية واتخاذ تدابير تحسينية لتحقيق الأهداف المستهدفة	
تطبيق نموذج بطاقة أداء الموارد البشرية يتطلب استخدام أنظمة وأدوات قياسية وتقنيات تحليل البيانات، يمكن أن تواجه الشركات تحديات في تطوير وتنفيذ هذه التقنيات وضمان توافر البيانات المطلوبة بشكل دقيق وفعال، كما لا يمكن تطبيق هذه الطريقة إلا إذا كانت إدارة الشركة ملتزمة بالتقييم الدوري للأصول البشرية.	التحديات التقنية والتنظيمية	يعمل النموذج كأداة إدارية قوية لتقسيم الموارد البشرية، حيث يساعد في تحسين عمليات الإدارة واتخاذ القرارات الرشيدة بناءً على المعلومات القياسية والبيانات المستندة إلى الواقع.	توفير أداة إدارية فعالة

المصدر: من إعداد الباحثة

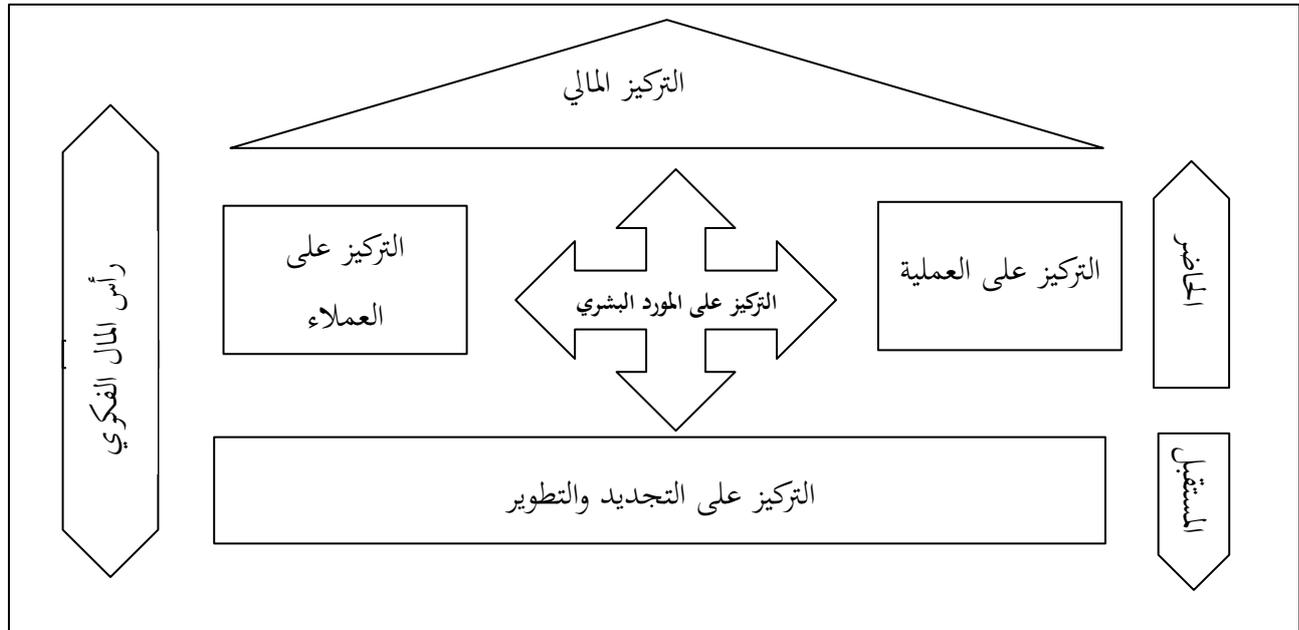
يمكن القول أن هذا النموذج يعتبر فعالاً في تحويل وتحسين إدارة الموارد البشرية وتعزيز دورها كشريك استراتيجي في المنظمة، من خلال توفير إطار قوي لقياس أداء الموارد البشرية وربطه بأهداف الشركة، يمكن للنموذج أن يساهم في تحقيق النجاح المالي للشركة وتحقيق توافق أفضل بين استراتيجيات الموارد البشرية وأهداف الأعمال، ومع ذلك يجب أن ندرك أن النموذج لديه بعض القيود والتحديات التي يجب التعامل معها بعناية، على سبيل المثال تركيزه الزائد على المقاييس الكمية قد يجعله يغفل عن الجوانب النوعية، مما يحتمل تقليل النظرة الشاملة لأداء الموارد البشرية، كما أن التحديات التقنية والتنظيمية في تنفيذ النموذج قد تشكل عقبات تحتاج إلى مواجهتها وحلها بشكل فعال لضمان نجاحه.

بصفة عامة يعتبر النموذج إطاراً مفيداً لقياس وإدارة أداء الموارد البشرية بشكل استراتيجي، ولكن يجب مراعاة ظروف كل منظمة عند تنفيذه، كما ينبغي أن يتم الموازنة بين القياسات الكمية والنوعية، وأن يتم التعامل مع التغيرات الخارجية والعوامل النوعية التي قد تؤثر على أداء الموارد البشرية بطريقة فعالة، كما يجب أن يتم مراقبة وتقييم النتائج وتحليلها بشكل دوري لتحسين النموذج وضمان توافقه مع احتياجات وتطلعات المنظمة، ينصح أيضاً بتطوير نهج شامل لقياس العوامل النوعية غير القابلة للقياس، مثل رضا الموظفين والتنوع الثقافي، من خلال استخدام استبيانات ومقابلات وغيرها من أدوات التقييم المناسبة.

ثانياً: نموذج سكانديا Skandia Navigator

تصنف Skandia Navigator كنموذج غير نقدي، وقد تم تطويره لأول مرة من قبل المؤلف Leif Edvinsson في عام 1997، عندما كان المدير التنفيذي لرأس المال الفكري في شركة خدمات مالية سويدية تسمى سكانديا¹، تم استلهام هذا النموذج من الفائض الذي يحدث في قيمة السوق مقارنة بالقيمة المحاسبية، مما يشير إلى وجود أصول أخرى تسهم في قيمة الشركة ولكنها لا تسجل في البيانات المالية للجهات المالية المعلن عنها². يقوم هذا الأسلوب بتقسيم الأقسام المالية وغير المالية، حيث يتألف الجزء المالي من جزء واحد فقط من التركيز المالي، أما الجانب غير المالي فهو يركز على أربعة جوانب: العمليات، البشر، العملاء، التجديد والتطوير، والشكل التالي يوضح نموذج سكانديا نافيجيتور.

الشكل (2 - 1): نموذج سكانديا نافيجيتور



Source: Niamh Brennan, "Intellectual capital: current issues and policy implications", *Journal of Intellectual Capital*, Vol. 1, No. 3, (2000), p 225.

¹Maria Luminita Gogan, "An innovative model for measuring intellectual capital", *Procedia - Social and Behavioral Sciences* 124, (2014), Available online at www.sciencedirect.com, p. 196

² Gospel J. Chukwu , Chibuikwe Camillus Ugo , Benjamin C. Osisioma, "Market Valuation of Human Capital in Nigerian Banks", *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences*, Vol. 9, No.1, (January 2019), p23.

- **التركيز المالي:** يأخذ في الاعتبار النتائج المالية للشركة ويستند إلى جميع جهود الشركة لخلق قيمة نقدية، على عكس التوجهات الأخرى، فإن التركيز المالي ليس موجهًا نحو المستقبل، ولكنه موجه نحو نظام تقييم الأداء لأنه ينظر للمعاملات الاقتصادية السابقة.
- **التركيز على العملاء:** إن العلاقة مع العميل لها عنصر أساسي في منظور المنظمة ونجاحها، لا ينبغي اعتبار العملاء متغيرًا خارج البنية التحتية للمنظمة ولكن كجزء لا يتجزأ منها والتي توفر قيمة مضافة للمنظمة، فمن هذا المنظور ستكون المعلومات التي يتم جمعها بشأن العملاء جزءًا من التقارير الداخلية.
- **التركيز على العملية:** تركز على الجوانب التكنولوجية والموارد البشرية الرئيسية التي تدعم عملية خلق القيمة في المنظمة، بمعنى آخر يتعامل هذا التركيز مع كيفية استخدام التكنولوجيا والمهارات والخبرات لتحقيق أهداف الشركة، مثل يمكن أن تشمل هذه العوامل أنظمة تكنولوجيا المعلومات وقواعد البيانات وإجراءات العمل، بالإضافة إلى الموظفين ومهاراتهم وتدريبهم.
- **التركيز على التجديد والتطوير:** يعتبر المكون المعاكس للتركيز المالي، من منظور الزمن حيث يتم التركيز على المستقبل بدلاً من الماضي كما هو الحال في التركيز المالي، ومن خلاله تتمكن الإدارة من تحديد الإجراءات التي يمكن أن تخلق فرصًا جديدة للنمو الاقتصادي للمنظمة، فمؤدج سكانديا نافيجيتور يأخذ في الاعتبار عناصر مختلفة تتعلق بتركيز الابتكار مثل القدرة التنافسية للشركة لجذب المستثمرين والعملاء الجدد، وتطوير منتجات أو خدمات جديدة يمكنها تقديمها، والشراكات الاستراتيجية، واستقطاب الموظفين المهرة بشكل عالي.
- **التركيز على المورد البشري:** إن التركيز على المورد البشري هو أهم العناصر غير الملموسة ويتم وضعه في وسط نموذج، لأنه يعتبر المصدر الرئيسي للمكونات الأخرى للأصول غير الملموسة في تقييم وقياس هذه العوامل المكونة مثل مؤشر القيادة، ومؤشر التحفيز، والتعليم، والخبرة، والعمر، والراتب، وتكلفة التدريب... وفقًا لـ Skandia Navigator ، يتم حساب القدرة الحقيقية للأصول غير الملموسة لإنشاء قيمة مضافة من خلال حساب معامل الأصول غير الملموسة والقيمة الإجمالية لهذه الأصول، يتم تحديد القيمة غير الملموسة من خلال تحديد 21 مؤشرًا من مختلف مجالات التركيز، بما في ذلك التركيز البشري والمالي والعميل والعملية والابتكار، كما هو مشار إليه سابقًا، وتتضمن هذه المؤشرات عناصر مثل الاستثمارات في الأسواق الجديدة، والاستثمار في تطوير المنتجات الجديدة، والعائدات المتحققة من العمليات الجديدة، والاستثمارات في تكنولوجيا المعلومات والعلاقات مع العملاء، والاستثمار في رأس المال البشري، والاستثمارات في أصول الملكية الفكرية، وغيرها، يتم

اختيار هذه المؤشرات بنسب أو نسب مئوية مختلفة من هذه المجالات المختلفة لاشتقاق مؤشر واحد، من خلال دمج القيمة غير الملموسة ومعامل الأصول غير الملموسة، يمكننا الحصول على الأداء الفعلي للأصول غير الملموسة وربطها بأداء الشركة، ويشار في هذا السياق إلى أن قيمة الأصول غير الملموسة تعتمد على أداء الشركة واستثماراتها في الأصول غير الملموسة، وبالتالي عند مقارنة شركتين لهما نفس الاستثمارات في الأصول غير الملموسة، فإن الشركة ذات مؤشر الأداء العالي للأصول غير الملموسة يمكن أن يكون لها قيمة أكبر للأصول غير الملموسة، فمن خلال هذه الصيغة يمكن للباحثين التنبؤ بالقيمة المستقبلية للأصول غير الملموسة أو أداء الشركة¹.

من خلال تقديم نموذج سكانديا نافيجيتور يمكن تقديم الإيجابيات والمحددات التي يتمتع بها هذا النموذج والتي سنذكرها كالتالي من خلال الجدول أدناه:

جدول رقم (2 - 12): مزايا ومحددات نموذج سكانديا Skandia Navigator

المحددات		المزايا		نموذج سكانديا Skandia Navigator
قد يكون من الصعب قياس بعض العناصر غير الملموسة المدرجة في النموذج، مثل القيادة والتحفيز والخبرة، قد يكون من الصعب تحديد مقاييس دقيقة وقابلة للقياس لهذه العوامل، مما يقلل من دقة النتائج المستمدة من النموذج	قياس العناصر غير الملموسة	يسلط الضوء على أهمية الأصول غير الملموسة مثل المورد البشري والتكنولوجيا والعلاقات العملاء، ويسمح بتقييم قيمتها وتأثيرها على أداء الشركة	التركيز على الأصول غير الملموسة	
قد يكون النموذج مصممًا لقياس الأصول الغير ملموسة بشكل محدد وفقًا لمجموعة معينة من المؤشرات والعوامل، هذا قد يقيد قدرته على التكيف مع تغيرات السوق والظروف الاقتصادية المتغيرة، فقد يكون من الصعب تضمين عوامل جديدة أو تعديل المؤشرات الموجودة لتعكس تغيرات الظروف.	المرونة	يعكس التركيز على التجديد والتطوير رؤية المستقبل والتفكير الاستراتيجي، حيث يعتبر التركيز المعاكس للتركيز المالي الذي يعنى بالماضي	التوجه نحو المستقبل	
قد يكون من الصعب قياس وتقييم مدى موثوقية النموذج ودقته في قياس الأصول الغير ملموسة، فقد يكون هناك عوامل غير معروفة أو متغيرة تؤثر على دقة النتائج المشتقة من النموذج، فيكون من الصعب تحديد مدى	تقييم الموثوقية صعبًا	يؤكد أهمية العملاء كعنصر حاسم في نجاح المنظمة، ويعتبر تلبية احتياجات العملاء وبناء علاقات قوية معهم جزءًا من القيمة المضافة للشركة	الاعتراف بدور العملاء	

¹ Sulanjaku, Marsel, "The contribution of Skandia Navigator in intangibles measurements", *International Journal of Economics, Commerce and Management*, vol. 2, Iss. 11, (Nov 2014), pp.5-6.

دقة وموثوقية النتائج المستندة إلى النموذج بشكل كامل			
يتم تجاهل العوامل النفسية والاجتماعية في النموذج، مثل مستوى الرضا الوظيفي، هذه العوامل قد تكون مهمة في تقدير القيمة الحقيقية للموارد البشرية وتأثيرها على الأداء العام للشركة.	عدم احتساب العوامل النفسية والاجتماعية	يعتمد النموذج على مجموعة واسعة من المؤشرات التي تغطي مختلف جوانب الأداء والتقييم، مما يسمح بتحليل شامل للأصول غير الملموسة وربطها بأداء الشركة.	تحليل شامل

المصدر: من إعداد الباحثة

على الرغم من وجود بعض المحددات، إلا أن نموذج Skandia Navigator يقدم إطاراً شاملاً لتقييم الأصول غير الملموسة وقيمة الشركة بشكل أكثر شمولية، يمكن أن يساعد هذا النموذج في تحسين التوجيه الاستراتيجي واتخاذ القرارات الرشيدة بشأن إدارة واستثمار المورد البشري في المؤسسات، ومع ذلك يجب أخذ العوامل المحيطة وظروف الشركة المحددة في الاعتبار عند تطبيق هذا النموذج لضمان تحقيق النتائج المرجوة وتفادي القيود المحتملة.

المبحث الثالث: الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية

يعاني النظام المحاسبي من نقص في التعامل مع الموارد البشرية وإهمالها، حيث يُعتبرها مجرد تكلفة مادية تتجلى في صورة أجور ورواتب، دون الاعتراف بالدور المهم الذي تلعبه في نجاح المنظمات، ومن المهم أن يتم الكشف عن المعلومات المتعلقة بها وتوفير الاهتمام اللازم بها، وذلك بما ينسجم مع احتياجات أصحاب القرار، وقد أدى ذلك إلى دعوة العديد من الأطراف إلى توفير معلومات محاسبية شاملة تشمل الموارد البشرية، بدلاً من تقييدها فقط إلى المعلومات المتعلقة بالرواتب والأجور.

المطلب الأول: الإطار العلمي للإفصاح الاختياري عن الموارد البشرية

تعمل التقارير المالية كمصادر حاسمة للمعلومات للأطراف ذات الصلة في اتخاذ قرارات رشيدة، تهدف هذه التقارير إلى توفير درجة عالية من الوضوح، والتي يتم تحقيقها من خلال الإفصاح الكافي، ومع ذلك على الرغم من الأهمية المعترف بها للموارد البشرية في نجاح المنظمة وتحقيق أهدافها الاقتصادية، أصبحت عواقب التقارير المالية غير واضحة بسبب نقص المعلومات حول هذه الموارد على عكس الجوانب الأخرى لإعداد التقارير المالية، لا يوجد مبدأ محاسبي يفرض الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالموارد البشرية، ونتيجة لذلك أدى عدم وجود متطلبات الإفصاح الإلزامي إلى الغموض وفهم أصحاب المصلحة المحدود للموارد البشرية للمنظمة وتأثيرها على الأداء المالي. تشكل

فجوة المعلومات هذه تحديات لأصحاب المصلحة الذين يسعون إلى اتخاذ قرارات رشيدة تستند إلى تقارير مالية شاملة وشفافة، وبالتالي فإن مسؤولية التغلب على هذا النقص تقع على عاتق ممارسات الإفصاح الاختيارية.

أولاً: طبيعة الإفصاح الاختياري عن الموارد البشرية

الإفصاح في المحاسبة يتعلق بتقديم جميع المعلومات الرئيسية في التقارير المالية التي تم الأطراف الخارجية المهتمة بالشركة، مما يمكنهم من اتخاذ قراراتهم الاقتصادية بشكل مستنير، وهذا يعني ضرورة إظهار المعلومات المالية بشكل دقيق وشفاف، سواء كانت كمية أو وصفية، في القوائم المالية وفي الوقت المناسب، وبذلك يتم تجنب التضليل وتوفير قوائم مالية ملائمة وموثوقة للأطراف المستفيدة من هذه المعلومات، لمساعدتهم في اتخاذ قراراتهم بأفضل طريقة ممكنة¹، يمكن تقديم الإفصاح بشكل إلزامي أو اختياري وفقاً للضوابط والمعايير المحاسبية المعترف بها، يكون الإفصاح الإلزامي محددًا بواسطة القوانين المنظمة واللوائح المالية التي تفرض على الشركات الإفصاح عن معلومات محددة بغرض زيادة الشفافية، أما الإفصاح الاختياري فيعتمد بشكل أساسي على تقديرات وقرارات الإدارة، حيث تختار الشركة تلك المعلومات التي تعتبر مفيدة لأصحاب المصلحة²، ويرى Claire Marston & Seth Armitage أن الإفصاح الاختياري هو تقديم معلومات إضافية تتعدى متطلبات القوانين والمعايير المهنية، ويتم ذلك بمبادرة من الشركة لتلبية احتياجات بعض الأطراف المستفيدة من التقارير المالية، وإن الدافع الأساسي للإفصاح الاختياري هو تعزيز سمعة الشركة في الانفتاح وليس تقليل تكلفة رأس المال³، حيث أنه أداة تعتمد على الحافز الإداري لتحقيق أهداف العمل والتكيف مع التغيرات في البيئة⁴.

في هذا الإطار فإن الإفصاح الاختياري يتضمن المكونات التالية⁵:

- **معلومات عامة عن الشركة:** تشمل تاريخها، هيكلها التنظيمي، تأثير الوضع السياسي على نتائج أعمالها، وتأثير الوضع الاقتصادي على نتائج أعمالها.
- **معلومات عن نشاط الشركة ووضعها المستقبلي:** تتضمن استراتيجياتها العامة وأهدافها، استراتيجيات وأهداف التسويق، واستراتيجيات وأهدافها الاجتماعية.

¹ محمد المبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، (القاهرة: إيتراك للنشر والتوزيع، ط1، 2005)، ص. 578.

² Meiryani, Huang SM, Soepriyanto G, Jessica, Fahlevi M, Grabowska S, et al, "The effect of voluntary disclosure on financial performance: Empirical study on manufacturing industry in Indonesia", *PLoS ONE*, vol.18, Iss.6, (2023), p.2.

³ Seth Armitage, Claire Marston, "Corporate disclosure, cost of capital and reputation: Evidence from finance directors", *The British Accounting Review*, vol.40, (2008), p. 315.

⁴ Fatma Bulut Sürdü, Arzu Özsoğün Çalıskan, Emel Esen, "Human Resource Disclosures in Corporate Annual Reports of Insurance Companies: A Case of Developing Country", *Sustainability*, vol.12, no. 8, (2020), P.3.

⁵ سعودي، سامح محمد لطفي محمد، "دور الإفصاح الاختياري عن الموارد البشرية في تحقيق الميزة التنافسية لشركات الاتصالات وتكنولوجيا المعلومات المصرية دراسة استطلاعية"، *دار المنظومة*، م.20، ع.1، (2016)، ص ص. 252-253.

- **معلومات عن أسهم الشركة:** تتعلق بالقيمة السوقية للسهم في نهاية السنة، واتجاهات القيمة السوقية للسهم، والقيمة السوقية للشركة في نهاية السنة، وعدد المساهمين الكلي.
 - **معلومات عن الإدارة:** تشمل أعمار المديرين والشهادات العلمية، الخبرات العملية للمدراء، توزيع المدراء بين تنفيذيين وغير تنفيذيين، والوظائف التي يشغلها المديرون التنفيذيون.
 - **معلومات عن المسؤولية الاجتماعية والبيئية:** تشمل سلامة المنتجات وتأثيرها على البيئة، برامج حماية البيئة، الإعانات المقدمة للغير، الهبات والمنح، والالتزامات الخارجية.
 - **النتائج:** تتضمن سياسة توزيع الأرباح، ونسبة الربح الموزعة على المساهمين.
- وفي عام 2001 أوصت لجنة معايير المحاسبة الأمريكية (FASB) بأهمية مراعاة مجموعة من الاعتبارات فيما يتعلق بالإفصاح الاختياري، وتمثل هذه الاعتبارات في¹:
- **الإفصاح عن بيانات تتعلق بالعمل:** وهي تشمل المعلومات التشغيلية الهامة والإفصاح عن مقاييس الأداء المعتمدة من قبل إدارة الشركة؛
 - **تحليل الإدارة للبيانات حول العمل:** ويتضمن الإفصاح عن تحليل الإدارة لأسباب التغير في البيانات التشغيلية ومقاييس الأداء؛
 - **الإفصاح عن المعلومات المستقبلية:** وهو يتضمن الإفصاح عن توقعات المستقبل المتعلقة بالفرص والمخاطر الناجمة عن اتجاهات الأداء الإيجابية أو السلبية، وخطط الإدارة لنجاح المنظمة مقارنة بالأداء السابق؛
 - الإفصاح عن معلومات حول الإدارة والمديرين ومخصصاتهم المالية والمساهمين الرئيسيين والعلاقات مع الأطراف الخارجي؛
 - الإفصاح عن الأهداف والاستراتيجيات العامة للشركة، بالإضافة إلى تأثير الشركات المشابهة للشركة؛
 - الإفصاح الاختياري عن معلومات تتعلق بالأصول غير الملموسة التي تظهر في القوائم المالية.

ثانياً: تعريف الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية وخصائصه

أثبتت الجمعية الأمريكية للمحاسبة AAA أهمية دور الموارد البشرية في خلق قيمة، وأوضحت أنه من الضروري توفير معلومات حول هذا المورد المهم، أصدرت الجمعية تقريرين متتاليين يتعلقان بحسابية الموارد البشرية، "تقرير لجنة محاسبة الموارد البشرية" (1973، 1974)، وفي هذا التقريرين تم التأكيد على أن الاستخدام المحدود

¹ صائب سالم، "أثر الإفصاح الاختياري في جودة الإبلاغ المالي دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، ع. 54، (2018)، ص. 256.

لليانات المالية للشركات جزئيًا يُعزى إلى عدم وجود معلومات كافية حول العنصر البشري¹، وقد تم التأكيد أيضًا على أهمية الموارد البشرية باعتبارها موارد اقتصادية تؤثر بشكل كبير على فائدة الموارد الأخرى مثل الموارد المالية والمادية، وهذا الاعتراف يزيد من أهمية تضمين معلومات دقيقة حول العنصر البشري في تقارير الشركات السنوية²، وبذلك فإن الحاجة إلى توفير معلومات شاملة ودقيقة حول الموارد البشرية لا تزال تحظى بأهمية بالغة في الواقع الحالي للبيئة المؤسسية.

يعرف الإفصاح عن الموارد البشرية على أنه عملية تحديد والإبلاغ عن الاستثمارات التي تتم في الموارد البشرية للمؤسسة والتي لا يتم احتسابها حاليًا في ممارسات المحاسبة التقليدية³. كما يعرف أيضًا على أنه ممارسة تقديم معلومات شاملة وشفافة حول رأس المال البشري للمؤسسة والقوى العاملة والسياسات ذات الصلة في تقاريرها المالية أو التقارير السنوية أو أي إفصاحات عامة أخرى⁴، وللإفصاح عن الموارد البشرية مجموعة من الخصائص والتي نذكرها كالتالي:⁵

- **معلومات الموظف**: يتضمن ذلك تفاصيل حول العدد الإجمالي للموظفين وتوزيعهم عبر مختلف الإدارات أو الأدوار الوظيفية؛
- **التدريب والتطوير**: معلومات حول البرامج التدريبية وورش العمل وفرص تنمية مهارات الموظفين، مما يُظهر التزام المؤسسة بتعزيز قدرات الموظفين والنمو الوظيفي؛
- **التعويضات والمزايا**: الإفصاح عن هياكل تعويض الموظفين والحوافز والمكافآت والمزايا الأخرى المقدمة، مع التركيز على ممارسات المكافآت العادلة ورفاهية الموظفين؛
- **الصحة والسلامة في مكان العمل**: معلومات عن التدابير المتخذة لضمان صحة الموظفين وسلامتهم ورفاههم، بما في ذلك تفاصيل بروتوكولات السلامة، والتدريب، والإبلاغ عن الحوادث.

¹ American Accounting Association (AAA), "Report of the committee on human resource accounting", *The Accounting Review*, Vol. 48, (1973), p. 169.

² American Accounting Association (AAA), "Report of the committee on accounting for human resources", *The Accounting Review*, Vol. 49, (1974), p. 116.

³ Kirti Aggarwal, "The impact of corporate attributes on voluntary HR disclosure practices: a study of Indian corporate sector", *Asian Journal of Economics and Banking*, (November, 2022), p. 3, available at: <https://www.emerald.com/insight/2615-9821.htm>

⁴ Kirti Aggarwal, "Corporate governance and HR disclosure practices: evidence from India", *SN Business & Economics*, vol.3, N°.2, (2023), p.2.

⁵ Amit Kumar Arora, Ankit Panchal, "Human Resources Accounting Disclosure Practices (HRADP): A Review", *International Journal of Service Science, Management, Engineering, and Technology*, vol.12, Iss.1, (2021), pp. 3-4.

- **علاقات العمل**: الإفصاح عن علاقة المنظمة بالنقابات العمالية أو ممثلي الموظفين، إن أمكن وأي مفاوضات أو اتفاقيات ذات صلة بالعمل؛
- **مشاركة الموظفين ورضاهم**: المقاييس المتعلقة باستطلاعات مشاركة الموظف أو تقييمات الرضا والتي تعكس التزام المنظمة بثقافة عمل إيجابية؛
- **معدلات دوران الموظفين والاستغناء عنهم**: الإبلاغ عن معدلات دوران الموظفين والاستغناء إلى جانب الجهود المبذولة لمعالجة مجالات دوران الموظفين المرتفعة أو تحسين الاحتفاظ بهم.
- **المبادرات الاجتماعية**: معلومات حول مشاركة المنظمة في المبادرات الاجتماعية، مثل برامج التطوع أو الجهود الخيرية، لإثبات المسؤولية الاجتماعية للشركات؛
- **إدارة الأداء**: تفاصيل حول نظام إدارة أداء المؤسسة، بما في ذلك عملية التقييم ومقاييس الأداء.
- **تخطيط القوى العاملة والتنبؤ بها**: معلومات حول استراتيجيات وتوقعات تخطيط القوى العاملة في المنظمة لاحتياجات رأس المال البشري المستقبلية.

ومنه فإن الإفصاح عن الموارد البشرية ليس مجرد ممارسة امتثال ولكنه ضرورة استراتيجية للمنظمات التي تسعى لإثبات التزامها بالإدارة الأخلاقية والمسؤولة لرأس المال البشري، من خلال الاستفادة من الخصائص المحددة للإفصاح عن الموارد البشرية، يمكن للمنظمات بناء علاقات أقوى مع أصحاب المصلحة، وجذب والاحتفاظ بأفضل الكفاءات، وتعزيز التوجه نحو المسؤولية الاجتماعية.

ثالثاً: أهمية الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية

يُعد فهم الدور المهم الذي تلعبه الموارد البشرية في أداء المنظمات واستمراريتها بمثابة أساس لنجاحها وتميزها، فالإفصاح عنها يمكن أن يكون له أثر كبير على صنع القرارات وتحقيق التطورات الإيجابية داخل المنظمة، وفيما يلي نستعرض بعض النقاط الرئيسية لأهمية الإفصاح عنها¹:

- يوفر الإفصاح عن الموارد البشرية معلومات كمية ونوعية حول قيمة الأصول البشرية وهذه البيانات ستمكن المديرين أيضاً من تحديد استثمارات الموارد البشرية ومتطلبات العمل للموظفين، واتخاذ القرارات المناسبة وتقييم استخدام الإدارة للموارد البشرية؛

¹ Lokanath Mishra, Richa Mishra, "Human Resource Disclosure and its Association with Corporate Attributes", *Global Journals Inc*, Vol. 17, Iss. 5, (2017), pp. 2-3.

- يساعد الإفصاح عن الموارد البشرية الإدارة العليا في تحديد ما إذا كانت المنظمة لديها موارد بشرية كافية، بينما يؤثر أيضاً على قرارات المستثمرين والعملاء والموظفين المحتملين، إن إهمال التقييم والحاسبة المناسبين للموارد البشرية يمكن أن يمنع الإدارة من التعرف على الآثار السلبية لبعض البرامج قصيرة الأجل الموجهة نحو الربح، قد يؤدي الفشل في معالجة هذه المشكلات على الفور إلى انخفاض الإنتاجية ومعدلات دوران عالية وانخفاض معنويات الموظفين؛
- الإفصاح عن الموارد البشرية يعزز الشفافية داخل المنظمة من خلال المشاركة العلنية للمعلومات حول سياسات وممارسات الموارد البشرية وتكوين القوى العاملة، هذا ما يجعل المنظمات تُظهر التزامها بالمساءلة والممارسات الأخلاقية؛
- يقدم نظرة حول النفقات المتكبدة في تطوير القوى العاملة، تسمح هذه المعلومات للمديرين بتقييم وتقليل تكلفة دوران العمالة؛
- يساعد الإدارة في وضع وتنفيذ سياسات شؤون الموظفين مما يسهل اتخاذ القرارات المتعلقة بنقل الموظفين، الترقيات، التقاعد، والأمور الأخرى المتعلقة بالموارد البشرية؛
- يؤدي إلى رفع معنويات الموظفين حيث يشعرون بالتقدير عندما يتم الاعتراف بمساهماتهم وإنجازاتهم في التقارير العامة.

المطلب الثاني: لائحة وأساليب الإفصاح المحاسبي للموارد البشرية

يتطلب الاهتمام بالموارد البشرية إجراءات فعالة للإدارة والاستثمار في الموظفين وتطوير مهاراتهم وتحفيزهم للتميز في أدائهم، فتوفير الإطار المناسب للموظفين يساعد في تحسين الأداء العام للشركة وزيادة إنتاجيتها، ومن أجل تحقيق هذه الأهداف، يتعين على المؤسسات الكشف عن معلومات دقيقة وشفافة تتعلق بإدارة الموارد البشرية والاستراتيجيات المتبعة في هذا الصدد، يأتي الإفصاح المحاسبي للموارد البشرية كأداة هامة لتحقيق هذه الشفافية، حيث يتم من خلاله الكشف عن تفاصيل الإستراتيجيات والسياسات المعتمدة في إدارة الموارد البشرية ومختلف المعلومات التي تتعلق بها، وعلى الرغم من أن نماذج الإفصاح المحاسبي القائمة تعطي فكرة عامة حول هذه الأمور، إلا أنه يمكن أن تكون تفاصيل العناصر المرتبطة بالموارد البشرية غير كافية لتحقيق تحليل دقيق ومفصل.

أولاً: لائحة الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية

طور المأمون Al Mamun (2009) نموذجاً لقياس الإفصاح المحاسبي للموارد البشرية ومع ذلك، كانت شروحات كل عنصر في النموذج غير مفصلة، ولتعزيز النموذج قدمت دراسة أجراها Souza, Junior

Lagioia, and de Araujo (2016) تفسيرات أكثر شمولاً لكل عنصر ليشتمل النموذج على إجمالي 16

عنصرًا وهذا ما سنوضحه في الجدول التالي:

جدول رقم (2 - 13): عناصر الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية

الرقم	عنصر الإفصاح	التعريف
01	بيان منفصل لمحاسبة الموارد البشرية	يشير إلى تقرير محدد تصدره الشركات للتحديث عن كيفية التعامل مع الموارد البشرية واستثمارها داخل المؤسسة، يهدف هذا التقرير إلى تفصيل كيفية إدارة واستغلال الشركة لقوى العمل والموظفين، وكيفية تطويرهم وتدريبهم لتحقيق أهداف الشركة، هذا التقرير مستقل ومنفصل عن التقارير المالية المعتادة وتقارير الإدارة السنوية.
02	القيمة الإجمالية للموارد البشرية	يشير إلى الإنفاق على الموارد البشرية (الرواتب في الغالب).
03	عدد الموظفين	يشير إلى عدد الأشخاص العاملين في الشركة كموظفين فعالين.
04	سياسة الموارد البشرية	يشير إلى التنسيق والتنفيذ الاستراتيجي الموجه نحو تطوير الموارد البشرية داخل الشركة
05	التدريب والتطوير	يتعلق بما تنفقه الشركة لتحسين أداء موظفيها
06	خطة التعاقب الإداري	يشير إلى التخطيط الخاص بالرواتب والمسار الوظيفي في هيكل التنظيمي والنموذج الهرمي الذي تقترحه المؤسسة.
07	تقرير التوظيف	تقارير حول حركة الموظفين (الانضمام والاستقالة) في المؤسسة.
08	إضافة قيمة الموظفين	تشير إلى مقدار القيمة المضافة التي تنتجها الشركة والتي تم توزيعها بين الموظفين
09	صندوق تطوير الموارد البشرية	يشير إلى الجهات أو المؤسسات التي تمتلك ميزانية خاصة بها أو أسست صناديق محددة بوضوح لتمويل سياسات الموظفين.
10	صندوق الموظفين	تلك هي الشروط الخاصة المعتمدة لتلبية مطالب الموظفين المتعلقة بالاحتياجات المالية، والتي عادة ما تُحدد من خلال دفعات مقدمة و/أو سياسات القروض.
11	فئات الموظفين	تشير إلى احتمال وجود اختلافات في تصنيف الموظفين داخل المؤسسة، يمكن أن يتعلق هذا التصنيف بالقسم الذي يعمل فيه الموظفون، أو نوع العلاقة المهنية التي يحافظون عليها مع المؤسسة، أو الملف الاقتصادي والاجتماعي للفريق العامل.
12	التعويض الإداري	يشير إلى المقابل الذي يُمنح للمدراء والقادة التنفيذيين في المؤسسة عن خدماتهم وإسهاماتهم، يتضمن التعويض الإداري الرواتب الأساسية، والمكافآت، وحصص في الأرباح أو الأسهم، والفوائد الإضافية وحوافز أخرى.
13	استحقاقات التقاعد	تشير إلى المزايا المحتملة (مثل إنشاء النوادي، ومنح الجوائز) التي يمنحها للموظفين المتقاعدين تقديرًا لجدارهم ومساهماتهم أثناء فترة عملهم، بالإضافة إلى الإجراءات المتخذة لتحسين رفاهيتهم.
14	تقدير الأداء	هذا العنصر مرتبط بخطط تعويض إضافية (قسائم، جوائز وما إلى ذلك)، المحددة لتعويض الأداء المتميز، يشمل المشاركة في الأرباح والدخل، يهدف هذا النوع من

التعويضات إلى تحفيز الموظفين لتحقيق أداء متميز وتعزيز الروح التنافسية داخل المؤسسة.		
يشير إلى التأمين الصحي الخاص للموظفين، وتدفعه الشركة كلياً أو جزئياً.	صندوق التقاعد	15
تشمل جميع الاستثمارات والإجراءات المرتبطة بالموارد البشرية، المذكورة في نص التقارير، والتي بطريقة ما لم تُجمع ضمن البنود الأخرى، وبالتالي الهدف هو منع تجاهل المعلومات الهامة فقط لأنها لم تكن جزءاً من النموذج النظري الذي يقوم على أساسه هذا البحث.	مزايا الموظفين الآخرين	16

Source : Wiyadi , Sayekti Endah Retno Meilani , Imanda Firmantyas Putri Pertiwi , Rina Trisnawati , Nor Hazana Abdullah , "Practices of Human Resource Accounting Disclosure: A Comparative Study across ASEAN Countries," *Universal Journal of Accounting and Finance*, Vol. 9, No. 3, (2021),P.312.

بهذا النموذج المحدث يمكن للمؤسسات أن تكتسب رؤى قيمة حول إدارة الموارد البشرية وتحسن أدائها في هذا الجانب، كما سيعزز الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية الشفافية والثقة لدى المستثمرين والجهات المعنية، ويساهم في بناء سمعة إيجابية للمؤسسات وجذب المواهب والكفاءات العالية.

ثانياً: أساليب الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية

في الدراسات المتعلقة بالفكر المحاسبي، تم التطرق إلى العديد من الأساليب للإفصاح والتقارير عن البيانات المتعلقة بالموارد البشرية، ومن بين هذه الأساليب نذكر ما يلي:

- الإفصاح في تقرير مجلس الإدارة:

يتم من خلال هذا الأسلوب على الإفصاح عن البيانات المتعلقة بالاستثمار في رأس المال البشري ضمن تقرير مجلس الإدارة، يتم التركيز على توضيح حجم الاستثمارات التي قامت بها المؤسسة في تطوير قدرات الموظفين ومهاراتهم العملية، هذه المعلومات تُعد ذات أهمية بالغة للمستثمرين والمحللين الماليين، حيث تساعدهم على تحديد مدى اهتمام الإدارة بتطوير العنصر البشري كأحد العوامل الرئيسية في تحقيق الربحية على المدى الطويل¹.

¹ رباحي صبرينة، هجيرة بوزوينة، "الإفصاح المحاسبي عن رأس المال البشري كأصل غير ملموس وأثره على ربحية المؤسسة الاقتصادية"، *مجلة الإبداع*، م. 9، ع.1، (2019)، ص. 66.

- إعداد قائمة الاستثمارات المعنوية:

وفقاً لهذا الأسلوب يتم إعداد قائمة خاصة تفصح من خلالها عن الاستثمارات المعنوية في الموارد البشرية، تتلاءم هذه الطريقة بشكل خاص مع الشركات التي تُخصّص مبالغ ضخمة لشراء براءات الاختراع وتعزيز مكانتها في السوق، بالإضافة إلى الاستثمار في تنمية قدرات الموظفين في المؤسسات التي تستخدم التكنولوجيا المتقدمة وشركات الخدمات، تتضمن القائمة بيانات مالية تقوم بمقارنتها مع الأعوام السابقة، وتُقسم البيانات إلى تبويب منفصل ضمن قائمة الدخل.

تُقدم هذه الطريقة معلومات قيمة للمستثمرين حول الاستثمارات في الموارد البشرية، وتساعد في تجنب التحديات المتعلقة بتصنيف هذه الاستثمارات على أنها أصول ثابتة، على الرغم من ذلك يُمكن انتقاد هذه الطريقة لتضمنها بيانات مالية غير دقيقة، حيث قد يتم إدراج بعض الأصول كنفقات جارية وفقاً للفترة المالية الحالية أو السابقة فقط¹.

- قوائم مالية غير مدققة تلحق بالقوائم المالية الأساسية:

وفقاً لهذا الأسلوب يتم الإفصاح عن الاستثمارات في الموارد البشرية من خلال إعداد قوائم مالية منفصلة التي لا تخضع لمراجعة مراقب الحسابات، وتُدرج هذه الاستثمارات ضمن الملاحق الخاصة بالقوائم المالية الأساسية التي يتم مراجعتها من قبل المراجع الخارجي، تبنت بعض الشركات هذا الأسلوب مثل شركة "BARRY" التي استمرت في إضافة هذه القوائم إلى القوائم المالية المنشورة لعدة سنوات، وكذلك الشركة "ABT"، حيث ظهرت القوائم المالية في عام 1971 وشملت الميزانية الاجتماعية التي تضم بند الاستثمارات في التدريب بعد استبعاد الاستنفاد².

- عرضها ضمن القوائم المالية الأساسية المنشورة:

وفقاً لهذا الأسلوب يتم إدراج المعلومات المتعلقة بالاستثمارات في الموارد البشرية ضمن القوائم المالية التقليدية المنشورة، يتم رسملة هذه الاستثمارات وإظهارها ضمن أصول الميزانية على أن يتم إهلاكها على مدى عمرها الاقتصادي المتوقع، ويتم مراجعة هذه القوائم بواسطة المراجع الخارجي وفقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها، ونظراً

¹ علي عبدالحفيظ الزواوي، سالمة إبراهيم الشريف، "أثر الإفصاح عن الموارد البشرية على قرارات منح الائتمان في المصارف الليبية"، مجلة دراسات الاقتصاد والأعمال، م.6، ع.2، (ديسمبر 2017)، ص.4-5.

² سعاد ضمزمة، أثر الإفصاح المحاسبي لمحاسبة الموارد البشرية على جودة المعلومات المحاسبية -دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية أدرار- رسالة دكتوراه، (جامعة أحمد دراية أدرار: كلية علوم تجارية، 2019)، ص.173.

لصعوبة القياس النقدي للموارد البشرية، فإن هذه الطريقة تعد غير شائعة، باستثناء بعض المنشآت مثل شركة Line Flying للطيران التي اتبعتها¹.

تتميز هذه الطريقة بأنها:

- تجعل القوائم المالية معبرة بصدق عن نتيجة الأعمال والمركز المالي.
- تجعل معدل العائد على الاستثمار معبراً عن الواقع.
- تجعل المستثمرين يعتمدون عند اتخاذ قراراتهم على القوائم المالية.
- تساعد في التقييم السليم لأداء المشروع، مما يؤدي إلى زيادة اهتمام الإدارة بمواردها البشرية.

إن توفير عدة بدائل للإفصاح عن الاستثمار في الموارد البشرية هو خطوة إيجابية ومفيدة للشركات، حيث يتيح هذا الأمر للشركات حرية الاختيار في طريقة الإفصاح التي تعتبرها الأنسب لتلبية احتياجاتها واحتياجات المستثمرين، ومن المهم أن تتناسب طرق الإفصاح مع طبيعة أعمال الشركة واستراتيجيتها لتوضيح قيمة الاستثمار في الموارد البشرية وتأثيرها على الأداء المالي للشركة.

يعكس التنوع في أساليب الإفصاح التعدد في المناهج المحاسبية والقياس التي تستخدمها الشركات لقياس الاستثمارات في الموارد البشرية، وهذا يتطلب التنسيق والتكامل بين الإفصاح والقياس للحصول على معلومات دقيقة وموثوقة تساهم في تحسين أداء الشركة وجذب المستثمرين، من الضروري أن يكون الإفصاح المحاسبي واضحاً وشفافاً، حيث يجب أن تتيح التقارير المالية والقوائم المحاسبية فهماً سليماً للمستثمرين والجمهور المستهدف كما يجب أن تقدم المعلومات بصورة مفهومة ودقيقة لتعزيز المصداقية والثقة وتساهم في اتخاذ قرارات مالية صائبة.

المطلب الثالث: محددات الإفصاح المحاسبي على الموارد البشرية

على الأرجح أن الاعتراف بالموارد البشرية كأصول يستلزم إدراجها في المركز المالي ضمن "الأصول البشرية" أو "قيمة الموارد البشرية" سيؤدي هذا التضمن إلى زيادة رأس المال المستثمر وتعديل صافي ربح السنة، مما يعكس قيمة الموارد البشرية والنفقات المرصدة المرتبطة بها بشكل منفصل عن النفقات الجارية، علاوة على ذلك يمتد هذا الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية إلى السنوات اللاحقة، مع التأكيد على أهميتها كأصول ملموسة في المركز المالي العام للمنظمة، يمكن أن يمثل الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية تحديات وصعوبات كبيرة في هذه المعالجة المحاسبية، نسلط الضوء على أبرزها من خلال الجدول التالي:

¹ علي عبدالحفيظ الزواوي، سالمة إبراهيم الشريف، مرجع سابق، ص. 5

جدول رقم (2 - 14): تحديات الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية

التحديات	توضيح
شروط التعاقد والتعيين غير العادلة	شروط التعاقد والتعيين لا تكافئ مؤهلات وقيمة العاملين وتحتاج إلى إعادة تقويم.
ارتباط الإنفاق بمنافع فورية	الإنفاق يرتبط بمنافع فورية ويؤدي ذلك إلى تحديات في رسملة الموارد البشرية كأصول
صعوبة فصل الإنفاق على الموارد البشرية	الصعوبات في تمييز الإنفاق على الموارد البشرية بين الإنفاق الرأسمالي والإرادي.
عدم قبول الإدارة للإفصاح عن المصروفات	بعض الجهات الضريبية لا تقبل فكرة رسملة بعض تكاليف الموارد البشرية مما يؤثر على الإفصاح المحاسبي.
صعوبة تحديد الفترة المستقبلية للمنافع	تحديد الفترة التي يمتد فيها الاستفادة من الإنفاق الرأسمالي على الموارد البشرية صعب وغير متوقع.
احتمالية عدم الاستمرارية للموارد	هناك احتمالية لعدم استمرارية الموارد وعقود سنوية للعاملين يؤدي ذلك إلى تحديات في الإفصاح المحاسبي.
رغبة الإدارة بعدم الإفصاح	تخوف الإدارة من الإفصاح عن بعض المعلومات الحساسة حول الموارد البشرية بسبب المنافسة القوية في السوق.
احتمال استغلال الإفصاح في إدارة الأرباح	يمكن استغلال المعلومات المفصحة لتحسين التقارير المالية بشكل غير صحيح وزيادة الأرباح.
استغلال الإفصاح في التلاعب بالبيانات	يمكن استخدام معلومات الإفصاح بشكل مسيء لتحريف البيانات المالية وتشويه الحقائق.
صعوبة تقييم الموارد البشرية	صعوبة في تقييم الموارد البشرية التي لا يمكن تقديرها بشكل دقيق وموضوعي وهذا يؤدي إلى تحيز الموضوعية.
ضعف السياسات والإجراءات المحاسبية	بعض الشركات تفتقر إلى سياسات وإجراءات فعالة للتعامل مع الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية.
ضعف المعالجة المحاسبية للموارد	قد تكون المعالجة المحاسبية للموارد البشرية غير كافية ولا تتبع المعايير الدولية المعترف بها.
عدم وجود تعريف محاسبي للموارد البشرية	عدم وجود تعريف محاسبي موحد للموارد البشرية يجعل من الصعب تحديد نطاق الإفصاح المحاسبي عنها.
صعوبة توحيد المقاييس والقواعد المحاسبية	تعدد المقاييس والقواعد المحاسبية يسهم في صعوبة تحقيق التوحيد والتماثل في الإفصاح المحاسبي

مبدأ التحفظ قد يؤدي إلى تقييد واحتجاز بعض المعلومات المحاسبية المتعلقة بالموارد البشرية.	تحكم مبدأ التحفظ في الإفصاح المحاسبي
يمكن أن تؤدي بعض الأوضاع إلى حدوث تحيز في الإفصاح المحاسبي حول الموارد البشرية.	احتمالية ظهور حالات تحيز قائم بالقياس

المصدر: سعاد ضميمة، أثر الإفصاح المحاسبي لمحاسبة الموارد البشرية علي جودة المعلومات المحاسبية -دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية أدرار- رسالة دكتوراه، (جامعة أحمد دراية أدرار: كلية علوم تجارية، 2019)، ص ص. 175-176.

هذه التحديات تعتبر جوانب هامة يجب معالجتها لتحسين شفافية الإفصاح المحاسبي ودقته، لتجاوز هذه التحديات نعتقد أنه يجب على الشركات تحسين سياسات التوظيف والتعاقد والتأكد من أنها عادلة وتراعي مؤهلات الموظفين وقيمتهم المضافة، كما يجب تطوير نظم محاسبية قوية وموثوقة تمكن من تقدير ورصد التكاليف والمنافع المرتبطة بالموارد البشرية على المدى الطويل، إضافةً يجب أن يكون هناك توعية وتدريب لفرق العمل المحاسبية حول أهمية الإفصاح المحاسبي الدقيق وكيفية التعامل مع التحديات المحتملة، يمكن أن يساهم التواصل والتفاعل بين الإدارة والمحاسبين في تحسين الإفصاح المحاسبي وتعزيز شفافية المعلومات المالية.

الخلاصة

في هذا الفصل تم تناول أهم المفاهيم المتعلقة بالقياس المحاسبي للموارد البشرية، كما تم التركيز أيضًا على مختلف النماذج المستخدمة لتقييم هذه الموارد، والتي تم تصنيفها إلى النماذج القائمة على التكلفة ونماذج القيمة الاقتصادية، يتضمن هذا الأخير نماذج القيمة النقدية ونماذج القيمة غير النقدية، وفي الآونة الأخيرة تم إضافة طريقة جديدة تسمى النموذج القائم على المعرفة، على الرغم من وجود مزايا وتحديات خاصة لكل نموذج، ورغم محاولات تصحيح النقائص التي كانت موجودة في النماذج السابقة، إلا أنه حتى الآن لم يتم التوصل إلى اتفاق عام على نموذج محدد يمكن اعتماده لقياس الموارد البشرية، يعود ذلك إلى تعقيدات وتحديات تتعلق بالعديد من المتغيرات المرتبطة بهذا العنصر، والتي تؤثر في تقدير وتنبؤ قيمته، بالإضافة إلى ذلك هناك جوانب صعبة التقدير والتحكم فيها، مما يجعل البحوث مستمرة بهدف تطوير أسلوب متكامل للقياس المحاسبي لهذا المورد، ورغم النقائص الكبيرة التي تعرقل تطبيق هذه النماذج إلا أن ذلك يعتبر خطوة أساسية علمية لقياس تكلفة الموارد البشرية.

من ناحية أخرى تم التطرق إلى الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية وأهميته في تعزيز قدرة المستثمرين والمنظمات على اتخاذ قرارات بشأن الاستثمار في العنصر البشري، وعلى الرغم من وجود تحديات تواجه عملية الإفصاح عن هذه الموارد، كصعوبة تحديد المعلومات التي ينبغي الإفصاح عنها ومخاوف المنظمات من الكشف عن معلومات تعتبر حساسة، إلا أن هناك مجموعة متنوعة من الأساليب التي يمكن اعتمادها بفعالية لكشف هذه المعلومات، ومع ذلك لا يزال عدم وجود مبدأ محاسبي يفرض الإفصاح الإلزامي عن الموارد البشرية في التقارير المالية يمثل عائقًا كبيرًا يؤدي إلى عدم وضوح الآثار المالية المترتبة على هذه الموارد وتأثيرها الفعلي على الأداء المالي للمنظمة، ومن هذا المنطلق يتوجب على ممارسات الإفصاح الاختياري تحمل المسؤولية الكاملة لسد هذه الفجوة في المعلومات بهدف تحقيق تقارير مالية شفافة وشاملة تساهم في توضيح الصورة الكاملة للمنظمة وتأثير الموارد البشرية على أدائها المالي.

الفصل الثالث
زمانه من سنة ٢٠١٤م إلى سنة ٢٠١٥م

مخاتبة (٢٠١٤م)
مخاتبة (٢٠١٤م)
مخاتبة (٢٠١٤م)
مخاتبة (٢٠١٤م)
مخاتبة (٢٠١٤م)
مخاتبة (٢٠١٤م)
مخاتبة (٢٠١٤م)
مخاتبة (٢٠١٤م)
مخاتبة (٢٠١٤م)
مخاتبة (٢٠١٤م) (٢٠١٤م) (٢٠١٤م) (٢٠١٤م) (٢٠١٤م) (٢٠١٤م) (٢٠١٤م) (٢٠١٤م) (٢٠١٤م) (٢٠١٤م)

المختار
زمانه من سنة ٢٠١٤م إلى سنة ٢٠١٥م

تمهيد

تسعى الجزائر إلى مواكبة التطورات الاقتصادية والمحاسبية العالمية، وذلك من خلال تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة، وقد تمثل ذلك في الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي الجزائري، والذي يهدف إلى توفير تقارير مالية أكثر دقة وشمولية، لكن رغم هذا الانتقال لازالت بعض القضايا المحاسبية المعاصرة مثل محاسبة الموارد البشرية لم تحظ بالاهتمام الكامل في هذا النظام، فهو يعاني من قصور في التعامل مع هذه الأمور بشكل شامل، كما يعامل الأصول والخصوم بشكل محدد دون منح الاهتمام الكافي للجانب البشري، هذا النهج ينتج عنه تقديم الموارد البشرية كعوامل تكلفة فقط وهو يتجاهل بشكل كبير قيمتها الحقيقية كأصل استراتيجي أساسي للمؤسسات.

فيما يتعلق بالجزائر وبالتشابه مع الوضع في العديد من البلدان الأخرى، لا تزال مفاهيم محاسبة الموارد البشرية تواجه تحديات كبيرة، فالجهود المحاسبية في هذا المجال تتعثر بسبب عدم وجود معايير دولية موحدة معترف بها، بالإضافة إلى نقص الدعم من الهيئات المهنية والحكومية، وتشكل تكاليف تنفيذ محاسبة الموارد البشرية عائقاً رئيسياً، لهذا السبب يجب أن نسعى إلى تطوير نموذج محاسبي جديد يأخذ في اعتباره السياق الجزائري ويتيح تقدير الموارد البشرية بطريقة تعكس قيمتها الحقيقية، هذا النموذج يجب أن يكون شاملاً وملائماً للبيئة الاقتصادية المحلية، مع مراعاة المعايير الدولية المتبعة عالمياً، وبناءً على أهمية محاسبة الموارد البشرية كجزء أساسي من استدامة المؤسسات، يجب أن يلعب هذا النموذج دوراً حاسماً في تعزيز الفعالية والشفافية، وفي تحقيق الأهداف الاستراتيجية بنجاح.

وبناءً على ما سبق تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث:

المبحث الأول: ماهية النظام المحاسبي المالي

المبحث الثاني: مكانة محاسبة الموارد البشرية في النظام المحاسبي المالي

المبحث الثالث: النموذج المقترح لمحاسبة الموارد البشرية

المبحث الأول: ماهية النظام المحاسبي المالي

شهدت بيئة الأعمال الدولية تطورًا ملحوظًا، حيث ظهرت الشركات متعددة الجنسيات وازداد نشاطها عالميًا، مما أدى إلى ظهور تحديات محاسبية متعددة، تمتد هذه التحديات إلى الساحة المحاسبية في الجزائر، وبالأخص فيما يتعلق بالمخطط المحاسبي الوطني الذي وضع في إطار الاقتصاد الموجه، ومن هنا يصبح من الضروري تطوير قواعد وأسس محاسبية جديدة تتوافق مع هذه التطورات، انطلقت الجزائر نحو تحقيق هذا الهدف من خلال إنشاء نظام محاسبي مالي جديد، يحاكي المعايير الدولية المعمول بها عالميًا والتي تعتبر المرجع العالمي.

المطلب الأول: تعريف النظام المحاسبي المالي ونطاق تطبيقه ومضمونه

انطلقت عملية إصلاح المخطط المحاسبي الوطني ابتداءً من الثلاثي الثاني لسنة 2001 والتي تم تمويلها من قبل البنك الدولي من خلال تكليف مكتب دراسات فرنسي بالتعاون مع المجلس الوطني للمحاسبة (CNC)، ولقد نتج عن هذه الجهود اقتراح نظام محاسبي جديد يأخذ بنظر الاعتبار النقائص الملحوظة في المخطط المحاسبي السابق، ويُلبي في الوقت ذاته متطلبات التطورات المحاسبية الدولية.

أولاً: تعريف النظام المحاسبي المالي

عرفته المادة 3 من القانون رقم 07-11 الصادر بتاريخ 25 نوفمبر 2007 والذي يطلق عليه في صلب هذا النص بالمحاسبة المالية. " المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومات المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة وتصنيفها وتقييمها وتسجيلها، وعرض كشوفات تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، ونجاعته ووضعية خزنته في نهاية السنة المالية"¹.

ويعرف بشكل عام على أنه مجموعة العناصر المادية والمعنوية المتكاملة والمتناسقة التي تستخدم المعارف المحاسبية بهدف إنتاج المعلومات المحاسبية، التي تستخدم بدورها لإشباع حاجات المستخدمين إلى معلومات في بيئة عمل النظام.² نشير إلى أن هذه المحاسبة مستمدة من النظام الأنجلوساكسوني، ومدونة الحسابات مستمدة من المخطط المحاسبي العام الفرنسي، ويتميز النظام المحاسبي المالي بثلاث مميزات نذكرها كما يلي³:

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 07-11، المتضمن النظام المحاسبي المالي، العدد: 74 بتاريخ 2007/11/25، ص 03.

² عبد ربه راند محمد، مبادئ المحاسبة المالية، (عمان: دار الجنادرية للنشر والتوزيع، ج1، 2016)، ص 32.

³ شباركة مهدي، لحمادي أكرم، "إصلاح النظام المحاسبي المالي في الجزائر اعتماداً على تجربة ماليزيا في وضع ركائز المحاسبة الدولية"، دراسات اقتصادية، م. 17، ع. 01، (2023)، ص ص، 516-517.

- اختيار البعد الدولي لمطابقة الممارسة المحاسبية العالمية لضمان التكيف مع الاقتصاد المعاصر وإنتاج معلومات مفصلة تعكس بصدق الوضعية المالية للمؤسسة، ومن ضمن ثلاث مرجعيات محاسبية: أوروبية، أمريكية، (IAS/IFRS)؛
- احتوائه على نصوص صريحة وواضحة لمبادئ وقواعد التسجيل، ولطرق التقييم وإعداد القوائم المالية، هذا ما يحد من التأويلات الخاطئة الإدارية وغير إدارية؛
- يوفر معلومات مالية واضحة، ومتوافقة قابلة للمقارنة وأخذ القرار، وهذا تلبية لحاجة المساهمين خاصة الحاليين منهم أو المستقبلين، ولهذا فإن النظام المحاسبي المالي يحتوي على:
 - الإطار التصوري أو المفاهيمي، مستمد من الإطار التصوري للمعايير المحاسبية الدولية IFRS الذي يقدم المفاهيم التالية:
 - الاتفاقات المحاسبية؛
 - المبادئ المحاسبية الأساسية؛
 - الخصائص النوعية للمعلومة المالية.
 - إعطاء نماذج للقوائم المالية: الميزانية، حساب النتائج، جدول تغيرات الأموال المملوكة، جدول تدفقات الخزينة، والملحق؛
 - تقديم قائمة الحسابات؛
 - قواعد سير الحسابات.

ثانياً: نطاق تطبيق النظام المحاسبي المالي

- يطبق النظام المحاسبي المالي على كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك المحاسبة، مع مراعاة الأحكام الخاصة بها، كما يستثني الأشخاص المعنويون الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية.
- المؤسسات الملزمة بمسك محاسبة مالية¹:
- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري؛
 - التعاونيات؛

¹ حاج علي، النظام المحاسبي المالي الجديد، (الجزائر: دار بلقيس، 2012)، ص ص. 6-7.

- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية، إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة؛
 - كل الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون الخاضعون لذلك لموجب نص قانوني أو تنظيمي.
- أما الكيانات أو المؤسسات الصغيرة التي لا تتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين (النشاط التجاري رقم الأعمال لا يتعدى 10 ملايين دينار وعدد المستخدمين لا يتعدى 9 أجراء، أما النشاط الإنتاجي والحرفي والخدمي والنشاطات الأخرى فرقم الأعمال لا يتعدى 6 ملايين دينار وعدد العمال لا يتعدى 9 أجراء) عليها أن تمسك محاسبة مالية مبسطة.

ثالثاً: مضمون النظام المحاسبي المالي

يتضمن القانون 07-11 المؤرخ في 25-11-2007 المتضمن للنظام المحاسبي المالي على سبعة فصول، حيث يحدد الفصل الأول من القانون تعريف المحاسبة المالية، ومجال تطبيق النظام المحاسبي المالي مع حصر الاستثناءات في مجال تطبيقه¹، حدد الفصل الثاني مضمون النظام المحاسبي المالي الذي يتكون من الاطار التصوري، المبادئ المحاسبية المعترف بها عامة، المعايير المحاسبية ومدونة الحسابات وكيفية سيرها²، أما بخصوص الفصل الثالث من القانون فقد حدد كيفية تنظيم المحاسبة من خلال حصر العمليات الإجبارية الملزم بها الكيان لإعداد وعرض الكشوف المالية، وكيفية تنظيم الوثائق الثبوتية والدفاتر المحاسبية الإجبارية، وكذا شروط وكيفية مسك المحاسبة يدويا أو عن طريق أنظمة الإعلام الآلي³، فيما يتعلق بالفصل الرابع فقد أوضح عدد الكشوف المالية السنوية الواجب على الكيانات إعدادها، وكذلك يبين الهدف منها وكيفية وتاريخ عرضها⁴، أما الفصل الخامس تناول الحالات التي تصبح فيها الكيانات ملزمة بإعداد كشوف مالية مدمجة وحالات الكيانات الموجودة على الإقليم الوطني التي تشكل مجموعة اقتصادية، والتي هي مجبرة على إعداد ونشر حسابات تدعى حسابات مركبة وشروط وكيفيات وطرق وإجراءات نشرها⁵، أما الفصل السادس يشرح الحالات التي يلجأ فيها الكيان إلى تغيير التقديرات المحاسبية أو الطرق المحاسبية، إذا كان الغرض منها تحسين نوعية الكشوف المالية⁶، وأخيرا يحتتم القانون بفصل سابع يبين الأحكام الختامية المتعلقة بدخول النظام المحاسبي المالي حيز التنفيذ وإلغاء المخطط الوطني للمحاسبة والنشر في الجريدة الجمهورية الجزائرية.

¹ المواد 2-5 من القانون رقم 11-07 المتضمن للنظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية رقم 74 الصادرة بتاريخ 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق لـ 25 نوفمبر 2007، ص3.

² المواد 6-09 من نفس القانون، ص4.

³ المواد 4-10-24 من نفس القانون، ص4-5.

⁴ المواد 25-30 من نفس القانون، ص ص 5-6.

⁵ المواد 31-36 من نفس القانون، ص6.

⁶ المواد 37-40 من نفس القانون، ص6.

يمكن تلخيص ما سبق من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (3 - 1): محتوى القانون 07-11 المتضمن للنظام المحاسبي المالي

أرقام مواد القانون 07-11	محتوى الفصل	عنوان الفصل	الفصل
من 02 إلى 05	تعريف المحاسبة المالية، مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي والاستثناءات من مجال التطبيق	التعاريف ومجال التطبيق	الفصل الأول
من 06 إلى 09	الإطار التصوري، المبادئ المحاسبية المعترف بها عامة، المعايير المحاسبية ومدونة الحسابات	مضمون النظام المحاسبي المالي	الفصل الثاني
من 10 إلى 24	العمليات الإجبارية، الوثائق الثبوتية والدفاتر المحاسبية، شروط وكيفية مسك المحاسبة عن طريق أنظمة الإعلام الآلي.	تنظيم المحاسبة	الفصل الثالث
من 25 إلى 30	محتوى الكشوف المالية، هدف الكشوف المالية، كيفية إعداد وعرض الكشوف المالية	الكشوف المالية	الفصل الرابع
من 31 إلى 36	شروط وكيفيات طرق وإجراءات إعداد ونشر الحسابات المدجة والحسابات المركبة	الحسابات المجمعة والحسابات المدجة	الفصل الخامس
من 37 إلى 40	الغرض من تغيير التقديرات والطرق المحاسبية وكيفية تغيير التقديرات والطرق المحاسبية	تغيير التقديرات والطرق المحاسبية	الفصل السادس
من 41 إلى 43	تاريخ دخول النظام المحاسبي المالي حيز التنفيذ، إلغاء المخطط الوطني للمحاسبة والنشر في الجريدة الرسمية	أحكام ختامية	الفصل السابع

المصدر: محمد الحبيب مرحوم، "النظام المحاسبي المالي محاسبة قواعد أم محاسبة مبادئ؟"، مجلة الاقتصاد والمالية، م. 04، ع. 02، (2018)، ص 204.

المطلب الثاني: فرضيات ومبادئ النظام المحاسبي المالي

يقوم النظام المحاسبي المالي على مجموعة من القواعد والإجراءات التي تهدف إلى تسجيل وتصنيف وتلخيص المعلومات المالية بدقة وموضوعية، وتعتمد جودة القوائم المالية على تطبيق مجموعة من الفرضيات والمبادئ التي تحدد القواعد والإجراءات اللازمة لإعداد هذه القوائم بشكل صحيح وموثوق، يتمثل دور هذه الفرضيات والمبادئ في توفير إطار عام يوجه عملية إعداد القوائم المالية بشكل منهجي ومنظم، مما يساعد على ضمان جودة وشفافية المعلومات المالية المقدمة لمختلف مستخدميها.

أولاً: فرضيات النظام المحاسبي المالي

ينص الإطار التصوري على أن القوائم المالية بالنسبة للمؤسسات الخاضعة للنظام المحاسبي المالي تعد وتعرض على أساس فرضيتين أساسيتين هما¹:

■ فرضية محاسبة الالتزام (محاسبة التعهد):

هي المحاسبة التي تأخذ في الاعتبار تأثير المعاملات المتعلقة بالتكاليف والإيرادات خلال الدورة ، دون النظر إلى تاريخ تسويتها، بمعنى آخر يتم تسجيل جميع العمليات والأحداث فور حدوثها، بغض النظر عما إذا تم دفعها نقدًا أم لا، ويتم عرضها في القوائم المالية للسنوات المالية التي ترتبط بها.

■ فرضية استمرار الاستغلال (استمرار العمليات):

يجب أن تعد القوائم المالية للمؤسسة على أساس استمرارية الاستغلال، بافتراض متابعة المؤسسة لنشاطها في مستقبل متوقع، إلا إذا طرأت أحداث أو قرارات قبل تاريخ نشر الحسابات التي من الممكن أن تسبب التصفية أو التوقف عن النشاط في المستقبل القريب، وإذا لم يتم إعداد القوائم المالية على هذا الأساس فإن الشكوك في استمرارية الاستغلال تكون مبنية ومبررة ويحدد الأساس المستند عليه في ضبطها.

ثانياً: مبادئ النظام المحاسبي المالي

تلعب المبادئ المحاسبية دورًا بارزًا في ممارسة المهنة، إذ تستوجب توجيه التطبيقات العملية وتستخدم كأساس لشرح وتبرير تلك التطبيقات، فالموضوعية المطلوبة في عمليات القياس المحاسبي لا يمكن تحقيقها إلا عبر وجود إطار نظري متكامل يحكم عملية التطبيق، ومن هنا نأتي لما يعرف بالتنظيم والتأطير المحاسبي، وهو محاولة لوضع إطار عام لممارسات المحاسبة، يتضمن هذا التنظيم تنظيم تلك الممارسات ووضع ضوابط وحلول للمشاكل التي قد تطرأ أثناء تطبيقها عمليًا، ولقد تبنى مشروع النظام المحاسبي المالي الجديد مختلف المبادئ المحاسبية المعروفة والتي سنذكرها كالتالي²:

1- استمرارية النشاط: يجرى إعداد القوائم المالية بالافتراض أن المنظمة مستمرة وستبقى عاملة في المستقبل المنظور، وعليه يفترض أنه ليس لدى المنظمة النية أو الحاجة للتصفية أو لتقليص حجم عملياتها بشكل هام، ولكن إن وجدت هذه النية أو الحاجة فإن القوائم المالية يجب أن تتعدد إلى أساس مختلف، في هذه الحالة المؤسسة معبرة بالإفصاح عن ذلك.

¹ Ali Tazdait, *Maitrise du système comptable financier 2007*, (Algérie : édition ACG, 1 édition, 2009), p.19.

² Rabah Tafighoult, *Le système comptable financier- la comptabilité financière selon les normes comptable Algériennes-*, (Algérie : EURL, Aurèse Moulédiouane, 1 édition, , 2015), pp 22-24.

- 2- **الدورة المحاسبية:** عادة ما تكون الدورة المحاسبية سنة حيث تبدأ في 01-01-01-ن وتنتهي في 31-12-ن، كما يمكن للمنظمة أن تضع تاريخ لإدخال دورتها المحاسبية مخالف تاريخ 31-12-ن إذا كان نشاطها مقيد بدورة استغلال مختلفة للسنة المدنية، وفي حالات الاستثنائية يمكن أن تكون الدورة المحاسبية أقل أو أكثر من 12 شهراً.
- 3- **استقلالية الدورات:** إن تحديد نتيجة كل دورة محاسبية تكون مستقلة عن الدورة السابقة واللاحقة لها، حيث يساعد هذا المبدأ على تحميل الأحداث والعمليات الخاصة بهذه الدورة فقط، بعد نهاية الدورة المالية لا يتم إجراء أي تسوية لأي حدث يحدث فيما بعد، شريطة ألا يؤثر هذا الحدث على أصول ومطلوبات الدورة المالية الحالية، وإذا كان لهذا الحدث تأثيراً على قرارات مستخدمي القوائم المالية، يتعين أن يتم إشعارهم بهذا التأثير من خلال إدراجه في الملحق المرتبط بالقوائم المالية.
- 4- **قاعدة كيان الوحدة الاقتصادية:** تعتبر المؤسسة كوحدة اقتصادية مستقلة ومنفصلة عن ملاكها، أي لها شخصية معنوية مستقلة عن مالكي المشروع.
- 5- **قاعدة الوحدة النقدية:** أي تسجيل العمليات المعبر عنها بالنقود كما تسجل العمليات التي لا يمكن التعبير عنها بالنقود في القوائم المالية وخاصة في الملحق، إذا ما كلن لديها تأثير مالي عن الصورة العامة.
- 6- **مبدأ القيد المزدوج:** تحرر الكتابات المحاسبية حسب هذا المبدأ، حيث يمس كل تسجيل على الأقل حسابين اثنين أحدهما مدين والثاني دائن، في ظل احترام التسلسل الزمني في تسجيل العمليات، ويجب أن يكون المبلغ المدين مساوياً للمبلغ الدائن.
- 7- **مبدأ التكلفة التاريخية:** تسجل في المحاسبة عناصر الأصول والخصوم والمنتجات والأعباء وتعرض في القوائم المالية بتكلفتها التاريخية، على أساس قيمتها عند تاريخ معاينتها دون الأخذ في الحسبان آثار تغيرات الأسعار أو تغيرات القدرة الشرائية للعملة، وتتميز التكلفة التاريخية بسهولة التحقق من صحتها وموضوعيتها، وذلك لأن الأسعار محددة ومعروفة بالكامل عند حدوث الصفقة أو المعاملة التجارية، وهي غير قابلة للجدل أو التغير كما أنها واقعية لتوافر المستندات والوثائق المؤيدة لها، ومن هنا تكون البيانات المالية المعدة بموجب التكلفة التاريخية دقيقة ولها أساس حقيقي وموضوعي قابل للتحقق، وغير خاضعة للحكم الشخصي.

- 8- **مبدأ الحيطة والحذر:** ينص على ضرورة تقدير الوقائع بحذر في حالات عدم وضوح الأمور والشك، بهدف تجنب فرض أعباء زائدة على ممتلكات المؤسسة أو على نتائجها المالية، يجب تطبيق هذا المبدأ بحذر وبمعقولية، دون أن يؤدي ذلك إلى إنشاء احتياطات غير مبررة أو مؤونات مبالغ فيها.
- 9- **مبدأ ديمومة الطرق:** ينص هذا على ضرورة الاستمرار في تطبيق القواعد والأساليب المتعلقة بتقييم عناصر القوائم المالية وعرض المعلومات دون استثناء، إلا إذا كان هناك سبب وجيه يبرر تخلي عن هذا المبدأ، هذا السبب يمكن أن يكون البحث عن معلومات أفضل أو تغيير في التنظيم الذي يستدعي تغيير الأساليب المعمول بها.
- 10- **مبدأ عدم المقاصة:** لا يمكن إجراء أي مقاصة بين عنصر من الأصول وعنصر من الخصوم، ولا بين عنصر من الأعباء وعنصر من الإيرادات، إلا إذا كانت هناك معايير تسمح بإجراء هذه المقاصة.
- 11- **مبدأ الأهمية النسبية:** بمعنى تكون المعلومة ذات معنى، إذا كان غيابها من القوائم المالية يؤثر في القرارات المتخذة من طرف المستخدمين، وبمقتضى هذا المبدأ فإنه:
- يجب أن تظهر القوائم المالية جميع المعلومات المهمة التي تؤثر على تقدير المستخدمين لوضع المؤسسة؛
 - يمكن جمع المبالغ غير المعتبرة مع المبالغ الخاصة بعناصر مماثلة لها من حيث الطبيعة أو الوظيفة؛
 - يجب أن تعكس القوائم المالية الواقع بناءً على تقييم المسيرين وتقديرهم للأهمية النسبية للأحداث والعناصر المسجلة؛
 - يمكن ألا تطبق المعايير المحاسبية على العناصر ذات الأهمية القليلة.
- 12- **مبدأ الصورة الصادقة:** يشير هذا المبدأ إلى أن القوائم المالية يجب أن تعكس بدقة وصدق الوضع المالي للمؤسسة وذلك من خلال الامتثال للمبادئ والقواعد المحاسبية المعترف بها، هذا يعني أنه يجب على القوائم المالية أن توفر معلومات ذات صلة بالوضع المالي الحالي، والأداء المالي السابق، والتغيرات التي طرأت على الوضعية المالية بشكل دقيق وشفاف.
- 13- **مبدأ تغليب الواقع المالي والاقتصادي على الظاهر القانوني:** يشير إلى أهمية تسجيل وعرض العمليات المحاسبية في القوائم المالية وفقاً للوضع الفعلي للأمر من الناحية المالية والاقتصادية، دون التمسك بالشكل القانوني.

كما سبق نسجل ذلك الخلط بين الفروض والمبادئ المحاسبية والخصائص النوعية مثل إدراج فرض استمرارية النشاط كفرض ومبدأ في نفس الوقت، بالإضافة إلى عدم مواكبة التغيرات الحاصلة في هذا المجال مثل الاكتفاء بفرضية واحدة وهي فرضية محاسبة التعهدات.

المطلب الثالث: أهمية النظام المحاسبي المالي والصعوبات التي تواجه تطبيقه

يعد النظام المحاسبي المالي أكثر من مجرد أداة تساعد على تسجيل وتقديم التقارير المالية، إنه نظام شامل يسهم في تنظيم وترتيب العمليات المالية داخل المؤسسة ويوفر البنية الأساسية للتحليل واتخاذ القرارات المستنيرة، على الرغم من أهمية هذا النظام إلا أنه يواجه العديد من التحديات والصعوبات في عملية تطبيقه.

أولاً: أهمية النظام المحاسبي المالي

يمثل النظام المحاسبي المالي الإطار الأساسي الذي يتم من خلاله تسجيل وتقديم المعلومات المالية للأطراف المهتمة، وهو يلعب دوراً مهماً في توجيه وإدارة العمليات التجارية واتخاذ القرارات الاستراتيجية، إن فهم أهمية هذا النظام يساعد على تحقيق شفافية أكبر وأداء مالي أفضل، سنستعرض العديد من الأسباب التي تجعل النظام المحاسبي المالي ضرورياً لأي مؤسسة وذلك من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (3 - 2): أهمية النظام المحاسبي المالي

الأهمية	الشرح
توضيح المبادئ والقواعد المحاسبية	يساعد في توضيح القواعد التي يجب اتباعها في التسجيل والتقييم المحاسبي، مما يمنع ويقلل من حالات التلاعب والغش المحاسبي
تلبية احتياجات المستخدمين	توفير المعلومات المالية التي يحتاجها مستخدمو القوائم المالية لاتخاذ قرارات رشيدة.
تحسين إدارة المؤسسة	تساهم المعلومات المحاسبية في تحسين إدارة المؤسسة من خلال فهم أفضل للوضع المالي وتواصل أفضل مع الأطراف المهتمة.
تسهيل عمليات التدقيق	يبسط النظام المحاسبي عمليات التدقيق من خلال توضيح المبادئ المحاسبية ويسهل فحص السجلات المحاسبية.
تطبيق المعايير المحاسبية الدولية	يساهم في تحقيق التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية ويعزز شفافية الحسابات.
زيادة القيمة للمساهمين والمستثمرين	يزيد من شفافية المؤسسة وثقة المساهمين والمستثمرين، ويعزز جذب التمويل والقيمة السوقية.

توجيه الاستراتيجية واتخاذ القرارات	يستخدم لتقدير كفاءة المشروعات واتخاذ قرارات استراتيجية رشيدة.
تشجيع الاستثمار الأجنبي	لكون النظام المحاسبي يستجيب لاحتياجات الدول الأجنبية، فهو يجلب الشفافية للمعلومات المالية ويزيد من الوثوق بها.

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على: عمار بن عيشي، "معوقات تطبيق النظام المحاسبي المالي في شركات المساهمة الجزائرية"، *المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية*، ع. 1، (2014)، ص 89.

ثانياً: الصعوبات التي تواجه تطبيق النظام المحاسبي المالي

حسب الإطار التصوري للجنة المعايير الدولية المنشورة في 1998 فإن القوائم المالية لا يمكن أن تلي احتياجات كل مستعملها فان هذه الأخيرة تختلف من مستعمل لآخر، من هذا نستنتج أنه أمر عادي وطبيعي أن يواجه النظام المالي صعوبات وفيما يلي سنحاول التطرق لها باختصار¹:

- صممت المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية أساساً للتطبيق في المؤسسات الكبيرة التي تنشط في البورصة والحاضرة في الأسواق المالية العالمية، بينما لا توجد سوق مالية فعالة في الجزائر وأغلب المؤسسات فيها صغيرة ومتوسطة؛
- تتطلب المعايير المحاسبية الدولية مستوى عالي من الإفصاح والشفافية في نشر المعلومات بحيث أن أي معلومة ضرورية لاتخاذ قرار استثمار يجب الإفصاح عنها في القوائم المالية بينما غالبية المؤسسات الجزائرية عملت طويلاً في إطار يتميز بسرية ومحدودية المعلومات؛
- قدم نظام المعلومات في المؤسسات الجزائرية فهو لا يصلح مع المعطيات الجديدة؛
- عدم التوافق بين قواعد النظام المحاسبي الجديد والنظام الجبائي القائم، فالتصريحات الجبائية لا يمكن إعدادها إلا بعد معالجة الجداول المالية للمؤسسة المحضرة وفق النظام المحاسبي المالي اعتباراً إلى قيود جبائية؛
- عدم تماشي المنظومة التعليمية للجامعات الجزائرية مع دخول النظام حيز التطبيق فقد كان من الواجب تحديث المنظومة حسب النظام الجديد منذ صدور قانونه وتكوين الأساتذة والمؤطرين؛
- عدم استعداد المؤسسات الجزائرية لتطبيق هذا النظام لضيق الفترة بين صدور القانون وإجبارية تطبيقه ومع قلة المؤطرين لم تستطع كل المؤسسات لحد الساعة تكوين كل محاسبها؛
- عدم قدرة المؤسسات على دفع تكاليف التكوين في الخارج؛

¹ شوقي طارق سعيد، *محاسبة الشركات*، (المنهل للنشر الإلكتروني، 2019)، ص ص 349-351.

- عدم كفاية النصوص القانونية الصادرة لتوضيح النظام فقد صدر القانون 07-11 فيما يقارب 100 صفحة بينما صدرت مرجعيته الأساسية والمتمثلة في المعايير المحاسبية الدولية فيما يعادل 2300 صفحة؛
- طول مدة إنجاز القانون صاحبها تحديث في المعايير وإلغاء البعض وإضافة البعض الآخر؛
- النظام المحاسبي المالي جاء بشيء جديد وهو القيمة العادلة إلا أن غياب أسواق حقيقية لإعادة التقييم سيؤثر سلباً على هذا المبدأ؛
- عدم إدراك جل المحاسبين للرياضيات المالية والتي يعتمد عليها لتحسين القيم المستقبلية؛
- صعوبة استخراج معدل الفائدة الضمني في عقود الإيجار التمويلي؛
- انعدام المراجع حيث أن صعوبة فهم القانون تحتم وجود مرجعية لتفسيره.

المبحث الثاني: مكانة محاسبة الموارد البشرية في النظام المحاسبي المالي

يعتبر تقييم الموارد البشرية أمراً بالغ الأهمية، إذ يلعب دوراً مهماً في تحليل أداء المؤسسات واتخاذ القرارات الاستراتيجية، تختلف الأساليب والطرق المستخدمة لتحديد القيمة المالية لهذه الموارد باعتبارها أصل من أحد أصول المؤسسة، يستند النظام المحاسبي المالي على مبدأ التكلفة التاريخية كأساس رئيسي لقياس الأصول والخصوم في المؤسسات، ومع ذلك نجد أن هذا النظام لا يعترف بالموارد البشرية كأصل من أصول المؤسسة، مما ينعكس في استبعادها من الميزانية وعدم إدراجها كمكون مستقل، على الرغم من أهمية هذه الموارد في أداء المؤسسة وتحقيق أهدافها، إلا أنها تُعامل بطريقة محددة وغير منفصلة باعتبارها كعبء من أعباء المؤسسة.

المطلب الأول: واقع محاسبة الموارد البشرية في النظام المحاسبي المالي

لا يعترف النظام المحاسبي الجزائري بالموارد البشرية كأصل من أصول المؤسسة، حيث تقتصر الميزانية على عرض الأصول بدون الأخذ في الاعتبار قيمة الموارد البشرية، عندما نتحدث عن محاسبة الموارد البشرية من المفترض أن تقسم تكاليف الموارد البشرية إلى مكوناتها الرئيسية من أعباء وأصول، لكن معايير النظام المحاسبي المالي تكتفي بتصنيف النفقات عن الموارد البشرية في حساب واحد وإجمالي يسمى بأعباء العاملين تحت رقم حساب 63، ويعرض هذا الحساب في جدول حساب النتائج ليتم الإفصاح عن هذه النفقات، يتضمن هذا الحساب المصاريف الخاصة بالمستخدمين والتي تتمثل في¹:

- رواتب المستخدمين، بما فيها تلك الممنوحة للمسيرين الاجتماعيين والتكلفة العينية للرواتب؛

¹ الجمهورية الجزائرية الجريدة الرسمية، القرار الوزاري المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها المؤرخ في 25-03-2009، العدد 19، ص20.

- اشتراكات الصناديق الاجتماعية، وصناديق الاحتياط، التكاليف الاجتماعية الأخرى مثل الخدمات الاجتماعية، والتكاليف الإجبارية والاختيارية للمستغل في حالة المؤسسة الفردية.

كما تضمن النظام المحاسبي المالي للمؤسسات الإفصاح عن "الامتيازات الممنوحة للمستخدمين"، وهذا يشمل ضرورة إدراج المنافع التي تمنح للمستخدمين، سواء كانوا في وضعية نشاط أو غير نشاط، في الحسابات كأعباء، وقد أشار النظام إلى أنه يجب أن يتم في كل عملية إقفال لحسابات السنة المالية إثبات مبلغ التزامات الكيان في مجال المعاش وتكميلات التقاعد وتعويضات التقاعد أو منافع مماثلة¹.

تتمثل هذه التزامات فيما يتوجب على المؤسسة دفعه لمستخدميها في المستقبل بناءً على الامتيازات والمنافع التي تمنحها لهم. يتم تحديد قيمة هذه التزامات على أساس القيمة المحيطة لمجموع التزامات الكيان تجاه مستخدميه، تُستخدم فرضيات حسابية مناسبة لتحديد هذه الأرصدة، وذلك بهدف تقدير الالتزامات المالية المستقبلية التي قد تنشأ نتيجة هذه الامتيازات والمنافع². قد خصص النظام المحاسبي المالي حساب **153** تحت عنوان "المؤونات للمعاشات والالتزامات المماثلة"، وهذا الحساب يظهر في جانب الخصوم في الميزانية، حيث اعتمد النظام المحاسبي المالي نظام الخدمات المحددة، الذي يلزم المؤسسات بأن يتم استخدام التقنيات الحسابية لتقدير بموثوقية المنافع التي يستحقها مستخدموها في مقابل الخدمات التي قدموها خلال السنة المالية والسنوات السابقة.

وتتم عملية التقدير بناءً على مجموعة من المتغيرات التي تشمل الجوانب الديمغرافية مثل الوفيات والتغيرات في عدد المستخدمين، بالإضافة إلى الجوانب المالية مثل التوقعات بزيادات في الأجور المستقبلية وتساعد تكاليف الرعاية الطبية³ وفيما يتعلق بملحق الكشوف المالية (القوائم المالية)، فقد قدم النظام المحاسبي المالي المعلومات الواجبة الإفصاح عنها والتي تتعلق بالموارد البشرية. هذه المعلومات تشمل⁴:

- تبين المبالغ الإجمالية لكل فئة من الفئات المتمثلة في أعضاء الأجهزة الإدارية والقيادة أو المراقبة والتي تخص: التسبيقات، القروض المخصصة مع بيان الشروط الممنوحة والتسديدات التي تمت أثناء السنة المالية، مبالغ الالتزامات المأخوذ لحسابهم، الأجور الإجمالية الشاملة المخصصة لهم بمقتضى السنة المالية، مبالغ الالتزامات المبرمة لمعاشات التقاعد لفئاتهم؛

¹ المرجع نفسه

² رابح طويرات، "دور محاسبة الموارد البشرية في مواجهة التحديات التنافسية للمؤسسات الاقتصادية"، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، م.12، ع.01، (2019)، ص.318.

³ الجمهورية الجزائرية الجريدة الرسمية، القرار الوزاري المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها المؤرخ في 25-03-2009، العدد 19، ص.55.

⁴ نفس المرجع، ص ص. 40-41.

- متوسط عدد المستخدمين الموظفين أثناء السنة المالية.

المطلب الثاني: الاعتراف المحاسبي بالموارد البشري

لقد وضع المشرع الجزائري من خلال ما جاء به القانون 07-11 الصادر في 2007/11/24 والخاص بالنظام المحاسبي المالي في المادة السابعة منه، إطاراً تصورياً يعد بمثابة الدليل العملي لإعداد المعايير المحاسبية وتأويلها، واختيار الطريقة المحاسبية الملائمة عندما تكون بعض المعاملات وغيرها من الأحداث الأخرى غير معالجة بموجب معيار أو تأويل. أي أنه يعد بمثابة القاعدة المعيارية التي تعرض عليها كل المستجدات في المجال المحاسبي على مستوى المحلي أو الدولي، سواء كانت تفسيرات أو تأويلات نظرية أو تطبيقات عملية مستحدثة كما هو الحال في موضوع المحاسبة على الموارد البشرية كونها أحد المستجدات والمواضيع المعاصرة في المجال المحاسبي، والتي يحتاج أنصارها أو الساعون إلى تطبيقها إلى إيجاد حل لمشكلة الاعتراف بالأصول البشرية وإدراجها ضمن أصول المؤسسات من خلال عرضها على الشروط التي تضعها الحكومات والهيئات الدولية المختصة وما يفرضه المشرع الجزائري لذلك المستوى المحلي في ظل غياب معيار دولي ينظم ويؤطر هذا الجانب المهم من المحاسبة، فقد تطرق المشرع الجزائري إلى شروط الاعتراف بالأصول في البند الأول من القرار الوزاري رقم 08-156 والذي نص فيه على أنه يدرج عنصر الأصول والخصوم والأعباء والمنتجات في الحسابات عندما¹:

- يكون من المحتمل أن تعود منه أو إليه أية منفعة اقتصادية مرتبطة بالكيان؛

- للعنصر كلفة أو قيمة يمكن تقييمها بطريقة صادقة.

والذي يتطابق مع ما نص عليه المعيار المحاسبي الدولي الخاص بالأصول (IAS 16) في الفقرة 4: محاسبة وتقييم التثبيتات المادية (الاعتراف والقياس) والتي تنص في البند الأول منها تحت عنوان: الاعتراف بالملكيات، التجهيزات والمعدات، على نفس الشرطين السابقين.

عند النظر في الشرط الأول يبدو أنه يمكن تحقيقه بسهولة، فليس هناك تقريبا اختلاف فيما يتعلق بالقيمة الإنتاجية الكامنة في المورد البشري، هذه القيمة الكامنة يمكن أن تؤدي إلى تحقيق منافع اقتصادية مستقبلية للمؤسسة، في الواقع يمكن القول إن المورد البشري هو المورد الوحيد الذي لا يمكن بأي حال من الأحوال أن تنضب منافعه الاقتصادية، يمكن للمورد البشري تحقيق هذه المنافع سواء من خلال مساهمته المباشرة في تحقيق أهداف المؤسسة من خلال الجهد البدني أو الفكري الذي يبذله في إنتاج السلع والخدمات، أو من خلال تأثيره غير المباشر على باقي عناصر الإنتاج وتحويلها في النهاية إلى سلع وخدمات نهائية يمكن تسويقها وعرضها للبيع.

¹ القرار المؤرخ بـ 26 جويلية 2008 والمتعلق بقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها، الجريدة الرسمية رقم 19 الصادرة بتاريخ 25 مارس 2009، ص.8.

هذه السلع والخدمات متصلة عبر الزمن وتستمر في تحقيق الربحية والنجاح للمؤسسة على مدى فترة طويلة من تاريخها. وبالتالي يمكن القول بثقة أن هذا المورد بحد ذاته يمثل مصدرًا مهمًا لتحقيق منافع اقتصادية بسبب إنتاجه وتوليد هذه السلع والخدمات، سواء كان ذلك من جوهره وبناءً على طبيعته، مثل المواد الأولية والنقود، أو من خلال الاستفادة منه واستخدامه بشكل غير مباشر، مثل الأدوات والمعدات التي تسهم في العملية الإنتاجية.

بالنسبة للشرط الثاني الذي يتعلق بمسألة التكلفة وطرق قياسها، يمكن القول إن الحصول على الكفاءات البشرية وتطويرها لتناسب مع تطلعات المؤسسة والمحافظة على هذا المستوى وتحسينه بشكل مستمر يشكل تحديًا كبيرًا ومكلفًا للمؤسسات. يعتبر المورد البشري بلا شك واحدًا من أكبر مصادر التكاليف وأكثرها استنفاقًا للموارد المالية، هذا يرجع إلى العوامل المتعددة التي تؤثر في هذه التكلفة، مثل تحركات الموظفين داخل المؤسسة بشكل مستمر، وزيادة نسق البرامج التدريبية، والتعامل مع التغييرات في الهيكل الوظيفي.

وفي غياب الإجراءات الفعالة من قبل إدارة المؤسسة للتحكم في هذه التكلفة والاستفادة الكاملة منها، من الصعب تصور تحقيق منافع اقتصادية مستدامة في المستقبل من خلال استثمارات التدريب والتطوير، يُعزى هذا الاعتقاد إلى الأبحاث والدراسات العديدة والمعمقة التي أجريت في هذا السياق، تلك الدراسات تسلط الضوء على الحاجة الملحة لإدارة تكاليف المورد البشري بعناية وفاعلية من أجل تحقيق العوائد الاقتصادية المستدامة وتحقيق النجاح في السوق.

بالإضافة إلى ما تم ذكره، يمكن تفسير المنافع المتوقعة من الموارد البشرية على أنها تتوافق مع التعريف الذي تم تقديمه للتثبيت المعنوي، بما يشمل جميع مكوناته وصفاته الواردة في المادة الأولى من القسم الأول للقوانين والأنظمة المعمول بها، تلك المنافع تشمل جوانب عديدة، منها الجوانب العينية والمعنوية كما ذكرتها في الفصل السابق.

علاوة على ذلك يمكن تحديد أن بعض المنافع التي تنشأ من الموارد البشرية، وخاصة تلك التي تتجذر في الخبرة الطويلة، والتدريب المتواصل، والمعرفة العلمية والمهنية المتراكمة، هي على وجه التحديد حاضرة وتلعب دورًا فعالًا وإيجابيًا، ومع ذلك فإن هذه المنافع ليست لها وجود مادي ملموس، ولا تمتلك قيمة نقدية ظاهرة، بناءً على هذه السمات يمكن تصنيف المنافع المستقبلية التي تنشأ عن الموارد البشرية ضمن نفس الإطار الذي يستخدم في تصنيف الأصول الأخرى مثل براءات الاختراع والعلامات التجارية وما إلى ذلك.

المطلب الثالث: القياس المحاسبي للموارد البشرية وفق النظام المحاسبي المالي

من خلال دراسة متعمقة للطرق والنماذج المتعددة التي تم ذكرها في الفصل السابق، يظهر أن هناك تنوعاً وتعددًا واسعاً في الخيارات المتاحة للشركات والمحاسبين، وهذا التنوع يمنحهم فرصة كبيرة لاختيار الطريقة أو النموذج الأنسب الذي يتناسب مع ظروفهم وبيئتهم التشغيلية، ويتوافق مع أهدافهم المالية وخططهم الاستراتيجية، ومن الجدير بالذكر أن هذه الحرية والتنوع في اختيار الأساليب والنماذج لا تتوفر بنفس الدرجة في السياق الوطني الجزائري، حيث يُلزم المشرع وواضع التنظيمات في القطاع المحاسبي والمالي بتحديد الطرق والنماذج المستخدمة بموجب القوانين واللوائح النافذة، يعتبر هذا القرار ضرورياً نظراً لتعقيدات النظام المالي المحاسبي الجديد نسبياً ولتغييرات الإجراءات العملية التي ترافق انتقال المؤسسات إليه، إضافة إلى ذلك يفرض الترتيبات التنظيمية والتغييرات الجارية حالياً ضغوطاً كبيرة ومخاوف من النتائج غير المتوقعة على الشركات والمحاسبين، ولذلك يتعين على المشرع أن يظل حذراً ودقيقاً في هذا السياق، خصوصاً أن هناك تأثيراً عميقاً على مصداقية التقارير المالية وموثوقيتها.

من الجانب الآخر يشير تحديد الأساليب المحددة مسبقاً إلى أن هناك درجة من التوحيد الممكن بين التقارير المالية المنشورة من قبل مختلف الشركات في نفس القطاع والذين يتبعون نفس الأساليب، هذا يخلق فرصة للمقارنة والتصنيف الشامل على المستوى الوطني والقطاعي بين الشركات ذات الأغراض المماثلة وأنشطتها، وهذا الجانب ينسجم مع أهداف المحاسبة الوطنية وأهداف الدولة الاقتصادية، يذكر أن هذا النظام المحاسبي المنظم يستند إلى هيكل المؤسسات في البلاد، والذي يمكن تقسيمه بشكل رئيسي إلى هيكل عام وهيكل خاص، فالهيكل العام يشمل المؤسسات الحكومية التي تمتلك رأس مالها الدولة وتخضع بشكل رئيسي للرقابة، بينما الهيكل الخاص يشمل الشركات الخاصة وغالبية منشئها هم عائلات تتنافس لتحقيق التوسع والنمو، في هذا السياق يُظهر النظام المحاسبي الحالي بعض الاختلافات بين هذين الهيكلين، وهذا ينعكس على طريقة تجهيز التقارير المالية والمعلومات المرتبطة بها.

أولاً: طرق تقييم الموارد البشرية وفق النظام المحاسبي المالي

بدأ المشرع بالقسم الثاني من الفصل الأول، الذي يتناول المبادئ العامة للمحاسبة، هذا القسم يندرج ضمن الباب الأول الذي يتناول قواعد تقييم الأصول والخصوم والأعباء والمنتجات وإدراجها في الحسابات، وقد قام المشرع بتحديد قاعدة عامة لتقييم هذه العناصر في الحسابات، وهي قاعدة التكلفة التاريخية، حيث قام بتعريفها على أنها المبلغ النقدي الذي تم دفعه أو القيمة الحقيقية لكل مقابل آخر تم تقديمه للحصول على الأصول عند تاريخ اقتنائها أو إنتاجها، وهي

أيضاً المبلغ المتعلق بالمنتجات التي تم استلامها مقابل السند أو المبلغ النقدي المفترض دفعه لتسوية الخصوم أثناء سير النشاط بشكل عادي.

بينما يمكن في بعض الحالات وتحت بعض الشروط، إجراء مراجعة لهذا التقييم باستخدام طرق أخرى مثل¹:

- القيمة الحقيقية أو التكلفة الراهنة أو الحالية: وهي المبلغ الذي يتم من أجله تبادل الأصل أو خصوم منتهية بين أطراف على دراية كافية وموافقة وعاملة ضمن شروط المنافسة العادية².
- قيمة الإنجاز: مبلغ الأموال الذي يمكن الحصول عليه في الوقت الحالي من خلال بيع الأصول أثناء خروج عادي³.
- القيمة المحينة أو قيمة المنفعة: التقدير الحالي للقيمة المحينة للتدفقات المقبلة في أموال الخزينة من المسار العادي للنشاط⁴.

يتضح أن هناك قيوداً كبيرة تفرض على اختيار الطريقة المباشرة لقياس الأصول والخصوم في معظم الحالات، هذا الاقتصار يعني أن الشركات والمحاسبين يجدون أنفسهم مقيدين إلى حد كبير بقاعدة عامة تقتضي استخدام مبدأ التكلفة التاريخية بصفة شاملة ومتواصلة، ولكن هناك استثناءات نادرة حيث يمكن استخدام طرق أخرى للقياس في حالات معينة، هذه الحالات الاستثنائية تأتي نتيجة لعدم قدرة التكلفة التاريخية على توفير المعلومات الكافية والملائمة لقياس أو تقييم بعض البنود، في هذه الحالات يمكن اعتماد واحدة من الطرق البديلة المناسبة لتلك الحالة من بين الخيارات المتاحة.

بالإضافة إلى ذلك يلاحظ بوضوح أن المشرع عندما يتطرق إلى مسألة التقييم في الفصل بشكل عام، يعتمد بشكل رئيسي على مفهوم التكلفة كمرجع أساسي، يعتبر هذا المفهوم نقطة أساسية يبنى عليها عمليات تقييم البنود المالية عندما تُقيم للمرة الأولى وتدرج في الحسابات، يبدو أن هذا التوجه أمراً طبيعياً بغرض ضمان تحقيق شروط معلومات مالية موثوقة ودقيقة أولاً وقبل كل شيء⁵.

ومع ذلك عند إجراء عمليات إعادة التقييم، سواء بشكل دوري انطلاقاً من متطلبات القانون أو استجابة لظروف استثنائية، يتاح الآن الفرصة لاعتماد منهج مختلف يُعرف بـ "مدخل القيمة"، يسمح بذلك بتقدير البنود المالية باستخدام طرق تقييم مختلفة مثل القيمة العادلة (القيمة الحقيقية)، القيمة المحينة (قيمة المنفعة) أو قيمة الإنجاز، هذا النهج يعكس تبني منظور جديد عند إجراء عمليات التقييم، وهو مفتاح لتحقيق مرونة أكبر وأفضل تأقلم مع تغيرات البيئة وظروف الأسواق المالية.

1 الجمهورية الجزائرية الجريدة الرسمية، القرار الوزاري رقم 08/156 المؤرخ في 26-07-2009، العدد 19، البند الأول، ص 06.

2 نفس المرجع، ص 87.

3 نفس المرجع، ص 91.

4 نفس المرجع، ص 92.

ثانياً: المفاضلة بين طرق التقييم

بحثاً عن أفضل الطرق والوسائل الممكنة، نعني بالمفاضلة بين الطرق الاختيار الدقيق والتحليلي لتحديد الأسلوب الأمثل والأكثر فعالية من بين الخيارات المتاحة المقدمة من قبل المشرع، وهذا ينطوي على تقييم مدى تناسب هذه الأساليب لقياس الموارد البشرية في توقيت محدد ضمن التواريخ المهمة مثل بداية أو نهاية السنة المالية، ويعتمد بشكل كبير على احتياجات الجهة التي تقوم بالقياس والأهداف التي تسعى إليها من خلال هذه العملية، وهذا ما سنوضحه من خلال ما يلي¹:

1- التكلفة التاريخية: بشكل عام عندما يتعلق الأمر بمعالجة الموارد البشرية وإدراجها بالتكلفة التاريخية، سيكون

له آثار إيجابية عديدة على المؤسسة داخلياً وعلى مصداقية المعلومات المالية خارجياً من مختلف الجوانب:

- تفصيل وتمييز العناصر المكونة لتكلفة الحصول على الموارد البشرية، مثل تكلفة الاستقطاب، وتكلفة الانتقاء، وتكلفة التوظيف، وغيرها يكون واضحاً وامتيازاً بحيث يمكن قياس كل عنصر على حدة، هذا التفصيل والتمييز يساهم في إنشاء تقرير مالي دقيق وموثوق به في المستقبل، مما يزيد من مصداقية المعلومات المالية؛
- بفضل وضوح وتمييز هذه العناصر، سيصبح تصنيف التكاليف وتسجيلها في الميدان عملية سهلة وواضحة بشكل صريح؛

- سوف تكون هذه المعلومات موثوقة وصادقة لأنها تستند إلى مقارنة التكلفة، وهذا يسهل تبريرها والعثور على الوثائق الداعمة لها، ويمكن مراقبتها بسهولة عند الضرورة.

2- القيمة الحقيقية (التكلفة الراهنة): من الناحية النظرية، تعد هذه الطريقة واحدة من أفضل الطرق المتاحة،

نظراً لأنها تمنح للأشخاص القائمين على عمليات القياس مرونة كبيرة، وهذا يأتي بالتزامن مع تحقيق درجة عالية من الملاءمة، وهو الأمر الذي يعزز من مصداقية هذه الطريقة، فهي تعطي القيمة الحقيقية للأصول في تاريخ القياس، مما يعزز من جاذبيتها وقبولها كأسلوب متقن، ومع ذلك فإن هذا النجاح النظري للطريقة يعتمد بشكل أساسي على توفر الشروط الأساسية، مثل وجود أسواق متاحة وحررة، وهذا الأمر ليس سهلاً وغالباً ما يكون صعب التحقق، وبناءً على ذلك إذا تم افتراض قيم عادلة عند القياس في حالة عدم توفر هذه الشروط، فإن ذلك سيكون أمراً غير مقبول، وسيتم التشكيك مباشرةً في مصداقية وموثوقية هذه القياسات، مما سينعكس بالضرورة على مصداقية وملاءمة وموثوقية المعلومات المالية المقدمة في نهاية المطاف، وبناءً على

¹ فاتيح بريحة، عبد الله مايو، "الاعتراف والقياس المحاسبي للموارد البشرية على ضوء النظام المحاسبي المالي دراسة تطبيقية: مؤسسة بيات كاترينغ نموذجاً"، *المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية*، م. 8، ع. 2، (2021)، ص ص. 111-112.

ذلك، يمكن القول إن نجاح هذه الطريقة مرهون بتوفر الأسواق المناسبة والأشخاص المؤهلين والقادرين على تنظيم الأنشطة الاقتصادية بشكل عام.

3- **القيمة المحيئة:** تعتمد هذه الطريقة على النهج الرياضي لتقدير القيم الحالية للموارد البشرية، يعني هذا أنها تحسب رياضياً في لحظة معينة في الزمن، قد تكون هذه الطريقة بديلاً جيداً ومعيّاراً يستخدم عندما لا تكون الطرق الأخرى المعتمدة على القياس الكمي المباشر متاحة، ومع ذلك يظل هناك تحدي يتعلق بأن مخرجات هذه الطريقة تكون قيماً رياضية، وبالتالي قد لا تكون قادرة على تمثيل بعض الاختلالات التي يمكن أن تحدث في الواقع العملي، أو قد لا تتوافق معه بشكل كامل.

4- **قيمة الإنجاز:** والتي تعبر عن مجموع التكاليف المباشرة أو غير المباشرة التي تحملتها المؤسسة في سبيل الحصول أو إنجاز أصل ما وهي قريبة جداً من الحقيقة باعتبار أنها تصف القيم والمبالغ بقيمتها الحقيقية.

من الواضح من المناقشة السابقة أن التكلفة التاريخية، كما هو معتمد في النظام المحاسبي المالي كمبدأ عام لقياس بنود الميزانية، يمكن أن تتعرض للعديد من التحديات والانتقادات، تعتمد هذه الطريقة على تسجيل العناصر المالية بقيمتها في تاريخ الحدث الأولي، وهو ما يجعلها غير قادرة على تمثيل القيم الحالية لهذه العناصر، وهناك عوامل عديدة تؤثر على قدرتها على تحقيق هذا الهدف، بما في ذلك التغيرات في الأسعار وظاهرة التضخم.

إضافة إلى ذلك تنتقدها بسبب عدم قدرتها على توفير معلومات مالية مقارنة وموثوقة بين فترات مختلفة، مما يقلل من فائدتها في تقديم تحليلات مالية ذات جدوى، وفي هذا السياق يمكن اللجوء إلى الطرق البديلة المذكورة في القانون، مثل القيمة الحقيقية والقيمة المحيئة، والتي تمثل محاولة لتجاوز بعض هذه القيود وتقديم معلومات مالية أكثر دقة وقابلية للمقارنة، ومع ذلك يجب مراعاة أن هذه الطرق أيضاً تواجه تحدياتها الخاصة وتبقى رهينة بالظروف والتوجهات السوقية والاقتصادية. بشكل عام يتعين على المؤسسات والمحاسبين مواجهة هذه التحديات واتخاذ القرارات المناسبة بناءً على طبيعة أعمالهم واحتياجاتهم الخاصة، مع مراعاة الاستفادة من الإمكانيات المتاحة في النظام المحاسبي لتحقيق مستوى مقبول من الملاءمة والموثوقية في التقارير المالية.

المبحث الثالث: النموذج المقترح لمحاسبة الموارد البشرية

إن محاسبة الموارد البشرية في الجزائر كباقي أغلبية الدول لاتزال في مرحلة البحث النظري ولم يتم التوجه نحو الممارسة التطبيقية (العملية)، يعود السبب في ذلك أنها تواجه مجموعة من الصعوبات كعدم وجود معايير دولية ذات الصلة، إضافة إلى عدم وجود دعم من الهيئات المهنية والحكومة، كما أن العديد من الطرق لتنفيذها لها تكاليف مرتفعة مما ينتهك مبدأ

فاعلية التكلفة وليس قابلية التشغيل، بناء على ذلك نؤكد أن البحث حول نظرية محاسبة الموارد البشرية وصياغة نموذج لها لا يتطلب إنشاءؤه من الناحية النظرية فقط، ولكن الأهم من ذلك يجب أن يكون له قابلية تشغيل قوية في الممارسة، بمعنى آخر يجب أن يكون نظام محاسبة الموارد البشرية انتقالياً وشاملاً، وعندما تنفذ المؤسسة محاسبة الموارد البشرية فلن تؤثر على تيار المؤسسة ولن يكون لها أي تأثير على المحاسبة التقليدية الحالية للمؤسسة، بحيث يمكن تنفيذ محاسبة الموارد البشرية تدريجياً وفق طريقة تجذب انتباه المجتمع ويمكن تحسينها يوماً بعد يوم في الممارسة العملية، ومن هذا المنطلق قررنا الاعتماد على نموذج التكلفة التاريخية الذي سيكون الأساس في اقتراح المعالجة المحاسبية للموارد البشرية كونه النموذج الذي يتناسب مع البيئة الجزائرية، وما يميز النموذج المقترح على الدراسات السابقة التي تدرج المورد البشري على أنه أصل معنوي وقدمت مبررات عديدة من أجل ذلك أهمها نفسي ومعنوي وهو عدم اعتبار المورد البشري كألة، إلا أن هذا النموذج يدرجه ضمن الأصول المادية لاعتبارات موضوعية وواقعية أهمها الوجود المادي الفعلي لهذا الأصل وتوفر شروط تسجيل الأصل المادي خاصة الوجود المادي الملموس، التقييم الموثوق فيه والمنافع الاقتصادية المستقبلية.

المطلب الأول: الغاية من اختيار نموذج التكلفة التاريخية

يوفر نموذج التكلفة التاريخية لقياس الموارد البشرية إطاراً محاسبياً مناسباً لتقييم الأصول البشرية، ويمكن توجيه هذا الاختيار من خلال النقاط التالية:

- **الاستجابة للمتطلبات المحاسبية:** يتوافق اختيار نموذج التكلفة التاريخية مع متطلبات النظام المحاسبي المالي الذي يسمح بتقدير الأصول المادية، بناءً على التكلفة التاريخية، هذا يسهل عملية الامتثال المحاسبي ويضمن التوافق مع اللوائح والمعايير المحاسبية المعترف بها.
- **سهولة التطبيق:** تتيح هذه الطريقة سهولة في التطبيق نظراً لأنها تستند إلى مبدأ تقدير التكلفة الفعلية، مما يجعلها مناسبة للمؤسسات الصغيرة والكبيرة على حد سواء، فيمكن للمحاسبين والمدبرين تطبيقها بسهولة دون الحاجة إلى تعقيدات محاسبية ورياضية ومالية كبيرة.
- **توقع المدى الزمني للاستفادة:** يعتمد نموذج التكلفة التاريخية على تقدير مدى الزمن الذي ستظل فيه الموارد البشرية مفيدة للمؤسسة، وهذا توجيه مهم يسمح بتحديد العمر الإنتاجي المتوقع للموارد البشرية واستخدام هذا التقدير في حساب التكلفة.

- الامتثال مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً: بيانات نموذج التكلفة التاريخية يتوافق مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً (GAAP) المعترف بها عالمياً، هذا يعني أن اعتماد هذا النموذج يجعل المؤسسة متوافقة مع المعايير والمبادئ المحاسبية المتبعة على الصعيدين الوطني والدولي.
 - التجانس مع التقييم الشامل للأصول: تعكس هذه الطريقة تجانساً في عملية التقييم للأصول المادية والمعنوية، وهذا يجعل من السهل مقارنة قيمة الموارد البشرية مع قيمة الأصول الأخرى في المؤسسة، مما يساعد في اتخاذ قرارات استثمارية شاملة.
 - تحليل التكاليف والأداء الاقتصادي: تسمح هذه الطريقة بإجراء تحليل تكاليف دقيق للموارد البشرية وقياس أداء الاستثمار فيها، يمكن للمديرين استخدام هذه المعلومات لتحسين عمليات التوظيف والتدريب وتحقيق كفاءة اقتصادية أفضل.
 - تقدير قيمة الاستثمار في التطوير والتدريب: يمكن استخدام هذا النموذج لتقدير العائد المتوقع على الاستثمار في تطوير وتدريب الموظفين، يمكن للمؤسسة تحديد أي مشروعات تطوير تعود بالفعل بالربح وتسهم في تحقيق أهدافها الاستراتيجية.
 - تقييم العوائد على الاستثمار في الموارد البشرية: من خلال تحليل العوائد المالية والاقتصادية للاستثمارات في الموارد البشرية، يمكن للمؤسسة تحديد الفرص لزيادة الربحية وتحسين الأداء المالي.
- باختصار نموذج التكلفة التاريخية يوفر إطاراً محاسبياً شاملاً ومنطقياً لتقييم الموارد البشرية في المؤسسة، إن توجيه اختيار هذا النموذج يستند إلى الاستجابة للمتطلبات المحاسبية، وسهولة التطبيق والتنفيذ، وكذلك للامتثال للمبادئ المحاسبية العامة، والتجانس مع التقييم الشامل للأصول، والقدرة على تحليل التكاليف والأداء الاقتصادي، وتقدير الاستثمار في التطوير والتدريب، وتحليل العوائد على الاستثمار، فهذا النموذج يتيح للمؤسسة تحقيق الشفافية المالية، واتخاذ قرارات استراتيجية رشيدة، وتحسين إدارة واستغلال الموارد البشرية بكفاءة أكبر، وبالتالي تعزيز الأداء المالي للمؤسسة في المستقبل.

المطلب الثاني: العناصر الأساسية في النموذج المحاسبي المقترح

في مجال إدارة الموارد البشرية والمحاسبة، يأتي تقييم ورسملة العبء المالي للموارد البشرية كخطوة حاسمة نحو فهم وتحسين أداء المؤسسات ومؤسساتها المالية من أجل إبراز صورتها الحقيقية، يهدف هذا العمل إلى تحديد القيمة الحقيقية للموارد البشرية داخل المؤسسة والتي تمثل أحد أهم عناصر نجاحها، يعتبر النموذج المحاسبي المقترح أداة مهمة في هذا السياق، حيث يساعد

على تقدير تكاليف الموارد البشرية بشكل شامل، في هذا الاطار سيتم استعراض العناصر الأساسية لهذا النموذج والتي تشمل تحديد الفئة المستهدفة من الموارد البشرية للتقييم، بالإضافة إلى تحديد الأعباء المالية الواجب رسملتها.

أولاً: تحديد الفئة المستهدفة من الموارد البشرية للتقييم

في سبيل إظهار القيمة الحقيقية للمؤسسة، يتعين علينا أولاً تحديد الفئة المستهدفة من الموارد البشرية التي ستخضع لعملية التقييم، ورغم أهمية رسملة أعباء جميع الفئات الوظيفية والمهنية في المؤسسة، إلا أن الواقع الحالي في الجزائر يفرض تحديات تجعل هذا الأمر غير قابل للتنفيذ بسهولة، يعود ذلك إلى نقص الموارد المادية والصعوبات التي تعترض تحكم المشرفين المحاسبين في مختلف المؤسسات.

وبالاعتماد على نموذج تقييم LIKERT ، الذي يستند إلى مفهوم السبب والتدخل والنتيجة، يمكننا اقتراح رسملة أعباء الإدارة العليا والمسؤولين الرئيسيين، وهم جزء من فئة "السبب"، هذا التركيز يتوافق مع مبادئ الاتفاقيات الجماعية للعمل، حيث يتم مساءلة كل مسؤول عن تحقيق الأهداف المحددة في عقده، كما يتيح هذا التوجيه فرصة لتقييم الأداء والقياس بطريقة مناسبة تعكس تحقيق الأهداف المسطرة، بهذا الشكل سيكون لدينا نصح محدد وموجه يساهم في تحديد الموارد البشرية الأكثر أهمية للتقييم والقياس في هذه المرحلة.

ثانياً: تحديد الأعباء الواجب رسملتها

بعد اتخاذ القرار بتفضيل مبدأ الرسملة للكشف عن الوضع الفعلي للمؤسسات، ومع التوجه العالمي نحو توحيد الممارسات المحاسبية وفقاً للمعايير الدولية، أثارت قضية جديدة داخل معسكر مؤيدي الرسملة، وهي تتعلق بتحديد عناصر تكلفة المستخدمين التي يجب أن تخضع للرسملة والتي يتعين تسجيلها كأعباء بناءً على طبيعتها.

هذا النقاش يأتي في سياق تطورات متسارعة في مجال المحاسبة، حيث تتطلب الحاجة إلى تحديد العناصر المالية ذات الأهمية والتي يجب أن تكون جزءاً من الرسملة، ومن هنا هل ينبغي أن نرسمل جميع التكاليف والمصروفات المحتملة للمستخدمين أم يجب تحديد العناصر ذات الأثر الكبير والأهمية العملية لتحقيق الشفافية المالية؟ وبما أن الإدارة العليا في جميع المؤسسات مرتبطة بعقود في إطار الاتفاقيات الجماعية فإن الجزء الذي يجب رسملته مبدئياً هو الجزء المتغير من الأجر من علاوات وتعويضات نظراً لارتباط ذلك بمدى تحقيق الأهداف¹.

¹ سي محمد لخضر، "تصور نظري لقياس قيمة الموارد البشرية في ظل توجه الفكر المحاسبي نحو الرسملة (حالة الجزائر)", المجلة الجزائرية للأمن الإنساني، مجلد 6، عدد 2، (2021)، ص. 331.

كما أن هذا النقاش يلقي الضوء على التحديات التي تواجه المحاسبين في تحديد العبء المالي الذي يجب تسجيله، وكيفية تصنيف هذه العبء وفقاً للأولويات والأهمية، ووفقاً لنموذج التكلفة التاريخية فإن الأعباء الواجب رسمتها هي عناصر التكلفة الرأسمالية والتي تشمل الأعباء التالية:

1- تكلفة الحصول على الموارد البشرية: تضم مجموعة من النفقات المرتبطة بالعمليات التالية والتي سنلخصها من خلال الجدول الآتي:

جدول رقم (3-3): تكلفة الحصول على الموارد البشرية

الشرح	تكلفة الحصول على الموارد البشرية
تتضمن هذه التكلفة جملة من النفقات المرتبطة بجذب الموارد البشرية الجديدة، وتشمل هذه التكلفة على الأقل التالي:	تكلفة عملية الاستقطاب
- تكلفة الإعلانات: الأموال المصروفة على وسائل الإعلان لجذب المرشحين المحتملين.	
- تكلفة اللجان المسؤولة عن التوظيف: تشمل مصاريف اللجان التي تقوم بعمليات الاختيار والتقييم للمرشحين.	
- مصاريف إدارية أخرى: تكاليف الأنشطة الإدارية المرتبطة بعمليات الاستقطاب	
تشمل تكاليف اختيار أفضل فرد لشغل وظيفة شاغرة من بين المرشحين. هذه التكلفة تشمل بشكل عام:	تكلفة عملية الاختيار
- تكلفة إجراء المقابلات: والتي تشمل تكاليف ترتبط بالتنظيم والتنسيق لإجراء المقابلات مع المرشحين المحتملين.	
- تكلفة الاختبارات والتقييمات: والتي تتضمن تكاليف إعداد وتنفيذ الاختبارات والتقييمات اللازمة لتقييم مهارات وكفاءات المرشحين.	
تكلفة التوظيف أو التعيين تمثل النفقات التي يتحملها المنظمة عندما تقوم بإدراج عضو جديد في هيكلها التنظيمي لشغل وظيفة شاغرة، تشمل هذه التكلفة عادة:	تكلفة التوظيف أو التعيين
- تكاليف سفر وانتقال الموظف الجديد إلى موقع العمل الجديد، بما في ذلك تذاكر السفر وتكاليف الانتقال؛	
- تكاليف الإقامة والسكن إذا كان الموظف الجديد بحاجة إلى العيش في مكان جديد أو إذا تطلبت الوظيفة ذلك؛	

- مصاريف إدارية تتعلق بالإجراءات الإدارية اللازمة لاستقبال وتنظيم وتدريب الموظف الجديد.	
---	--

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على ماجد حمود عيسى النوافلة، محاسبة الموارد البشرية وأثرها على اتخاذ القرارات في البنوك التجارية الأردنية، رسالة ماجستير، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، كلية الدراسات المالية والإدارية العليا، 2004، ص. 74.

2- **تكلفة تعليم وتدريب وتنمية الموارد البشرية:** تشمل هذه التكاليف على تكلفة تعليم وتدريب وتنمية الموارد البشرية والتي سنلخصها من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (3 - 4): تكلفة تعليم وتدريب وتنمية الموارد البشرية

الشرح	تكلفة تعليم وتدريب وتنمية الموارد البشرية
	تكاليف التعليم
	تمثل التكاليف المالية التي يتحملها جهاز المؤسسة لتزويد موظفيها بالتعليم اللازم لضمان تحقيق الأداء المعتاد والمتوقع في الوظيفة المحددة، تشمل هذه التكاليف تغطية تكاليف البرامج التعليمية والدورات التعليمية التي يشترك فيها الموظفون بهدف تطوير مهاراتهم وتعزيز أدائهم في مجال عملهم.
	تكاليف التدريب
	وهي التكاليف التي تعبر عن التكاليف التي تتحملها المؤسسة بهدف تمكين الموظفين من اكتساب المعرفة والمهارات اللازمة لأداء وظائفهم بكفاءة وفاعلية، هذه التكاليف تشمل مجموعة من المكونات التي يجب أخذها في الاعتبار:
	- التكاليف المباشرة: تشمل هذه التكاليف تكاليف البرامج التدريبية ذات الصلة والتي يمكن توجيهها بشكل مباشر إلى عمليات التدريب، وتشمل أجور المدربين وتكلفة المواد التعليمية والأجهزة اللازمة لتنفيذ البرامج.
	- التكاليف غير المباشرة: تتضمن هذه التكاليف تكاليف الفرصة البديلة الإنتاجية، وهي الإنتاجية التي تضيع أو تقل خلال فترة التدريب حينما يكون الموظف غير متاح لأداء مهامه العادية.
	فيما يتعلق بأساليب التدريب، يمكن تقديمها على شكلين رئيسيين:
	- التدريب الرسمي: حيث يشترك الموظف في برنامج تدريبي رسمي يهدف إلى تزويده بالمعرفة والمهارات اللازمة لأداء مهام وظيفته بكفاءة، يتم تقديم هذا النوع من التدريب بشكل منهجي ومنظم.

<p>- التدريب عبر العمل اليومي: يتعلم الموظف المهارات والمعرفة اللازمة أثناء أداء مهامه اليومية دون الحاجة إلى برامج تدريب رسمية، يمكن أن يكون هذا النوع من التدريب أكثر تكييفاً مع احتياجات المؤسسة والموظفين.</p>	
<p>تعبّر عن التكاليف المالية التي تقع على عاتق المؤسسة بهدف تطوير وتعزيز قدرات الموظفين في مجالات أخرى غير المهارات المطلوبة لأداء وظائفهم الحالية، تتضمن هذه التكلفة أنشطة مثل التحاق الموظف ببرامج دراسية على مستوى الجامعة أو مشاركته في دورات تدريبية متقدمة في مجالات تختلف عن مجال عمله الحالي. هذه التكاليف تساعد على توسيع معرفة الموظف وتنمية مهاراته في مجالات جديدة، مما يمكنه من تحقيق تفوق إضافي وتقديم إسهامات إضافية للمؤسسة. من الجدير بالذكر أن تكاليف التنمية تعتبر استثماراً طويلاً الأمد في الموارد البشرية للمؤسسة، حيث تسهم في تعزيز تنافسيتها وقدرتها على التكيف مع تغيرات السوق والبيئة العامة.</p>	<p>تكاليف التنمية</p>

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على ماجد حمود عيسى النوافلة، محاسبة الموارد البشرية وأثرها على اتخاذ القرارات في البنوك التجارية الأردنية، رسالة ماجستير، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، كلية الدراسات المالية والإدارية العليا، 2004، ص. 74.

3- **تكاليف ترك الخدمة:** هذه التكاليف تنشأ عندما يقرر موظف معين مغادرة العمل لأي سبب من الأسباب.

هذه التكاليف تشمل عدة عناصر يجب مراعاتها بعناية:

- هناك التكاليف المباشرة، وهي التي تندرج تحت مسمى مكافأة نهاية الخدمة، تمثل هذه المكافأة المبالغ التي يتم دفعها للموظف الذي يغادر العمل وتعتمد عادة على فترة خدمته وشروط الانتقال؛
- هناك التكاليف غير المباشرة، وهي التي لا تتعلق بمدفوعات مباشرة للموظف المغادر، ولكنها تشمل نقصاً في الكفاءة قبل ترك الخدمة، يعني ذلك أن المؤسسة قد تفقد الإنتاجية أو الكفاءة قبل رحيل الموظف، مما يمكن أن يؤدي إلى خسائر مالية، بالإضافة إلى ذلك يجب أيضاً احتساب تكاليف الوظيفة الشاغرة أثناء فترة البحث عن بديل للموظف الذي ترك الخدمة، تعتبر هذه التكاليف خسارة مالية على المؤسسة وتؤثر على الأرباح والخسائر في الفترة التي يتم فيها ترك الخدمة.

المطلب الثالث: إجراءات تطبيق النموذج المحاسبي المقترح والمعالجة المحاسبية الخاصة به

يأتي النموذج المحاسبي المقترح كمساهمة لتحسين عمليات المحاسبة وإدارة الموارد في المؤسسات، يتعامل هذا النموذج مع تقدير التكاليف وتوزيعها بشكل أفضل وأكثر دقة، وهو يهدف إلى تحقيق الشفافية المالية وتوجيه الاستثمارات واتخاذ القرارات بناءً على معلومات محاسبية دقيقة، ستتيح هذه السلسلة من النقاشات القادمة فرصة لاستكشاف هذا النموذج بمزيد من التفصيل، بما في ذلك الإجراءات المحددة التي يجب اتخاذها لتنفيذه بفعالية.

أولاً: إجراءات تطبيق النموذج المحاسبي المقترح

لتطبيق النموذج المحاسبي المقترح وتقييم ورسملة العبء المالي للموارد البشرية في المؤسسة، يجب اتباع مجموعة من الإجراءات الهامة، وفيما يلي هذه الخطوات الرئيسية التي يجب اتباعها والتي سنشرحها من خلال الجدول التالي:

جدول (3 - 5): خطوات تطبيق النموذج المحاسبي المقترح

رقم الخطوة	الخطوة	الشرح
1	تجميع التكاليف الفعلية	في البداية يجب أن نقوم بجمع جميع التكاليف الفعلية المتعلقة بالاستثمار في الموارد البشرية والتي تم إجراؤها بالفعل من قبل المؤسسة، هذه التكاليف تشمل التدريب، والتعليم، والمكافآت، والمزايا الاجتماعية، وأية تكاليف أخرى ذات صلة.
2	فصل التكاليف غير المرتبطة بالموارد البشرية	بعد جمع التكاليف يتوجب علينا دراسة العناصر الكفوية وفصل تلك التكاليف التي ليس لها صلة مباشرة بالموارد البشرية، مثل تكاليف الإنتاج والتسويق والبنية التحتية.
3	تجزئة بنود تكاليف الاستثمار	استناداً إلى الفصل والتحليل، يتعين علينا تجزئة بنود تكاليف الاستثمار في الموارد البشرية إلى مصاريف عادية يمكن تحميلها على حسابات النتيجة للسنة التي تحققت فيها، وإلى مصاريف رأسمالية تساهم في تكوين القيمة الحقيقية لرأس المال البشري في المستقبل.
4	رسملة التكاليف وإظهارها	يجب على المؤسسة أن تقوم برسملة تكاليف الاستثمار في الموارد البشرية وإظهارها ضمن عناصر قائمة المركز المالي والحسابات المتناسبة مع طبيعة تلك التكاليف واعتباراتها.
5	تحديد مدة الاهتلاك	يتعين تحديد مدة الاهتلاك، وهي المدة التي يمكن من خلالها استخدام الموارد بشكل اقتصادي وفعال.

6	استخدام إحدى طرائق الاهتلاك	بعد تحديد مدة الاهتلاك، يجب اختيار إحدى طرائق الاهتلاك المناسبة والتي تتناسب مع الأهداف المحددة لعملية الرسملة.
7	شطب المصاريف الناجمة عن الترك والاستغناء (التنازل)	يجب على المؤسسة شطب مصاريف الاستثمار في الموارد البشرية الناجمة عن الترك أو الاستغناء ودوران العمل وانتهاء المهارة.
8	جمع مصاريف الاهتلاك والشطب	يتعين جمع مصاريف الإطفاء مع مصاريف الشطب وتحميلها لحساب النتيجة للسنة التي حدثت بها.
09	التواصل والتوجيه	يجب على المؤسسة التواصل بشكل فعال مع جميع الأطراف المعنية بالرسملة، بما في ذلك الموظفين والمستثمرين والشركاء، يتعين أن تكون البيانات والمعلومات متاحة للجميع ومفهومة.

المصدر: من إعداد الباحثة

ثانياً: المعالجة المحاسبية المقترحة

بعدما تطرقنا إلى إجراءات تطبيق نموذج التكلفة التاريخية ننتقل الآن إلى المعالجة المحاسبية، وسنقوم باقتراح المعالجات المحاسبية التالية:

1- تسجيل العبء حسب طبيعته

تعالج أعباء المستخدمين وتلك المرتبطة بالتكوين ضمن الأعباء التشغيلية وتظهر في حساب 631 مصاريف المستخدمين وحساب 62 خدمات خارجية على التوالي، وعليه نقترح ما يلي:

رقم حساب مدين	رقم حساب دائن	البيان	مبالغ مدينة	مبالغ دائنة
631		مصاريف المستخدمين	×××	
	442	الدولة- الضريبة على الدخل الإجمالي		×
	431	الضمان الاجتماعي		×
	421	العاملون-الأجر الصافي		×
		بطاقة الأجر		
62		خدمات خارجية (التكوين والتدريب)	×	
	401	موردو المخزونات والخدمات		×
		فاتورة مصاريف التكوين		

2- رسملة الجزء المتغير من الأجر ومصاريف التكوين

بعد تسجيل العبء حسب طبيعته تأتي مرحلة مهمة وهي تحديد الجزء المتغير من الأجر والمتمثل خاصة في المنح والعلوات ومختلف التحفيزات الأخرى المرتبطة بالإنتاجية وتثبيتها، ونظرًا لأن النظام المحاسبي المالي لا يوضح ما إذا كان هذا الأصل مادياً أم معنوياً، وبسبب غياب معايير محاسبية محددة في هذا الصدد، نقترح استخدام الحساب المتاح المذكور في مدونة حسابات النظام المحاسبي المالي رقم 25، تحت عنوان "أصول اجتماعية أو بشرية"، يعتمد هذا الاقتراح على وجود نفس الحساب في المخطط الوطني المحاسبي تحت تصنيف "تجهيزات اجتماعية" وكون هذا الحساب متاح في مدونة النظام المحاسبي المالي، وبناءً على ذلك يتم تسجيل ما يلي:

رقم حساب مدين	رقم حساب دائن	البيان	مبالغ مدينة	مبالغ دائنة
25.	631	أصول اجتماعية (بشرية) أجور المستخدمين رسملة الجزء المتغير من الأجر	×××	×
25.	62.	أصول اجتماعية (بشرية) خدمات خارجية (التكوين والتدريب) رسملة مصاريف التكوين	×	×

3- تسجيل إهلاكات المورد البشري

يتم تسجيل اهتلاك المورد البشري بالاعتماد على التكلفة المرسملة كقيمة أصلية، والعمر الإنتاجي هي الفترة التي تفصل بين تاريخ التعيين وتاريخ التقاعد وذلك بموجب القانون رقم 15/16 المؤرخ في 31-12-2016 الذي ينص على السن القانوني للتقاعد والمتمثل في 55 سنة بالنسبة للمرأة و60 سنة بالنسبة للرجل.

ومن أجل معرفة العمر الإنتاجي يجب معرفة تاريخ ميلاد المورد البشري، تاريخ توظيفه وجنسه، ثم تطبيق العلاقة التالية:

■ بالنسبة للرجل: العمر الإنتاجي = [60 سنة - (سنة التوظيف - سنة الميلاد)]

■ بالنسبة للمرأة: العمر الإنتاجي = [55 سنة - (سنة التوظيف - سنة الميلاد)]

وتكون المعالجة المحاسبية كما يلي:

رقم حساب مدین	رقم حساب دائن	البيان	مبالغ مدينة	مبالغ دائنة
681	285.	مخصصات الاهتلاكات اهتلاك الأصول الاجتماعية (البشرية) قسط الاهتلاك	×	×

4- تسجيل الخسائر في القيمة

لتسجيل الخسائر في القيمة، نقترح مجموعة من المؤشرات التي يمكن أن تؤدي إلى انخفاض قيمة انقطاع العمل، مثل الوفاة

أو التوقف عن العمل بالمقارنة مع القيمة المحاسبية الصافية للأصل الاجتماعي (البشري)، من بين هذه المؤشرات نجد:

- **عدم تحقيق الأهداف السنوية:** يمكن أن يشير عدم تحقيق الأهداف السنوية المحددة للموظف إلى انخفاض في قيمته. يمكن تحليل الفرق بين الأهداف المحددة والمحقة لتقدير هذا التأثير.

- **حالة تحقيق خسائر:** إذا تسبب الموظف في خسائر مالية للمؤسسة أو تسبب في تكاليف غير متوقعة، يمكن أن يؤدي ذلك إلى انخفاض قيمته.

- **حالة العطل المرضية:** إذا كان الموظف يعاني من عطل مرضية تؤثر سلبًا على إنتاجيته وحضوره في العمل، يجب تقدير تأثير هذه العطل على قيمته.

- **حالة الإضرابات:** في حالة مشاركة الموظف في إضرابات أو أنشطة تعترض على سير العمل، يمكن أن يتأثر سجله الوظيفي وقيمه.

- **حالة ارتفاع معدل العطالة:** ارتفاع معدل العطالة قد يشير إلى مشكلات في أداء الموظفين وانخفاض الإنتاجية، يجب دراسة تأثير هذه الزيادة في العطالة على قيمة الموارد البشرية.

وتكون المعالجة المحاسبية كما يلي:

رقم حساب مدین	رقم حساب دائن	البيان	مبالغ مدينة	مبالغ دائنة
681	295.	مخصصات الخسائر في القيمة الخسائر في قيمة الأصول الاجتماعية (البشرية) تسجيل الخسائر في القيمة	×	×

ويمكن استرجاع هذه الخسائر خلال الدورات القادمة في حالة زوال أسباب تسجيل هذه الخسائر شريطة ألا تتعدى قيمة الاسترجاعات القيمة المحاسبية الصافية للدورة.

5- التخلي عن المورد البشري

يقصد بالتخلي عن المورد البشري الذي تمت رسملة أعبائه إحالته عن التقاعد أو وفاته أو انتهاء علاقة العمل بسبب عدم تحقيق الأهداف المسطرة أو الاستقالة، كما قد تكون أسباب أخرى، وتكون المعالجة المحاسبية كالتالي:

الحالة الأولى: التخلي وتحقيق فائض قيمة

رقم حساب مدين	رقم حساب دائن	البيان	مبالغ مدينة	مبالغ دائنة
285		اهتلاك الأصول الاجتماعية (البشرية)	×	
295		الخسائر في قيمة الأصول الاجتماعية (البشرية)	×	
51/462		النقديات أو التنازل على الأصول	×	
	752	فائض قيمة التنازل		×
	25.	الأصول الاجتماعية (البشرية)		×
		التخلي عن المورد البشري		

■ الحالة الثانية: حالة التخلي وتحقيق ناقص قيمة

رقم حساب مدين	رقم حساب دائن	البيان	مبالغ مدينة	مبالغ دائنة
285		اهتلاك الأصول الاجتماعية (البشرية)	×	
295		الخسائر في قيمة الأصول الاجتماعية (البشرية)	×	
51/462		النقديات أو التنازل على الأصول	×	
		ناقص قيمة التنازل		×
	25.	الأصول الاجتماعية (البشرية)		×
		التخلي عن المورد البشري		

6- إعادة تقييم المورد البشري:

مثلاً تقوم المؤسسة بتسجيل الخسائر في القيمة في حالة بروز مؤشرات تبرز ذلك، فإنها كذلك يمكن أن تلجأ إلى إعادة التقييم كآلية لإبراز القيمة الحقيقية للمؤسسة، إذ أن هذه العملية يمكن أن تسهم بشكل كبير في تحسين أدائها وزيادة

فعاليتها، ويمكن لها إجراء إعادة تقييم للموارد البشرية المرسمة في حالة ظهور مؤشرات تشير إلى أن مردودية الموظفين تفوقت عن التوقعات المحددة مسبقاً، الهدف الرئيسي وراءها هو إبراز الصورة الحقيقية للمؤسسة والاستفادة القصوى من الموارد البشرية، وفيما يلي بعض العناصر الهامة لهذه العملية والتي سنلخصها في الجدول التالي:

جدول رقم (3 - 6): عناصر إعادة تقييم الموارد البشرية

العنصر	الشرح
تحليل الأداء	يجب تقدير أداء الموظفين وتحليل البيانات الخاصة بأدائهم بعمق، هل هناك موظفين يتفوقون ويساهمون بشكل ملحوظ في تحقيق أهداف أكبر من الأهداف المتوقعة؟
تحديد الأسباب	يتعين تحديد الأسباب والعوامل التي تؤدي إلى تفوق الموظفين، سواء كان ذلك بفضل مهارات فردية أو عمل جماعي أو بالنظر إلى النتائج المحققة (زيادة الإنتاج عن المتوقع، زيادة الحصص السوقية، تحقيق أرباح أكثر من المتوقع، كسب مهارات جديدة، تحقيق براءات اختراع.....)
تقييم القيمة المضافة	من خلال إعادة التقييم، يمكن تقدير القيمة المضافة للموظفين الذين يفوقون التوقعات، هذا يمكن أن يشمل مدى مساهمتهم في تحقيق الأهداف وزيادة الإنتاجية والجودة.
التوجيه والتطوير	يمكن استخدام نتائج إعادة التقييم لتوجيه الموظفين وتحفيزهم للمزيد من الأداء المميز، كما يمكن تقديم التدريب والفرص لتطوير مهاراتهم.
التوظيف والاحتفاظ	في حالة وجود موظفين متميزين، يمكن استخدام إعادة التقييم لتحسين استراتيجيات التوظيف والاحتفاظ بالمواهب وتمديد عقود العمل.
الشفافية والتقييم المستمر	يجب أن تكون هذه العملية جزءاً من ثقافة الشفافية داخل المؤسسة ويجب أن تتم بانتظام ومتابعة التقدم وتحقيق الأهداف.

المصدر: من إعداد الباحثة

وعليه فسنجل فائض القيمة الناجم عن عملية إعادة التقييم في إطار توفر الشروط التنظيمية تحت حساب 105 (فارق إعادة التقييم)، كما سنجل فيه بعد ذلك التخفيضات الناجمة عن فروقات إعادة التقييم، وبهذا فإننا نقترح المعالجة المحاسبية لإعادة تقييم الموارد البشرية وفق ما يلي:

- عند تسجيل إعادة التقييم الموجب:

رقم حساب مدين	رقم حساب دائن	البيان	مبالغ مدينة	مبالغ دائنة
25.		الأصول الاجتماعية (البشرية)	×	
	285	اهتلاك الأصول الاجتماعية (البشرية)		×
	105	فارق إعادة التقييم		×

- عند معاينة خسائر في القيمة للمورد البشري تم إعادة تقييمه سابقاً:

رقم حساب مدين	رقم حساب دائن	البيان	مبالغ مدينة	مبالغ دائنة
105		فارق إعادة التقييم	×	
	25.	الأصول الاجتماعية (البشرية)		×

وإذا كانت الخسائر في القيمة أكبر من مبلغ أو فائض إعادة التقييم يجب تسجيل الفرق كخسائر في القيمة كما يلي:

رقم حساب مدين	رقم حساب دائن	البيان	مبالغ مدينة	مبالغ دائنة
681		اهتلاك الأصول الاجتماعية (البشرية)	×	
	292	الخسائر في قيمة الأصول الاجتماعية (البشرية)		×

ثالثاً: الإفصاح المحاسبي للموارد البشرية

بعد استعراضنا لأهمية الاعتراف بالموارد البشرية واعتبارها كإحدى أصول المؤسسة، وبعد تحديد الأساليب الملائمة لقياسها وكيفية تسجيلها محاسبياً في حالات مختلفة، نتوجه الآن نحو المرحلة الختامية في هذا النموذج، وهي عملية الإفصاح عنها، واستناداً لما سبق نقترح أن تكون عملية الإفصاح عن الموارد البشرية جزءاً من القوائم المالية الأساسية المنشورة، ويتم ذلك من خلال تضمين المعلومات المتعلقة بالاستثمارات في الموارد البشرية ضمن القوائم المالية التقليدية، حيث يتم معالجة هذه الاستثمارات بطريقة تجعلها تصبح جزءاً من أصول المؤسسة وهذا من خلال القوائم التالية:

1- الإفصاح عنها في قائمة المركز المالي:

يمكن أن يتم إظهار الموارد البشرية كبنء مستقل في قائمة المركز المالي، وذلك ضمن بند خاص في الأصول غير جارية، والذي يكون باسم "أصول اجتماعية (البشرية)" وهذا تحت رقم حساب 25 كما ذكرنا سابقاً، حيث يتضمن هذا البند قيمة الموارد البشرية، بالإضافة إلى قيمتها المقدرة بعد خصم الاهتلاكات والخسائر في القيمة إن وجدت.

2- الإفصاح عن الموارد البشرية في قائمة الدخل

يتم تخصيص مخصصات الاهتلاك لاهتلاك الموارد البشرية على مدار عمرها الإنتاجي، ويتم تسجيله على أنه مصروف في قائمة الدخل، ويمكن حسابه باستخدام إحدى الطرق التالية:

- طريقة القسط الثابت: يتم تسجيل نفس المبلغ من الاهتلاك في كل فترة؛
- طريقة القسط المتناقص: يتم تسجيل مبلغ أكبر من الاهتلاك في السنوات الأولى من عمر الأصول، ثم يتم تسجيل مبلغ أقل في السنوات الأخيرة.

كما تظهر هناك عوامل تلعب دوراً في تحديد تأثير الموارد البشرية على قائمة الدخل منها:

- قيمة الموارد البشرية: كلما زادت قيمة الموارد البشرية، زاد التأثير على قائمة الدخل، يمكن تفسير هذا التأثير من خلال حقيقة أن الاهتلاك المتراكم للأصول ذات القيمة العالية سيكون أعلى من الاهتلاك المتراكم للأصول ذات القيمة المنخفضة.
- عمر الموارد البشرية: كلما زاد عمر الموارد البشرية، زاد الاهتلاك المتراكم، وبالتالي انخفض التأثير على قائمة الدخل، ويمكن تفسير هذا التأثير من خلال حقيقة أن الاهتلاك المتراكم للأصول ذات العمر الطويل سيكون أعلى من الاهتلاك المتراكم للأصول ذات العمر القصير.
- طريقة الاهتلاك المستخدمة: تؤثر طريقة الاهتلاك المستخدمة على مقدار الاهتلاك المتراكم الذي يتم تسجيله في كل فترة.

3- الإفصاح عن الموارد البشرية في الجدول الملحق

يمكن الإفصاح عن الموارد البشرية في الجدول الملحق إما بتقديم معلومات عن الموارد البشرية في جدول منفصل، أو دمج معلومات عن الموارد البشرية مع معلومات أخرى في جدول واحد.

■ تقديم معلومات عن الموارد البشرية في جدول منفصل:

في هذه الحالة يتم تقديم معلومات عن الموارد البشرية في جدول منفصل عن القوائم المالية، وتشمل هذه المعلومات ما يلي:

- وصف لمجموعة الموارد البشرية؛
- قيمة الموارد البشرية؛
- قيمة الموارد البشرية بعد خصم الاهتلاكات والخسائر في القيمة؛
- قيمة اهتلاك الموارد البشرية في السنة المالية؛
- العمر الافتراضي للموارد البشرية؛
- تحقيق الأهداف.

■ دمج معلومات عن الموارد البشرية مع معلومات أخرى في جدول واحد:

في هذه الحالة يتم دمج معلومات عن الموارد البشرية مع معلومات أخرى في جدول واحد، وتشمل هذه المعلومات ما يلي:

- قيمة الأصول الملموسة، بما في ذلك الموارد البشرية؛
- قيمة الاهتلاك المتراكم للأصول الملموسة، بما في ذلك الموارد البشرية.

يتضمن هذا الإفصاح تقديم المعلومات المتعلقة بالموارد البشرية في القوائم المالية، وذلك لتسليط الضوء على أهميتها كأصل استراتيجي وتأثيرها على الأداء المالي للمؤسسة، كما يجب أن تراجع هذه القوائم من قِبَل مراجعين خارجيين ووفقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها، هذه الطريقة تضمن مصداقية وشفافية القوائم المالية، وتجعل منها أداة فعالة لتقديم صورة دقيقة عن نتائج الأعمال والمركز المالي للمؤسسة، وعندما يتم تقديم معدل العائد على الاستثمار بشكل دقيق، يساهم ذلك في اتخاذ قرارات استثمارية أكثر ثقة من قبل المستثمرين.

أخيراً، يُعزز تنفيذ هذه الطريقة اهتمام الإدارة بمواردها البشرية، حيث يصبح بإمكانها تقييم أداء المشروع بشكل أفضل واتخاذ إجراءات استراتيجية لتحسينه، ببساطة فإن عملية الإفصاح الفعالة تعزز توجه المؤسسة نحو الاستثمار في مواردها البشرية وتحسين أدائها بشكل مستدام.

المطلب الرابع: العوامل الأساسية لتطبيق النموذج المقترح والآثار المترتبة عند تطبيقه

يأتي تطبيق النموذج المقترح لمحاسبة الموارد البشرية كخطوة هامة للمنظمات الراغبة في تعزيز فعالية إدارة الموارد البشرية وزيادة قدرتها على تحقيق أهدافها بشكل أفضل، إن تلك العملية تستند إلى عدة عوامل أساسية تتطلب الاهتمام بها والتأكد من وجودها، بالإضافة إلى توقعات بشأن التأثيرات المحتملة التي يمكن أن تنجم عن تطبيق هذا النموذج على مختلف جوانب المنظمة وأصحاب المصلحة، كما يتطلب الأمر فهماً عميقاً للتحديات والفرص المتعلقة بهذه العملية وما يمكن أن تقدمه من مزايا تنافسية وتحسينات في أداء الموظفين والشركة بشكل عام.

أولاً: العوامل الأساسية الواجب توفرها لتطبيق النموذج

من أجل تطبيق هذا النموذج والاستفادة منه، هناك عدة عوامل أساسية يجب مراعاتها واتباعها بعناية، لضمان تنفيذ النموذج بفعالية وإبراز قيمة الموارد البشرية بشكل أفضل والتي سنذكرها كالتالي:

1. موافقة الهيئات القانونية للمؤسسة: يتعين الحصول على موافقة من الهيئات القانونية في المؤسسة مثل الجمعية العامة ومجلس الإدارة، هذا يساهم في توجيه الاهتمام والدعم الرسمي لعملية تقييم الموارد البشرية.
2. الدعم الإداري: يجب أن يكون هناك دعم قوي وإداري من جميع المستويات في المنظمة، هذا الدعم يشمل تخصيص الموارد المالية والبشرية اللازمة لتنفيذ عملية تقييم الموارد البشرية بنجاح.
3. فريق متعدد الاختصاصات: يجب تكوين فريق يتضمن محترفين من مجالات متعددة مثل المحاسبة، الموارد البشرية، تحليل البيانات، ومختصين في المالية، هذا التنوع يساهم في تحقيق تقدير دقيق لقيمة الموارد البشرية.
4. حملات التوعية: يجب توجيه جهود لتوعية جميع الموظفين بأهمية عملية تقييم الموارد البشرية وأنها لا تتعامل معهم كأصول مادية أو معنوية بل تعتبر مساهمة قيمة في نجاح المنظمة.
5. نظام معلومات الموارد البشرية: يجب تطوير نظام معلومات الموارد البشرية الفعال لجمع وتخزين معلومات الموظفين بدقة وتحديثها بانتظام.
6. احترام الخصوصية: يجب وضع سياسات وإجراءات لحماية الخصوصية والبيانات الشخصية للموظفين خلال عملية تقييم الموارد البشرية.
7. القدرة على التغيير: المنظمة يجب أن تكون قادرة على التكيف مع التغييرات والتحسينات المستمرة في عملية تقييم الموارد البشرية.

إن تطبيق نموذج التكلفة التاريخية لقياس الموارد البشرية يعتبر خطوة ضرورية لتعزيز فعالية إدارة الموارد البشرية في المنظمات، ومن أجل تحقيق نجاح هذا النموذج يجب أن تأخذ المنظمات في الاعتبار العوامل الأساسية المذكورة أعلاه، وباستخدام هذه العوامل كمرشد لتنفيذ هذا النموذج، يمكن للمنظمات تحسين عملية اتخاذ القرارات وتعزيز فعالية إدارة الموارد البشرية، كما أن تقديم الدعم والاستثمار في هذه العملية يمكن أن يساهم بشكل كبير في تعزيز أداء الموظفين وتحسين النتائج العامة للمنظمة.

ثانياً: الآثار المحتملة عند تطبيق نموذج التكلفة التاريخية

- عند تطبيق النموذج التكلفة التاريخية لمحاسبة الموارد البشرية في المنظمة، يمكن توقع العديد من التأثيرات المحتملة، بما في ذلك:
- تحسين إدارة الموارد البشرية: سيسهم النموذج في تحسين إدارة الموارد البشرية عبر توجيه القرارات بناءً على معلومات دقيقة حول تكاليف وقيمة الموظفين، سيتمكن مديرو الموارد البشرية من تخصيص الموارد بشكل أفضل وجذب المواهب وتطويرها.
 - زيادة الشفافية: سيزيد النموذج من شفافية المعلومات المالية والإدارية، كما سيكون من السهل على الإدارة والموظفين فهم تكلفة الموارد البشرية وقيمتها للمنظمة.
 - تحسين تقارير الشركة: ستظهر تقارير الشركة تأثيراً إيجابياً على الأصول البشرية والاستثمارات فيها، قد تزيد هذه التقارير من جاذبية الشركة للمستثمرين وتعزز من مكانتها في السوق.
 - زيادة قدرة الشركة على التنافس: بفضل تقييم دقيق لتكاليف الموارد البشرية وقيمتها، ستكون الشركة أكثر قدرة على تحسين تنافسيتها وزيادة ربحيتها.
 - تحفيز الموظفين: سيشعر الموظفون بالتقدير الأكبر عندما يتم تقدير قيمتهم ومساهماتهم في الشركة بشكل أفضل، حيث سيتحفزون للأداء بشكل أفضل والمساهمة في تحقيق أهداف المنظمة.
 - تخفيض التكاليف الخفية: قد يكشف النموذج عن تكاليف مخفية كانت تتعلق بإدارة الموظفين، مثل التدريب وتطوير المهارات، فسيكون من الممكن تحديد هذه التكاليف والعمل على تقليلها بفعالية.
 - زيادة استدامة الموارد البشرية: ستساعد محاسبة الموارد البشرية على تحسين استدامة الموارد البشرية من خلال التخطيط والاستثمار في تطوير الموظفين وتقديم الدعم اللازم لهم.
 - تحسين العلاقات بين العمال: بفضل الشفافية والتقييم العادل للموظفين، قد يؤدي النموذج إلى تحسين العلاقات بين إدارة الموارد البشرية والموظفين.

- **زيادة قدرة الشركة على التكيف:** سيكون لدى الشركة القدرة على التكيف بشكل أفضل مع التغييرات في بيئة الأعمال من خلال فهم قيمة الموارد البشرية وكيفية استثمارها بشكل فعال.
- **تحسين صورة الشركة:** من خلال التركيز على استدامة واستثمار الموارد البشرية، قد تحسن صورة الشركة في مجتمع الأعمال والمجتمع بشكل عام.
- كما سيتم تأثير تطبيق النموذج المقترح على مجموعة متنوعة من الأشخاص والجهات، وستعزز من كفاءة وفعالية استخدام الموارد البشرية في المنظمة، هذه الجهات تتمثل في التالي:
- **المساهمين والمستثمرين:** يكون لديهم وصولاً أفضل إلى معلومات دقيقة حول تكاليف الموارد البشرية وقيمتها للشركة، هذا قد يزيد من ثقتهم في الشركة ويجعلها استثماراً أكثر جاذبية.
- **الموظفين:** سيعزز تقدير الموظفين لقيمتهم ومساهماتهم في الشركة، سيعرفون أن جهودهم ومهاراتهم تُقدر بشكل كبير وأنهم لن يعاملوا كمجرد تكاليف، قد يزيد ذلك من ارتياح الموظفين ومشاركتهم الفعالة في تحقيق أهداف الشركة.
- **المديرين والقيادات العليا:** يصبح لديهم أدوات ومعلومات دقيقة لاتخاذ قرارات إدارية رشيدة فيما يتعلق بالموارد البشرية، كما سيكون بإمكانهم التخطيط بفعالية وتوجيه الاستراتيجيات التي تعتمد على القيمة المضافة للموظفين.
- **العملاء والشركاء التجاريين:** تعكس صورة إيجابية للشركة وقدرتها على إدارة مواردها البشرية بشكل فعال على مستوى الخدمة والمنتجات التي تقدمها، هذا قد يزيد من ثقة العملاء والشركاء التجاريين ويعزز التعاون.
- **الحكومة والهيئات التنظيمية:** سيسهم في زيادة الامتثال للقوانين واللوائح المتعلقة بحقوق الموظفين والتقارير المالية، يمكن أن يؤدي ذلك إلى علاقات أفضل مع الجهات التنظيمية.
- **المنافسين:** قد يؤدي تطبيق نموذج المحاسبة البشرية إلى تحسين تنافسية الشركة، وهذا قد يعكس على منافسيها ويجعلهم يستفيدون أيضاً من التحسينات الناجمة عن الممارسات الجديدة.
- **المؤسسات التعليمية والبحثية:** يمكن أن تستفيد المؤسسات التعليمية والبحثية من هذا النموذج من خلال تطوير برامج تعليمية وأبحاث تساهم في تحسين إدارة الموارد البشرية وتقدير القيمة البشرية.

نجد أن تطبيق نموذج المحاسبة للموارد البشرية يمكن أن يكون له تأثيرات إيجابية كبيرة على الشركات ومختلف أصحاب المصلحة، حيث يمكن أن يعزز هذا النموذج من فهم قيمة الموارد البشرية ودورها في تحقيق أهداف المنظمة ورفع كفاءتها وربما حتى تعزيز مكانتها في السوق، ومع ذلك يجب مراعاة التحديات والصعوبات التي قد تواجه عملية تطبيق هذا النموذج، مثل تكلفة جمع ومعالجة البيانات والحاجة إلى التوعية والتدريب والمرونة في تكيف هذه الأساليب مع احتياجات المنظمة، بالإضافة إلى ذلك يجب أيضاً مراعاة التأثيرات على أصحاب المصلحة المختلفين، وبهذه الطريقة يمكن أن يكون لتطبيق هذا النموذج تأثير إيجابي شامل يساهم في تحقيق أهداف مستدامة للمنظمة ويساهم في تطوير الموارد البشرية بشكل فعال.

الخلاصة

من خلال هذا الفصل تم عرض النظام المحاسبي المالي بشكل عام مع تسليط الضوء على نطاق تطبيقه ومضمونه، وقد تم التركيز بشكل خاص على دور ومكانة محاسبة الموارد البشرية ضمن هذا النظام، أظهر الفصل بوضوح أن النظام المحاسبي المالي الحالي لا يعالج الموارد البشرية كأصول محاسبية، بل ينظر إليها على أنها نفقات، فيتم تسجيل جميع المصاريف المرتبطة بالموارد البشرية كأعباء مالية، وهذا يؤثر بشكل كبير على القدرة على إظهار القيمة الحقيقية للمؤسسة من خلال تجاهل دور المورد البشري ضمن أصول المؤسسة، وفي ضوء مشروع تعديل وتحديث النظام المحاسبي المالي، يصبح من الضروري معالجة هذه الإشكالية رغم التأثير الناتج عن غياب معايير محاسبية دولية موحدة يمكن للنظام الجزائري أن يلتزم بها ويتساير وفقها، وبناءً على هذا الاعتبار تم اقتراح نموذج يستند على التكلفة التاريخية كخيار مناسب يتوافق مع البيئة الجزائرية، تم تطوير هذا النموذج بعناية لتقديم حل لمعالجة التحديات المحاسبية المتعلقة بالموارد البشرية والمساهمة في تحقيق أهداف مستدامة للمؤسسة، والذي يُعد أداة لتصنيف الموارد البشرية كأصول وتطوير استراتيجيات تطويرها بشكل فعال ومستدام.

تمهيد

يعتبر النموذج المقترح للقياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية أداة محاسبية يمكن أن تساعد المؤسسات على فهم قيمة أصولها البشرية بشكل أفضل، واتخاذ قرارات أكثر فعالية بشأن مواردها البشرية، وتعزيز شفافية المؤسسة تجاه مستخدمي القوائم المالية، يعتمد هذا النموذج على فكرة أن الأصول البشرية هي استثمار طويل الأجل للمؤسسة، ومن المرجح أن تعود عليها بفوائد اقتصادية في المستقبل من خلال رسملة مصاريف التدريب والجزء المتغير من الأجر، فإن النموذج يعكس هذه النظرية، ويعطي قيمة حقيقية للأصول البشرية للمؤسسة، ولضمان فاعليته يتعين الانتقال من المستوى النظري للنموذج إلى التطبيق العملي بهدف تقييم تأثيره على صافي الأصول، وهذا ما سنقوم به من خلال الفصل الرابع وذلك بتطبيقه على شريكتين إحداهما إنتاجية وهي شركة الإسمنت بعين توتة، والأخرى تجارية وهي شركة سونلغاز مديرية التوزيع لولاية باتنة، وهذا وفقاً للمباحث التالية:

المبحث الأول: تطبيق النموذج المقترح على شركة الإسمنت - عين التوتة - (SCIMAT)

المبحث الثاني: تطبيق النموذج المقترح في شركة سونلغاز - مديرية التوزيع باتنة -

المبحث الأول: تطبيق النموذج المقترح على شركة الإسمنت - عين التوتة- (SCIMAT)

من أجل تطبيق محاسبة الموارد البشرية سيتم تطبيق النموذج المقترح على شركة الإسمنت بهدف تحديد قيمة مواردها البشرية والإفصاح عنها وذلك في إطار المحاسبة التقليدية، حيث سنقوم بالتعرف على هذه الشركة وواقع مواردها البشرية، يأتي هذا كخطوة أولى تمهيدية قبل التوجه نحو تطبيق النموذج وتتبع الأثر المحتمل الذي سيحدثه في قوائمها المالية.

المطلب الأول: تقديم شركة الإسمنت عين التوتة (SCIMAT)

تحتل شركة الإسمنت عين التوتة مكانة بارزة كواحدة من الهيئات الاقتصادية البارزة التي تنشط في منطقة شرق الوطن، وتعد من أهم فروع المجمع الصناعي لإسمنت الجزائر (GICA)، وذلك سواء من ناحية حجم الإنتاج أو الأداء المالي.

أولاً: نشأة شركة الإسمنت SCIMAT

تعود فكرة إنشاء مصنع الإسمنت - عين التوتة- إلى العقد الذي تم التوقيع عليه بين مؤسسة الإسمنت ومشتقاته للشرق ERCE في ذلك الوقت، بالتعاون مع الشركة الدانماركية F.L.S. ولتحقيق هذا المشروع الاستثماري الهام، تمت الشراكة مع الشركات التالية:

- شركة SCI البلجيكية في مجال شؤون الهندسة المدنية؛

- وشركة BLI البلجيكية التي أخذت على عاتقها أعمال التركيب الميكانيكي والكهربائية.

حيث تم توقيع عقد الموافقة على المشروع في 15/05/1983، وكانت بداية الإنجاز في 28/11/1983 وحددت مدة الإنجاز بـ 32 شهراً، وقد انتهت الأعمال بالمصنع في جويلية 1986 وتم استلامه في 25/05/1987 وبدأ الإنتاج الفعلي بالمصنع في 30/09/1989.

يعود أصل ملكية وحدة الإسمنت - عين التوتة - إلى مؤسسة الإسمنت ومشتقاته للشرق، حيث كانت هناك

ثلاث مؤسسات للإسمنت على المستوى الوطني ولكل مؤسسة فروع تابعة لها:

▪ مؤسسة الإسمنت ومشتقاته للشرق: تضم خمس وحدات إنتاجية وهي:

- فرع عين الكبيرة بسطيف؛

- فرع الحامة بوزيان بقسنطينة؛

- فرع عين التوتة بباتنة؛

- وحدة الماء لبيض بتبسة؛

- فرع حجر السود بعنابة.

▪ مؤسسة الإسمنت ومشتقاته للوسط.

▪ مؤسسة الإسمنت ومشتقاته للغرب.

أما الآن فقد أصبحت تابعة للمجمع الصناعي لإسمنت الجزائر (GICA)، حيث تتمتع SCIMAT بالاستقلالية في القرارات على كافة المستويات وتسير من طرف مجلس الإدارة.

ثانياً: إنجازات SCIMAT في ميدان الجودة والاعترافات الدولية

تعد SCIMAT من الشركات التي تولي أهمية كبيرة للجودة والالتزام بأعلى معاييرها. تمتلك الشركة سجلاً حافلاً من الشهادات التي تعكس التفاني القوي في تحقيق التميز والالتزام بالممارسات البيئية والجودة. تُعد هذه الشهادات بمثابة علامات تميز للشركة، ومن بين الشهادات البارزة التي حازت عليها SCIMAT نجد:

- في عام 2000، حصلت على شهادة ISO 9002 لإدارة الجودة، وهذا يعكس التفريغ للممارسات المتقدمة للجودة في تسيير العمليات؛

- في عام 2004، تمنحت الشركة شهادة ISO 14001 للجودة، وهي شهادة تؤكد التزام SCIMAT بمعايير الجودة البيئية والحفاظ على البيئة؛

- في عام 2008، حصلت SCIMAT على شهادة ISO 9001 لإدارة الجودة، مما يظهر التزامها المستمر بتطوير وتحسين عملياتها؛

- وإضافة إلى ذلك، نالت الشركة شهادة للجودة والبيئة من مؤسسة AFAQ، مما يظهر تقدير مختصي الجودة لأدائها الممتاز في هذين الجانبين؛

- وأخيراً، تمنح الشركة علامة تاج لجودة المنتج من طرف المعهد الجزائري للتقييس IANOR، مما يؤكد تميز منتجاتها والالتزام بأعلى معايير الجودة في عمليات الإنتاج.

ثالثاً: أهمية وأهداف SCIMAT

شركة SCIMAT تتبنى دوراً أساسياً في القطاع الاقتصادي بالجزائر من خلال تقديم مجموعة متنوعة من المنتجات والخدمات، يتجلى الدور البارز للشركة في الأهداف التي تسعى لتحقيقها بما يتوافق مع أهميتها الكبيرة.

1- أهمية SCIMAT

لشركة SCIMAT أهمية كبيرة تعزز دورها في النشاط الاقتصادي والاجتماعي. تتضح هذه الأهمية من خلال النقاط التالية:

- سد العجز الوطني: تلعب SCIMAT دورًا حاسمًا في تغطية العجز الوطني في الإسمنت ومواد البناء، خلال الفترة الزمنية قبل عام 1986، ساهمت الشركة بشكل كبير في تلبية احتياجات السوق المحلية.
- تقليل الطلب الوطني: بفضل طاقتها الإنتاجية الكبيرة، والتي تبلغ حوالي مليون طن سنويًا، تلعب SCIMAT دورًا مهمًا في تقليل الطلب الوطني على مواد البناء وخاصة الإسمنت.
- المساهمة في الإنتاج الوطني: يسهم إنتاج SCIMAT في رفع الإنتاج الوطني بشكل عام، مما يسهم في تعزيز الاقتصاد الوطني وتعظيم الاستفادة الاقتصادية.

2- أهداف SCIMAT

أهداف SCIMAT تأخذ ثلاثة أبعاد رئيسية وهي:

- الجانب السياسي: بما أن قطاع الإسمنت يعد من القطاعات الحساسة في الجزائر ويتمتع بتحكم الدولة في سوق الإسمنت، فإن الدور الاقتصادي للشركة يكمن في دعم التنمية الاقتصادية والاستدامة الوطنية، لذلك تسعى الشركة إلى زيادة الطاقة الإنتاجية.
- الجانب الاقتصادي: هدف أساسي لأي شركة اقتصادية هو تحقيق الربح، وبالإضافة إلى ذلك، تلتزم SCIMAT بدعم السياسة الاقتصادية العامة للحكومة والمساهمة في تحسين الاقتصاد الوطني.
- الجانب الاجتماعي: يسعى SCIMAT لتحقيق الرفاهية الاجتماعية لموظفيها من خلال توفير الخدمات الاجتماعية وتلبية احتياجاتهم في بيئة العمل، تهدف الشركة إلى تحقيق إدارة مثلى لمواردها البشرية.

رابعًا: وحدات SCIMAT المتعددة للصناعة والتوزيع

شركة SCIMAT تقدم نموذجًا استثنائيًا للشركة الصناعية الناجحة، حيث تتميز برأسمال مالي ضخم يصل إلى 2.250.000.000 دج، تتكون الشركة من وحدات متعددة، تتنوع في نشاطاتها وتخدم مجموعة متنوعة من الأسواق.

- وحدة المديرية العامة: تقع في ولاية باتنة وتعمل كوحدة مستقلة، تتجه الجهود نحو رسم أهداف الشركة والمراقبة الشاملة لأداء الوحدات الأخرى، مما يضمن التوجيه الاستراتيجي الفعال.

- وحدة إنتاج الإسمنت في عين التوتة: تعتبر واحدة من العمالات الرئيسية للشركة، تتميز بموقع استراتيجي ومساحة واسعة، حيث تنتج مجموعة متنوعة من الإسمنت بجودة عالية تشمل الإسمنت الرمادي والإسمنت المقاوم للأملاح.
 - وحدة إنتاج الحصى والرمل: تعمل بجوار وحدة إنتاج الإسمنت وتقدم مجموعة متنوعة من المنتجات بمعايير جودة عالية.
 - وحدة توزيع الإسمنت بسكرة: ووحدة توزيع الإسمنت تقرت تشكلاان محورًا رئيسيًا لتوزيع الإسمنت في عدة ولايات مختلفة، مما يسهم في توفير المنتجات بكميات كبيرة وجودة عالية لعدد كبير من الزبائن.
- هذه الوحدات تجسد التنوع والتميز في أعمال شركة SCIMAT، حيث تسعى الشركة جاهدة لتلبية احتياجات السوق وتقديم منتجات عالية الجودة.

خامساً: الهيكل التنظيمي للمديرية العامة لـ SCIMAT

الهدف الرئيسي للهيكل التنظيمي هو تيسير وتنظيم عملية توزيع المسؤوليات والمهام بين المديريات والأقسام، وبالنظر إلى هذا الهدف، يتبنى الهيكل التنظيمي لمقر شركة SCIMAT التالي:

تعد الموارد البشرية من أهم الأقسام في أي منظمة، حيث تخدم مصلحة الموظفين بشكل رئيسي، فهي القسم المكلف بإدارة شؤون الموظفين ومراقبة أنشطتهم داخلها، بالإضافة إلى ذلك تمكن من فهم وتلبية احتياجات المنظمة من الموظفين.

1- دور وأهمية إدارة الموارد البشرية في SCIMAT

إدارة الموارد البشرية تُعد من أبرز الأقسام داخل شركة SCIMAT وتلعب دورًا حيويًا في تلبية احتياجات الموظفين وضمان فاعلية عملياتهم، تعكف هذه الجهة على تنفيذ مهام متعددة تتضمن:

- الحفاظ على التنظيم الفعال للملفات الموظفين؛
- متابعة وتحليل البيانات الإحصائية المتعلقة بأنشطة الموظفين وساعات العمل ومعدلات الغياب؛
- اتخاذ قرارات إدارية تتوافق مع الأنظمة واللوائح القانونية؛
- إعداد القوائم التقديرية للأجور والمكافآت؛
- إدارة شؤون الموظفين بأمانة وفقًا للقوانين والأنظمة المعمول بها؛
- التعامل مع مسائل الرواتب والأجور بتفهم واهتمام، والتعاون مع إدارة المالية والمحاسبة لضمان دقة البيانات والتقارير المالية.

2- اختيار وتوظيف الموارد البشرية

تسعى شركة SCIMAT، على غرار غيرها من المؤسسات والشركات في البلاد، إلى تعزيز قاعدتها من الموارد البشرية وفقًا للتشريعات الجزائرية، حيث تعتمد الشركة على مصادر خارجية من خلال التعاون مع الوكالة الوطنية للتشغيل (ANEM)، والتي تنشط على مستوى مختلف الولايات وتعمل على تلبية احتياجات وكالات الشركة، وفي حالة عدم قدرة الوكالة الوطنية للتشغيل على تلبية هذه الاحتياجات، يتعين على الإدارة اللجوء إلى الإعلان عن الوظائف، ويتم تحديد مجموعة من الشروط والمتطلبات اللازمة لشغل الوظيفة المعلنة، وتشمل الخبرة والمؤهلات التعليمية المطلوبة لحامل الوظيفة.

بعد الإعلان عن الوظائف الشاغرة ومتطلبات القوى العاملة لشركة SCIMAT من حيث المهارات، تنتقل الشركة إلى مرحلة الاختيار، في هذه المرحلة يتم اختيار المرشحين الذين يتوافقون مع متطلبات الوظيفة من حيث معايير الخبرة والمهارات والمستوى التعليمي، يتم هذا الاختيار باعتباره عملية حساسة تعتمد على توافق المرشحين مع الوظائف المتاحة، حيث يتم إجراء مقابلات شخصية مع المرشحين المحتملين الذين سيتم اختيارهم، هذه

المقابلات تُجرى بواسطة لجنة تحكيم داخلية خاصة تابعة لشركة SCIMAT حيث يتم التحقق من مدى توافق مهارات المرشحين مع متطلبات الوظيفة، وفي المرحلة النهائية، يتم تعيين المرشحين الناجحين على مستوى الفرع الذي تمت فيه المقابلة.

3- تكوين وتدريب الموارد البشرية

يُعتبر التكوين والتدريب أمرًا بالغ الأهمية في شركة SCIMAT، حيث يتم تصميم برامج مخصصة لموظفيها بهدف تطوير وتعزيز مهاراتهم ومعرفتهم وحسب حاجيات كل موظف، هذا يأتي تنفيذًا للسياسة الاستراتيجية للشركة لضمان تحقيق أقصى استفادة من مواردها البشرية، ويمكن تصنيف التكوين الذي تقوم به الشركة إلى ثلاثة أنواع رئيسية:

- **التكوين والتدريب أثناء مزاولة العمل:** يتمثل هذا النوع في تقديم التدريب وتطوير المهارات أثناء ممارسة المهام اليومية، حيث يتيح للموظفين تعلم مهارات جديدة وزيادة فهمهم لمجال عملهم.
- **التكوين خارج الشركة:** يتضمن التكوين الذي يتم خارج مقر الشركة ولكن داخل التراب الوطني، عادة في مؤسسات التعليم والتدريب المختصة، يمكن أن يشمل هذا النوع من التكوين دورات متخصصة تقدمها مؤسسات تعليمية معترف بها.
- **التكوين خارج الوطن:** يمكن أن يشمل هذا النوع من التكوين فرصًا للتدريب والتعلم خارج البلاد، يعتمد على مصادر وبرامج تدريب متاحة في دول أخرى لتطوير مهارات وخبرات الموظفين، يُمكن أن يكون ذلك ضروريًا لاكتساب معرفة حديثة ومهارات جديدة.

وتحرص الشركة على تقييم فعالية التدريبات التي تقوم بها من خلال مجموعة من الأساليب، مثل:

- **التقييم الذاتي:** يطلب من الموظفين تقييم مدى فعالية التدريبات التي شاركوا فيها.
- **التقييم المباشر:** يطلب من المدربين تقييم أداء الموظفين بعد التدريب.
- **التقييم اللاحق:** يطلب من الموظفين تقييم مدى تأثير التدريبات على أدائهم في العمل.

يجدر بالذكر أن التشريع الجزائري يلزم الشركات بتوفير تكوين وتطوير مهارات موظفيها، في حالة عدم الامتثال لهذا الالتزام، يمكن أن تتعرض الشركة لعقوبات مالية تفرضها السلطات، هذا يعكس التزام الشركة بضمان تطوير وتحسين مهارات موظفيها والاستفادة القصوى من إمكانياتهم.

المطلب الثاني: القياس المحاسبي لتكلفة الموارد البشرية في شركة الإسمنت عين التوتة (SCIMAT)

بعد تطرقنا إلى تعريف الشركة وأهمية الموارد البشرية فيها نقترح الآن من مرحلة تطبيق النموذج المحاسبي لقياس هذه الموارد الذي اقترحنه نظرياً في الفصل السابق، وسنتقل الآن إلى التطبيق العملي وكيف يمكننا تحقيق تكامل فعال بين المفاهيم النظرية والتطبيق العملي على أرض الواقع.

أولاً: رسملة تكاليف الموارد البشرية

بموجب التفاصيل الموضحة سابقاً في تطبيق النموذج يتضح أن الفئة المستهدفة لعملية الرسملة هي فئة الإطارات العليا والتي بلغ عددها في شركة الإسمنت 34 إطاراً في عامي 2020 و 2021، أما بالنسبة للمصاريف التي سيتم رسملتها هي مصاريف التكوين والتدريب إضافة إلى الجزء المتغير من الأجر وهذا ما سنوضحه من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (1-4): قيمة الإطارات العليا لشركة الإسمنت SCIMAT الواجب رسملتها لسنتي 2020 و 2021

البيان	2020	2021
مصاريف التدريب والتكوين	10961847,64	11015088,18
الجزء المتغير من الأجر	182697460,67	183584803,01
المبلغ الواجب رسملته	193 659 308,31	194 599 891,19

المصدر: من إعداد الباحثة بناءً على المعلومات المقدمة من الشركة

ثانياً: المعالجة المحاسبية للموارد البشرية لسنة 2020

بعدما حددنا قيمة التكاليف الواجب رسملتها نتقل الآن إلى المعالجة المحاسبية والتي ستكون وفق ما يلي:

1- تسجيل العبء حسب طبيعته لسنة 2020

رقم حساب مدين	رقم حساب دائن	البيان	مبالغ مدينة	مبالغ دائنة
631		مصاريف المستخدمين	×××	
	442	الدولة- الضريبة على الدخل		×
	431	الإجمالي		×
	421	الضمان الاجتماعي		×
		العاملون- الأجر الصافي		
		بطاقة الأجر		
62		خدمات خارجية (التكوين والتدريب)	10961847,64	

10961847,64		موردو المخزونات والخدمات فاتورة مصاريف التكوين	401	
-------------	--	---	-----	--

ملاحظة: بسبب امتناع الشركة عن تقديم معلومات حول الأجر الخاص بكل إطار لأسباب يعتقدون أنها حساسة لم نبرز المبالغ الخاصة بقيد إثبات بطاقة الأجر بسبب عدم كفاية المعطيات.

2- رسملة الجزء المتغير من الأجر ومصاريف التكوين لسنة 2020

تتم عملية التسجيل المحاسبي لرسملة الجزء المتغير من الأجر ومصاريف التكوين وفق القيد المحاسبي التالي:

رقم حساب مدين	رقم حساب دائن	البيان	مبالغ مدينة	مبالغ دائنة
25.	631	أصول اجتماعية (بشرية) أجور المستخدمين رسملة الجزء المتغير من الأجر	182697460,67	182697460,67
25.	62.	أصول اجتماعية (بشرية) خدمات خارجية (التكوين والتدريب) رسملة مصاريف التكوين	10961847,64	10961847,64

3- تسجيل إهلاكات المورد البشري لسنة 2020

تحسب قيمة اهتلاك المورد البشري بالاعتماد على التكلفة المرسملة لسنة 2020، والتي بلغت 193659308,31 دج، أما بالنسبة للعمر الإنتاجي، يعتبر هذا العمر الفترة التي تفصل بين تاريخ التعيين وتاريخ التقاعد، ويتم حسابه وفقاً للقواعد التالية:

▪ بالنسبة للرجل: العمر الإنتاجي = [60 سنة - (سنة التوظيف - سنة الميلاد)]

وكمثال توضيحي فان العمر الإنتاجي لأحد الإطارات من فئة الرجال لسنة 2021 يكون بالشكل التالي:

العمر الإنتاجي للإطار الأول (رجل) = [60 - (2021 - 1987)] = 26 سنة

▪ بالنسبة للمرأة: العمر الإنتاجي = [55 سنة - (سنة التوظيف - سنة الميلاد)]

وكمثال لذلك فان العمر الإنتاجي لأحد الإطارات من فئة النساء لسنة 2021 يكون بالشكل التالي:

العمر الإنتاجي للإطار الأول (امرأة) = [55 - (2021 - 1988)] = 22 سنة

وبنفس الطريقة نكمل باقي الإطارات العليا لسنة 2021.

وفيما يتعلق بتكلفة الأصل البشري لكل مورد بشري يتم تحديدها من خلال قسمة القيمة الإجمالية للتكاليف المرسمة على عدد الإطارات، والذي يبلغ 34 إطار وهذا وفقا للصيغة التالية: $193659308,31 \div 34 = 5695862$ دج.

وسنوضح التفاصيل من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (4 - 2): العمر الإنتاجي وقسط الاهتلاك لفئة الإطارات العليا لشركة الإسمنت SCIMAT لسنة 2020

الرقم	سن	سنة الميلاد	سنة التوظيف	سن التقاعد	الرقم	قسط الاهتلاك	قاعدة الاهتلاك	العمر الإنتاجي للمورد البشري	سنة التوظيف	سنة الميلاد	سن التقاعد	الرقم
01	55	1979	2020	1981	60	18	406847,29	5695862	14	2020	1979	55
02	55	1981	2020	1981	60	19	355991,38	5695862	16	2020	1981	55
03	55	1988	2020	1979	60	20	247646,17	5695862	23	2020	1988	55
04	55	1986	2020	1979	60	21	271231,52	5695862	21	2020	1986	55
05	60	1977	2020	1979	60	22	335050,71	5695862	17	2020	1977	60
06	60	1975	2020	1978	60	23	379724,13	5695862	15	2020	1975	60
07	60	1973	2020	1988	60	24	438143,23	5695862	13	2020	1973	60
08	60	1973	2020	1981	60	25	438143,23	5695862	13	2020	1973	60
09	60	1987	2020	1979	60	26	210957,85	5695862	27	2020	1987	60
10	60	1986	2020	1978	60	27	219071,62	5695862	26	2020	1986	60
11	60	1985	2020	1977	60	28	227834,48	5695862	25	2020	1985	60
12	60	1984	2020	1977	60	29	237327,58	5695862	24	2020	1984	60
13	60	1983	2020	1976	60	30	247646,17	5695862	23	2020	1983	60
14	60	1981	2020	1976	60	31	271231,52	5695862	21	2020	1981	60
15	60	1973	2020	1975	60	32	438143,23	5695862	13	2020	1973	60
16	60	1986	2020	1980	60	33	219071,62	5695862	26	2020	1986	60
17	60	1985	2020	1976	60	34	227834,48	5695862	25	2020	1985	60
10423609,60											مجموع قسط اهتلاك الموارد البشرية	

المصدر: من إعداد الباحثة بناءً على المعلومات المقدمة من الشركة

وبهذا يكون لدينا مجموع أقساط الاهتلاكات للإطارات العليا لشركة SCIMAT لسنة 2020 التي تقدر بـ

10423609,60 دج، وسيكون التسجيل المحاسبي لها وفق القيد المحاسبي التالي:

رقم حساب مدین	رقم حساب دائن	البيان	مبالغ مدينة	مبالغ دائنة
681	285.	مخصصات الاهتلاكات اهتلاك الأصول الاجتماعية (البشرية) قسط الاهتلاك	10423609,60	10423609,60

4- تسجيل الخسائر في القيمة لسنة 2020

استناداً إلى مؤشرات الخسائر في القيمة المقترحة في النموذج، تم التركيز بشكل خاص على مؤشر الغيابات، الذي يشمل حوادث العمل، العطل المرضية، الإجازات الاستثنائية، والتأخير، ووفقاً للمعلومات المقدمة، كان إجمالي عدد ساعات غياب الإطارات العليا لعام 2020 هو 2729 ساعة. لحساب قيمة هذه الخسارة، تتبع إحدى الطريقتين التاليتين:

الطريقة الأولى: حساب الخسارة بناءً على قيمة الساعة

في هذه الطريقة يتم حساب الخسارة في القيمة باستخدام الصيغة التالية:

$$\text{الخسارة في القيمة} = \text{قيمة الساعة} \times \text{عدد ساعات الغيابات}$$

1- تحديد عدد ساعات العمل:

$$(22 \text{ يوم} \times 12 \text{ شهر}) - 40 \text{ يوم} = 224 \text{ يوم}$$

$$8 \times 224 = 1792 \text{ ساعة}$$

حيث: أن عدد أيام العمل في الشهر هي 22 يوم وعدد ساعات العمل في اليوم هي 8 ساعات

عدد أيام العطل مدفوعة الأجر هي 40 يوم.

2- تحديد عدد ساعات عمل الإطارات العليا:

لحساب عدد ساعات عمل الإطارات العليا نقوم بضربها في عدد الإطارات العليا والتي يبلغ عددها 34 إطار أي:

$$34 \times 1792 = 60928 \text{ ساعة.}$$

3- تحديد قيمة الساعة:

لتحديد قيمة الساعة نقوم بقسمة قيمة الموارد البشرية المرشحة على مجموع عدد ساعات عمل الإطارات

$$\text{قيمة الساعة} = 60928 \div 308,31 = 193,659 \text{ دج}$$

ومنه فان الخسارة في القيمة = $3178,4 \times 2729 = 8674111,28$ دج.

الطريقة الثانية: تحديد نسبة الغياب

الطريقة الثانية تعتمد على تحديد نسبة الغياب وذلك وفق الصيغة التالية:

$$\text{نسبة الغياب} = (\text{عدد ساعات الغياب} \div \text{إجمالي ساعات العمل}) \times 100$$

$$\text{نسبة الغياب} = 100 \times (60928 \div 2729) = 4,48\%$$

ومنه فان قيمة الخسارة في القيمة = قيمة الموارد البشرية المرسمة \times نسبة الغياب

$$\text{قيمة الخسارة في القيمة} = 308,31 \times 0,0448 = 13,81 \text{ دج.}$$

بعدما تحصلنا على قيمة الخسارة نسجلها من خلال القيد المحاسبي التالي:

رقم حساب مدين	رقم حساب دائن	البيان	مبالغ مدينة	مبالغ دائنة
681	295.	مخصصات الخسائر في القيمة الخسائر في قيمة الأصول الاجتماعية (البشرية) تسجيل الخسائر في القيمة	8674111,28	8674111,28

ثالثاً: المعالجة المحاسبية للموارد البشرية لسنة 2021

ستتم إجراءات ومراحل المعالجة المحاسبية للموارد البشرية في عام 2021 وفقاً للخطوات السابقة التي تم تنفيذها في العام السابق، وسيتم تسجيل هذه العمليات لتعكس التحديثات والتغييرات التي حدثت في هذا العام، والتركيز بشكل خاص على متابعة أي تعديلات في الرواتب، والعلاوات، وأي عناصر أخرى قد تؤثر على التكاليف البشرية.

1- تسجيل العبء حسب طبيعته لسنة 2021

رقم حساب مدين	رقم حساب دائن	البيان	مبالغ مدينة	مبالغ دائنة
631	442	مصاريف المستخدمين الدولة- الضريبة على الدخل	×××	×
	431	الإجمالي		×
	421	الضمان الاجتماعي العاملون-الأجر الصافي		×

		بطاقة الأجر		
11015088,18	11015088,18	خدمات خارجية (التكوين والتدريب) موردو المخزونات والخدمات فاتورة مصاريف التكوين	401	62

2- رسملة الجزء المتغير من الأجر ومصاريف التكوين لسنة 2021

تتم عملية التسجيل المحاسبي لرسملة الجزء المتغير من الأجر ومصاريف التكوين من خلال القيد المحاسبي التالي:

رقم حساب مدین	رقم حساب دائن	البيان	مبالغ مدينة	مبالغ دائنة
25.	631	أصول اجتماعية (بشرية) أجور المستخدمين رسملة الجزء المتغير من الأجر	183584803,01	183584803,01
25.	62.	أصول اجتماعية (بشرية) خدمات خارجية (التكوين والتدريب) رسملة مصاريف التكوين	11015088,18	11015088,18

3- تسجيل إهلاكات المورد البشري لسنة 2021

بنفس الطريقة التي تم اعتمادها سابقاً، سنقوم بحساب العمر الإنتاجي للإطارات العليا في شركة SCIMAT للعام 2021، ويقدر العمر الإنتاجي بتحديد قيمة التكلفة المرسملة لهذا العام، والتي بلغت 194599891,19 دج، وبالنسبة لتكلفة الأصل البشري لكل مورد بشري، يتم تحديدها من خلال قسمة القيمة الإجمالية للتكاليف المرسملة على عدد الإطارات، وبناءً على هذا يكون تقدير تكلفة الأصل البشري لكل إطار هو 5723526,21 دج.

ومن خلال الجدول التالي سنوضح باقي تفاصيل حساب قسط الاهتلاك الخاص بالموارد البشرية.

جدول رقم (4 - 3): العمر الإنتاجي وقسط الاهتلاك لفئة الإطارات العليا لشركة الإسمنت SCIMAT لسنة 2021

الرقم	سن	سنة الميلاد	سنة التوظيف	سن التقاعد	الرقم	قسط الاهتلاك	قاعدة الاهتلاك	العمر الإنتاجي للمورد البشري	سنة التوظيف	سنة الميلاد	رقم	قسط الاهتلاك	قاعدة الاهتلاك
01	55	1979	2020	1981	60	18	408823,30	5723526,21	14	2020	272548,87	5723526,21	21
02	55	1981	2020	1981	60	19	357720,39	5723526,21	16	2020	272548,87	5723526,21	21
03	55	1988	2020	1979	60	20	248848,97	5723526,21	23	2020	301238,22	5723526,21	19
04	55	1986	2020	1979	60	21	272548,87	5723526,21	21	2020	301238,22	5723526,21	19
05	60	1977	2020	1979	60	22	336678,01	5723526,21	17	2020	301238,22	5723526,21	19
06	60	1975	2020	1978	60	23	381568,41	5723526,21	15	2020	317973,68	5723526,21	18
07	60	1973	2020	1988	60	24	440271,25	5723526,21	13	2020	204411,65	5723526,21	28
08	60	1973	2020	1981	60	25	440271,25	5723526,21	13	2020	272548,87	5723526,21	21
09	60	1987	2020	1979	60	26	211982,45	5723526,21	27	2020	301238,22	5723526,21	19
10	60	1986	2020	1978	60	27	220135,62	5723526,21	26	2020	317973,68	5723526,21	18
11	60	1985	2020	1977	60	28	228941,05	5723526,21	25	2020	336678,01	5723526,21	17
12	60	1984	2020	1977	60	29	238480,26	5723526,21	24	2020	336678,01	5723526,21	17
13	60	1983	2020	1976	60	30	248848,97	5723526,21	23	2020	357720,39	5723526,21	16
14	60	1981	2020	1976	60	31	272548,87	5723526,21	21	2020	357720,39	5723526,21	16
15	60	1973	2020	1975	60	32	440271,25	5723526,21	13	2020	381568,41	5723526,21	15
16	60	1986	2020	1980	60	33	220135,62	5723526,21	26	2020	286176,31	5723526,21	20
17	60	1985	2020	1976	60	34	228941,05	5723526,21	25	2020	357720,39	5723526,21	16
												10474235,98	مجموع قسط اهتلاك الموارد البشرية

المصدر: من إعداد الباحثة بناءً على المعلومات المقدمة من الشركة

وبهذا سنجل القيد المحاسبي الخاص بقسط الاهتلاك الخاص بالإطارات العليا لسنة 2021 من خلال القيد المحاسبي التالي وذلك بجمع أقساط الاهتلاك لسنة 2020 مع أقساط اهتلاك سنة 2021 أي (10474235,98+10423609,60):

رقم حساب	رقم حساب	البيان	مبالغ مدينة	مبالغ دائنة
رقم حساب مدین	رقم حساب دائن	مخصصات الاهتلاكات اهتلاك الأصول الاجتماعية (البشرية) قسط الاهتلاك	31321455,18	31321455,18
681	285.			

4- تسجيل الخسائر في القيمة لسنة 2021

بنفس الطريقة التي تم اتباعها في حساب خسارة القيمة لسنة 2020 نقوم بحساب الخسارة في القيمة لسنة 2021 علمًا أن عدد ساعات غياب الإطارات العليا لسنة 2021 هو 2575 ساعة.

الطريقة الأولى: حساب الخسارة بناءً على قيمة الساعة

$$\text{قيمة الساعة} = 19,19 \div 194599891 = 60928 = 3193,93$$

$$\text{ومنه فان الخسارة في القيمة} = 3193,93 \times 2575 = 8224375 \text{ دج}$$

الطريقة الثانية: تحديد نسبة الغياب

$$\text{نسبة الغياب} = (60928 \div 2575) \times 100 = 23,4\%$$

$$\text{ومنه فان قيمة الخسارة في القيمة} = \text{قيمة الموارد البشرية المرسمة} \times \text{نسبة الغياب}$$

$$\text{قيمة الخسارة في القيمة} = 194599891,19 \times 0,0423 = 8224375 \text{ دج.}$$

ويكون التسجيل المحاسبي لهذه الخسارة من خلال القيد التالي وذلك بحساب مجموع الخسارة التراكمية لسنة

$$2020 \text{ و } 2021 \text{ أي } (16898486,28 + 8674111,28 = 8224375):$$

رقم حساب مدین	رقم حساب دائن	البيان	مبالغ مدينة	مبالغ دائنة
681	295.	مخصصات الخسائر في القيمة الخسائر في قيمة الأصول الاجتماعية تسجيل الخسائر في القيمة	16898486,28	16898486,28

المطلب الثالث: الإفصاح المحاسبي للموارد البشرية في شركة الإسمنت SCIMAT

بعد تحديد قيمة الموارد البشرية، وتحديدًا لفئة الإطارات العليا، يمكن اعتبار أن مرحلة القياس قد انتهت، والآن ننتقل إلى مرحلة الإفصاح، من خلال هذه المرحلة نهدف إلى عرض المعلومات ذات الصلة بقيمة هذه الموارد، وتقديمها للمساهمين والأطراف الأخرى المعنية بالقوائم المالية.

أولاً: الإفصاح المحاسبي للموارد البشرية لسنة 2020

سنقوم بتفصيل وإظهار الموارد البشرية في القوائم المالية الخاصة بالشركة للسنة المالية 2020 وذلك عن طريق

إدراج قيمة هذه الموارد، مع متابعة أي تغيرات متوقعة أو فعلية ستطرأ على القوائم المالية خلال هذه الفترة.

1- قائمة المركز المالي لسنة 2020

▪ أصول شركة SCIMAT

جدول رقم (4-4): أصول شركة SCIMAT لسنة 2020 قبل تطبيق النموذج وبعد تطبيقه

رقم الحساب	أصول	المبلغ الصافي قبل تطبيق النموذج	المبلغ الصافي بعد تطبيق النموذج	الفروق المسجلة
207	فارق بين للاقتناء-المنتوج للإيجاري أو السليبي	0	0	
20	تثبيتات معنوية	6 423,09	6 423,09	
21	تثبيتات عينية	0	0	
211	أراض	26 734 418,52	26 734 418,52	
2131	مبان	466 675 972,65	466 675 972,65	
218	تثبيتات عينية أخرى	5 143 377 716,95	5 143 377 716,95	
22	تثبيتات ممنوح امتيازها	0	0	
23	تثبيتات يجرى إنجازها	817 968 915,91	817 968 915,91	
25	أصول اجتماعية (بشرية)	--	174 561 587,43*	+174 561 587,43
26+	تثبيتات مالية	0	0	
265	سندات موضوعة موضع معادلة	0	0	
26		0	0	
271+	سندات أخرى مثبتة	0	0	
274+	قروض وأصول مالية أخرى غير جارية	4 162 229 562,16	4 162 229 562,16	
133	ضرائب مؤجلة على الأصل	187 091 401,97	187 091 401,97	
188		0	0	
	مجموع الأصول غير جارية	10 804 084 411,25	10 978 645 998,68	+174 561 587,43
3	مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ	3 012 042 706,09	3 012 042 706,09	
4	حسابات دائنة واستخدامات مماثلة	0	0	
41	الزبائن	271 670 824,34	271 670 824,34	
409+	المدينون الآخرون	1 582 775 873,55	1 582 775 873,55	
44+		97 385 398,37	97 385 398,37	

	0	0		48
	0	0	حسابات دائنة أخرى واستخدامات مماثلة	5
	0	0	الموجودات وما شابهها	50-
	5 869 446 383,72	5 869 446 383,72	الخزينة	51+
	10 833 321 186,07	10 833 321 186,07	مجموع الأصول الجارية	
+174 561 587,43	21 811 967 184,75	21 637 405 597,32	المجموع العام للأصول	

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على ميزانية الشركة لسنة 2020

*تمثل قيمة الأصول الاجتماعية (البشرية) في قيمة الموارد البشرية المرسمة - أقساط الاهتلاك - الخسائر في القيمة
سنوضح كيفية حسابها من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (4 - 5): المبلغ الصافي للأصول الاجتماعية (بشرية) لسنة 2020

البيان	القيمة المرسمة	أقساط الاهتلاك	الخسائر في القيمة	المبلغ الصافي
المبالغ	193659308,31	10423609,60	8674111,28	174 561 587,43

المصدر: من إعداد الباحثة

نلاحظ تغيرات واختلافات ملموسة في أصول الشركة، وتبرز هذه التغيرات في إضافة حساب جديد ح/25 تحت اسم "الأصول الاجتماعية (البشرية)"، ينجم عن هذا التغيير تعديل في إجمالي الأصول غير الجارية، مما يؤدي بدوره إلى تغيير في إجمالي الأصول.

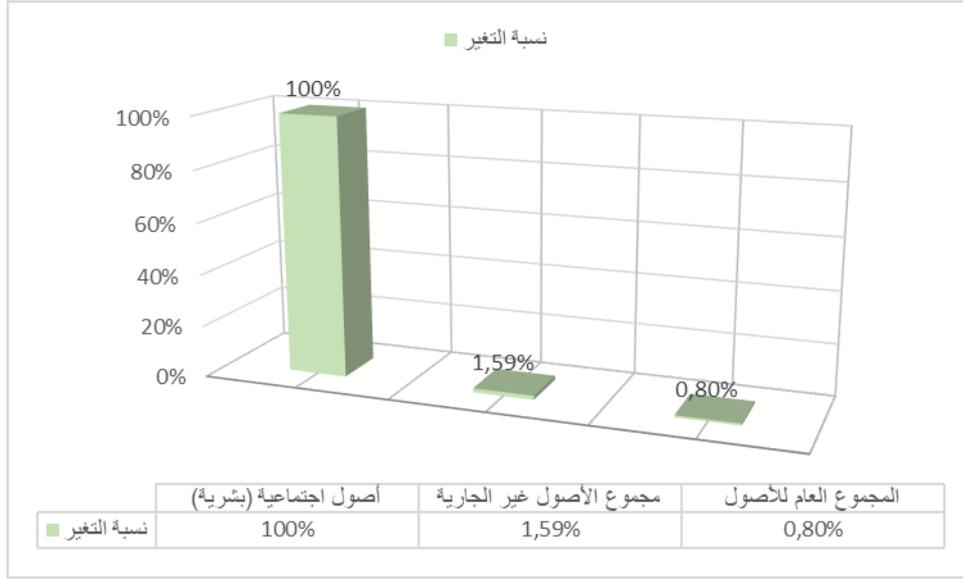
وسنقوم بتوضيح مفصل في الجدول رقم (4 - 6) الذي يعرض بوضوح الفروق المترتبة عن هذه التغيرات، بالإضافة إلى ذلك يظهر شكل رقم (4 - 2) نسبة التغيير في هذه العناصر، مما يسهم في فهم أفضل لتأثير تلك التغييرات على أصول الشركة.

جدول رقم (4 - 6): التغيرات في أصول شركة SCIMAT لسنة 2020 بعد تطبيق النموذج

الأصول	المبلغ الصافي قبل تطبيق النموذج	المبلغ الصافي بعد تطبيق النموذج
أصول اجتماعية (بشرية)	--	174 561 587,43
مجموع الأصول غير الجارية	10 804 084 411,25	10 978 645 998,68
المجموع العام للأصول	21 637 405 597,32	21 811 967 184,75

المصدر: من إعداد الباحثة

شكل رقم (4 - 2): نسبة التغير في عناصر أصول شركة SCIMAT لسنة 2020 بعد تطبيق النموذج



المصدر: من إعداد الباحثة

بالنظر إلى جدول التغييرات والشكل الخاص بنسبة التغير نجد أن إجمالي الأصول غير الجارية قد شهد زيادة طفيفة، والذي ارتفع من 10804084411,25 دج إلى 10978645998,68 دج، هذا التغيير يمثل زيادة نسبتها 1,59%، كما ارتفع مجموع الأصول الإجمالي للشركة بنسبة 0,8%، حيث ارتفع من 21637405597,32 إلى 21811967184,75، هذا يوضح تأثير إيجابي لإضافة الأصول الاجتماعية (البشرية) على القيمة الإجمالية للأصول، يعزى هذا التغيير إلى فعالية الشركة في استثمار وتنمية مواردها البشرية، مما يسهم في تحسين الأداء وزيادة القيمة الاقتصادية للشركة.

▪ خصوم شركة SCIMAT

جدول رقم (4 - 7): خصوم شركة SCIMAT لسنة 2020 قبل تطبيق النموذج وبعد تطبيقه

رقم الحساب	خصوم	المبلغ الصافي قبل تطبيق النموذج	المبلغ الصافي بعد تطبيق النموذج	الفروق المسجلة
101	رأس مال تم إصداره	2 250 000 000	2 250 000 000	
109	رأس مال غير مستعان به	0	0	
106+	علاوات واحتياطات - احتياطات مدمجة (1)	15 379 300 536,33	15 379 300 536,33	
105	فوارق إعادة التقييم	0	0	
107	فارق المعادلة (1)	0	0	
12	نتيجة صافية/ (نتيجة صافية حصة المجمع (1))	1 227 576 159,87	1 368 971 045,69	+141 394 885,82**

لا توجد فروق	20 000 000	20 000 000	رؤوس أموال خاصة أخرى / ترحيل من جديد	11
	0	0	حصة الشركة المدمجة (1)	PSC
	0	0	حصة ذوي الأقلية (1)	PM
+141 394 885,82	19 018 271 582,02	18 876 876 696,2	المجموع 1	
	0	0	قروض وديون مالية	16+
+33 166 701,61*	339 239 348,8	306 072 647,19	ضرائب (مؤجلة ومرصود لها)	134+
لا توجد فروق	0	0	ديون أخرى غير جارية	229
	896 942 592,65	896 942 592,65	مؤهلات ومنتجات ثابتة مسبقا	15+
+33 166 701,61	1 236 181 941,45	1 203 015 239,84	مجموع الخصوم غير الجارية 2	
لا توجد فروق	884 312 278,67	884 312 278,67	موردون وحسابات ملحقه	40
	192 018 724,87	192 018 724,87	الضرائب وما شابهها	444+
	481 182 657,74	481 182 657,74	ديون أخرى	42+
	0	0	خزينة سلبية	52+
	1 557 513 661,28	1 557 513 661,28	مجموع الخصوم الجارية 3	
+174 561 587,43	21 811 967 184,75	21 637 405 597,32	مجموع عام للخصوم	

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على ميزانية الشركة لسنة 2020

* تتمثل في ضرائب مؤجلة خصوم المتعلقة بالموارد البشرية الناتجة عن ارتفاع نتيجة الدورة.
** الفائض من الأرباح المحقق يوزع بنسبة 81% لحساب النتيجة الصافية، باعتبار أن معدل الضريبة على أرباح الشركات هو 19%.

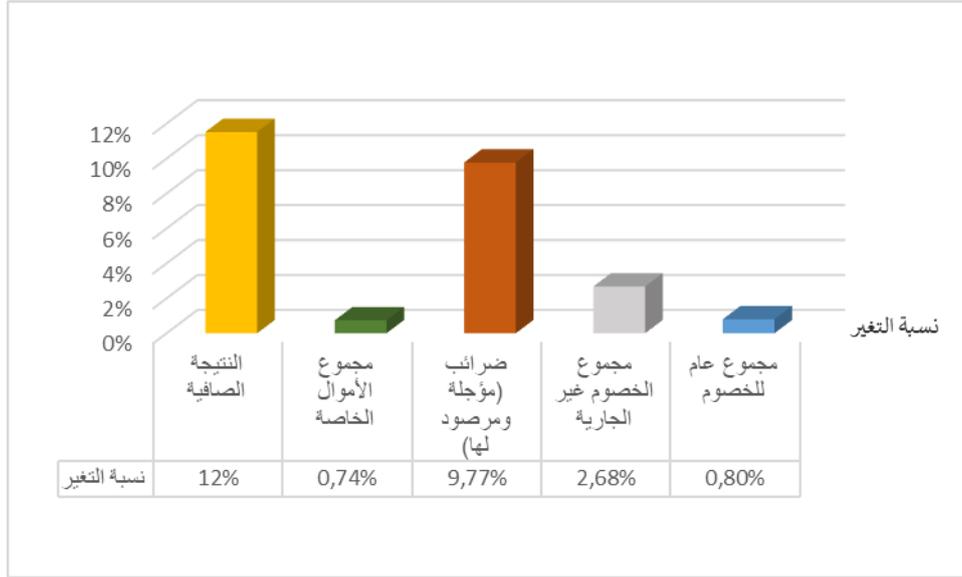
سنلخص في الجدول التالي أهم التغيرات التي طرأت على عناصر خصوم الشركة كما سنوضح في شكل رقم (3-4) نسب هذه التغيرات.

جدول رقم (4 - 8): التغيرات في خصوم شركة SCIMAT لسنة 2020 بعد تطبيق النموذج

المبلغ الصافي بعد تطبيق النموذج	المبلغ الصافي قبل تطبيق النموذج	الخصوم
1 368 971 045,69	1 227 576 159,87	النتيجة الصافية
19 018 271 582,02	18 876 876 696,2	مجموع الأموال الخاصة
339 239 348,8	306 072 647,19	ضرائب (مؤجلة ومرصود لها)
1 236 181 941,45	1 203 015 239,84	مجموع الخصوم غير الجارية
21 811 967 184,75	21 637 405 597,32	مجموع عام للخصوم

المصدر: من إعداد الباحثة

شكل رقم (4 - 3): نسبة التغير في عناصر خصوم شركة SCIMAT لسنة 2020 بعد تطبيق النموذج



المصدر: من إعداد الباحثة

تشير البيانات الواردة في الجدول والشكل السابقين إلى حدوث تغييرات معتبرة في خصوم الشركة لسنة 2020، ومن أبرز هذه التغييرات هي زيادة النتيجة الصافية بنسبة 12%، حيث يتم توزيع الفائض من الأرباح المحققة بنسبة 81% لحساب النتيجة الصافية ويتم تحميل 19% من هذا الفائض كضرائب مؤجلة خصوم، وهو ما أدى إلى زيادة مبلغ ضرائب مؤجلة خصوم من 306072647,19 دج إلى 339239348,8 دج، أي بزيادة قدرها 9,77% وهذا التغيير نتج عن ارتفاع نتيجة الدورة، والذي أدى إلى ارتفاع الأرباح المحققة، وهو ما يظهر أن هناك تأثير في تطبيق نموذج رسملة الموارد على الجوانب الضريبية والالتزامات المالية للشركة، ونتيجة لذلك ارتفع إجمالي الخصوم غير الجارية من 1203015239,84 دج إلى 1236181941,45 دج، أي بزيادة قدرها 2,68%، وجميع هذه الزيادات أدت إلى زيادة في إجمالي الخصوم من 21637405597,32 إلى 21811967184,75 دج، أي بنسبة قدرها 0,8%.

2- قائمة الدخل لسنة 2020

جدول رقم (4 - 9): قائمة الدخل لشركة SCIMAT لسنة 2020 قبل تطبيق النموذج وبعد تطبيقه

رقم الحساب	تسمية الحساب	المبالغ قبل تطبيق النموذج	المبالغ بعد تطبيق النموذج	الفروق المسجلة
70	رقم الأعمال	5 819 749 965,65	5 819 749 965,65	
72	تغير المخزونات المنتجة المصنعة والمنتجات قيد الصنع	-208 963 180,01	-208 963 180,01	
73	الإنتاج المثبت	0	0	
74	إعانات الاستغلال	503 935 769,1	503 935 769,1	
	إنتاج السنة المالية-1	6 114 722 554,74	6 114 722 554,74	
60	المشتريات المستهلكة	-1 642 673 046,19	-1 642 673 046,19	
61/62		-1 364 665 993,55	-1 353 704 145,91	-10961847,64
	استهلاك السنة المالية-2	-3 007 339 039,74	-2 996 377 192,1	-10961847,64
	القيمة المضافة للاستغلال-3	3 107 383 515	3 118 345 362,64	+10961847,64
63	أعباء المستخدمين	-913 487 303,37	-730 789 842,7	-182697460,67
64	الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة	-118 044 598,47	-118 044 598,47	
	الفائض الإجمالي عن الاستغلال-4	2 075 851 613,16	2 269 510 921,47	+193 659 308,31
75	المنتجات العملية الأخرى	55 488 703,03	55 488 703,03	
65	الأعباء العملية الأخرى	-17 898 780,74	-17 898 780,74	
68	المخصصات للاهلاكات والمؤونات	-879 288 282,11	-898 386 002,99	+19 097 720,88*
78	استئناف عن خسائر القيمة والمؤونات	38 206 774,56	38 206 774,56	
	النتيجة العملية-5	1 272 360 027,9	1 446 921 615,33	+174 561 587,43
76	المنتجات المالية	254 414 791,6	254 414 791,6	
66	الأعباء المالية	-792 732,94	-792 732,94	
	النتيجة المالية-6	253 622 058,66	253 622 058,66	
	(النتيجة العادية قبل الضرائب (6+)-75	1 525 982 086,56	1 700 543 673,99	+174 561 587,43
695+	الضرائب الواجب فعها عن النتائج العادية	-24 194 929	-24 194 929	
692+	الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية	-174 210 997,69	-207 377 699,3	+33 166 701,61
	مجموع منتجات الأنشطة العادية	6 462 832 823,93	6 462 832 823,93	
	مجموع أعباء الأنشطة العادية	-5 235 256 664,06	-5 093 861 778,24	-141 394 885,82
	النتيجة الصافية للأنشطة العادية-8	1 227 576 159,87	1 368 971 045,69	+141 394 885,82

لا توجد فروق	0	0	العناصر غير العادية- المتوجات (يطلب بيانها)	77
	0	0	العناصر غير العادية - الأعباء (يطلب بيانها)	67
	0	0	النتيجة غير العادية -9	
+141 394 885,82	1 368 971 045,69	1 227 576 159,87	النتيجة الصافية للسنة المالية -10	

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على قائمة الدخل للشركة لسنة 2020

* تتمثل في مجموع محصنات الاهتلاك والخسائر في القيمة للموارد البشرية (6,10423609 + 8674111,28)

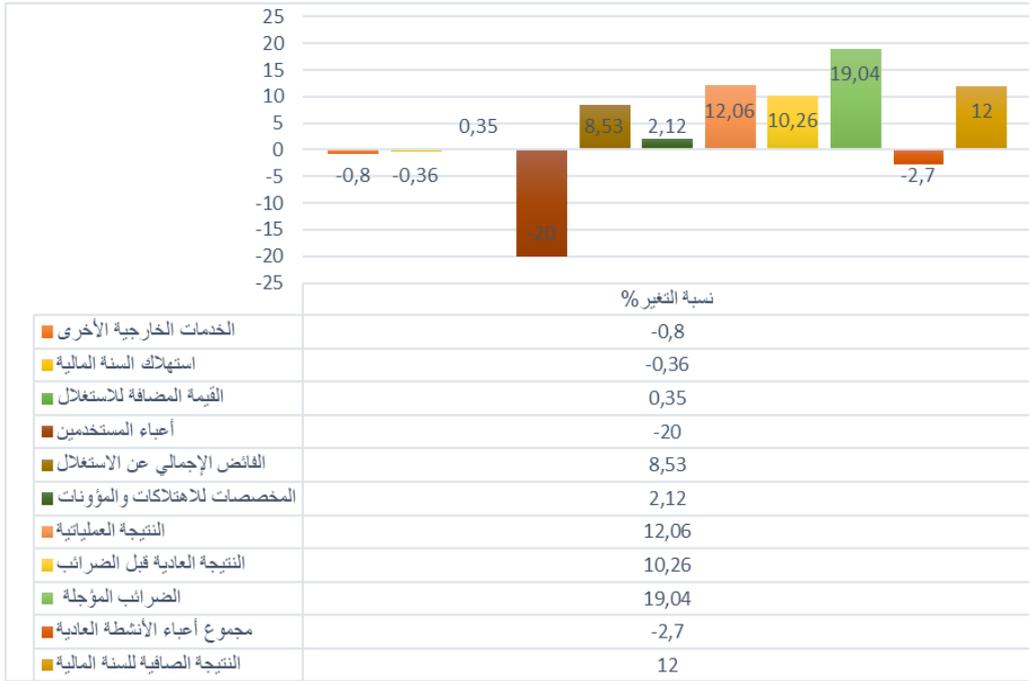
من خلال الجدول والشكل التاليين سنوضح الفروق التي طرأت على عناصر قائمة الدخل ونسب التغيرات فيها.

جدول رقم (4-10): التغيرات في عناصر قائمة الدخل لشركة SCIMAT لسنة 2020 بعد تطبيق النموذج

عناصر قائمة الدخل	المبالغ قبل تطبيق النموذج	المبالغ بعد تطبيق النموذج
الخدمات الخارجية الأخرى	1 364 665 993,55	1 353 704 145,91
استهلاك السنة المالية	3 007 339 039,74	2 996 377 192,1
القيمة المضافة للاستغلال	3 107 383 515	3 118 345 362,64
أعباء المستخدمين	913 487 303,37	730 789 842,7
الفائض الإجمالي عن الاستغلال	2 075 851 613,16	2 269 510 921,47
المحصنات للاهتلاكات والمؤونات	879 288 282,11	898 386 002,99
النتيجة العملياتية	1 272 360 027,9	1 446 921 615,33
النتيجة العادية قبل الضرائب	1 525 982 086,56	1 700 543 673,99
الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية	174 210 997,69	207 377 699,3
مجموع أعباء الأنشطة العادية	-5 235 256 664,06	-5 093 861 778,24
النتيجة الصافية للسنة المالية	1 227 576 159,87	1 368 971 045,69

المصدر: من إعداد الباحثة

شكل رقم (4 - 4): نسبة التغير في عناصر قائمة الدخل لشركة SCIMAT لسنة 2020 بعد تطبيق النموذج



المصدر: من إعداد الباحثة

من خلال الجدول والشكل نلاحظ التغيرات التي طرأت على قائمة الدخل لشركة SCIMAT لسنة 2020 وهذا بعد إنقاص قيمة تكاليف التدريب والتي بلغت 10961847,64 دج من حساب 62 الخدمات الخارجية وهو ما أدى إلى انخفاض في استهلاك السنة المالية بنفس القيمة ونسبة -0,36% والزيادة في القيمة المضافة للاستغلال بنفس القيمة ونسبة 0,35%، وأحدث النموذج كذلك تغيرات على مستوى حساب 63 مصاريف المستخدمين وهذا بانقاص قيمة الأجر المتغير والذي بلغ قيمته 182697460,67 دج وانخفض بنسبة -20%، وهذا ما أدى إلى زيادة في قيمة الفائض الإجمالي عن الاستغلال من 2076851613,16 إلى 2269510921,47 دج أي بنسبة 8,53%، كما أدى النموذج إلى زيادة في المخصصات للاهلاكات والمؤونات بقيمة 19097720,88 دج، أي بنسبة 2,12%، وهذه التغيرات أدت إلى تغيرات في النتيجة العملياتية بنسبة 12,06%، والنتيجة العادية قبل الضرائب بـ 10,26%، وزيادة في قيمة الضرائب المؤجلة بنسبة 19,04% ونقصان في مجموع أعباء الأنشطة العادية بنسبة -3,33%، وزيادة في نسبة النتيجة الصافية للسنة المالية بـ 12%.

ثانياً: الإفصاح المحاسبي للموارد البشرية لسنة 2021

سيتم تفصيل وعرض الموارد البشرية في القوائم المالية الخاصة بالشركة للسنة المالية 2021 وهذا أيضاً من خلال إدراج قيمة هذه الموارد لهذه السنة، سنقوم أيضاً بمتابعة أي تغيرات متوقعة أو فعلية التي قد تظهر على القوائم المالية خلال هذه الفترة، ومقارنتها بالسنة السابقة، هذا ما سيتيح فهماً أعمق لدور وتأثير الموارد البشرية على قوائم الشركة.

1. قائمة المركز المالي لسنة 2021

▪ أصول شركة SCIMAT

جدول رقم (4-11): أصول شركة SCIMAT لسنة 2021 قبل تطبيق النموذج وبعد تطبيقه

رقم الحساب	أصول	المبلغ الصافي قبل تطبيق النموذج	المبلغ الصافي بعد تطبيق النموذج	الفروق المسجلة
207	فارق بين للاقتناء-المنتوج للإيجاري أو السليبي	0	0	
20	تثبيتات معنوية	44	44	
21	تثبيتات عينية	5 216 912 941,62	5 216 912 941,62	
211	أراض	26 734 418,52	26 734 418,52	
2131	مبان	434 160 741,72	434 160 741,72	
218	تثبيتات عينية أخرى	4 756 017 781,38	4 756 017 781,38	
22	تثبيتات ممنوح امتيازها	0	0	
23	تثبيتات يجرى إنجازها	882 124 882,02	882 124 882,02	
25	أصول اجتماعية (بشرية)	174 561 587,43	320 941 537,16	+146 379 949,73*
26+	تثبيتات مالية	4 160 724 007,85	4 160 724 007,85	
265	سندات موضوعة موضع معادلة	0	0	
271+	سندات أخرى مثبتة	0	0	
274+	قروض وأصول مالية أخرى غير جارية	4 160 724 007,85	4 160 724 007,85	
133	ضرائب مؤجلة على الأصل	204 124 605,91	204 124 605,91	
188		0	0	
	مجموع الأصول غير الجارية	10 638 448 068,83	10 784 828 018,56	+146 379 949,73
3	مخزونات ومنتوجات قيد التنفيذ	3 644 719 608,65	3 644 719 608,65	
4	حسابات دائنة واستخدامات مماثلة	2 373 231 830,22	2 373 231 830,22	
41	الزبائن	436 884 154,52	436 884 154,52	
409+	المدينون الآخرون	1 842 569 311,23	1 842 569 311,23	
44+		93 778 364,47	93 778 364,47	
48		0	0	
5	حسابات دائنة أخرى واستخدامات مماثلة	5 468 664 071,62	5 468 664 071,62	
50-	الموجودات وما شابهها	987 253 013,7	987 253 013,7	
51+	الخزينة	4 481 411 057,92	4 481 411 057,92	

	11 486 615 510,49	11 486 615 510,49	مجموع الأصول الجارية
+146 379 949,73	22 271 443 529,05	22 125 063 579,32	المجموع العام للأصول

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على ميزانية الشركة لسنة 2021

*تمثل قيمة الأصول الاجتماعية (البشرية) في قيمة الموارد البشرية المرسمة - أقساط الاهتلاك - الخسائر في القيمة سنوضح كيفية حسابها من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (4-12): المبلغ الصافي للأصول الاجتماعية (بشرية) لسنة 2021

المبلغ الصافي	الخسائر في القيمة	أقساط الاهتلاك	القيمة المرسمة	البيان
146379949,73	16898486,28	31321455,18	194599891,19	المبالغ

المصدر: من إعداد الباحثة

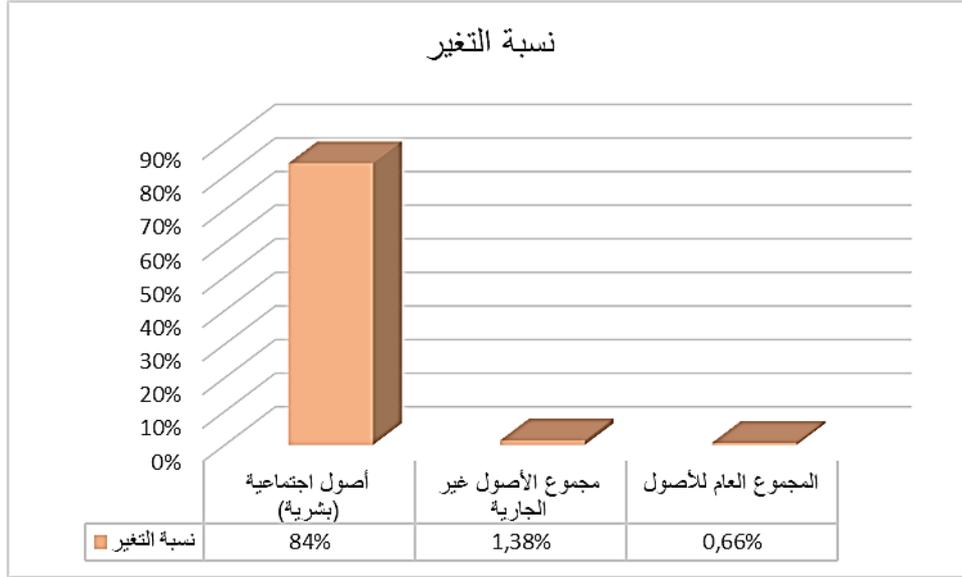
يلاحظ تغيرات ملموسة في أصول الشركة، حيث يتجلى هذا التغيير بسبب إضافة ح/25 الأصول الاجتماعية (البشرية)، يعود هذا التغيير إلى تعديل في إجمالي الأصول غير الجارية، مما يسفر عن تغير في إجمالي الأصول العام، ولتوضيح هذه التغيرات بدقة، يتم عرض الفروق المترتبة عن هذه التغيرات في الجدول رقم (4 - 13) بالإضافة إلى ذلك يقدم شكل رقم (4 - 5) نسبة التغير في هذه العناصر، مما يساعد على فهم أفضل لتأثير هذه التغيرات على هيكل وقيمة أصول الشركة.

جدول رقم (4-13): التغيرات في أصول شركة SCIMAT لسنة 2021 بعد تطبيق النموذج

الأصول	المبلغ الصافي قبل تطبيق النموذج	المبلغ الصافي بعد تطبيق النموذج
أصول اجتماعية (بشرية)	174 561 587,43	320 941 537,16
مجموع الأصول غير الجارية	10 638 448 068,83	10 784 828 018,56
المجموع العام للأصول	22 125 063 579,32	22 271 443 529,05

المصدر: من إعداد الباحثة

شكل رقم (4-5): نسبة التغير في عناصر أصول شركة SCIMAT لسنة 2021 بعد تطبيق النموذج



المصدر: من إعداد الباحثة

يتضح من الجدول والشكل أن هناك تغييرات كبيرة في عناصر أصول الشركة بعد تطبيق النموذج، حيث تمثل الأصول الاجتماعية (البشرية) إضافة هامة بنسبة 84%، وهو ما أدى إلى وجود تأثير طفيف على مجموع الأصول غير الجارية والمجموع العام للأصول بنسبة 1,38% و 0,66% على التوالي، هذه التغيرات تشير إلى تأثير البند الجديد على هيكل الأصول الكلي للشركة، فتركيز الشركة على تعزيز الجانب الاجتماعي والبشري في هيكلها الأصولي يعكس استراتيجية الاستثمار والاهتمام بمواردها البشرية.

▪ خصوم شركة SCIMAT

جدول رقم (4 - 14): خصوم شركة SCIMAT لسنة 2021 قبل تطبيق النموذج وبعد تطبيقه

رقم الحساب	خصوم	المبلغ الصافي قبل تطبيق النموذج	المبلغ الصافي بعد تطبيق النموذج	الفروق المسجلة
101	رأس مال تم إصداره	2 250 000 000	2 250 000 000	
109	رأس مال غير مستعان به	0	0	
104+	علاوات واحتياطات - احتياطات مدججة (1)	16 075 526 696,2	16 075 526 696,2	
105	فوارق إعادة التقييم	0	0	
107	فارق المعادلة (1)	0	0	
12	نتيجة صافية / نتيجة صافية حصّة المجمع (1)	944 983 120,68	922 155 994,14	+118 567 759,28**

لا توجد فروق	0	0	رؤوس أموال خاصة أخرى / ترحيل من جديد	11
	19 129 114 931,06	19 129 114 931,06	حصة الشركة المدمجة (1)	PSC
	0	0	حصة ذوي الأقلية (1)	PM
+118 567 759,28	20 705 794 339,16	20 587 226 579,88	المجموع 1	
لا توجد فروق	0	0	قروض وديون مالية	16+
+27 812 190,45*	448 061 821,68	420 249 631,23	ضرائب (مؤجلة ومرصود لها)	134+
لا توجد فروق	0	0	ديون أخرى غير جارية	229
	1 037 607 475,96	1 037 607 475,96	مؤونات ومنتجات ثابتة مسبقا	15+
+27 812 190,45	1 791 741 944,83	1 763 929 754,38	مجموع الخصوم غير الجارية 2	
لا توجد فروق	781 191 833,59	781 191 833,59	موردون وحسابات ملحقه	40
	144 093 685,22	144 093 685,22	الضرائب وما شابهها	444+
	471 411 136,44	471 411 136,44	ديون أخرى	42+
	0	0	خزينة سلبية	52+
	1 396 696 655,25	1 396 696 655,25	مجموع الخصوم الجارية 3	
+146 379 949,73	22 271 443 529,05	22 125 063 579,32	مجموع عام للخصوم	

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على ميزانية الشركة لسنة 2021

* تتمثل في ضرائب مؤجلة خصوم المتعلقة بالموارد البشرية الناتجة عن ارتفاع نتيجة الدورة.
** الفائض من الأرباح المحقق يوزع بنسبة 81% لحساب النتيجة الصافية، باعتبار أن معدل الضريبة على أرباح الشركات هو 19%.

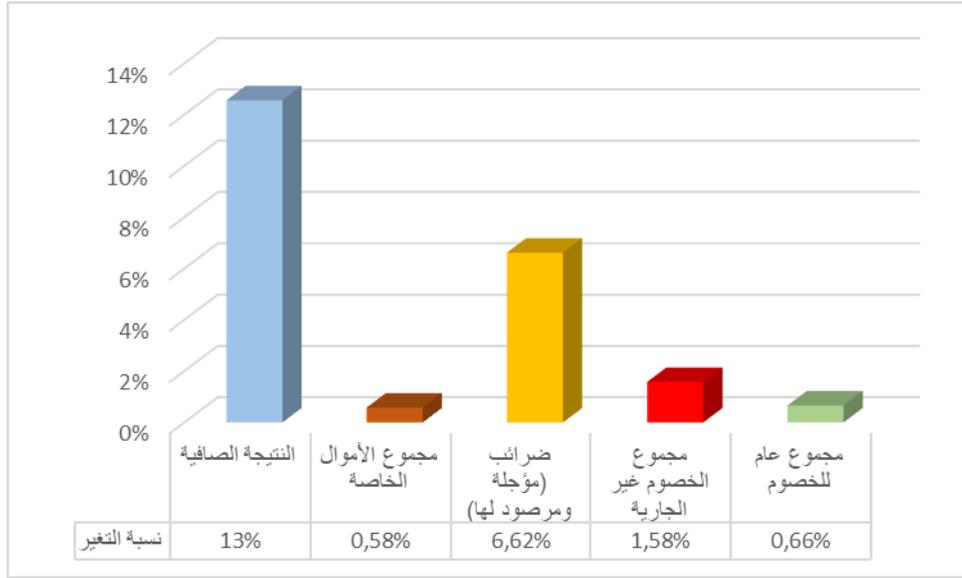
سنلخص في الجدول أدناه أبرز التغييرات التي طرأت على عناصر خصوم الشركة، مع توضيح نسب هذه التغييرات في شكل رقم (4 - 6)

جدول رقم (4 - 15): التغييرات في خصوم شركة SCIMAT لسنة 2020 بعد تطبيق النموذج

المبلغ الصافي بعد تطبيق النموذج	المبلغ الصافي قبل تطبيق النموذج	الخصوم
922 155 994,14	944 983 120,68	النتيجة الصافية
20 598 874 339,16	20 587 226 579,88	مجموع الأموال الخاصة
422 981 821,67	420 249 631,23	ضرائب (مؤجلة ومرصود لها)
1 766 661 944,82	1 763 929 754,38	مجموع الخصوم غير الجارية
22 271 443 529,05	22 125 063 579,32	مجموع عام للخصوم

المصدر: من إعداد الباحثة

شكل رقم (4 - 6): نسبة التغير في عناصر خصوم شركة SCIMAT لسنة 2021 بعد تطبيق النموذج



المصدر: من إعداد الباحثة

من خلال الجدول والشكل تظهر هناك تغيرات ملموسة لعناصر خصوم الشركة لسنة 2021 بعد تطبيق النموذج، حيث يلاحظ ارتفاع في النتيجة الصافية بنسبة 13%، وفي الوقت نفسه تظهر زيادة طفيفة في مجموع الأموال الخاصة بنسبة 0,58%، في حين تشير زيادة ضرائب (مؤجلة ومرصود لها) بنسبة 6,62% إلى زيادة في الالتزامات الضريبية المستقبلية، وهذا ما أدى إلى زيادة في مجموع الخصوم غير الجارية بنسبة 1,58%، مما يظهر زيادة في الالتزامات طويلة الأمد، بالمجمل يتبين أن تطبيق النموذج قد أحدث تغييرات في هيكل خصوم الشركة بتركيز على تعزيز الموارد البشرية وتحمل الالتزامات الضريبية المستقبلية.

2- قائمة الدخل لسنة 2021

جدول رقم (4 - 16): قائمة الدخل لشركة SCIMAT لسنة 2021 قبل تطبيق النموذج وبعد تطبيقه

رقم الحساب	تسمية الحساب	المبالغ قبل تطبيق النموذج	المبالغ بعد تطبيق النموذج	الفروق المسجلة
70	رقم الأعمال	4 770 595 120,46	4 770 595 120,46	
72	تغير المخزونات المنتجة المصنعة والمنتجات قيد الصنع	592 573 597,77	592 573 597,77	
73	الإنتاج المثبت	0	0	
74	إعانات الاستغلال	399 957 945,84	399 957 945,84	
	إنتاج السنة المالية-1	5 763 126 664,07	5 763 126 664,07	
60	المشتريات المستهلكة	-1 539 077 912,27	-1 539 077 912,27	

-11015088,18	-1 445 375 538,87	-1 456 390 627,05		61/62
-11015088,18	2 984 453 451,14	-2 995 468 539,32	استهلاك السنة المالية-2	
+11015088,18	2 778 673 212,93	2 767 658 124,75	القيمة المضافة للاستغلال-3	
-183584803,01	-734 339 212,04	-917 924 015,05	أعباء المستخدمين	63
لا توجد فروق	-111 733 817,33	-111 733 817,33	الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة	64
+194 599 891,19	1 932 600 183,56	1 738 000 292,37	الفائض الإجمالي عن الاستغلال-4	
لا توجد فروق	20 045 802,3	20 045 802,3	المنتجات التشغيلية الأخرى	75
	-52 485 496,76	-52 485 496,76	الأعباء التشغيلية الأخرى	65
+48 219 941,46*	-1 078 456 038	-1 030 236 096,54	المخصصات للاهلاكات والمؤونات	68
لا توجد فروق	21 314 379,85	21 314 379,85	استئناف عن خسائر القيمة والمؤونات	78
+146 379 949,73	843 018 830,95	696 638 881,22	النتيجة التشغيلية-5	
لا توجد فروق	252 733 070,54	252 733 070,54	المنتجات المالية	76
	-801 797,41	-801 797,41	الأعباء المالية	66
	251 931 273,13	251 931 273,13	النتيجة المالية-6	
+146 379 949,73	1 094 950 104,08	948 570 154,35	(النتيجة العادية قبل الضرائب (6+75-)	
لا توجد فروق	-6 004 841	-6 004 841	الضرائب الواجب فعها عن النتائج العادية	695+
+27 812 190,45	-124 955 970,5	-97 143 780,1	الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية	+692
لا توجد فروق	5 993 242 838,27	5 993 242 838,27	مجموع منتجات الأنشطة العادية	
-118 567 759,28	4 996 086 844,13	-5 114 654 603,41	مجموع أعباء الأنشطة العادية	
+118 567 759,28	949 968 184,59	944 983 120,68	النتيجة الصافية للأنشطة العادية-8	
فروق	0	0	العناصر غير العادية- (يطلب بيانها)	77
	0	0	العناصر غير العادية - الأعباء (يطلب بيانها)	67
	0	0	النتيجة غير العادية-9	
+118 567 759,28	949 968 184,59	944 983 120,68	النتيجة الصافية للسنة المالية-10	

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على قائمة الدخل للشركة لسنة 2021

* تتمثل في مجموع مخصصات الاهلاك والخسائر في القيمة للموارد البشرية (18,31321455 + 16898486,28)

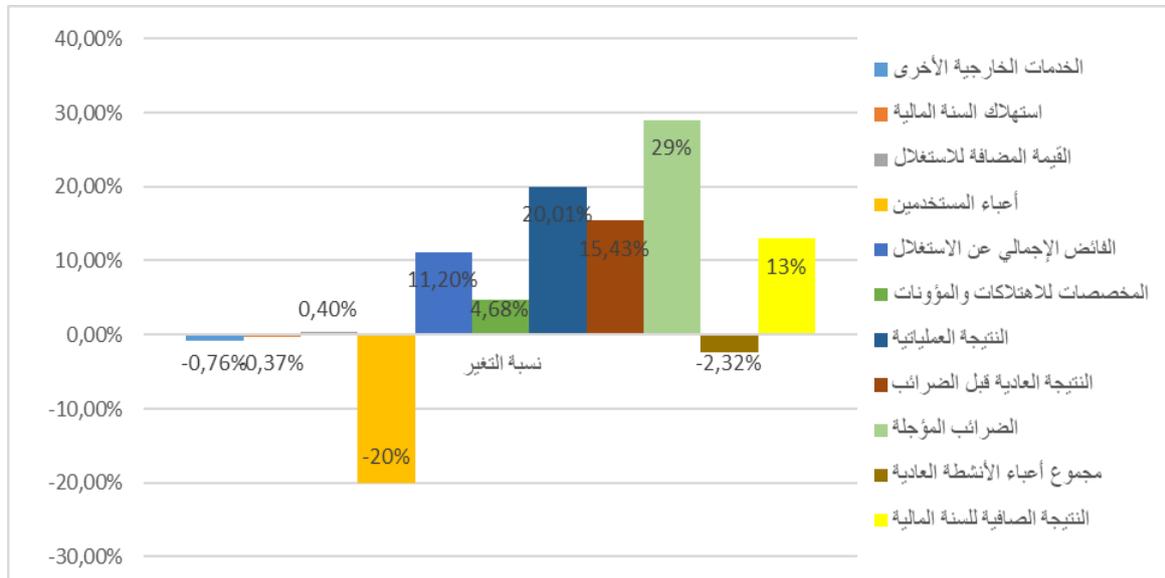
من خلال الجدول والشكل التاليين سنوضح الفروق التي طرأت على عناصر قائمة الدخل ونسب التغيرات فيها.

جدول رقم (4 - 17): التغيرات في عناصر قائمة الدخل لشركة SCIMAT لسنة 2021 بعد تطبيق النموذج

عناصر قائمة الدخل	المبالغ قبل تطبيق النموذج	المبالغ بعد تطبيق النموذج	نسبة التغير
الخدمات الخارجية الأخرى	1 456 390 627,05	1 445 375 538,87	-0,76%
استهلاك السنة المالية	2 995 468 539,32	2 984 453 451,14	-0,37%
القيمة المضافة للاستغلال	2 767 658 124,75	2 778 673 212,93	0,40%
أعباء المستخدمين	917 924 015,05	734 339 212,04	-20%
الفائض الإجمالي عن الاستغلال	1 738 000 292,37	1 932 600 183,56	11,2%
المخصصات للاهتلاكات والمؤونات	-1 030 236 096,54	-1 078 456 038	4,68%
النتيجة العادية قبل الضرائب	696 638 881,22	843 018 830,95	20,01%
النتيجة العادية قبل الضرائب	948 570 154,35	1 094 950 104,08	15,43%
الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية	-97 143 780,1	-124 955 970,5	29%
مجموع أعباء الأنشطة العادية	-5 114 654 603,41	4 996 086 844,13	-2,32%
النتيجة الصافية للسنة المالية	944 983 120,68	949 968 184,59	13%

المصدر: من إعداد الباحثة

شكل رقم (4 - 7): نسبة التغير في عناصر قائمة الدخل لشركة SCIMAT لسنة 2021 بعد تطبيق النموذج



المصدر: من إعداد الباحثة

يظهر الجدول والشكل السابقين التغيرات الهامة التي طرأت على عناصر قائمة الدخل لشركة SCIMAT للسنة المالية 2021 بعد تطبيق النموذج، حيث يلاحظ أن هناك تراجعاً طفيفاً في خدمات الخارجية الأخرى بنسبة - 0.76% وهذا بسبب شطب مصاريف التدريب الخاصة بالإطارات العليا، وهو الذي أدى إلى انخفاض طفيف في

استهلاك السنة المالية بنسبة -0.37%، على الجانب الآخر سجلت القيمة المضافة للاستغلال زيادة بنسبة 0.40%، وهو مؤشر إيجابي على أداء الشركة في هذا الجانب، تباين الأثر الأكبر في أعباء المستخدمين، حيث شهد نسبة انخفاض بلغت -20%، هذا بعد طرح الجزء المتغير من الأجر الخاص بالإطارات العليا، وما يقابل ذلك ارتفاع في الفائض الإجمالي عن الاستغلال بنسبة 11.2%، مما يشير إلى قدرة الشركة على تحقيق أرباح إضافية، علاوة على ذلك ازدادت المخصصات للاهتلاكات والمؤونات بنسبة 4.68%، وهو عنصر يشير إلى استعداد الشركة للاستثمار في الأصول البشرية، كما يبين الجدول أيضاً ارتفاعاً بنسبة 20.01% في النتيجة العملياتية، مما يظهر فعالية استخدام الموارد وتحسين الأداء التشغيلي، أما النتيجة العادية قبل الضرائب ارتفعت بنسبة 15.43%، مما يعزز التوجه الإيجابي للشركة في إدارة أعباء الأنشطة العادية، كما ارتفعت الضرائب المؤجلة بنسبة 29%، هذه التغيرات تظهر جلياً في النتيجة الصافية للسنة المالية، حيث ارتفعت بنسبة 13%.

كخلاصة لنتائج التطبيق العملي للنموذج المقترح على شركة SCIMAT، هذا بعد أن تم تحليل البيانات المالية لفترة السنتين 2020 و 2021 يظهر أن النموذج قد أحدث تحول إيجابي في أداء الشركة، تم رصد تحسين ملموس في الحساب الجديد الخاص بالأصول الاجتماعية (البشرية)، وهو ما يشير إلى قدرة النموذج على تعزيز جوانب الرأس المال البشري، كما أظهر النموذج تحسينات عامة في أصول الشركة، مما أدى إلى تحسين شامل في هيكل الموارد، لم يقتصر التأثير الإيجابي على مجال الأصول فقط، بل تجلى أيضاً في تحسينات على مستوى النتائج المالية، شهدت النتيجة الصافية زيادة والذي يعكس إلى تحسين أداء الشركة، وهو ما أعطاها قاعدة مالية لتحقيق أهدافها الاستراتيجية، ويمكن تفسير هذه النتائج وفق ما يلي:

- **زيادة حساب الأصول الاجتماعية:** يرجع هذا الارتفاع إلى أن النموذج قام برسملة مصاريف التدريب والجزء المتغير من الأجر، والتي كانت تعتبر في السابق نفقات تشغيلية؛
- **تحسين الأصول غير الجارية ومجموع الأصول العام:** يرجع هذا الارتفاع إلى أن النموذج أدى إلى زيادة في قيمة الأصول البشرية، والتي تم تحميلها على هذه الأصول؛
- **تحسين النتائج المالية:** يرجع هذا الارتفاع إلى أن النموذج أدى إلى زيادة في قيمة الأصول البشرية، والتي تم تحميلها على هذه النتائج، بالإضافة إلى ذلك أدى إلى زيادة في النتيجة التشغيلية والتي انعكست بدورها على النتائج المالية.

المبحث الثاني: تطبيق النموذج المقترح في شركة سونلغاز- مديرية التوزيع باتنة-

من أجل تطبيق محاسبة الموارد البشرية في إطار الشركات التجارية، سنقوم بتطبيق النموذج المقترح على شركة سونلغاز مديرية التوزيع باتنة، وفحص أثره على قوائمها المالية هذا بعد أن يتم التعرف على الشركة وهيكلها التنظيمي وطبيعة مواردها البشرية.

المطلب الأول: عرض شركة سونلغاز- مديرية التوزيع باتنة-

انبثقت إدارة التوزيع نتيجة لعملية إعادة هيكلة الشركة الجزائرية للكهرباء والغاز، المعروفة بسونلغاز، وذلك بموجب القانون رقم 01-02 الصادر في 5 فبراير 2002، الذي يتعلق بتنظيم قطاع الكهرباء وتوزيع الغاز عبر القنوات المختلفة، تم إصدار مراسيم تنفيذية وقرارات تنظيمية لمنح هذه الإدارة مزيداً من الاختصاصات وزيادة الكفاءة في أداء واجباتها، آخر هذه الإجراءات تضمنت تخصيص رمز جديد لشركة توزيع الكهرباء والغاز للشرق (S.D.E)، وتم توثيق هذا التغيير في وكالة باتنة للسجلات التجارية، مع تغيير سجلات السيارات الخاصة بالشركة والوثائق المرتبطة بها، وتم تنفيذ هذا التغيير على نحو مشابه لجميع الشركات والفروع التابعة لمجمع سونلغاز، الذي احتفظ برموزه السابقة المعروفة، هذا التحول يؤكد على الوضع القانوني والاجتماعي للمؤسسة الجديدة.

أولاً: مهام شركة سونلغاز مديرية التوزيع للشرق -باتنة-

تعمل مؤسسة سونلغاز على تحقيق مجموعة من الأهداف والمهام التي تلعب دوراً مهماً في تلبية احتياجات المجتمع ودعم النمو الاقتصادي، وتشمل هذه المهام ما يلي:

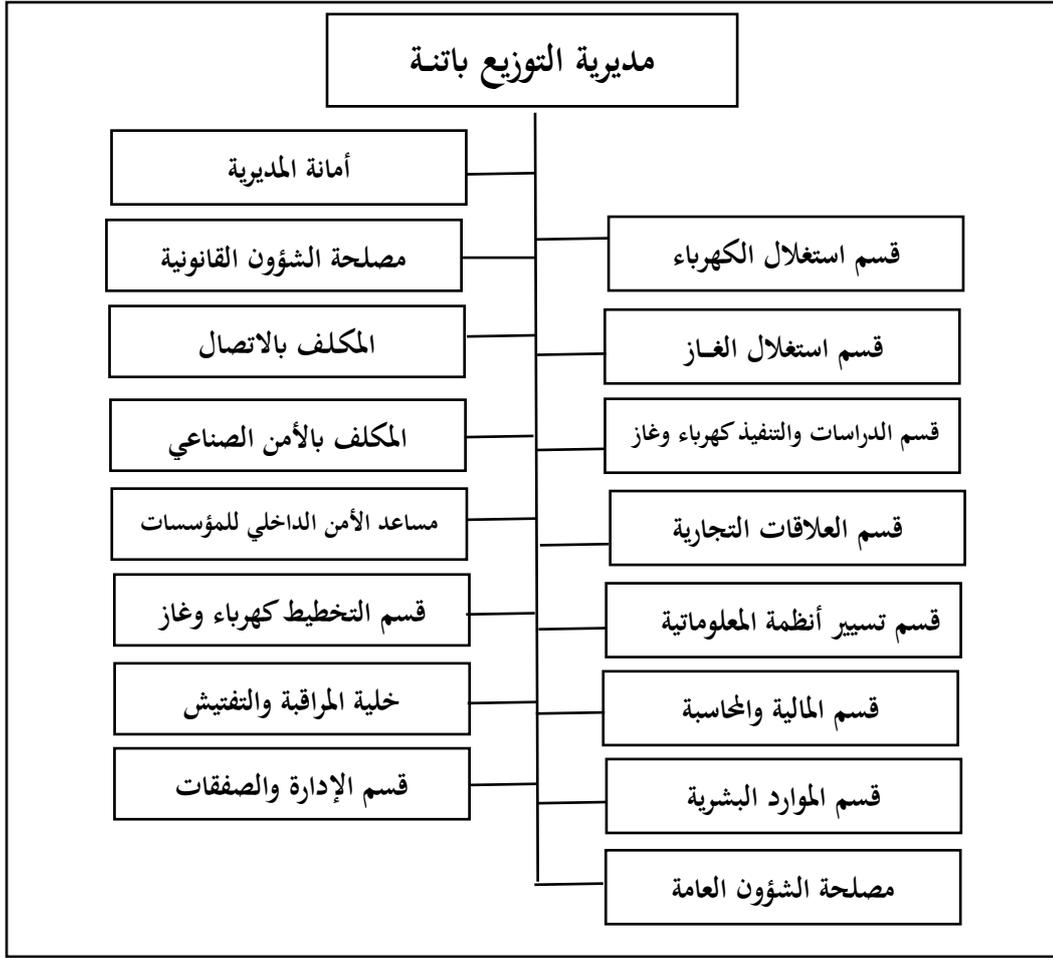
1. ربط السكنات والمرافق العمومية والتجمعات السكانية والوحدات الإنتاجية بشبكات الكهرباء والغاز: تهتم المؤسسة بتوفير وصول مستدام للكهرباء والغاز للمواطنين والمؤسسات، مما يعزز التنمية المحلية ويسهم في توفير بيئة حياتية واقتصادية أفضل.
2. تقديم أفضل الخدمات للزبائن: تسعى المؤسسة إلى تقديم خدمات عالية الجودة لعملائها من خلال مصالح تجارية منتشرة عبر الولاية، تم توسيع نطاق هذه الخدمات لتشمل مراقبة وتحصيل الفواتير والاهتمام بمتطلبات العملاء مما يتيح تحقيق أفضل تجربة للزبائن.

3. **ضمان استدامة التموين بالكهرباء والغاز:** تهتم المؤسسة بضمان توفر الكهرباء والغاز بشكل مستدام وذلك من خلال تطوير البنية التحتية والتحسين المستمر لشبكات التوزيع، وتعمل على إصلاح الأعطال في الوقت المناسب لضمان استمرارية الخدمة والحفاظ على سلامة الأفراد والممتلكات.
4. **خلق فرص عمل للشباب:** تسعى المؤسسة إلى توفير فرص عمل دائمة لشباب الولاية، وذلك من خلال توظيف وتدريب الموارد البشرية المحلية وتعزيز التشغيل المحلي.
5. **المساهمة في الجباية المحلية:** من خلال تقديم خدمات الكهرباء والغاز وتحقيق العوائد المالية، تسهم المؤسسة في دعم المشروعات المحلية وتعزيز الجباية المحلية.
6. **إنعاش السوق المحلي:** عبر تشجيع الاستهلاك واقتناء وسائل العمل، تلعب المؤسسة دورًا حيويًا في دعم الاقتصاد المحلي وتعزيز النشاط التجاري والاستهلاك المحلي.

ثانيًا: الهيكل التنظيمي ومصالح المديرية

يعد الهيكل التنظيمي تمثيلًا شكليًا يُجسد بصورة بيانية ترتيب المنظمة ويتضمن جدولًا للوحدات المحددة التي تشكل المنظمة ويُظهر العلاقات الرسمية بينها، يُفهم من خلال هذا الهيكل كيفية تدفق القرارات والتوجيهات نحو المنفذين وكيف يتم نقل المعلومات من القاعدة نحو القمة، متضمنًا معلومات حول الأعمال والتحديات والاحتياجات على جميع المستويات، وفيما يتعلق بمؤسسة سونلغاز -مديرية التوزيع للشرق- باتنة- فإن هيكلها التنظيمي يضم كلا من الإدارة العامة وأقسام مديرية التوزيع ونوردها من خلال المخطط التالي:

الشكل رقم (4 - 8): الهيكل التنظيمي لمؤسسة سونلغاز - مديرية التوزيع للشرق



المصدر: من إعداد الباحثة بناءً على وثائق المؤسسة

تتكون المديرية من 14 وكالة تجارية وهي موضحة في الجدول التالي:

جدول رقم (4 - 18): الوكالات التجارية لمؤسسة سونلغاز - مديرية التوزيع للشرق

الوكالات التجارية												
ثنية العابد	سريانة	الجزار	حملة	تازولت	أريس	عين توتة	المعذر	نقاوس	مروانة	باتنة 3	بوعقال	باتنة 1

المصدر: من إعداد الباحثة بناءً على معطيات المؤسسة

أما فيما يخص عدد مصالح الاستغلال (كهرباء) فهي سبعة مصالح وهي كالتالي:

جدول رقم (4-19): مصالح الاستغلال (كهرباء) مؤسسة سونلغاز - مديرية التوزيع للشرق

مصالح الاستغلال (كهرباء)						
باتنة	مروانة	نقاوس	بريكة	عين توتة	آريس	تازولت

المصدر: من إعداد الباحثة بناءً على معطيات المؤسسة

وعدد مصالح الاستغلال (الغاز) هي ثمانية مصالح والتي سنبينها من خلال الجدول التالي

جدول رقم (4-20): مصالح الاستغلال (الغاز) مؤسسة سونلغاز - مديرية التوزيع للشرق

مصالح الاستغلال (الغاز)							
باتنة	مروانة	نقاوس	بريكة	عين توتة	آريس	المعذر	تيمقاد

المصدر: من إعداد الباحثة بناءً على معطيات المؤسسة

ثالثاً: واقع الموارد البشرية في شركة سونلغاز - مديرية التوزيع للشرق - باتنة

تمتلك شركة سونلغاز باتنة 1040 موظف، موزعين على مختلف المستويات الوظيفية والقطاعات، وتحرص الشركة على تدريب وتطوير موظفيها من خلال برامج وأنشطة تدريبية متنوعة، بما في ذلك التدريب الداخلي والخارجي والتدريب عن بعد، وتعتمد الشركة على نظام الترقيات القائمة على الجدارة والكفاءة، حيث يتم فتح مناصب الترقيات للموظفين المؤهلين وفقاً لشروط محددة، كما تسعى الشركة إلى توفير بيئة عمل محفزة لموظفيها من خلال تقديم الحوافز المادية والمعنوية، بما في ذلك الرواتب والمكافآت والحوافز الاجتماعية.

1- اختيار وتوظيف الموارد البشرية

تقوم الشركة باختيار وتوظيف الموارد البشرية وفقاً لمجموعة من الخطوات والمعايير، والتي تشمل ما يلي:

- تحليل الاحتياجات: في البداية تقوم شركة سونلغاز بتحليل احتياجاتها من الموارد البشرية، وذلك من خلال تحديد الوظائف الشاغرة وتحديد المهارات والقدرات المطلوبة لكل وظيفة.
- الإعلان عن الوظائف: بعد تحديد الاحتياجات، تقوم شركة سونلغاز بالإعلان عن الوظائف الشاغرة من خلال الإعلان في الوكالة الوطنية للتشغيل (ANEM).
- استقبال الطلبات: تقوم الشركة باستقبال الطلبات من المتقدمين للوظائف، وذلك من خلال تقديم طلب توظيف مكتوب يتضمن البيانات الشخصية والمؤهلات العلمية والخبرات المهنية للمتقدم.

- **الفحص الأولي:** بعد ذلك تقوم بإجراء فحص أولي للطلبات المقدمة، وذلك للتأكد من استيفاء المتقدمين للشروط المطلوبة.
- **المقابلات الشخصية:** تقوم شركة بعد ذلك بإجراء مقابلات شخصية مع المتقدمين المرشحين للوظائف، وذلك للتعرف على مهاراتهم وقدراتهم ومدى تناسبهم مع متطلبات الوظيفة، وفي بعض الوظائف تلجأ إلى القيام بمسابقات كتابية وشفوية، وفي الأخير يتم اختيار الناجحين وذلك حسب عدد المناصب المتاحة.
- **الاختبارات النفسية والتقنية:** تقوم شركة سونلغاز بإجراء اختبارات نفسية وتقنية للمتقدمين المرشحين للوظائف، وذلك لتقييم مهاراتهم العقلية والجسدية ومدى تناسبهم مع متطلبات الوظيفة.
- **اتخاذ القرار:** بناءً على نتائج الخطوات السابقة، تقوم الشركة باتخاذ قرار بشأن قبول أو رفض المتقدمين للوظائف، في حالة قبول المتقدم، تقوم الشركة بتقديم عرض عمل رسمي للمتقدم، والذي يتضمن تفاصيل الوظيفة والراتب والفوائد.
- **الالتحاق بالعمل:** بعد قبول العرض، يقوم المتقدم بالالتحاق بالعمل في الشركة، وذلك بعد الانتهاء من الإجراءات الإدارية اللازمة.

2- تكوين وتدريب الموارد البشرية

- تقوم شركة سونلغاز باتنة بمجموعة من التدريبات المختلفة، والتي تستهدف مختلف المستويات الوظيفية والقطاعات، وتتنوع هذه التدريبات من حيث المحتوى والأسلوب والمدة، وذلك لتلبية الاحتياجات المختلفة للموظفين، وفيما يلي بعض التفاصيل حول التدريبات التي تقوم بها شركة سونلغاز باتنة:
- **التدريب الداخلي:** يتم تنفيذ هذا النوع من التدريب داخل الشركة من قبل المدربين الداخليين أو الخارجيين، وتركز هذه التدريبات على تطوير مهارات وقدرات الموظفين في المجالات الفنية والإدارية والسلوكية.
 - **التدريب الخارجي:** يتم تنفيذ هذا النوع من التدريب خارج الشركة من قبل المؤسسات التدريبية المتخصصة، وتركز هذه التدريبات على تطوير مهارات وقدرات الموظفين في المجالات المتخصصة أو الحديثة، كتدريبات الأمن والسلامة.
- وفيما يلي بعض الأمثلة على التدريبات التي تقوم بها شركة سونلغاز باتنة:
- **تدريب الموظفين الجدد:** يهدف هذا التدريب إلى تزويد الموظفين الجدد بالمعارف والمهارات اللازمة لأداء وظائفهم بشكل فعال.

- **تدريب الموظفين الحاليين:** يهدف هذا التدريب إلى تطوير مهارات وقدرات الموظفين الحاليين لمواكبة التغيرات التكنولوجية واحتياجات العمل، وكذا تذكيرهم بالعمل وقانون العمل.
- **تدريب القيادات:** يهدف هذا التدريب إلى تطوير مهارات وقدرات القيادات لتحسين أدائهم في إدارة فرق العمل.

المطلب الثاني: القياس المحاسبي لتكلفة الموارد البشرية في شركة سونلغاز

بعد أن تطرقنا إلى شركة سونلغاز وواقع الموارد البشرية فيها ننتقل الآن إلى قياس قيمة هذه الموارد وذلك بنفس الخطوات التي تم اتباعها في شركة الإسمنت SCIMAT.

أولاً: تحديد الفئة المستهدفة من الموارد البشرية للتقييم في شركة سونلغاز -باتنة-

كما ذكرنا سابقاً، تستهدف عملية رسملة المورد البشري فئة الإطارات، في شركة سونلغاز كانت فئة تطبيق النموذج هي الإطارات العليا، والتي بلغ عددها 52 إطار في عامي 2021 و2022، يرجع هذا الاختيار إلى أن هذه الإطارات لها أهداف ومسؤوليات محددة، ويتم مساءلتهم عن تحقيقها، كما يتيح هذا الاختيار فرصة لتقييم الأداء والقياس بطريقة تعكس تحقيق الأهداف المسطرة.

ثانياً: تحديد الأعباء الواجب رسملتها الخاصة بحالة شركة سونلغاز

وفقاً للنموذج المقترح فإن الأعباء الواجب رسملتها تتمثل أساساً في عناصر التكلفة الرأسمالية، وفي حالة شركة سونلغاز فإنها تشمل أعباء التدريب والتكوين، ولم نتطرق إلى الأعباء الخاصة بالحصول على الموارد البشرية مثل الاستقطاب والتعيين بسبب غياب ميزانية مخصصة للأعباء الخاصة لهذه الأعباء، يضاف إلى الجزء المرسم للجزء المتغير من الأجر، والذي يتمثل في العلاوات والتعويضات، وذلك لأن الإدارة العليا في شركة سونلغاز مرتبطة بعقود في إطار الاتفاقيات الجماعية، ولأن هذا الجزء من الأجر مرتبط بمدى تحقيق الأهداف.

1- أعباء التدريب والتكوين

تخصص شركة سونلغاز سنوياً مبالغ كبيرة لتمويل أعباء التدريب والتكوين، وتوزع ميزانية التدريب والتكوين في الشركة حسب الفئة المستهدفة، حيث تخصص النسبة الأكبر من الميزانية لتدريب الموظفين الجدد، ثم تليها نسبة أقل لتدريب الموظفين الحاليين، وأخيراً نسبة أقل لتدريب الموظفين المتخصصين، كما تستخدم مجموعة متنوعة من الأساليب لتمويل أعباء التدريب والتكوين، بما في ذلك:

• **التمويل الذاتي:** تتحمل الشركة جميع تكاليف التدريب، بما في ذلك السفر والإقامة، بالنسبة للموظفين الجدد، أما بالنسبة للموظفين الحاليين، فيتحملون جزءًا من تكاليف التدريب، وذلك حسب طبيعة التدريب.

• **التمويل المشترك:** تتعاون الشركة مع مؤسسات التدريب المتخصصة لتمويل برامج التدريب المشتركة. تقسم ميزانية التدريب والتكوين على أربع فترات خلال السنة، وفيما يلي الميزانية المخصصة لفئة الإطارات خلال سنتي 2021 و2022:

جدول رقم (4 - 21): ميزانية التدريب والتكوين لفئة الإطارات العليا الخاصة بشركة سونلغاز باتنة لسنتي 2021 و2022

البيان	2021	2022
الثلث الأول	33125	113067
الثلث الثاني	523375	1501667
الثلث الثالث	196174	2700792
الثلث الرابع	375417	647287
المجموع	1128091	4962813

المصدر: من إعداد الباحثة بناءً على المعلومات المقدمة من الشركة

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن التوزيع يشهد زيادة ملحوظة في العام 2022 مقارنةً بعام 2021، حيث في الثلث الأول من العام 2021، بلغت ميزانية التدريب والتكوين للإطارات 33125 دج، وارتفعت بشكل ملحوظ في الثلث الثاني إلى 523375 دج، وفي الثلث الثالث تجاوزت التكلفة مبلغ 196174 دج، لتصل إلى مجموع 1128091 دج في نهاية العام.

أما في عام 2022، فقد شهدت تكاليف التدريب والتكوين للإطارات زيادة كبيرة في جميع الفترات، حيث بلغت تكاليف الثلث الأول 113067 دج، وقفزت إلى 1501667 دج في الثلث الثاني، أما في الثلث الثالث فقد وصلت إلى 2700792 دج، وانخفضت بعض الشيء في الثلث الرابع لتصل إلى 647287 دج، مما أدى إلى إجمالي ميزانية تدريب وتكوين الإطارات إلى 4962813 دج.

يبين هذا التوزيع للميزانية تركيز الشركة على تطوير مهارات وكفاءات فئة الإطارات خلال الفترتين الزميتين، مما يعكس التزامها بتعزيز تطوير الإطارات في مجال التدريب والتطوير.

2- الجزء المتغير من الأجر

الجزء المتغير من الأجر هو الجزء الذي يتغير بناءً على معايير معينة، مثل الأداء الوظيفي أو تحقيق الأهداف، في شركة سونلغاز، يتمثل الجزء المتغير من الأجر في العلاوة السنوية، والتي تمنح للإطارات بناءً على الأداء الوظيفي، وهي التي تتمثل في: علاوة التشجيع، منحة منصب المسؤولية، منحة المردودية الفردية، وهذا ما سنوضحه من خلال الجدول التالي والذي يحدد العلاوات الخاصة بفترة الإطارات العليا خلال سنتي 2021 و2022.

جدول رقم (4 - 22): الجزء المتغير من أجر الإطارات العليا في شركة سونلغاز لسنتي 2021-2022

2022	2021	البيان
9410476,52	12019999,5	علاوة التشجيع
4638884,66	4197986,25	منحة المردودية الفردية
1453820,9	1310770,15	منحة منصب المسؤولية
15503182,1	17528755,9	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثة بناءً على المعلومات المقدمة من الشركة

يبين الجدول أعلاه تراجعاً في عام 2022 مقارنةً بالعام السابق، حيث انخفضت قيم علاوة التشجيع، فيما شهدت منحة المردودية الفردية ومنحة منصب المسؤولية زيادات طفيفة، يظهر هذا التحول استجابة لتغيرات في سياسات المكافآت أو اتجاهات الأداء الوظيفي، مما يبرز التكيف المستمر لدعم الأداء وتحفيز القيادات العليا في الشركة.

ثالثاً: المعالجة المحاسبية للموارد البشرية لسنة 2021

بعدما حددنا قيمة التكاليف الواجب رسمتها ننتقل الآن إلى المعالجة المحاسبية والتي ستكون وفق ما يلي:

1- تسجيل العبء حسب طبيعته لسنة 2021

رقم حساب مدین	رقم حساب دائن	البيان	مبالغ مدينة	مبالغ دائنة
631		مصاريف المستخدمين	xxx	
	442	الدولة- الضريبة على الدخل الإجمالي		x
	431	الضمان الاجتماعي		x
	421	العاملون- الأجر الصافي بطاقة الأجر		x
62	401	خدمات خارجية (التكوين والتدريب) موردو المخزونات والخدمات فاتورة مصاريف التكوين	1128091	1128091

2- رسملة الجزء المتغير من الأجر ومصاريف التكوين لسنة 2021

تتم عملية التسجيل المحاسبي لرسملة الجزء المتغير من الأجر ومصاريف التكوين وفق القيد المحاسبي التالي:

رقم حساب مدین	رقم حساب دائن	البيان	مبالغ مدينة	مبالغ دائنة
25.	631	أصول اجتماعية (بشرية) أجور المستخدمين رسملة الجزء المتغير من الأجر	17528755,9	17528755,9
25.	62.	أصول اجتماعية (بشرية) خدمات خارجية (التكوين والتدريب) رسملة مصاريف التكوين	1128091	1128091

3- تسجيل إهلاكات المورد البشري لسنة 2021

سنتبع نفس الطريقة التي تم تطبيقها لحساب قسط الاهتلاكات في شركة الإسمنت، حيث تحسب قيمة اهتلاك المورد البشري بالاعتماد على التكلفة المرسملة لسنة 2021، والتي بلغت 18656846,9 دج، وتشمل قيمة مصاريف التكوين مع إضافة الجزء المتغير من الأجر، فيما يتعلق بتكلفة الأصل البشري لكل مورد بشري يتم

71757,10	358785,52	5	1966	2021	60	52	21105,03	358785,52	17	1978	2021	60	26
مجموع أقساط اهتلاك الموارد البشرية													1499783,29

المصدر: من إعداد الباحثة بناءً على المعلومات المقدمة من الشركة

بعدما تحصلنا على مجموع أقساط اهتلاك الإطارات العليا في شركة سونلغاز ننتقل إلى تسجيلها المحاسبي والذي سيكون كالتالي:

رقم حساب	رقم حساب	البيان	مبالغ مدينة	مبالغ دائنة
رقم حساب مدین	رقم حساب دائن	مخصصات الاهتلاكات اهتلاك الأصول الاجتماعية (البشرية) قسط الاهتلاك	1499783,29	1499783,29
681	285.			

4- تسجيل الخسائر في القيمة لسنة 2021

بناءً على مؤشرات الخسائر في القيمة المقترحة في النموذج وبناءً على المعلومات المقدمة من إدارة الشركة حول هذه المؤشرات اعتمدنا فقط على مؤشر الغيابات، حيث كانت عدد ساعات غياب الإطارات العليا لسنة 2021 هي 4173,97 ساعة، ولحساب هذه الخسارة نقترح طريقتين لحسابها.

الطريقة الأولى: حساب الخسارة بناءً على قيمة الساعة

في هذه الطريقة يتم حساب الخسارة في القيمة باستخدام الصيغة التالية:

$$\text{الخسارة في القيمة} = \text{قيمة الساعة} \times \text{عدد ساعات الغيابات}$$

كما حددنا سابقاً عدد ساعات عمل الإطار الواحد التي تقدر بـ 1792 ساعة، ولحساب عدد ساعات عمل الإطارات العليا نقوم بضربها في عدد الإطارات العليا والتي يبلغ عددها 52 إطار أي:

$$93184 = 52 \times 1792 \text{ ساعة.}$$

ومنه يمكن تحديد قيمة الساعة نقوم بقسمة قيمة الموارد البشرية المرسمة على مجموع عدد ساعات عمل الإطارات

$$\text{قيمة الساعة} = 18656846,9 \div 93184 = 200,21$$

ومنه فان الخسارة في القيمة = $4173,97 \times 200,21 = 895691,95$ دج

الطريقة الثانية: تحديد نسبة الغياب

الطريقة الثانية تعتمد على تحديد نسبة الغياب وذلك وفق الصيغة التالية:

$$\text{نسبة الغياب} = (\text{عدد ساعات الغياب} \div \text{إجمالي ساعات العمل}) \times 100$$

نسبة الغياب = $4173,97 \div 93184 = 4,48\%$

ومنه فان قيمة الخسارة في القيمة = $4,48\% \times 18656846,9 = 895691,95$ دج

وبهذا فان المعالجة المحاسبية لخسارة القيمة تكون من خلال القيد التالي:

رقم حساب مدین	رقم حساب دائن	البيان	مبالغ مدينة	مبالغ دائنة
681	295.	مخصصات الخسائر في القيمة الخسائر في قيمة الأصول الاجتماعية (البشرية) تسجيل الخسائر في القيمة	895691,95	895691,95

رابعاً: المعالجة المحاسبية للموارد البشرية لسنة 2022

سنقوم باتباع نفس العمليات والمراحل التي سبق أن قمنا بها في المعالجة المحاسبية للموارد البشرية لسنة 2021، ولكن هذه المرة سيتم تسجيلها محاسبياً سنة 2022، وسنقوم بضبط البيانات وتحديثها وفقاً للتغيرات الحاصلة في هذه السنة، مع الأخذ في اعتبارنا أي تعديلات في الرواتب أو العلاوات أو أي تغييرات تؤثر على فئة الإطارات العليا.

1- تسجيل العبء حسب طبيعته لسنة 2022

رقم حساب مدین	رقم حساب دائن	البيان	مبالغ مدينة	مبالغ دائنة
631		مصاريف المستخدمين	xxx	
	442	الدولة - الضريبة على الدخل الإجمالي		x
	431	الضمان الاجتماعي		x
	421	العاملون - الأجر الصافي		x

		بطاقة الأجر		
4962813	4962813	خدمات خارجية (التكوين والتدريب) موردو المخزونات والخدمات فاتورة مصاريف التكوين	401	62

2- رسملة الجزء المتغير من الأجر ومصاريف التكوين لسنة 2022

تتم عملية التسجيل المحاسبي لرسملة الجزء المتغير من الأجر ومصاريف التكوين من خلال القيد المحاسبي التالي:

رقم حساب مدین	رقم حساب دائن	البيان	مبالغ مدينة	مبالغ دائنة
25.	631	أصول اجتماعية (بشرية) أجور المستخدمين رسملة الجزء المتغير من الأجر	15503182,1	15503182,1
25.	62.	أصول اجتماعية (بشرية) خدمات خارجية (التكوين والتدريب) رسملة مصاريف التكوين	4962813	4962813

3- تسجيل إهلاكات المورد البشري لسنة 2022

بنفس الطريقة المتبعة سابقاً سنحسب العمر الإنتاجي للإطارات العليا لشركة سونلغاز، حيث تقدر قيمة التكلفة المرسملة لسنة 2022 بـ 20465995,1 دج أن أما فيما يتعلق بتكلفة الأصل البشري لكل مورد بشري يتم تحديدها من خلال قسمة القيمة الإجمالية للتكاليف المرسملة على عدد الإطارات والتي ستكون بالشكل التالي:

$$20465995,1 \div 52 = 393576,83 \text{ دج.}$$

وبهذا سنكمل تفصيل عملية الحساب وتحديد أقساط الاهتلاك للإطارات العليا وفق الجدول التالي:

جدول رقم (4 - 24): العمر الإنتاجي وقسط الاهتلاك لفئة الإطارات العليا لشركة سونلغاز لسنة 2022

الرقم	سن التقاعد	سنة التوظيف	سنة الميلاد	العمر الإنتاجي للمورد البشري	رقم	سن التقاعد	سنة التوظيف	سنة الميلاد	العمر الإنتاجي للمورد البشري	رقم	سن التقاعد	سنة التوظيف	سنة الميلاد	العمر الإنتاجي للمورد البشري
01	55	2022	1988	21	27	60	2022	1978	16	27	60	2022	1978	16
02	55	2022	1981	14	28	60	2022	1977	15	28	60	2022	1977	15
03	55	2022	1979	12	29	60	2022	1977	15	29	60	2022	1977	15
04	55	2022	1978	11	30	60	2022	1976	14	30	60	2022	1976	14
05	55	2022	1977	10	31	60	2022	1976	14	31	60	2022	1976	14
06	55	2022	1975	8	32	60	2022	1975	13	32	60	2022	1975	13
07	55	2022	1973	6	33	60	2022	1975	13	33	60	2022	1975	13
08	55	2022	1973	6	34	60	2022	1974	12	34	60	2022	1974	12
09	60	2022	1987	25	35	60	2022	1974	12	35	60	2022	1974	12
10	60	2022	1986	24	36	60	2022	1974	12	36	60	2022	1974	12
11	60	2022	1986	24	37	60	2022	1974	12	37	60	2022	1974	12
12	60	2022	1985	23	38	60	2022	1973	11	38	60	2022	1973	11
13	60	2022	1984	22	39	60	2022	1972	10	39	60	2022	1972	10
14	60	2022	1983	21	40	60	2022	1972	10	40	60	2022	1972	10
15	60	2022	1981	19	41	60	2022	1971	9	41	60	2022	1971	9
16	60	2022	1981	19	42	60	2022	1971	9	42	60	2022	1971	9
17	60	2022	1981	19	43	60	2022	1970	8	43	60	2022	1970	8
18	60	2022	1981	19	44	60	2022	1970	8	44	60	2022	1970	8
19	60	2022	1981	19	45	60	2022	1970	8	45	60	2022	1970	8
20	60	2022	1981	19	46	60	2022	1969	7	46	60	2022	1969	7
21	60	2022	1980	18	47	60	2022	1969	7	47	60	2022	1969	7
22	60	2022	1979	17	48	60	2022	1969	7	48	60	2022	1969	7
23	60	2022	1979	17	49	60	2022	1969	7	49	60	2022	1969	7
24	60	2022	1979	17	50	60	2022	1969	7	50	60	2022	1969	7
25	60	2022	1978	16	51	60	2022	1968	6	51	60	2022	1968	6
26	60	2022	1978	16	52	60	2022	1966	4	52	60	2022	1966	4
1821976,50										مجموع أقساط اهتلاك الموارد البشرية				

المصدر: من إعداد الباحثة بناءً على المعلومات المقدمة من الشركة

من خلال هذا الجدول يمكن الآن التسجيل المحاسبي الخاص بأقساط اهتلاك الإطارات العليا للشركة وهذا من خلال إضافة قسط الاهتلاك الخاص بالسنة السابقة وقسط الاهتلاك لسنة 2022 وهذا كالتالي (3321759,79 = 1821976,50 + 1499783,29) وفق القيد المحاسبي التالي:

رقم حساب مدین	رقم حساب دائن	البيان	مبالغ مدينة	مبالغ دائنة
681	285.	مخصصات الاهتلاكات اهتلاك الأصول الاجتماعية (البشرية) قسط الاهتلاك	3321759,79	3321759,79

4- تسجيل الخسائر في القيمة لسنة 2022

بنفس الطريقة التي تم اتباعها في حساب خسارة القيمة لسنة 2021 نقوم بحساب الخسارة في القيمة لسنة 2022 علمًا أن عدد ساعات غياب الإطارات العليا لسنة 2022 هو 4771,28 ساعة

الطريقة الأولى: حساب الخسارة بناءً على قيمة الساعة

$$\text{قيمة الساعة} = 20465995,1 \div 93184 = 219,3$$

ومنه فإن الخسارة في القيمة = $4771,28 \times 219,3 = 1046341,7$ دج

الطريقة الثانية: تحديد نسبة الغياب

$$\text{نسبة الغياب} = 4771,28 \div 93184 = 5,12\%$$

ومنه فإن قيمة الخسارة في القيمة = $20465995,1 \times 5,12\% = 1046341,7$ دج

والتسجيل المحاسبي يكون كالتالي بعد إضافة قيمة الخسارة التي تحققت في سنة 2021 أي

$$(895691,95 + 1046341,7 = 1942033,65 \text{ دج})$$

رقم حساب مدین	رقم حساب دائن	البيان	مبالغ مدينة	مبالغ دائنة
681	295.	مخصصات الخسائر في القيمة الخسائر في قيمة الأصول الاجتماعية (البشرية) تسجيل الخسائر في القيمة	1942033,65	1942033,65

المطلب الثالث: الإفصاح المحاسبي للموارد البشرية في شركة سونلغاز

بعد تحديد قيمة الموارد البشرية في شركة سونلغاز باتنة، وبالتحديد فئة الإطارات العليا، يمكن القول أنه قد اكتملت مرحلة القياس، وتأتي مرحلة الإفصاح الآن، والتي تهدف إلى عرض المعلومات المتعلقة بقيمة هذه الموارد للمساهمين والمستخدمين الآخرين للقوائم المالية، وذلك بهدف تحسين جودة المعلومات المالية وزيادة شفافية المؤسسة، وتحسين اتخاذ القرارات الاستثمارية.

أولاً: الإفصاح المحاسبي للموارد البشرية لسنة 2021

سنقوم بالإفصاح عن الموارد البشرية في القوائم المالية الخاصة بالشركة لسنة 2021 وذلك بوضع قيمة هذه الموارد وتتبع التغيرات التي ستطرأ على القوائم المالية في هذه الفترة.

1- قائمة المركز المالي لسنة 2021

▪ أصول شركة سونلغاز

جدول رقم (4 - 25): أصول شركة سونلغاز لسنة 2021 قبل تطبيق النموذج وبعد تطبيقه

رقم الحساب	أصول	المبلغ الصافي قبل تطبيق النموذج	المبلغ الصافي بعد تطبيق النموذج	الفروق المسجلة
207	فارق بين للاقتناء-المنتوج للإيجاري أو السليبي	3 731 004 613,03	3 731 004 613,03	
20	تثبيتات معنوية	49 034 937,29	49 034 937,29	
21	تثبيتات عينية	790 509 635 767,78	790 509 635 767,78	
211	أراضي	0	0	
2131	مباني	0	0	
218	تثبيتات عينية أخرى	0	0	
22	تثبيتات ممنوح امتيازها	0	0	
23	تثبيتات يجرى إنجازها	154 125 864 940,95	154 125 864 940,95	
25	أصول اجتماعية (بشرية)	--	*16 261 371,66	16 261 371,66+
26+	تثبيتات مالية	0	0	
265	سندات موضوعة موضع معادلة	0	0	
26		3 400 000	3 400 000	
271+	سندات أخرى مثبتة	0	0	
274+	قروض وأصول مالية أخرى غير جارية	35 827 417,93	35 827 417,93	

	0	0	ضرائب مؤجلة على الأصل	133
	948 471 029 048,64	948 454 767 676,98	مجموع الأصول غير الجارية	
لا توجد فروق	14 122 718 933,78	14 122 718 933,78	مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ	3
	0	0	حسابات دائنة واستخدامات مماثلة	4
	258 240 045 716,1	258 240 045 716,1	الزبائن	41
	784 506 691 015,92	784 506 691 015,92		DSCGA
	22 965 270 894,69	22 965 270 894,69	المدينون الآخرون	409+
	10 548 143 622,5	10 548 143 622,5		44+
	0	0		48
	0	0	حسابات دائنة أخرى واستخدامات مماثلة	5
	0	0	الموجودات وما شابهها	50-
	27 028 908 165,32	27 028 908 165,32	الخزينة	51+
	1 117 411 778 348,31	1 117 411 778 348,31	مجموع الأصول الجارية	
16 261 371,66+	2 065 882 807 396,95	2 065 866 546 025,29	المجموع العام للأصول	

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على البيانات الموجودة في موقع السجل التجاري

*تمثل قيمة الأصول الاجتماعية (البشرية) في قيمة الموارد البشرية المرسمة - أفساط الاهتلاك - الخسائر في القيمة

سنوضح كيفية حسابها من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (4 - 26): المبلغ الصافي للأصول الاجتماعية (بشرية) لسنة 2021

المبلغ الصافي	الخسائر في القيمة	أفساط الاهتلاك	القيمة المرسمة	البيان
16261371,66	895691,95	1499783,29	18656846,9	المبالغ

المصدر: من إعداد الباحثة

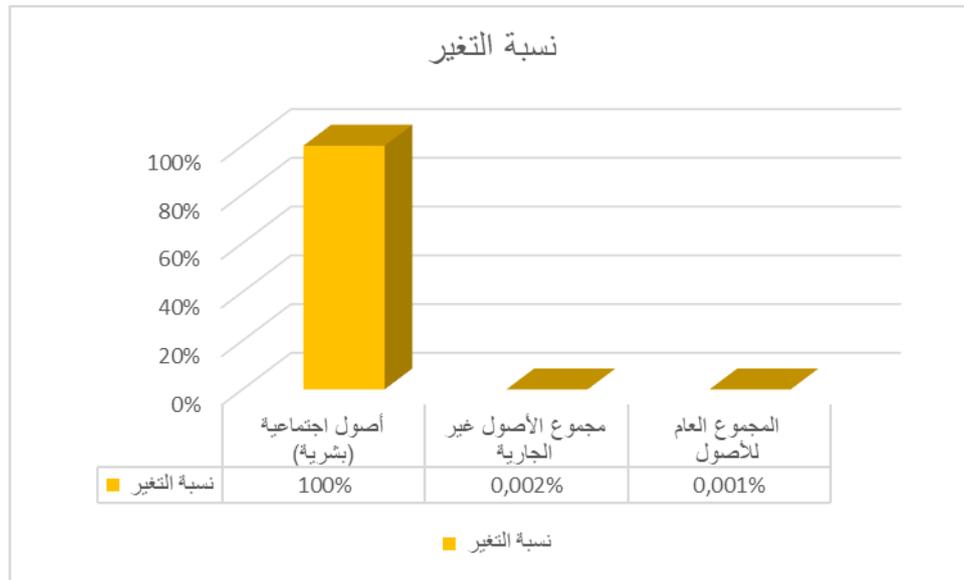
نلاحظ التغيرات والفروق التي ظهرت في جانب الأصول تتمثل في ظهور حساب جديد ح/25 والذي يتمثل في الأصول الاجتماعية (البشرية)، وهذا التغير أدى إلى التغير في مجموع الأصول غير الجارية والذي بدوره سيؤدي إلى التغير في المجموع العام للأصول وهذا ما سنوضحه من خلال جدول رقم (4 - 27) الذي يوضح هذه الفروق وشكل رقم (4 - 9) الذي يوضح نسبة التغير في هذه العناصر.

جدول رقم (4 - 27): التغيرات في أصول شركة سونلغاز لسنة 2021 بعد تطبيق النموذج

الأصول	المبلغ الصافي قبل تطبيق النموذج	المبلغ الصافي بعد تطبيق النموذج
أصول اجتماعية (بشرية)	--	16261371,66
مجموع الأصول غير الجارية	948 454 767 676,98	948 471 029 048,64
المجموع العام للأصول	2 065 866 546 025,29	2 065 882 807 396,95

المصدر: من إعداد الباحثة

شكل رقم (4 - 9): نسبة التغير في أصول شركة سونلغاز لسنة 2021 بعد تطبيق النموذج



المصدر: من إعداد الباحثة

يظهر بعد تطبيق النموذج وإدخال حساب الأصول الاجتماعية (البشرية) في شركة سونلغاز لعام 2021 أدى إلى تعديلات في مجموع الأصول غير الجارية وأثر بشكل طفيف على المجموع العام للأصول، حيث يتبين من الجدول والشكل أعلاه أن الأصول الاجتماعية (البشرية) قد ساهمت في زيادة كبيرة بنسبة 100% بعد تطبيق النموذج، وهو أمر متوقع لأن الموارد البشرية لم تكن معترف بها كأصل، وأثر هذا التغير بشكل ضئيل على مجموع الأصول غير الجارية بنسبة 0,002% وهو ما نتج عنه تغيير ضئيل أيضاً في المجموع العام للأصول بنسبة 0,001% وهذا ما يبين أن إضافة بند الأصول الاجتماعية (البشرية) لديه تأثير إيجابي على هيكل الأصول، وبرز أهمية دور الموارد البشرية في تحسين القيمة الإجمالية للأصول، ويتوقع أن يكون لهذا التحول تأثير إيجابي على التوازن المالي للشركة في المستقبل.

▪ خصوم شركة سونلغاز لسنة 2021:

جدول رقم (4 - 28): خصوم شركة سونلغاز لسنة 2021 قبل تطبيق النموذج وبعد تطبيقه

رقم الحساب	خصوم	المبلغ الصافي قبل تطبيق النموذج	المبلغ الصافي بعد تطبيق النموذج	الفروق المسجلة
101	رأس مال تم إصداره	64 000 000 000	64 000 000 000	
AFP		289 149 185 942,93	289 149 185 942,93	
104+	علاوات واحتياطات - احتياطات مدمجة (1)	7 126 844 743,62	7 126 844 743,62	
105	فوارق إعادة التقييم	13 313 663 886,87	13 313 663 886,87	
107	فارق المعادلة (1)	0	0	
12	نتيجة صافية / (نتيجة صافية حصة المجموع (1))	-122 852 349 186,77	-122 836 087 815,11	+16 261 371,66
11	رؤوس أموال خاصة أخرى / ترحيل من جديد	-497 442 724 795,91	-497 442 724 795,91	
PSC	حصة الشركة المدمجة (1)	0	0	
PM	حصة ذوي الأقلية (1)	0	0	
	المجموع 1	-246 705 379 409,26	-246 689 118 037,6	+16 261 371,66
16+	قروض وديون مالية	11 839 942 273,96	11 839 942 273,96	
134+	ضرائب (مؤجلة ومرصود لها)	0	0	
229	ديون أخرى غير جارية	0	0	
15+	مؤونات ومنتجات ثابتة مسبقا	396 827 728 093,87	396 827 728 093,87	
	مجموع الخصوم غير الجارية 2	408 667 670 367,83	408 667 670 367,83	
40	موردون وحسابات ملحقة	149 579 801 414,94	149 579 801 414,94	
444+	الضرائب وما شابهها	14 696 822 392,4	14 696 822 392,4	
CASA		1 930 541 592 825,63	1 930 541 592 825,63	
42+	ديون أخرى	192 736 526 660,55	192 736 526 660,55	
52+	خزينة سلبية	94 187 514,64	94 187 514,64	
	مجموع الخصوم الجارية 3	1 903 904 255 066,72	1 903 904 255 066,72	
	مجموع عام للخصوم	2 065 866 546 025,29	2 065 882 807 396,95	+16 261 371,66

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على البيانات الموجودة في موقع السجل التجاري

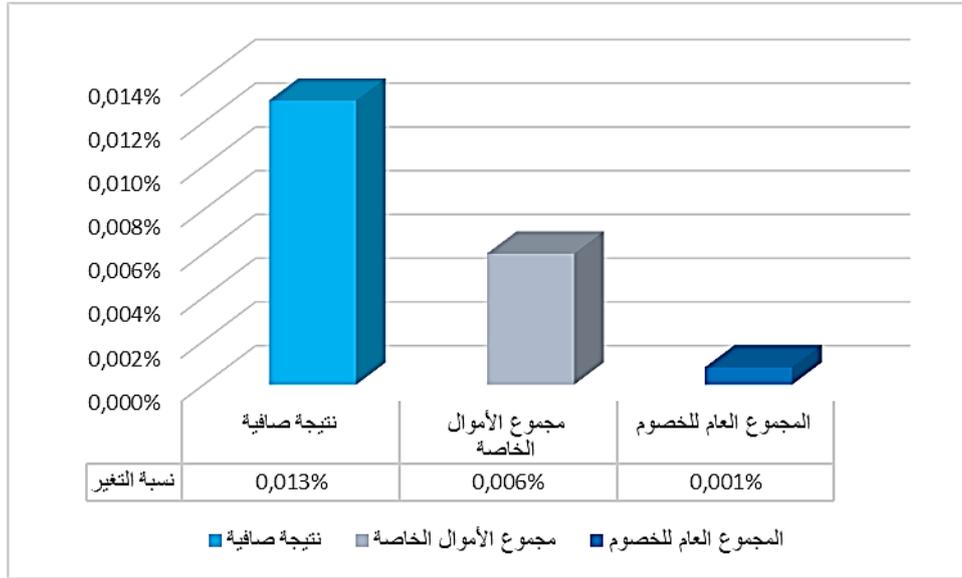
من خلال الجدول التالي سنلخص التغيرات التي حدثت في خصوم الشركة ونسب التغيرات التي حدثت من خلال الشكل (4 - 10)

جدول رقم (4 - 29): التغيرات في خصوم شركة سونلغاز لسنة 2021 بعد تطبيق النموذج

المبلغ الصافي بعد تطبيق النموذج	المبلغ الصافي قبل تطبيق النموذج	الخصوم
-122 836 087 815,11	-122 852 349 186,77	نتيجة صافية/ (نتيجة صافية حصة المجمع (1))
-246 689 118 037,6	-246 705 379 409,26	مجموع الأموال الخاصة
2 065 882 807 396,95	2 065 866 546 025,29	المجموع العام للخصوم

المصدر: من إعداد الباحثة

شكل رقم (4 - 10): نسبة التغير في أصول شركة سونلغاز لسنة 2021 بعد تطبيق النموذج



المصدر: من إعداد الباحثة

يظهر الجدول والشكل المرتبط به تغيرات ملموسة في هيكل خصوم شركة سونلغاز حيث يلاحظ أن نتيجة الصافية قبل تطبيق النموذج كانت تظهر قيمة قدرها -122852349186,77، ولكن بعد تطبيق النموذج، تغيرت هذه القيمة إلى -122836087815,11 مما يظهر تحسن بسيط في النتيجة الصافية، هذا التحسن كان بزيادة ضئيلة تقدر بنسبة 0,013%، من جهة أخرى يظهر تغير في مجموع الأموال الخاصة بنسبة 0,006%، هذا الارتفاع الطفيف يُعزى إلى تأثير توزيع الموارد البشرية وتضمينها كجزء من الأصول، كما يشير إلى أن التغيرات في تكوين الأصول لم تؤثر بشكل كبير على مجموع الأموال الخاصة، وهذه التغيرات أثرت كذلك على المجموع العام للخصوم حيث ارتفعت بنسبة ضئيلة جدا تقدر بـ 0,001%، تطبيق النموذج لم يحدث تأثيراً كبيراً على هيكل

خصوم الشركة، ولكن الزيادة الطفيفة في النتيجة الصافية قد تشير إلى تحسين طفيف في الأداء المالي نتيجة لاستثمار الموارد البشرية.

2- قائمة الدخل لسنة 2021

جدول رقم (4 - 30): قائمة الدخل لشركة سونلغاز لسنة 2021 قبل تطبيق النموذج وبعد تطبيقه

رقم الحساب	تسمية الحساب	المبلغ قبل تطبيق النموذج	المبلغ بعد تطبيق النموذج	الفروق المسجلة
70	رقم الأعمال	356 309 728 481,57	356 309 728 481,57	
72	تغير المخزونات المنتجة المصنعة والمنتجات قيد الصنع	3 941 725,6	3 941 725,6	
73	الإنتاج المثبت	928 231 021,82	928 231 021,82	
74	إعانات الاستغلال	0	0	
	إنتاج السنة المالية-1	357 241 901 228,99	357 241 901 228,99	
60	المشتريات المستهلكة	277 760 751 613,05	277 760 751 613,05	
61/62		86 594 876 577,05	86 596 004 668,05	-1128091
	استهلاك السنة المالية-2	364 355 628 190,1	364 356 756 281,1	-1128091
	القيمة المضافة للاستغلال-3	7 115 983 143,11	7 114 855 052,11	+1128091
63	أعباء المستخدمين	67 175 851 377,72	67 193 380 133,62	-17528755,9
64	الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة	6 525 749 604,37	6 525 749 604,37	لا توجد فروق
	الفائض الإجمالي عن الاستغلال-4	80 852 641 637	80 833 984 790,1	+18 656 846,9
75	المنتجات التشغيلية الأخرى	0	0	لا توجد فروق
65	الأعباء التشغيلية الأخرى	3 220 591 562,69	3 220 591 562,69	
68	المخصصات للاهلاكات والمؤونات	71 687 723 048,01	71 685 327 572,77	+2 395 475,24*
78	استئناف عن خسائر القيمة والمؤونات	0	0	لا توجد فروق
	النتيجة التشغيلية-5	122 830 558 345,79	122 814 296 974,13	+16 261 371,66
76	المنتجات المالية	0	0	لا توجد فروق
66	الأعباء المالية	39 304 074,2	39 304 074,2	
	النتيجة المالية-6	38 052 212,64	38 052 212,64	
	(النتيجة العادية قبل الضرائب (6+75-)	122 830 558 345,79	122 814 296 974,13	+16 261 371,66
695+	الضرائب الواجب فعها عن النتائج العادية	0	0	لا توجد فروق

	0	0	الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية	692+
	0	0	مجموع منتجات الأنشطة العادية	
	811 360 466 544,3	811 376 727 915,96	مجموع أعباء الأنشطة العادية	
	-122 836 087 815,11	-122 852 349 186,77	النتيجة الصافية للأنشطة العادية -8	
لا توجد فروق	0	0	العناصر غير العادية - المتتجات (يطلب بيانها)	77
	0	0	العناصر غير العادية - الأعباء (يطلب بيانها)	67
	0	0	النتيجة غير العادية -9	
	-122 836 087 815,11	-122 852 349 186,77	النتيجة الصافية للسنة المالية -10	
	+16 261 371,66			

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على قائمة الدخل للشركة لسنة 2021

* تتمثل في مجموع محصنات الاهتلاك والخسائر في القيمة للموارد البشرية (895691,95 + 1499783,29)

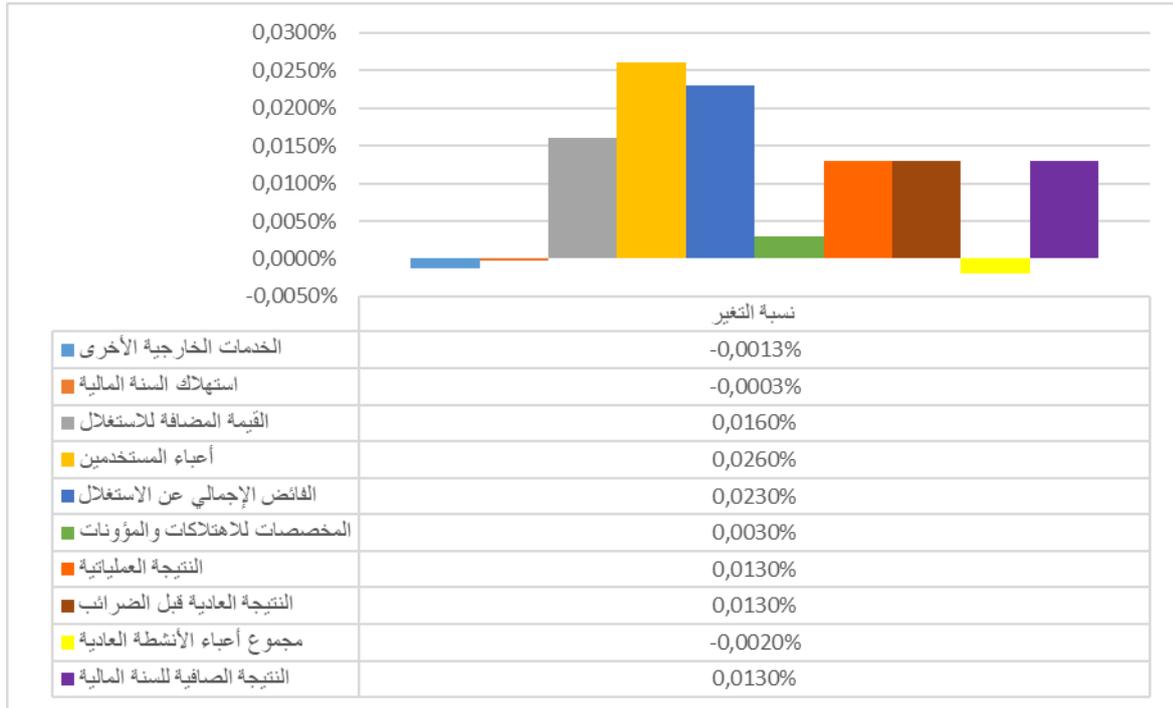
من خلال الجدول والشكل التاليين سنقوم بتسليط الضوء على الاختلافات الناتجة عن التغيرات في عناصر قائمة الدخل، مع توضيح نسب التغير الملحوظة.

جدول رقم (4-31): التغيرات في عناصر قائمة الدخل لشركة سونلغاز لسنة 2021 بعد تطبيق النموذج

عناصر قائمة الدخل	المبالغ قبل تطبيق النموذج	المبالغ بعد تطبيق النموذج	نسبة التغير
الخدمات الخارجية الأخرى	86 596 004 668,05	86 594 876 577,05	- 0,0013%
استهلاك السنة المالية	364 356 756 281,1	364 355 628 190,1	-0,0003%
القيمة المضافة للاستغلال	7 114 855 052,11	7 115 983 143,11	0,016%
أعباء المستخدمين	67 193 380 133,62	67 175 851 377,72	0,026%
الفائض الإجمالي عن الاستغلال	80 833 984 790,1	80 852 641 637	0,023%
المخصصات للاهتلاكات والمؤونات	71 685 327 572,77	71 687 723 048,01	0,003%
النتيجة العمليانية	122 814 296 974,13	122 830 558 345,79	0,013%
النتيجة العادية قبل الضرائب	122 814 296 974,13	122 830 558 345,79	0,013%
مجموع أعباء الأنشطة العادية	811 376 727 915,96	811 360 466 544,3	-0,002%
النتيجة الصافية للسنة المالية	-122 852 349 186,77	-122 836 087 815,11	0,013%

المصدر: من إعداد الباحثة

شكل رقم (4 - 11): نسبة التغير في عناصر قائمة الدخل لشركة سونلغاز لسنة 2021 بعد تطبيق النموذج



المصدر: من إعداد الباحثة

يظهر الجدول والشكل أعلاه التغيرات في عناصر قائمة الدخل بعد تطبيق النموذج، يتبين أن الفروق في قيم الخدمات الخارجية واستهلاك السنة المالية تكاد تكون غير ملحوظة، حيث تظهر تغيرات بنسبة صغيرة جداً تقترب من الصفر، على الجانب الآخر يتضح أن هناك تحسن ملحوظ في القيمة المضافة للاستغلال بزيادة تبلغ 0.016%، كما يتجلى تأثير إيجابي في الفائض الإجمالي عن الاستغلال بنسبة 0.023%، على الرغم من تغيرات طفيفة في المخصصات للاهلاكات والمؤونات، إلا أن النتيجة التشغيلية والنتيجة العادية قبل الضرائب تظهر تحسناً بنسبة 0.013%، وأخيراً يظهر أن النتيجة الصافية للسنة المالية شهدت تحسناً بنسبة 0.013%.

ثانياً: الإفصاح المحاسبي للموارد البشرية لسنة 2022

سنقوم بتوضيح قيمة الإطارات العليا خلال سنة 2022 على غرار السنة السابقة، وسنتبع التغيرات التي قد تطرأ على القوائم المالية خلال هذه الفترة.

1- قائمة المركز المالي لسنة 2021

▪ أصول شركة سونلغاز

جدول رقم (4-32): أصول شركة سونلغاز لسنة 2022 قبل تطبيق النموذج وبعد تطبيقه

رقم الحساب	أصول	المبلغ الصافي قبل تطبيق النموذج	المبلغ الصافي بعد تطبيق النموذج	الفروق المسجلة
207	فارق بين للاقتناء-المنتوج للإيجاري أو السليبي	3 731 004 613,03	3 731 004 613,03	
20	تثبيتات معنوية	32 091 337,44	32 091 337,44	
21	تثبيتات عينية	835 181 144 466,39	835 181 144 466,39	
211	أراض	0	0	
2131	ميان	0	0	
218	تثبيتات عينية أخرى	0	0	
22	تثبيتات ممنوح امتيازها	0	0	
23	تثبيتات يجرى إنجازها	182 973 929 433,5	182 973 929 433,5	
25	أصول اجتماعية (بشرية)	31 463 573,32	16 261 371,66	+15 202 201,66
26+	تثبيتات مالية	0	0	
265	سندات موضوعة موضع معادلة	0	0	
26		400 000	400 000	
271+	سندات أخرى مثبتة	0	0	
274+	قروض وأصول مالية أخرى غير جارية	60 450 150,11	60 450 150,11	
133	ضرائب مؤجلة على الأصل	0	0	
	مجموع الأصول غير الجارية	1 022 026 744 945,45	1 021 995 281 372,13	+15 202 201,66
3	مخزونات ومنتوجات قيد التنفيذ	15 358 780 569,17	15 358 780 569,17	
4	حسابات دائنة واستخدامات مماثلة	0	0	
41	الزبائن	280 622 788 041,54	280 622 788 041,54	
DSCGA		1 304 897 355 344,59	1 304 897 355 344,59	
409+	المدينون الآخرون	36 411 158 412,73	36 411 158 412,73	
44+		21 591 005 335,97	21 591 005 335,97	
5	حسابات دائنة أخرى واستخدامات مماثلة	0	0	
50-	الموجودات وما شابهها	0	0	
51+	الحزينة	43 335 119 755,32	43 335 119 755,32	

	1 702 216 207 459,32	1 702 216 207 459,32	مجموع الأصول الجارية
+15 202 201,66	2 724 226 691 033,11	2 724 211 488 831,45	المجموع العام للأصول

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على البيانات الموجودة في موقع السجل التجاري

*تمثل قيمة الأصول الاجتماعية (البشرية) في قيمة الموارد البشرية المرسمة - أقساط الاهتلاك - الخسائر في القيمة سنوضح كيفية حسابها من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (4 - 33): المبلغ الصافي للأصول الاجتماعية (بشرية) لسنة 2022 لشركة سونلغاز

المبلغ الصافي	الخسائر في القيمة	أقساط الاهتلاك	القيمة المرسمة	البيان
15202201,66	1942033,65	3321759,79	20465995,1	المبالغ

المصدر: من إعداد الباحثة

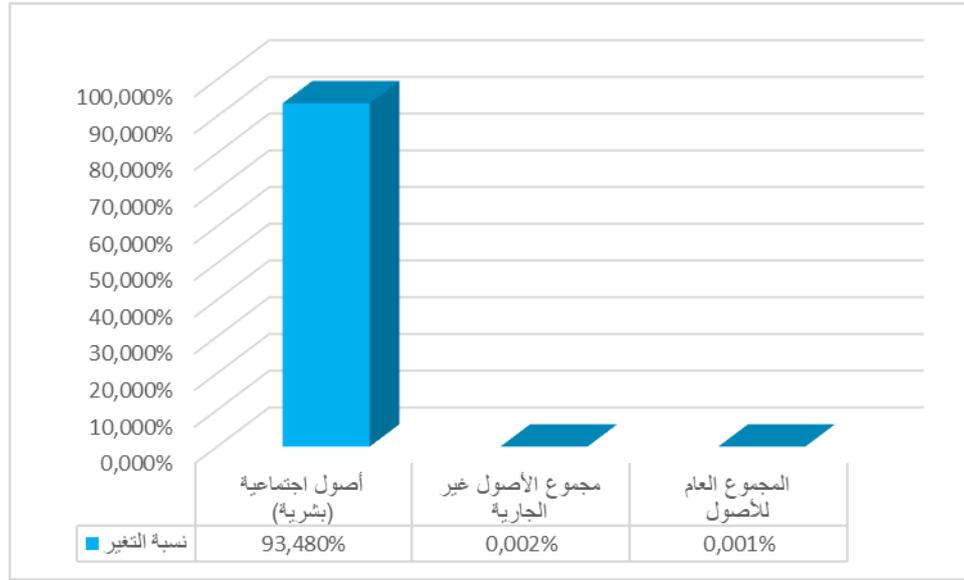
يتبين هناك تغيرات في هيكل أصول الشركة، ويعود هذا التغيير إلى إضافة الأصول الاجتماعية (البشرية)، هذا التغيير يعكس تعديلاً في إجمالي الأصول غير الجارية، مما يتسبب في تغيير في إجمالي الأصول العام، ولفهم هذه التغيرات بشكل أكثر دقة، يتم عرض الفروق الناتجة عن هذه التغييرات في الجدول رقم (4 - 34)، بالإضافة إلى شكل رقم (4 - 12) الذي يوضح نسب التغيير في هذه العناصر.

جدول رقم (4 - 34): التغيرات في أصول شركة سونلغاز لسنة 2022 بعد تطبيق النموذج

المبلغ الصافي بعد تطبيق النموذج	المبلغ الصافي قبل تطبيق النموذج	الأصول
31 463 573,32	16 261 371,66	أصول اجتماعية (بشرية)
1 022 026 744 945,45	1 021 995 281 372,13	مجموع الأصول غير الجارية
2 724 226 691 033,11	2 724 211 488 831,45	المجموع العام للأصول

المصدر: من إعداد الباحثة

شكل رقم (4 - 12): نسبة التغير في أصول شركة سونلغاز لسنة 2022 بعد تطبيق النموذج



المصدر: من إعداد الباحثة

يظهر الجدول تغييرات في هيكل أصول شركة سونلغاز لسنة 2022 بعد تطبيق النموذج، حيث شهدت أصول الشركة الاجتماعية (البشرية) ارتفاعاً ملحوظاً بنسبة 93.48%. يبين هذا التغير التركيز على تعزيز الموارد البشرية، في المقابل لوحظت تغييرات طفيفة في مجموع الأصول غير الجارية والمجموع العام للأصول بنسب ضئيلة، مما يشير إلى استقرار عام في هيكل الأصول واستمرار التركيز على التطوير الاجتماعي (البشري).

▪ خصوم شركة سونلغاز

جدول رقم (4 - 35): خصوم شركة سونلغاز لسنة 2022 قبل تطبيق النموذج وبعد تطبيقه

رقم الحساب	خصوم	المبلغ الصافي قبل تطبيق النموذج	المبلغ الصافي بعد تطبيق النموذج	الفروق المسجلة
101	رأس مال تم إصداره	64 000 000 000	64 000 000 000	
AFP		403 245 430 196,02	403 245 430 196,02	
104+	علاوات واحتياطات - احتياطات مدججة (1)	7 133 950 759,57	7 133 950 759,57	لا توجد فروق
105	فوارق إعادة التقييم	0	0	
107	فارق المعادلة (1)	0	0	
12	نتيجة صافية / (نتيجة صافية حصة المجمع (1))	-91 061 900 446,37	-91 046 698 244,71	+15 202 201,66
11	رؤوس أموال خاصة أخرى / ترحيل من جديد	-508 560 775 674,02	-508 560 775 674,02	لا توجد فروق

	0	0	حصة الشركة المدمجة (1)	PSC
	0	0	حصة ذوي الأقلية (1)	PM
+15 202 201,66	-125 228 092 963,14	-125 243 295 164,8	المجموع 1	
لا توجد فروق	12 677 296 873,96	12 677 296 873,96	قروض وديون مالية	16+
	0	0	ضرائب (مؤجلة ومرصود لها)	134+
	0	0	ديون أخرى غير جارية	229
	431 553 259 697,86	431 553 259 697,86	مؤونات ومنتجات ثابتة مسبقا	15+
	444 230 556 571,82	444 230 556 571,82	مجموع الخصوم غير الجارية 2	
	178 319 979 215,88	178 319 979 215,88	موردون وحسابات ملحقه	40
	23 959 894 486,52	23 959 894 486,52	الضرائب وما شابهها	444+
	1 930 541 592 825,63	1 930 541 592 825,63		CASA
	272 300 132 143,65	272 300 132 143,65	ديون أخرى	42+
	102 628 752,75	102 628 752,75	خزينة سلبية	52+
	2 405 224 227 424,43	2 405 224 227 424,43	مجموع الخصوم الجارية 3	
+15 202 201,66	2 724 226 691 033,11	2 724 211 488 831,45	مجموع عام للخصوم	

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على البيانات الموجودة في موقع السجل التجاري

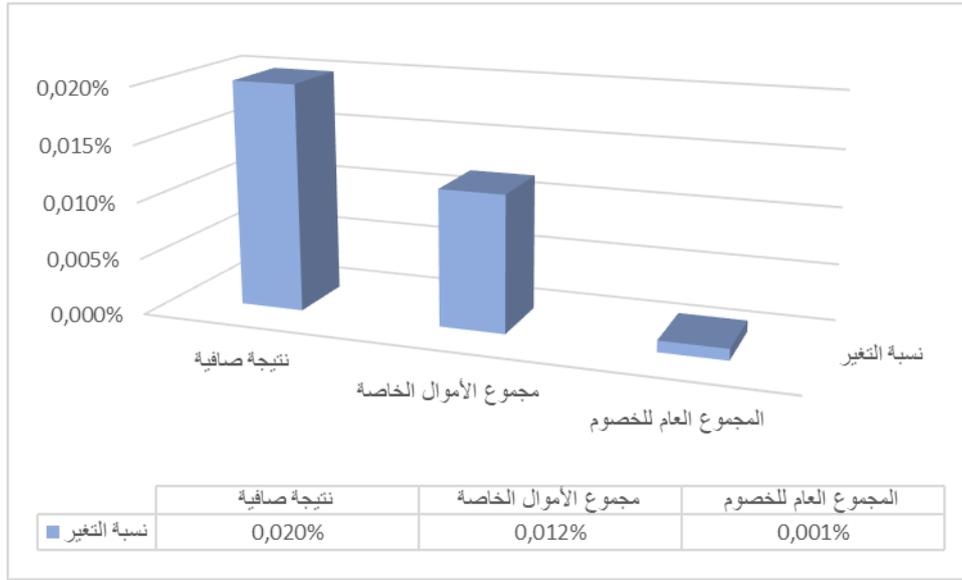
من خلال الجدول والشكل التاليين سنلخص التغيرات التي حدثت في خصوم الشركة ونسب التغيرات التي حدثت.

جدول رقم (4 - 36): التغيرات في خصوم شركة سونلغاز لسنة 2021 بعد تطبيق النموذج

المبلغ الصافي بعد تطبيق النموذج	المبلغ الصافي قبل تطبيق النموذج	الخصوم
-91 046 698 244,71	-91 061 900 446,37	نتيجة صافية / (نتيجة صافية حصة المجمع)
-125 228 092 963,14	-125 243 295 164,8	مجموع الأموال الخاصة
2 724 226 691 033,11	2 724 211 488 831,45	المجموع العام للخصوم

المصدر: من إعداد الباحثة

شكل رقم (4 - 13): نسبة التغير في خصوم شركة سونلغاز لسنة 2022 بعد تطبيق النموذج



المصدر: من إعداد الباحثة

يبين الجدول والشكل السابقين التغيرات في هيكل خصوم شركة سونلغاز لسنة 2022 بعد تطبيق النموذج، حيث تظهر نسب تغير طفيفة في الخصوم، سجلت النتيجة الصافية ارتفاعاً بنسبة 0.02%، وهو ما أدى إلى زيادة في مجموع الأموال الخاصة والمجموع العام للخصوم بنسب ضئيلة جداً (0.012% و 0.001% على التوالي)، مما يوحي بثبات في هيكل الخصوم.

2- قائمة الدخل لسنة 2021

جدول رقم (4 - 37): قائمة الدخل لشركة سونلغاز لسنة 2022 قبل تطبيق النموذج وبعد تطبيقه

رقم الحساب	تسمية الحساب	المبلغ الصافي قبل تطبيق النموذج	المبلغ الصافي بعد تطبيق النموذج	الفروق المسجلة
70	رقم الأعمال	0	0	
72	تغير المخزونات المنتجة المصنعة والمنتجات قيد الصنع	0	0	
73	الإنتاج المثبت	0	0	
74	إعانات الاستغلال	0	0	
	إنتاج السنة المالية-1	0	0	
60	المشتريات المستهلكة	280 936 773 901,6	280 936 773 901,6	
61/62		92 070 548 596,43	92 065 585 783,43	-4962813
	استهلاك السنة المالية-2	373 007 322 498,03	373 002 359 685,03	-4962813

+4962813	-373 002 359 685,03	-373 007 322 498,03	القيمة المضافة للاستغلال-3	
-15503182,1	67 623 201 288,3	67 638 704 470,4	أعباء المستخدمين	63
لا توجد فروق	4 989 404 219,96	4 989 404 219,96	الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة	64
+20 465 995,1	-445 614 965 193,29	-445 635 431 188,39	الفائض الإجمالي عن الاستغلال-4	
لا توجد فروق	0	0	المنتجات التشغيلية الأخرى	75
	4 973 352 015,47	4 973 352 015,47	الأعباء التشغيلية الأخرى	65
+5 263 793,44	74 373 335 461,24	74 368 071 667,8	المخصصات للاهتلاكات والمؤونات	68
لا توجد فروق	0	0	استئناف عن خسائر القيمة والمؤونات	78
+15 202 201,66	-524 961 652 670	-524 976 854 871,66	النتيجة التشغيلية-5	
لا توجد فروق	0	0	المنتجات المالية	76
	37 261 303,38	37 261 303,38	الأعباء المالية	66
	36 578 512,22	36 578 512,22	النتيجة المالية-6	
+15 202 201,66	-91 046 698 244,71	-91 061 900 446,37	(النتيجة العادية قبل الضرائب (6+)-75	
لا توجد فروق	0	0	الضرائب الواجب فعها عن النتائج العادية	695+
	0	0	الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية	692+
	0	0	مجموع منتجات الأنشطة العادية	
-15 202 201,66	524 998 913 973,38	525 014 116 175,04	مجموع أعباء الأنشطة العادية	
+15 202 201,66	-91 046 698 244,71	-91 061 900 446,37	النتيجة الصافية للأنشطة العادية-8	
لا توجد فروق	0	0	العناصر غير العادية- المنتجات (يطلب بيانها)	77
	0	0	العناصر غير العادية - الأعباء (يطلب بيانها)	67
	0	0	النتيجة غير العادية-9	
+15 202 201,66	-91 046 698 244,71	-91 061 900 446,37	النتيجة الصافية للسنة المالية-10	

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على البيانات الموجودة في موقع السجل التجاري

* تتمثل في مجموع مخصصات الاهتلاك والخسائر في القيمة للموارد البشرية (3321759,79 + 1942033,65 = 5263793,44)

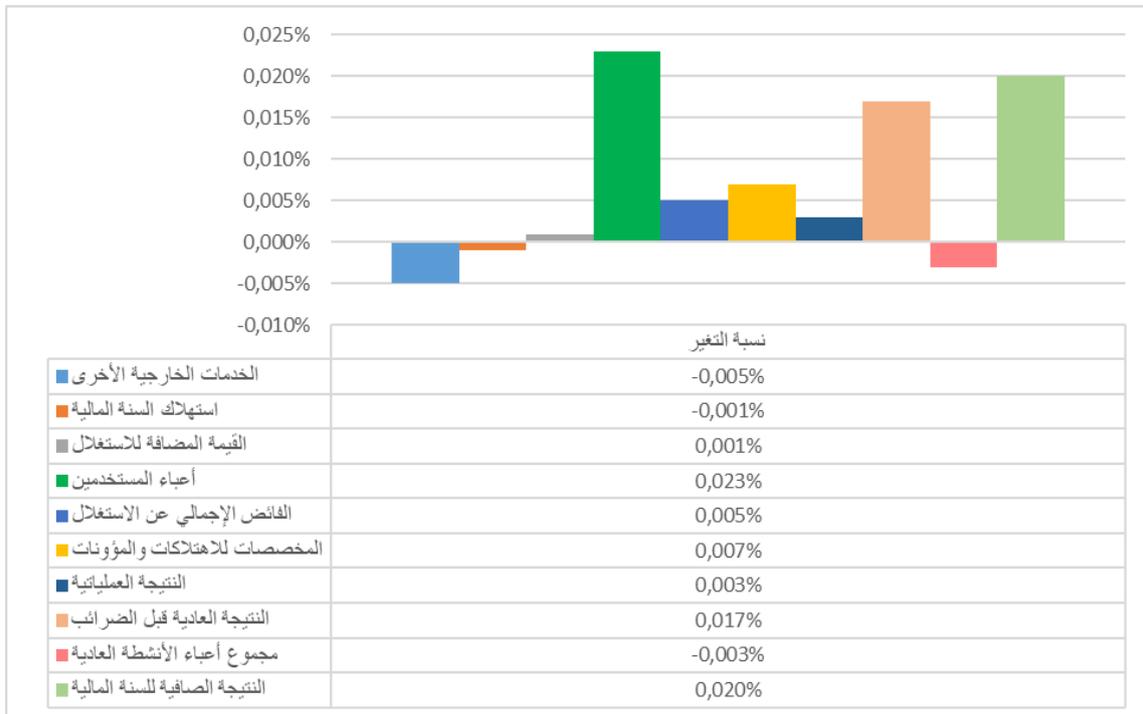
من خلال الجدول والشكل التاليين، سنقوم بتسليط الضوء على الاختلافات الناتجة عن التغيرات في عناصر قائمة الدخل، مع توضيح نسب التغير الملحوظة.

جدول رقم (4 - 38): التغيرات في عناصر قائمة الدخل لشركة سونلغاز لسنة 2022 بعد تطبيق النموذج

عناصر قائمة الدخل	المبالغ قبل تطبيق النموذج	المبالغ بعد تطبيق النموذج	نسبة التغير
الخدمات الخارجية الأخرى	92 070 548 596,43	92 065 585 783,43	-0,005%
استهلاك السنة المالية	373 007 322 498,03	373 002 359 685,03	-0,001%
القيمة المضافة للاستغلال	-373 007 322 498,03	-373 002 359 685,03	0,001%
أعباء المستخدمين	67 638 704 470,4	67 623 201 288,3	0,023%
الفائض الإجمالي عن الاستغلال	-445 635 431 188,39	-445 614 965 193,29	0,005%
المخصصات للاهلاكات والمؤونات	74 368 071 667,8	74 373 335 461,24	0,007%
النتيجة العمليانية	-524 976 854 871,66	-524 961 652 670	0,003%
النتيجة العادية قبل الضرائب	-91 061 900 446,37	-91 046 698 244,71	0,017%
مجموع أعباء الأنشطة العادية	525 014 116 175,04	524 998 913 973,38	-0,003%
النتيجة الصافية للسنة المالية	-91 061 900 446,37	-91 046 698 244,71	0,02%

المصدر: من إعداد الباحثة

شكل رقم (4 - 14): نسبة التغير في عناصر قائمة الدخل لشركة سونلغاز لسنة 2022 بعد تطبيق النموذج



المصدر: من إعداد الباحثة

يوضح الجدول والشكل أعلاه التغيرات التي طرأت على عناصر قائمة الدخل لشركة سونلغاز بعد تطبيق النموذج، يتبين أن الخدمات الخارجية الأخرى شهدت انخفاضاً طفيفاً بنسبة -0,005%، في حين أن استهلاك

السنة المالية والقيمة المضافة للاستغلال سجلتا تغيرات طفيفة تقريبًا -0.001% و 0.001% على التوالي، من ناحية أخرى لوحظ انخفاض في أعباء المستخدمين بنسبة 0.023%، وهو مؤشر على انخفاض تكلفة الموارد البشرية التي تم رسمتها، أما بالنسبة للفائض الإجمالي عن الاستغلال شهد ارتفاعًا بسيطًا بنسبة 0.005%، وهذا يعكس تحسنًا ضئيلاً في الأداء العام للشركة، على الجانب الآخر المخصصات للاهتلاكات والمؤونات ارتفعت بنسبة 0.007%، مما يشير إلى تزايد في الاحتياطات للاهتلاكات والمصرفيات، في حين أن النتيجة التشغيلية والنتيجة العادية قبل الضرائب شهدتا ارتفاعات بنسب 0.003% و 0.017% على التوالي، مما يشير إلى تحسن طفيف في أداء الشركة على المستوى العام، أما بالنسبة لمجموع أعباء الأنشطة العادية فقد شهد تغير طفيف بنسبة - 0.003%، في النهاية تظهر النتيجة الصافية للسنة المالية ارتفاعًا بنسبة 0.02%، وهي إشارة تدل على تحسن الأداء الشامل للشركة بشكل طفيف.

الخلاصة

من خلال هذا الفصل تم التطبيق العملي للنموذج المقترح للقياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية، حيث تم اختيار شركة الإسمنت عين التوتة كمثال على الشركة الإنتاجية، بينما تم اختيار شركة سونلغاز مديرية التوزيع بباتنة لتمثيل القطاع التجاري، يكمن الهدف من هذا الاختيار هو الفهم الشامل لطبيعة النموذج وقدرته على التكيف مع قطاعين مختلفين، بالإضافة إلى تقدير الآثار المحتملة التي يمكن أن يحققها في كلتا المؤسسات وقدرته على التكيف والتأقلم مع تفاوتات هياكل الشركات، تحليل النتائج أظهر أن النموذج كان له تأثير إيجابي يعتبر ملحوظ على الأداء المالي للشركة الصناعية والشركة التجارية على حد سواء، ورغم أن الزيادات في القيم كانت طفيفة، فإنها ساهمت في تحقيق تحسينات إيجابية في قيمة الأصول والنتائج التشغيلية، يظهر التأثير الأكبر للنموذج في الشركة الصناعية مقارنة بالشركة التجارية، يعود هذا التأثير والاختلاف إلى الخصوصية الفريدة للشركة التجارية، حيث تختلف هياكل التكاليف وأنماط العمل بشكل كبير عن الشركة الصناعية، وبالتحديد في تكاليف تدريب الإطارات العليا فشركة الإسمنت التي تعتبر مجمعاً خصصت ميزانية أكبر لإطاراتها العليا مقارنة بشركة سونلغاز، مما يبرز اختلافات واضحة في استثمارات التدريب بين القطاعين المختلفين، وهذا ما أحدث هذا الفرق، إجمالاً توجد استجابة إيجابية ولو طفيفة هذا دون أن يؤثر النموذج على تيار الشركة مما يشير إلى أنه يمكن أن يكون لديه تأثير قابل للتطبيق على نطاق واسع.

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ
الْحَمْدُ لِلَّهِ الَّذِي
خَلَقَ السَّمَوَاتِ وَالْأَرْضَ
وَالَّذِي جَعَلَ مِنَ
النَّارِ سَمُوكًا
وَالَّذِي جَعَلَ
الْجِبَالَ أَوْتَادًا
وَالَّذِي سَخَّرَ
لَهُمْ رِجْلَيْهِمَا
فِي الْبَرِّ وَالْبَحْرِ
وَالَّذِي يُضِلُّ
مَنْ يَشَاءُ
وَيَهْدِي
مَنْ يَشَاءُ
وَالَّذِي يُضِلُّ
مَنْ يَشَاءُ
وَيَهْدِي
مَنْ يَشَاءُ

خاتمة

يتضح أن تحول الاقتصاد الحديث يمثل تحولاً جذرياً في فلسفة الإدارة الحديثة، حيث ينتقل التركيز من الموارد المادية إلى الموارد البشرية، وأصبح العنصر البشري المحرك الأساسي للتنافسية والاستمرار في ساحة الأعمال، مما يعكس أهمية العقل البشري كمورد حيوي قادر على تحقيق النجاح والابتكار، يأتي هذا التحول في سياق يبرز أهمية محاسبة الموارد البشرية كأداة فعالة لتحقيق الاستدامة والتميز، فهي تُظهر أهمية الاستثمار في تطوير الموارد البشرية، باعتبارها أحد أهم العوامل التي تضمن الاستدامة، يعتمد مفهوم الأفراد العاملين كأصول على هذا التحول، مما يوسع نطاق التفكير المحاسبي ويفتح آفاقاً جديدة لفهم وتحليل الأثر المالي للتدريب والتطوير، وبناءً على ذلك فإن هدف الدراسة هو فهم الأهمية والدور الرئيسي الذي تلعبه هذه الموارد في المنظمات بدءاً من إدارته ثم الاستثمار فيه، وتم فحص المعايير المحاسبية ذات الصلة بالموارد البشرية، ومقارنة مدى التوافق والاختلاف مع ممارسات محاسبة الموارد البشرية التقليدية، وقد قمنا باقتراح نموذج محاسبي مستمد من نموذج التكلفة التاريخية، يسمح بتقدير قيمة الموارد البشرية والإفصاح عنها في القوائم المالية، حيث يسعى هذا النموذج لتحقيق توازن بين متطلبات النظام المحاسبي المالي والظروف الاقتصادية للبيئة الجزائرية، كما يهدف هذا النموذج إلى تحقيق فعالية في التطبيق دون التأثير على الاتجاه المحاسبي للمؤسسة، قمنا بتطبيق النموذج على مؤسستين، إحداها تجارية وهي مديرية سونلغاز بباتنة، والأخرى صناعية وهي مصنع الإسمنت بعين توتة، بهدف فحص فاعليته وتقييم إمكانية تكامله في بيئة المؤسسات الاقتصادية. أسفرت الدراسة إلى جملة من النتائج الرئيسية أهمها:

■ نتائج الدراسة النظرية:

- الاستثمار في المورد البشري يعزز القدرة التنافسية ويشجع على الابتكار، كما أنه ليس مجرد نفقات بل يعتبر محركاً أساسياً يدعم الأسس الاقتصادية والاجتماعية للمؤسسة؛
- إن الرؤية الجديدة لتفعيل دور الموارد البشرية كأصل محاسبي لديه قيمة مالية يجب تقديرها بالطرق المحاسبية التقليدية؛
- ليعد المورد البشري أصلاً يجب وجود مجموعة من الخصائص التي تميز الأصول بشكل عام، وهذه الخصائص يجب أن تتوافق مع السمات التي تطبق على الأصول في المؤسسة؛
- لا تقتصر المحاسبة على دورها التقليدي في تسجيل العمليات المالية بل تمتد لتلعب دوراً مهماً في تحديد مسار المؤسسات نحو التنمية المستدامة؛

- البعد الاجتماعي للمحاسبة يلعب دوراً مهماً في تحقيق أهداف المؤسسة وفهم تأثيرها على المجتمع؛
- يشير مفهوم "محاسبة الموارد البشرية" إلى تحويل المعلومات اللازمة حول المورد البشري إلى إدارة المؤسسة، بهدف قياس، وتقييم، والإفصاح عن هذا المورد بمثابة أصل يساهم في تحقيق أهداف المؤسسة ويعكس الصورة الحقيقية عنها؛
- في عصر اقتصاد المعرفة أصبح من الضروري نقل محاسبة الموارد البشرية من المستوى النظري إلى التطبيق العملي في المؤسسات الاقتصادية؛
- تمثل الموارد البشرية الأصول الأكثر قيمة للمنظمات، والمعالجة المحاسبية التقليدية لها على أنها مجرد مصروفات إيرادية تجعل التقارير المالية لا تقدم صورة صادقة عن المؤسسة، خاصة تلك التي تعتمد بشكل كبير على الموارد البشرية، والأصح معاملتها على أساس أنها نفقات استثمارية؛
- هناك مجموعة من النماذج التي تساعد على قياس المورد البشري وهي منقسمة إلى نماذج قائمة على التكلفة، نماذج القيمة الاقتصادية، ونماذج قائمة على المعرفة، ورغم وجود مزايا ومحددات لكل نموذج لم يتم التوصل إلى اتفاق عام على نموذج محدد يمكن اعتماده لقياس المورد البشري؛
- اعتماد مبدأ التكلفة من قبل المشرع كمعيار أساسي لقياس عناصر الأصول والخصوم، يعزى هذا الاختيار إلى إمكانية تحقيق الوثوقية والمصدقية في تسجيل الأحداث والعمليات المالية عند اعتماد هذا المبدأ، ويتعذر تحقيق هذه الجودة في مبدأ القيمة، الذي يتطلب وجود أسواق مالية مفتوحة ومنظمة، تقوم على أساس التنافس الحر والنزيه، وتكون محمية بنظام قانوني وإجرائي قوي يضمن مستويات مرتفعة من الشفافية والمصدقية؛
- الإفصاح عن الموارد البشرية يعزز الشفافية داخل المنظمة من خلال المشاركة العلنية للمعلومات حول سياسات وممارسات الموارد البشرية وتكوين القوى العاملة، هذا ما يجعل المنظمات تُظهر التزامها بالمساءلة والممارسات الأخلاقية؛
- توجد العديد من الأساليب للإفصاح والتقارير عن البيانات المتعلقة بالموارد البشرية، كالإفصاح عنها في تقرير مجلس الإدارة، إعداد قائمة الاستثمارات المعنوية، الإفصاح عنها في قوائم مالية غير مدققة تلحق بالقوائم المالية الأساسية، عرضها ضمن القوائم المالية الأساسية المنشورة؛

- في الجزائر وغيرها من البلدان، محاسبة الموارد البشرية لا تزال في مرحلة البحث النظري، حيث تواجه عدة تحديات من عدم وجود معايير دولية ذات الصلة ونقص الدعم من الهيئات المهنية والحكومة؛
- يتعين التحرك نحو تطوير نموذج محاسبي جديد يأخذ في اعتباره الإطار الجزائري ويسهم في تقدير الموارد البشرية بطريقة تعكس قيمتها الحقيقية؛
- ينبغي أن يكون نظام محاسبة الموارد البشرية انتقالياً وشاملاً، مما يتيح تنفيذه بالتدرج وبطريقة تجذب انتباه المجتمع وتحسينه يوماً بعد يوم في الممارسة العملية؛
- البحث حول نظرية محاسبة الموارد البشرية وصياغة نموذج لا يقتصر على الناحية النظرية، بل يتطلب أيضاً قابلية تشغيل قوية في الممارسة العملية؛
- تشكل فئة الإدارة العليا من الموظفين الفئة الأنسب لرسملة أعبائها، حيث تعد هذه الفئة المستوى الأولي الذي يتم التفكير فيه في عملية الرسملة، ويظهر أن الجزء المتغير من أعباء المستخدمين يعد الأكثر قابلية للرسملة مقارنةً بالجزء الثابت؛
- تخضع عملية المعالجة المحاسبية لرسملة أعباء الموارد البشرية لنفس المراحل التي يمر بها تقييم ومعالجة محاسبة الأصول الأخرى.

■ نتائج الدراسة التطبيقية:

- أحدث النموذج تغيرات ملحوظة في القوائم المالية لكل من الشركتين غير أنه أثر بشكل أكبر في شركة الإسمنت مقارنة بشركة سونلغاز؛
- أدى تطبيق النموذج على شركة الإسمنت بعين توتة إلى زيادة حجم أصولها وأموالها الخاصة، كما أدى إلى تخفيض التكاليف المحملة المتعلقة بتكاليف التدريب والجزء المتغير من الأجر، الأمر الذي أدى إلى ارتفاع النتيجة الصافية والضرائب المؤجلة الناتجة عن الزيادة في الأرباح؛
- تطبيق النموذج على شركة سونلغاز كان له تأثير ضئيل إلا أنه لا يزال يعد إيجابياً على الأداء المالي للشركة، حيث أظهر تحسينات طفيفة في أصولها، وارتفاعات طفيفة في النتيجة بعد القيام بعملية رسملة تكاليف التدريب والجزء المتغير من الأجر؛

- الاختلافات في هيكل التكاليف وأتماط العمل بين الشركة التجارية (سونلغاز) والشركة الصناعية (SCIMAT) قد أثرت على حجم التغييرات، مما يبرز أهمية تكييف النموذج لتلبية احتياجات وظروف كل نوع من الشركات؛

- التغييرات التي أحدثتها النموذج في أصول الشركتين تتمثل في ثلاث أبعاد هي:

- **البعد المحاسبي:** يتمثل هذا البعد في التأثير المحاسبي لإضافة حساب "الأصول الاجتماعية (البشرية)"، والذي تمثل في زيادة إجمالي الأصول غير الجارية ومجموع الأصول بشكل عام؛
- **البعد الاقتصادي:** يتمثل هذا البعد في أهمية القيمة المضافة للعاملين في الشركة، والتي تساهم في نجاحها وتحقيق أهدافها؛
- **البعد الاجتماعي:** يتمثل هذا البعد في الاعتراف بالقيمة البشرية للعاملين في الشركة، وإعطائهم المكانة اللائقة بهم.

- المعالجة المحاسبية للنموذج تمر بنفس المراحل التي تمر بها الأصول الأخرى، وهذا ما جعل تطبيقه لم يؤثر على المحاسبة التقليدية للشركتين وهو ما يرجح أن تكون له قابلية للتشغيل في الممارسة العملية.

■ توصيات الدراسة:

بناءً على النتائج السابقة يمكن تقديم التوصيات التالية:

- ضرورة التفكير دولياً في إنتاج معايير دولية محاسبية خاصة بالمحاسبة على الموارد البشرية هذا من خلال:

❖ التعاون مع الهيئات الدولية:

- تشجيع التعاون مع الهيئات والمنظمات الدولية المتخصصة في المحاسبة لتبني استحداث معايير دولية تتعلق بالمحاسبة عن الموارد البشرية؛
- المشاركة في فعاليات دولية للتأكيد على الحاجة الملحة لتوحيد الممارسات في هذا المجال.

❖ تشجيع التحلي بروح التعاون:

- تعزيز ثقافة التعاون بين الدول والمؤسسات المالية لضمان مشاركة فعالة في عمليات تحديد المعايير الدولية للمحاسبة عن الموارد البشرية؛

■ تبني نهج منفتح لتلقي الملاحظات والآراء من مختلف الجهات المعنية على النطاق الدولي.

- ضرورة أن يضم النظام المحاسبي المالي المعدل معالجات مقترحة لموضوع محاسبة الموارد البشرية؛

- توعية مستخدمي القوائم المالية حول أهمية القياس والإفصاح المحاسبي للموارد البشرية وذلك من خلال:
 - تقديم الدورات التدريبية والتعليمية حول نماذج القياس والإفصاح المحاسبي عن هذه الموارد؛
 - نشر المعلومات حول أهمية القياس والإفصاح المحاسبي للموارد البشرية كإعداد تقارير تشير إلى كيفية تأثير الموارد البشرية على القوائم المالية والأداء العام للشركة، وتوضيح الروابط بين استثمارات الموارد البشرية والقيمة المضافة للمؤسسة.
- التعاون بين المؤسسات والأكاديميين لتعزيز البحث والتطوير في هذا المجال وهذا من خلال:
 - ❖ إقامة ملتقيات وورش عمل مشتركة:
 - تنظيم مؤتمرات دورية تجمع بين المؤسسات والأكاديميين لمناقشة التطورات الأخيرة في مجال قياس وتقييم الموارد البشرية؛
 - إقامة ورش عمل من أجل تبادل الخبرات وتعزيز التفاعل بين الباحثين والممارسين.
 - ❖ إصدار برامج بحث مشتركة:
 - تشجيع على إصدار برامج بحثية مشتركة بين المؤسسات والجامعات لاستكشاف تأثير الموارد البشرية على الأداء المالي؛
 - دعم البحوث التي تستهدف تحسين أساليب القياس والتقييم لتعزيز التفاعل بين العمل الأكاديمي والتطبيق العملي.
- آفاق الدراسة:
 - بناء لما تطرقنا إليه في هذه الدراسة والنتائج المتحصل عليها نقترح بعض المواضيع التي يمكن أن تكون امتداداً لدراستنا مستقبلاً على سبيل المثال:
 - دراسة إمكانية توسيع تطبيق النموذج على شركات أخرى ذات هياكل مختلفة، مما يوفر فرصة لتحديد مدى قابلية النموذج للتكيف مع متطلبات متنوعة؛
 - أثر نموذج على التكاليف الخفية للموارد البشرية، مثل التكاليف المرتبطة بفقدان الإنتاجية بسبب غياب الموظفين أو التكاليف المرتبطة بتدريب الموظفين وتطويرهم؛
 - تأثير تعزيز مستويات الشفافية في قياس وإفصاح الموارد البشرية على ممارسات حوكمة الموارد البشرية.

قائمة
المراجع
الكتاب

المراجع العربية:

❖ الكتب:

1. أبو زيد، محمد المبروك. المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية. القاهرة: إيتراك للنشر والتوزيع، ط1، 2005.
2. البوعلي، لعبيي، والحياي وليد ناجي. محاسبة الموارد البشرية. عمان: مركز الكتاب الأكاديمي، ط1، 2015.
3. جرادات، ناصر، وأبو الحمام عزام. المسؤولية الأخلاقية والاجتماعية للمنظمات. الأردن: إثراء للنشر والتوزيع، ط1، 2013.
4. حاج علي. النظام المحاسبي المالي الجديد. الجزائر: دار بلقيس، 2012.
5. حسن، عادل محمد محمد. القياس والإفصاح ودورهما في محاسبة تكاليف الموارد البشرية في القطاع المصرفي. الجزائر: الدار الجزائرية، ط1، 2015.
6. حلوة، حنان رضوان. النموذج المحاسبي المعاصر. عمان: دار وائل للنشر، ط1، 2003.
7. الحويلي، عزام علي. إدارة الموارد البشرية وتنميتها. الأردن: دار البداية ناشرون وموزعون، ط1، 2014.
8. رياحي، بلقاوي أحمد. نظرية محاسبية. تعريب رياض العبد الله. عمان: دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، ج 1، 2009.
9. السامرائي، علي مزاحم حبيب. الاستثمار في رأس المال الفكري. الأردن: دار الأكاديميون للنشر والتوزيع، 2021.
10. سعيد، شوقي طارق. محاسبة الشركات. المنهل للنشر الإلكتروني، 2019.
11. شرويدر، ريتشارد، كلارك مارتل، وكاثي جاك. نظرية المحاسبة. تعريب خالد علي أحمد كاجيجي، إبراهيم ولد محمد فال، والكيلاني عبد الكريم الكيلاني. الرياض: دار المريخ للنشر، 2012.

12. الشيرازي، عباس مهدي. نظرية المحاسبة. الكويت: دار السلاسل، 1990.
13. عبد الرحمن، بن عنتر. إدارة الموارد البشرية - المفاهيم والأسس، الأبعاد والاستراتيجيات. الأردن: دار اليازوري العلمية، 2020.
14. العنزي، سعد علي. الاستثمار الاستراتيجي للموارد البشرية في لعبة كرة القدم. الأردن: دار اليازوري العلمية، 2020.
15. الفضل، مؤيد محمد، نور عبد الناصر إبراهيم، والدوغجي علي. المشاكل المحاسبية المعاصرة. عمان: دار المسيرة، ط1، 2002.
16. الفضل، مؤيد، وآخرون. المشاكل المحاسبية المعاصرة. عمان: دار المسيرة للنشر، 2002.
17. الفيومي، محمد. قراءات في المشاكل المحاسبية المعاصرة. الإسكندرية: دار الجامعة الجديدة للنشر، 2000.
18. القاضي، حسين، وحمدان مأمون. نظرية المحاسبة. عمان: دار الثقافة، ط1، 2007.
19. محمد، عبد ربه رائد. مبادئ المحاسبة المالية. عمان: دار الجنادرية للنشر والتوزيع، ج1، 2016.
20. محمد، فؤاد الليثي. نظرية المحاسبة: المدخل المعاصر. مصر: دار النهضة، ط2، 2003.
21. محمد، مطر، والسويطي موسى. التأصيل النظري للممارسات المهنية والمحاسبية. عمان: دار وائل للنشر، ط2، 2008.
22. المحمدي، سعد علي ريجان. إدارة الموارد البشرية - رؤية استراتيجية ومنهجية متكاملة. الأردن: دار اليازوري العلمية، 2019.
23. المحمدي، سعد علي ريجان. إدارة الموارد البشرية. الأردن: دار اليازوري العلمية، 2022.
24. مرعي، عبد الحفي، ونور أحمد. في المحاسبة المالية مقدمة في المفاهيم والمبادئ والقواعد والإجراءات. بيروت: دار النهضة العربية، 1977.

25. مصطفى، هشام الجمل. دور الموارد البشرية في تمويل التنمية بين النظام المالي الإسلامي والنظام الوضعي. الإسكندرية: دار الفكر الجامعي، 2006.
26. مطر، محمد، والسويطي موسى. التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية. عمان: دار وائل للنشر، ط2، 2008.
27. النقيب، كمال عبد العزيز. مقدمة في نظرية المحاسبة. عمان: دار وائل للنشر والتوزيع، ط1، 2004.
28. النقيب، كمال عبد العزيز. نظرية محاسبية. عمان: دار وائل للنشر، 2004.
- ❖ المقالات:
29. أبوبكر، أيمن عبد الله محمد. "مدى اهتمام الإدارة بالمحاسبة عن تكلفة الموارد البشرية بالمصارف." المجلة العالمية للاقتصاد والأعمال 3، ع. 1 (2017).
30. بريجة، فاتيح، ومايو عبد الله. "الاعتراف والقياس المحاسبي للموارد البشرية على ضوء النظام المحاسبي المالي دراسة تطبيقية: مؤسسة بيات كاترينغ نموذجاً." المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية 8، ع. 2 (2021).
31. بريجة، فاتيح، ومايو عبد الله. "الاعتراف والقياس للموارد البشرية على ضوء النظام المحاسبي المالي." المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية 8، ع. 2 (2021).
32. بن يحيى، نجاة، ونعامه مباركة. "المعيار المحاسبي (38) وأهمية الإفصاح المحاسبي للأصول غير الملموسة." مجلة الدراسات المحاسبية والمالية المتقدمة 02، ع. 02 (2018).
33. بوزوينة، هجرية، ودراسي مسعود. "القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره على اتخاذ القرارات بالمؤسسات الجزائرية - دراسة حالة مؤسسة AGRO SIM." مجلة الأبحاث الاقتصادية 15، ع. 01 (2020).
34. حداد، نور الهدى. "محاسبة الموارد البشرية بين ضرورة التأصيل وصعوبات القياس." مجلة المالية وحوكمة الشركات 4، ع. 2 (ديسمبر 2020).

35. رشا، حمادة. "القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية وأثره في القوائم المالية - دراسة تطبيقية على أعضاء الهيئة التدريسية في جامعة دمشق." مجلة جامعة دمشق 18، ع. 1 (2002).
36. الزواوي، علي عبدالحفيظ، والشريف سالمة إبراهيم. "أثر الإفصاح عن الموارد البشرية على قرارات منح الائتمان في المصارف الليبية." مجلة دراسات الاقتصاد والأعمال 6، ع. 2 (ديسمبر 2017).
37. سعودي، سامح محمد لطفي محمد. "دور الإفصاح الاختياري عن الموارد البشرية في تحقيق الميزة التنافسية لشركات الاتصالات وتكنولوجيا المعلومات المصرية دراسة استطلاعية." دار المنظومة 20، ع. 1 (2016).
38. سعدي، عبد الحلیم، ومريم عمارة. "إمكانية رسملة واستنفاد المورد البشري من خلال منهج مقترح لآليات الاعتراف به محاسبياً." مجلة الاقتصاديات المالية البنكية وإدارة الأعمال 6 (2018).
39. صائب، سالم. "أثر الإفصاح الاختياري في جودة الإبلاغ المالي دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية." مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة 54 (2018).
40. طويرات، رابع. "دور محاسبة الموارد البشرية في مواجهة التحديات التنافسية للمؤسسات الاقتصادية." مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية 12، ع. 01 (2019).
41. علون، محمد لمين، سعدي عبد الحق، وصالح محمد لخصر. "محاسبة الموارد البشرية وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في المؤسسات الاقتصادية." مجلة الاقتصاد الدولي والعمولة 3، ع. 2 (2020).
42. العنزي، سعد علي حمود. "العابدي علي رزاق جيا، كلفة المورد البشري بمنظور سلوكي." مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية 17 (2011).
43. عيشي، عمار بن. "معوقات تطبيق النظام المحاسبي المالي في شركات المساهمة الجزائرية." المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية 1 (2014).
44. الغبان، نائر صبري. "المناهج العلمية لقياس رأس المال البشري في ظل محاسبة رأس المال الفكري والإجراءات المقترحة للتطبيق في الوحدات المعرفية." مجلة دراسات محاسبية ومالية 2، ع. 8 (2009).

45. الغبان، ثائر صبري، والغبان محمود كاظم. "المناهج العلمية لقياس رأس المال البشري في ظل محاسبة رأس المال الفكري والإجراءات المقترحة للتطبيق في الوحدات المعرفية." مجلة دراسات مالية ومحاسبية 2، ع. 8 (2009)..
46. لخضر، سي محمد. "تصور نظري لقياس قيمة الموارد البشرية في ظل توجه الفكر المحاسبي نحو الرسملة (حالة الجزائر)." المجلة الجزائرية للأمن الإنساني 06، ع. 02 (2021).
47. مرحوم، محمد الحبيب. "النظام المحاسبي المالي محاسبة قواعد أم محاسبة مبادئ؟." مجلة الاقتصاد والمالية 04، ع. 02 (2018).
48. مهدي، شباركة، وأكرم حمادي. "إصلاح النظام المحاسبي المالي في الجزائر اعتماداً على تجربة ماليزيا في وضع ركائز المحاسبة الدولية." دراسات اقتصادية 17، ع. 01 (2023).

❖ الرسائل الجامعية:

49. داهم، محمد علي. إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الجزائرية. رسالة دكتوراه غير منشورة. جامعة لحاج لخضر باتنة 1: كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2022.
50. ضمزمة، سعاد. أثر الإفصاح المحاسبي لمحاسبة الموارد البشرية على جودة المعلومات المحاسبية - دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية أدرار. رسالة دكتوراه. جامعة أحمد دراية أدرار: كلية علوم تجارية، 2019.
51. لخشين، عبير. أثر القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية على مؤشرات الأداء المالي. رسالة دكتوراه. جامعة 20 أوت 1955: كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2020.
52. النوافلة، على ماجد حمود عيسى. محاسبة الموارد البشرية وأثرها على اتخاذ القرارات في البنوك التجارية الأردنية. رسالة ماجستير، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، كلية الدراسات المالية والإدارية العليا، 2004.

❖ المنشورات الصادرة عن المنظمات أو الهيئات الدولية:

54. الجمهورية الجزائرية الجريدة الرسمية، القانون رقم 07-11، المتضمن النظام المحاسبي المالي، العدد: 74 بتاريخ 2007/11/25.
55. الجمهورية الجزائرية الجريدة الرسمية، القرار الوزاري المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها المؤرخ في 25-03-2009، العدد 19.
56. الجمهورية الجزائرية الجريدة الرسمية، القرار الوزاري رقم 08/156 المؤرخ في 26-07-2009، العدد 19، البند الأول.
57. القرار المؤرخ بـ 26 جويلية 2008 والمتعلق بقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها، الجريدة الرسمية رقم 19 الصادرة بتاريخ 25 مارس 2009.
58. المواد 2-10 من القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية رقم 74 الصادرة بتاريخ 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق لـ 25 نوفمبر 2007.

المراجع الأجنبية:

❖ الكتب:

59. American Accounting Association. **A Statement of Basic Accounting Theory**. Evanston: American Accounting Association, 1966.
60. Armstrong, Michael. **Human Resource Management Practice**. London, United Kingdom: Kogan Page, 10th edition, 2006.
61. Dessler, Gary. **Human Resource Management**. London: Pearson Education Limited, 16th edition, 2020.
62. Hermanson, Roger. **Accounting for Human Assets**. Michigan: Bureau of Business and Economic Research, 1964.
63. Jha, Nishikant, Nirav Goda, Rakhi Rajeev Pitkar. **Financial Accounting**. Mumbai: Himalaya Publishing House, First Edition, 2015.

64. Lad, Chetankumar J., Ranjita Banerjee, and Viralkumar Shilu. **Human Resource Management (Text & Cases)**. Mumbai: Himalaya Publishing House Pvt. Ltd, First Edition, 2018.
65. Lev, Baruch. **Intangibles: Management, Measurement, and Reporting**. Washington: Brookings Institution Press, 2001.
66. Storey, John. **Human Resource Management: A Critical Text**. London: Cengage Learning, 1995.
67. Tafighoult, Rabah. **Le Système Comptable Financier: La Comptabilité Financière Selon les Normes Comptables Algériennes**. Algérie: EURL, Aurèse Moulédiouane, 1 édition, 2015.
68. Tazdait, Ali. **Maîtrise du Système Comptable Financier 2007**. Algérie: Édition ACG, 1 édition, 2009.

❖ المقالات:

69. Abderraouf, Guembour. "Measuring Human Resources' Value Using Human Resources Accounting Methods and Models." *EIWhat pour les Recherches et les Études* 13, no. 2 (2020).
70. Aggarwal, Kirti. "Corporate Governance and HR Disclosure Practices: Evidence from India." *SN Business & Economics* 3, no. 2 (2023).
71. Aggarwal, Kirti. "The Impact of Corporate Attributes on Voluntary HR Disclosure Practices: A Study of Indian Corporate Sector." *Asian Journal of Economics and Banking* (November 2022). Available at: <https://www.emerald.com/insight/2615-9821.htm>.
72. Al-Tahat, Saqer Sulaiman, and Abdullah Mohammad Al-Zoubi. "The Challenges in Applying Human Resources Accounting in Auditing Companies." *International Journal of Business and Social Science* 11, no. 3 (March 2020).
73. American Accounting Association (AAA). "Report of the Committee on Human Resource Accounting." *The Accounting Review* 48 (1973).
74. American Accounting Association (AAA). "Report of the Committee on Accounting for Human Resources." *The Accounting Review* 49 (1974).

75. Anil S, Sudharani R, Suresh N. "A Study on the Impact of Human Resource Accounting on Firm's Value with Respect to Companies Listed in National Stock Exchange." *Bulletin Monumental* 21, iss. 8 (2020).
76. Appelbaum, Steven. "Accounting for the firm's human resources." *Managerial Auditing Journal* 8, no. 2 (1993).
77. Arkan, Thomas. "Human Resources Accounting: A Suggested Model for Measurement and Valuation." *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia* 79, no. 1 (2016).
78. Armitage, Seth, and Claire Marston. "Corporate Disclosure, Cost of Capital, and Reputation: Evidence from Finance Directors." *The British Accounting Review* 40 (2008).
79. Arora, Amit Kumar, and Ankit Panchal. "Human Resources Accounting Disclosure Practices (HRADP): A Review." *International Journal of Service Science, Management, Engineering, and Technology* 12, no. 1 (2021).
80. Ayuso, Garcia. "Intangibles: Lessons from the Past and Look into the Future." *Journal of Intellectual Capital* 4, no. 4 (2003).
81. Bengouia, Mokhtar. "Les Approches d'évaluation des Ressources Humaines au Niveau des États Financiers des Entreprises." *MÂAREF Revue Académique* 20 (Juin 2016).
82. Bontis, Nick. "Intellectual capital: an exploratory study that develops measures and models." *Management Decision* 36, no. 2 (1998).
83. Brennan, Niamh. "Intellectual Capital: Current Issues and Policy Implications." *Journal of Intellectual Capital* 1, no. 3 (2000).
84. Bullen, Maria L., and Kel-Ann Eyler. "Human Resource Accounting and International Developments: Implications for Measurement of Human Capital." *Journal of International Business and Cultural Studies* 3 (January 2010).
85. Carnegie, Garry D., et al. "Accounting as Technical, Social and Moral Practice: The Monetary Valuation of Public Cultural, Heritage and Scientific Collections in Financial Reports." *Australian Accounting Review* 32, no. 4 (2022).

86. Chambers, R. J. "Measurement in Accounting." *Journal of Accounting Research* 3, no. 1 (1965).
87. Chukwu, Gospel J., Chibuike Camillus Ugo, and Benjamin C. Osisioma. "Market Valuation of Human Capital in Nigerian Banks." *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance, and Management Sciences* 9, no. 1 (January 2019).
88. Drábek, Josef, Silvia Lorincová, and Jana Javorčíková. "Investing in Human Capital as a Key Factor for the Development of Enterprises." *Issues of Human Resource Management*. <http://dx.doi.org/10.5772/67741>.
89. FLAMHOLTZ, E. G., BULLEN, M. L., & HUA, W. "Measuring the ROI of Management Development: An Application of the Stochastic Rewards Valuation Model." *Journal of Human Resource Costing & Accounting* 7, no. 1 (2003).
90. Flamholtz, Eric, and George Geis. "The Development and Implementation of a Replacement Cost Model for Measuring Human Capital: A Field Study." *Personnel Review* 13, iss. 2 (1984).
91. Flamholtz, Eric, Maria L. Bullen, and Wei Hua. "Human Resource Accounting: A Historical Perspective and Future Implications." *Management Decision Journal* 40, iss. 10 (2002).
92. Flamholtz, Eric. "Human Resource Accounting: A Review of Theory and Research." *Journal of Management Studies* 11, no. 1 (1974).
93. Flamholtz, Eric. "Human Resource Accounting: A Review of Theory and Research." *Academy of Management Proceedings* 1972, no. 1 (August, 1972).
94. Friedman, Abraham, and Baruch Lev. "A Surrogate Measure for the Firm's Investment in Human Resources." *Journal of Accounting Research* 12, no. 2 (1974).
95. Gillis, Tamara L. "Connecting Intangible Assets to the Bottom Line." *Communication World* 20, no. 4 (2003).

96. Gogan, Maria Luminita. "An Innovative Model for Measuring Intellectual Capital." *Procedia - Social and Behavioral Sciences* 124 (2014). Available online at www.sciencedirect.com.
97. Guest, David E. "Human resource management and performance: A review and research agenda." *International Journal of Human Resource Management* 8, no. 3 (1997).
98. Gull, Seema, Anand Hanchinal, and Salma M. B. "Social Accounting – A Survey." *International Journal of Application or Innovation in Engineering & Management* 2, no. 5 (May 2013).
99. Harangozó, Tamás. "Integrating human capital into corporate strategic performance management." *Vezetéstudomány / Budapest Management Review* 51, no. 5 (2020).
100. Hoxhaj, Elda. "International Accounting Standards, a Sound Base for a Good Start toward Human Resources Value Accounting." *European Journal of Economics, Law and Social Sciences* 3, no. 1 (January, 2019).
101. Kirfi, Mohammed Musa, and Aminu Abdullahi. "Human Capital Accounting: Assessing Possibilities for Domestication of Practice in Nigeria." *Research Journal of Finance and Accounting* 3, no. 10 (2012).
102. Lev, Baruch, and Aba Schwartz. "On the Use of the Economic Concept of Human Capital in Financial Statements." *The Accounting Review* 46, no. 1 (Jan., 1971).
103. Maines, Laureen A., and James M. Wahlen. "The Nature of Accounting Information Reliability: Inferences from Archival and Experimental Research." *Accounting Horizons* 20, no. 4 (2006).
104. Meiryani, Huang SM, Soepriyanto G, Jessica, Fahlevi M, Grabowska S, et al. "The Effect of Voluntary Disclosure on Financial Performance: Empirical Study on Manufacturing Industry in Indonesia." *PLoS ONE* 18, no. 6 (2023).
105. Micah, Leyira Christian, Clifford O. Ofurum, and John U. Ihendinihu. "Firms Financial Performance and Human Resource Accounting

- Disclosure in Nigeria." *International Journal of Business and Management* 7, no. 14 (2012).
106. Mishra, Lokanath, and Richa Mishra. "Human Resource Disclosure and Its Association with Corporate Attributes." *Global Journals Inc* 17, no. 5 (2017).
 107. Monday, Osemeke. "Human Resources Accounting: Issues, Benefits and Challenges." *International Journal of Economics, Finance and Management Sciences* 5, no. 3 (April 2, 2017).
 108. Musvoto, Saratiel Weszerai. "The Role Of Measurement Theory In Supporting The Objectives Of The Financial Statements." *International Business & Economics Research Journal* 10, no. 8 (August 2011).
 109. Ogan, Pekin. "A Human Resource Value Model for Professional Service Organizations." *The Accounting Review* 51, no. 2 (April 1976).
 110. Ojokuku, Roseline M., and Kayode S. Oladejo. "Human Resource Accounting and Human Capital Valuation in Nigeria: Prospects and Challenges." *International Journal of Economics, Commerce and Management (United Kingdom)* 3, no. 7 (July 2015).
 111. Olsson, Birgitta. "Annual Reporting Practices: Information about Human Resources in Corporate Annual Reports in Major Swedish Companies." *Journal of Human Resource Costing & Accounting* 6, iss. 1 (2001).
 112. Onyekwelu, Uche Lucy. "Corporate Social Accounting and the Enhancement of Information Disclosure among Firms in Nigeria." *Journal of Economics and Sustainable Development* 5, no. 6 (2014).
 113. Pahwa, Ashima. "Human resource investment: a need of every organization." *International Journal of Research and Analytical Reviews* 5, no. 3 (2018).
 114. Pala, Baharatkumar Kantilal, and Jigar R. Raval. "Importance and Challenges of Human Resource Accounting in Indian Companies." *An International Multidisciplinary Peer-Reviewed E-Journal* 6, iss. 6 (June 2021).

115. Patra, Ramakanta, S.K. Khatik, and Mohanlal Kolhe. "Human Resource Accounting Policies and Practices: A Case Study of Bharat Heavy Electricals Limited, Bhopal, India." *Human Resources Development and Management* 3, no. 4 (2003).
116. Patrick, Parul, and Shabana Mazhar. "Core Functions of Human Resource Management and its Effectiveness on Organization." *International Journal of Research in Economics and Social Sciences* 9, no. 5 (May, 2019).
117. Piwowar-Sulej, Katarzyna, and Szymon Jarosz. "Research trends in human resource management. A text-mining-based literature review." *International Journal of Manpower* 44, no. 1 (2023).
118. Prasanna, Deva. "A Study on Human Resource Accounting Methods and Practices in India." *Journal of Emerging Technologies and Innovative Research* 8, no. 10 (October 2021).
119. Rajora, Suresh Kumar. "Human Resource Accounting: The Empirical Evaluation Method." *Journal of Commerce, Economics & Computer Science* 8, no. 2 (2022).
120. Riahi-Belkaoui, Ahmed. "The Human Asset Report," February 12, 2019. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3333413>.
121. Richman, Nicole. "Human resource management and human resource development: Evolution and contributions." *Creighton Journal of Interdisciplinary Leadership* 1, no. 2 (November 2015).
122. Roziq, Moh., Harry Putri Reawaroe, and Achmad Imron Rosyidi. "Investment Perspectives in Human Resources Management and Its Contribution on Organizational Performance and Competitive Advantages." *Journal of Management and Leadership* 4, no. 1 (May 2021).
123. Sandervang, Arne. "From Learning to Practical Use and Visible Results: A Case in Competence Development from a Norwegian Business Firm." *Journal of Human Resource Costing & Accounting* 5, iss. 1 (2000).

124. Selimovic, Jasmina, and Benina Veledar. "The Impact of IAS 19 Actuarial Calculations on Financial Performance: Evidence from Public Enterprises in Federation of Bosnia and Herzegovina." *Economic Thought and Practice* 30, iss. 1 (2021).
125. Sharm, Krishna Kant. "Human Resources, Its Classification and Categorization." *Indian Journal of Management & Economics* 5, no. 1 (2015).
126. Sood, Alka. "Role of Human Resource Accounting in India." *International Journal of Advanced Scientific Research and Management* 1, no. 2 (February 2016).
127. Srimannarayana, M. "Measurement of Human Resource Activities in India." *Indian Journal of Industrial Relations* 45, no. 2 (October 2009).
128. Srivastava, Namita. "Human Resource Accounting: A Strategic Approach to Corporate Excellence." *IJRAS ET* 2, iss. 5 (May 2014).
129. Sulanjaku, Marsel. "The Contribution of Skandia Navigator in Intangibles Measurements." *International Journal of Economics, Commerce, and Management* 2, no. 11 (November 2014).
130. Sürdü, Fatma Bulut, Arzu Özsözgün Çalışkan, and Emel Esen. "Human Resource Disclosures in Corporate Annual Reports of Insurance Companies: A Case of Developing Country." *Sustainability* 12, no. 8 (2020).
131. Tomi, Hussi, and Guy Ahonen. "Managing intangible assets: a question of integration and delicate balance." *Journal of Intellectual Capital* 3, no. 3 (2002).
132. Vuontisjärvi, Taru. "Corporate Social Reporting in the European Context and Human Resource Disclosures: An Analysis of Finnish Companies." *Journal of Business Ethics* 69, no. 4 (December 2006).
133. Wiyadi, Sayekti Endah Retno Meilani, Imanda Firmantyas Putri Pertiwi, Rina Trisnawati, and Nor Hazana Abdullah. "Practices of Human Resource Accounting Disclosure: A Comparative Study across ASEAN Countries." *Universal Journal of Accounting and Finance* 9, no. 3 (2021).

❖ المنشورات الصادرة عن المنظمات أو الهيئات الدولية:

134. Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD). "Guidelines and Instructions for OECD Symposium, 'Measuring and Reporting Intellectual Capital: Experience, Issues, and Prospects' - An International Symposium." June 1999, Amsterdam.
135. Riley, Rebecca, and Catherine Robinson. "Skills and Economic Performance: The Impact of Intangible Assets on UK Productivity." UK Commission for Employment and Skills, Evidence Report 39, October 2011.
136. American Accounting Association Committee of Accounting for Human Resources. "Report of the Committee on Human Resource Accounting." The Accounting Review Supplement, 1973.
137. Manuel de Comptabilité Financière, Conforme à la Loi 11-07 du 25 Novembre 2007 Portant Système Comptable Financier. ENAG/Edition, Alger, 2014.

❖ المؤتمرات:

138. Kucharčíková, Alžbeta, Emese Tokarčíková, and Martina Blašková. "Human Capital Management – Aspect of The Human Capital Efficiency in University Education." Paper presented at the Global Conference on Contemporary Issues in Education, July 12-14, 2014, Las Vegas, USA.

❖ الأطروحات:

139. Lin, Zishan. **Research on Discretion in Accounting: Evidence from the Adoption of IAS 19R.** Doctoral thesis, University of Vaasa, Finland, School of Accounting and Finance Accounting, 2020.

❖ المواقع الإلكترونية:

140. CA Karan Batra. "What is Human Resource Accounting?" Chartered Club, <https://www.charteredclub.com/what-is-human-resource-accounting/>. Accessed September 15, 2022.

141. Deloitte. "IAS 38 — Intangible Assets."
<https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias38> . Accessed October 28, 2022.
142. Disha Singh. "Human Resource Accounting: Definitions, Objectives, Methods, Advantages, Limitations." Get Up Learn, June 3, 2022.
<https://getuplearn.com/blog/human-resource-accounting/> . Accessed February 12, 2023.
143. Sakshi A. "HR Accounting." Economics Discussion,
<https://www.economicdiscussion.net/human-resource-management/hr-accounting/31699> . Accessed November 13, 2022.
144. www.sonelgaz.dz/fr . Accessed October 29, 2023.

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ
الرَّحْمَنُ الرَّحِيمُ
مَلِكُ يَوْمِ الدِّينِ



الشركة الجزائرية للكهرباء والغاز - التوزيع
Société algérienne de l'électricité et du gaz - Distribution

Région de Distribution de Constantine
Direction de Distribution de Batna
Division des Ressources Humaines

N°: 18 / DD.BN/DRH

Batna le: 03 JAN 2024

ATTESTATION DE STAGE

Je soussigné, Chef de Division Ressources Humaines
Direction de Distribution de BATNA,
Sis, Nouvelle Cité Administrative la Verdure BATNA

Atteste que : **Mlle. Bouzid Raounak**

Né (e) le : **23.05.1996** à **BATNA**

A effectué un stage pratique dans la spécialité **Doctorat en comptabilité** du
17.10.2023 au **26.10.2023**.

La présente attestation est délivrée sur la demande de l'intéressé pour servir et faire valoir ce que de droit.

LE CHEF DE DIVISION RH



رئيس قسم الموارد البشرية

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
République Algérienne Démocratique et Populaire

Ministère de l'Enseignement Supérieur et
de la Recherche Scientifique
Université Batna -1-
Faculté Des Sciences Economiques,
commerciales et des Sciences de Gestion
Vice Décanat Chargé de la Post Graduation, de la
Recherche Scientifique et des Relations Extérieures



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة باتنة - 1 -

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

نيابة العمارة المكلفة بما بعد التدرج

والبحث العلمي والعلاقات الخارجية

مساعدة باحث(ة)

إلى السيد مدير مصنع الإسمنت - عين توتة -

تحية طيبة وبعد،

يشرفنا في إطار البحوث الميدانية التي يقوم بها أساتذة وطلبة الدراسات العليا في مختلِف

الميادين الاقتصادية، طلب تقديم المساعدة للطلاب(ة): لوزين روني

والذي يقوم بالبحث حول: الفياض والإفصاح المحاسبي للموارد البيئية في إطار النظام المحاسبي

المالي - ملونج صفتج -

دمتم في خدمة العلم والبحث العلمي

باتنة 09/05/2017

نائب المدير المكلف بما بعد التدرج



والباحث العلمي في العلاقات الخارجية

مختلِف الميادين الاقتصادية



**القوائم المالية لشركة الإسمنت – عين توتة –
لسنة 2020 و 2021**

Exercice allant du : 01/01/2021 au : 31/12/2021

Bilan Actif
Exercice clos le 31/12/2021

Unité:

ACTIF	Note	2021 Brut	2021 Amort-Prov.	2021 Net	2020 Net
ACTIF IMMOBILISE (NON COURANT)					
Ecart d'acquisition (ou goodwill)		0,00	0,00	0,00	0,00
Immobilisations incorporelles		44 208 816,40	44 208 772,40	44,00	6 423,09
Immobilisations corporelles		23 008 313 722,54	17 791 400 780,92	5 216 912 941,62	5 636 788 108,12
Terrains		26 734 418,52	0,00	26 734 418,52	26 734 418,52
Bâtiments		2 043 750 557,29	1 609 589 815,57	434 160 741,72	466 675 972,65
Autres immobilisations corporelles		20 937 828 746,73	16 181 810 965,35	4 756 017 781,38	5 143 377 716,95
Immobilisations en concession		0,00	0,00	0,00	0,00
Immobilisations en cours		882 124 882,02	0,00	882 124 882,02	817 968 915,91
Immobilisations financières		4 160 724 007,85	0,00	4 160 724 007,85	4 162 229 562,16
Titres mis en équivalence – entreprises associées		0,00	0,00	0,00	0,00
Autres participations et créances rattachées		0,00	0,00	0,00	0,00
Autres titres immobilisés		0,00		0,00	(0,00)
Prêts et autres actifs financiers non courants		4 160 724 007,85	0,00	4 160 724 007,85	4 162 229 562,16
Impôts différés actifs		204 124 605,91	0,00	204 124 605,91	187 091 401,97
TOTAL ACTIF NON COURANT		28 299 496 034,72	17 835 609 553,32	10 463 886 481,40	10 804 084 411,25
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		3 784 197 880,25	(139 478 271,60)	3 644 719 608,65	3 012 042 706,09
Créances et emplois assimilés		2 374 032 111,26	(800 281,04)	2 373 231 830,22	1 951 832 096,26
Clients		437 684 435,56	800 281,04	436 884 154,52	271 670 824,34
Autres débiteurs		1 842 569 311,23	0,00	1 842 569 311,23	1 582 775 873,55
Impôts et assimilés		93 778 364,47	(0,00)	93 778 364,47	97 385 398,37
Autres actifs courants		0,00		0,00	0,00
Disponibilités et assimilés		5 493 631 069,06	(24 966 997,44)	5 468 664 071,62	5 869 446 383,72
Placements et autres actifs financiers courants		987 253 013,70	0,00	987 253 013,70	0,00
Trésorerie		4 506 378 055,36	24 966 997,44	4 481 411 057,92	5 869 446 383,72
TOTAL ACTIF COURANT		11 651 861 060,57	(165 245 550,08)	11 486 615 510,49	10 833 321 186,07
TOTAL GENERAL ACTIF		39 951 357 095,29	(18 000 855 103,40)	21 950 501 991,89	21 637 405 597,32

SCIMAT

FILIALE

73 BIS. RUE BENFLIS BP 67 EL BOUSTENE BATNA

N.I.F : 099805022210668

A.I : 05010212840

Exercice allant du : 01/01/2021 au : 31/12/2021

BILAN PASSIF

Exercice clos le 31/12/2021

Unité:

Passif	Note	2021	2020
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis (ou compte de l'exploitant)		2 250 000 000,00	2 250 000 000,00
Capital non appelé		0,00	0,00
Primes et réserves (Réserves consolidées (1))		16 075 526 696,20	15 379 300 536,33
Ecart de réévaluation		0,00	0,00
Ecart d'équivalence (1)		0,00	0,00
Résultat net (Résultat net part du groupe) (1)		803 588 234,86	1 227 576 159,87
Autres capitaux propres – Report à nouveau		-0,00	20 000 000,00
Liason inter unite		(0,00)	0,00
Part de la société consolidante) (1)		19 129 114 931,06	18 876 876 696,20
Part des minoritaires (1)		0,00	0,00
TOTAL I		19 129 114 931,06	18 876 876 696,20
PASSIFS NON COURANTS		0,00	0,00
Emprunts et dettes financières		0,00	0,00
Impôts (différés et provisionnés)		387 082 929,62	306 072 647,19
Autres dettes non courantes		0,00	0,00
Provisions et produits comptabilisés d'avance		1 037 607 475,96	896 942 592,65
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II		1 424 690 405,58	1 203 015 239,84
PASSIFS COURANTS		0,00	0,00
Fournisseurs et comptes rattachés		781 191 833,59	884 312 278,67
Impôts		144 093 685,22	192 018 724,87
Autres dettes		471 411 136,44	481 182 657,74
Trésorerie Passif		0,00	0,00
TOTAL PASSIFS COURANTS III		1 396 696 655,25	1 557 513 661,28
TOTAL GENERAL PASSIF		21 950 501 991,89	21 637 405 597,32

(1) A utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés.

Exercice allant du : 01/01/2021 au : 31/12/2021

Compte de resultats (Par nature)

Unité:

	Note	2021	2020
Ventes et produits annexes		4 770 595 120,46	5 819 749 965,65
Variation stocks produits finis et en-cours		592 573 597,77	(208 963 180,01)
Production immobilisée		0,00	0,00
Subventions d'exploitation		399 957 945,84	503 935 769,10
I - PRODUCTION DE L'EXERCICE		5 763 126 664,07	6 114 722 554,74
Achats consommés		(1 539 077 912,27)	(1 642 673 046,19)
Services extérieurs et autres consommations		(1 456 390 627,05)	(1 364 665 993,55)
II - CONSOMMATION DE L'EXERCICE		(2 995 468 539,32)	(3 007 339 039,74)
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I - II)		2 767 658 124,75	3 107 383 515,00
Charges de personnel		(917 924 015,05)	(913 487 303,37)
Impôts, taxes et versements assimilés		(111 733 817,33)	(118 044 598,47)
IV- EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		1 738 000 292,37	2 075 851 613,16
Autres produits opérationnels		20 045 802,30	55 488 703,03
Autres charges opérationnelles		(52 485 496,76)	(17 898 780,74)
Dotations aux amortissements et aux provisions		(1 030 236 096,54)	(879 288 282,11)
Reprise sur pertes de valeur et provisions		21 314 379,85	38 206 774,56
V- RESULTAT OPERATIONNEL		696 638 881,22	1 272 360 027,90
Produits financiers		252 733 070,54	254 414 791,60
Charges financières		(801 797,41)	(792 732,94)
VI- RESULTAT FINANCIER		251 931 273,13	253 622 058,66
VII- RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI)		948 570 154,35	1 525 982 086,56
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		(6 004 841,00)	(24 194 929,00)
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		(63 977 078,49)	(174 210 997,69)
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		6 057 219 916,76	6 462 832 823,93
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		(5 253 631 681,90)	(5 235 256 664,06)
VIII- RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		803 588 234,86	1 227 576 159,87
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)		0,00	0,00
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)		0,00	0,00
IX- RESULTAT EXTRAORDINAIRE		0,00	0,00
X- RESULTAT NET DE L'EXERCICE		803 588 234,86	1 227 576 159,87
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence (1)		0,00	0,00
XI- RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1)		0,00	0,00
Dont part des minoritaires (1)		0,00	0,00
Part du groupe (1)		0,00	0,00

(1) A utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés.

القوائم المالية لشركة سونلغاز – مديرية باتنة –
لسنة 2021

رقم الحساب	أصول	مبلغ خام	إهلاكات أو مؤونات	2021
2	أصول غير جارية	0	0	0
207	فارق بين للإقتناء-المنتوج للإيجاري أو السلبي	3 731 004 613,03	0	3 731 004 613,03
20	تثبيات معنوية	808 913 682,27	759 878 744,98	49 034 937,29
21	تثبيات عينية	1 451 719 186 212,7	661 209 550 444,92	790 509 635 767,78
211	أراض	0	0	0
2131	مبان	0	0	0
218	تثبيات عينية أخرى	0	0	0
22	تثبيات ممنوح امتيزها	0	0	0
23	تثبيات يجرى إنجازها	154 125 864 940,95	0	154 125 864 940,95
26+	تثبيات مالية	0	0	0
265	سندات موضوعة موضع معادلة	0	0	0
26		3 400 000	0	0
271+	سندات أخرى مثبتة	0	0	0
274+	قروض و أصول مالية أخرى غير جارية	35 827 417,93	0	35 827 417,93
133	ضرائب مؤجلة على الأصل	0	0	0
188		0	0	0
	مجموع الأصل غير الجاري	1 610 424 196 866,88	661 969 429 189,9	948 451 367 676,98
3+	أصول جارية	0	0	0
3	مخزونات و منتوجات قيد التنفيذ	14 409 202 855,29	286 483 921,51	14 122 718 933,78
4	حسابات دائنة و استخدامات مماثلة	0	0	0
41	الزبائن	293 614 767 076,43	35 374 721 360,33	258 240 045 716,1
409+	المديون الآخرون	808 102 514 847,34	630 552 936,73	807 471 961 910,61
44+		10 548 143 622,5	629 174 545,43	9 918 969 077,07
48		0	0	0
5	حسابات دائنة أخرى و استخدامات مماثلة	0	0	0
50-	الموجودات و ما شابهها	0	0	0
51+	الخزينة	27 324 768 886,07	295 860 720,75	27 028 908 165,32
	مجموع الأصول الجارية	1 153 999 397 287,63	37 216 793 484,75	1 116 782 603 802,88
	المجموع العام للأصول	2 764 423 594 154,51	699 186 222 674,65	2 065 233 971 479,86
	المجموع العام للأصول	3 465 767 031 137,39	741 571 803 677,6	2 724 195 227 459,79

2020	2021	خصوم	رقم الحساب
-246 705 379 409,26	0	رؤوس الأموال الخاصة	1
0	64 000 000 000	رأس مال تم إصداره	101
0	289 149 185 942,93		AFP
0	7 126 844 743,62	علاوات و احتياطات- احتياطات مدمجة (1)	104+
0	13 313 663 886,87	فوارق إعادة التقييم	105
0	0	فارق المعادلة (1)	107
0	-122 852 349 186,77	نتيجة صافية/ (نتيجة صافية حصة المجمع (1))	12
0	-497 442 724 795,91	رؤوس أموال خاصة أخرى / ترحيل من جديد	11
0	0	حصة الشركة المدمجة(1)	PSC
0	0	حصص ذوي الأقلية(1)	PM
-246 705 379 409,26	-246 705 379 409,26	المجموع 1	
0	0	الخصوم غير الجارية	1+
408 667 670 367,83	11 839 942 273,96	قروض و ديون مالية	16+
0	0	ضرائب (مؤجلة و مرصود لها)	134+
0	0	ديون أخرى غير جارية	229
0	396 827 728 093,87	مؤونات و منتجات ثابتة مسبقا	15+
408 667 670 367,83	408 667 670 367,83	مجموع الخصوم غير الجارية 2	
0	0	الخصوم الجارية	4+
1 903 904 255 066,72	149 579 801 414,94	موردون و حسابات ملحقه	40
0	14 696 822 392,4	الضرائب و ما شابهها	444+
0	1 739 533 443 744,74	ديون أخرى	42+
0	94 187 514,64	خزينة سلبية	52+
1 903 904 255 066,72	1 903 904 255 066,72	مجموع الخصوم الجارية 3	
2 065 866 546 025,29	2 065 866 546 025,29	مجموع عام للخصوم	
2 065 866 546 025,29	2 724 195 227 459,79	مجموع عام للخصوم	

2020	2021	تسمية الحساب	رقم الحساب
356 309 728 481,57	0	رقم الاعمال	70
3 941 725,6	0	تغير المخزونات المنتجات المصنعة و المنتجات قيد الصنع	72
928 231 021,82	0	الانتاج المثبت	73
0	0	اعانات الاستغلال	74
357 241 901 228,99	0	إنتاج السنة المالية-1	
0	277 760 751 613,05	المشتريات المستهلكة	60
0	86 596 004 668,05		61/62
0	364 356 756 281,1	استهلاك السنة المالية-2	
0	7 114 855 052,11	القيمة المضافة للاستغلال-3	
0	67 193 380 133,62	أعباء المستخدمين	63
0	6 525 749 604,37	الضرائب و الرسوم و المدفوعات المشابهة	64
0	80 833 984 790,1	الفاصل الإجمالي عن الإستغلال-4	
21 872 222 124,59	0	المنتجات العمليانية الأخرى	75
0	3 220 591 562,69	الأعباء العمليانية الأخرى	65
0	71 685 327 572,77	المخصصات للاهلاكات و المؤنات	68
11 053 384 826,84	0	استئناف عن خسائر القيمة و المؤنات	78
0	122 814 296 974,13	النتيجة العمليانية-5	
1 251 861,56	0	المنتجات المالية	76
0	39 304 074,2	الأعباء المالية	66
0	38 052 212,64	النتيجة المالية-6	
0	122 814 296 974,13	(7)النتيجة العادية قبل الضرائب(6+5-	
0	0	الضرائب الواجب فعها عن النتائج العادية	695+
0	0	الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية	692+
688 524 378 729,19	0	مجموع منتجات الأنشطة العادية	
0	811 376 727 915,96	مجموع أعباء الأنشطة العادية	
0	122 852 349 186,77	النتيجة الصافية للأنشطة العادية -8	
0	0	العناصر غير العادية- المنتجات (يطلب بيانها)	77
0	0	العناصر غير العادية - الأعباء (يطلب بيانها)	67
0	0	النتيجة غير العادية -9	
0	122 852 349 186,77	النتيجة الصافية للسنة المالية -10	

القوائم المالية لشركة سونلغاز – مديرية باتنة –
لسنة 2022

رقم الحساب	أصول	مبلغ خام	إهلاكات أو مؤونات	2022
2	أصول غيرجارية	0	0	0
207	فارق بين للإقتناء-المنتوج للإيجاري أو السلبي	3 731 004 613,03	0	3 731 004 613,03
20	تثبيات معنوية	797 854 911,38	765 763 573,94	32 091 337,44
21	تثبيات عينية	1 544 120 849 171,33	708 939 704 704,94	835 181 144 466,39
211	أراض	0	0	0
2131	مبان	0	0	0
218	تثبيات عينية أخرى	0	0	0
22	تثبيات ممنوح امتيزها	0	0	0
23	تثبيات بجرى إنجازها	182 973 929 433,5	0	182 973 929 433,5
26+	تثبيات مالية	0	0	0
265	سندات موضوعة موضع معادلة	0	0	0
26		400 000	0	400 000
271+	سندات أخرى مثبتة	0	0	0
274+	قروض و أصول مالية أخرى غير جارية	60 450 150,11	0	60 450 150,11
133	ضرائب مؤجلة على الأصل	0	0	0
188		0	0	0
	مجموع الأصل غيرالجاري	1 731 684 488 279,35	709 705 468 278,88	1 021 979 020 000,47
3+	أصول جارية	0	0	0
3	مخزونات و منتوجات قيد التنفيذ	15 654 071 206,12	295 290 636,95	15 358 780 569,17
4	حسابات دائنة و استخدامات مماثلة	0	0	0
41	الزبائن	311 152 784 936,94	30 529 996 895,4	280 622 788 041,54
DSCGA		1 304 898 733 735,89	1 378 391,3	1 304 897 355 344,59
409+	المدينون الآخرون	37 182 065 760,19	770 907 347,46	36 411 158 412,73
44+		21 591 005 335,97	0	21 591 005 335,97
48		0	0	0
5	حسابات دائنة أخرى و استخدامات مماثلة	0	0	0
50-	الموجودات و ما شابهها	0	0	0
51+	الخزينة	43 603 881 882,93	268 762 127,61	43 335 119 755,32
	مجموع الأصول الجارية	1 734 082 542 858,04	31 866 335 398,72	1 702 216 207 459,32
	المجموع العام للأصول	3 465 767 031 137,39	741 571 803 677,6	2 724 195 227 459,79

2021	2022	تسمية الحساب	رقم الحساب
356 309 728 481,57	0	رقم الاعمال	70
3 941 725,6	0	تغير المخزونات المنتجات المصنعة و المنتجات قيد الصنع	72
928 231 021,82	0	الانتاج المثبت	73
0	0	اعانات الاستغلال	74
357 241 901 228,99	0	إنتاج السنة المالية-1	
-277 760 751 613,05	280 936 773 901,6	المشتريات المستهلكة	60
-86 596 004 668,05	92 070 548 596,43		61/62
-364 356 756 281,1	373 007 322 498,03	استهلاك السنة المالية-2	
-7 114 855 052,11	-373 007 322 498,03	القيمة المضافة للاستغلال-3	
-67 193 380 133,62	67 638 704 470,4	أعباء المستخدمين	63
-6 525 749 604,37	4 989 404 219,96	الضرائب و الرسوم و المدفوعات المشابهة	64
-80 833 984 790,1	-445 635 431 188,39	الفائض الإجمالي عن الإستغلال-4	
21 872 222 124,59	0	المنتجات العملية الأخرى	75
-3 220 591 562,69	4 973 352 015,47	الأعباء العملية الأخرى	65
-71 685 327 572,77	74 368 071 667,8	المخصصات للاهلاكات و المونات	68
11 053 384 826,84	0	استئناف عن خسائر القيمة و المونات	78
-122 814 296 974,13	-524 976 854 871,66	النتيجة العملية-5	
1 251 861,56	0	المنتجات المالية	76
-39 304 074,2	37 261 303,38	الأعباء المالية	66
-38 052 212,64	36 578 512,22	النتيجة المالية-6	
-122 852 349 186,77	91 078 161 818,03	7(النتيجة العادية قبل الضرائب+6-5)	
0	0	الضرائب الواجب فعها عن النتائج العادية	695+
0	0	الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية	692+
688 524 378 729,19	0	مجموع منتجات الأنشطة العادية	
-811 376 727 915,96	525 014 116 175,04	مجموع أعباء الأنشطة العادية	
-122 852 349 186,77	91 078 161 818,03	النتيجة الصافية للأنشطة العادية -8	
0	0	العناصر غير العادية- المنتجات (يطلب بيانها)	77
0	0	العناصر غير العادية - الأعباء (يطلب بيانها)	67
0	0	النتيجة غير العادية -9	
-122 852 349 186,77	91 078 161 818,03	النتيجة الصافية للسنة المالية -10	

بابا مختصراً
الدراسة
ما أشرف حنا

ملخص:

تناولنا في هذه الأطروحة موضوع القياس والإفصاح المحاسبي للموارد البشرية في إطار النظام المحاسبي المالي - نموذج مقترح- تمحورت الإشكالية في التساؤل ما هو النموذج المحاسبي الأكثر قابلية للتطبيق لقياس الموارد البشرية والإفصاح عنها في ظل النظام المحاسبي المالي؟ هدفت الدراسة إلى اقتراح نموذج محاسبي يقيس ويفصح عن الموارد البشرية كجزء لا يتجزأ من أصول المؤسسة، بدلاً من تصنيفها كنفقات، تم تصميم النموذج وتطويره وفقاً للنظام المحاسبي المالي لضمان التوافق مع البيئة الجزائرية، وبالاستناد إلى نموذج التكلفة التاريخية، تم تطبيقه على شركتين إحداهما صناعية شركة الإسمنت -عين التوتة- (SCIMAT) والأخرى تجارية وهي شركة سونلغاز- مديرية التوزيع باتنة- بطريقة تجعل تطبيقه لا يؤثر على تيار الشركة ولن يكون له أي تأثير على المحاسبة التقليدية الحالية للشركتين، النتائج كشفت عن تغيرات ملحوظة في القوائم المالية، خاصة في شركة الإسمنت، حيث أدى تطبيق النموذج إلى زيادة في حجم الأصول وأموالها الخاصة، وتقليل في تكاليف التدريب والجزء المتغير من الأجور، مما أسهم في ارتفاع النتيجة الصافية والضرائب المؤجلة الناتجة عن الزيادة في الأرباح، بالنسبة لشركة سونلغاز، كان لتطبيق النموذج تأثير إيجابي ضئيل، إلا أنه ساهم في تحسينات طفيفة في أصول الشركة وزيادات طفيفة في النتيجة بعد رسملة تكاليف التدريب والجزء المتغير من الأجر، الاختلافات في هيكل التكاليف بين الشركتين قد أثرت على حجم التغيرات مما يبرز أهمية تكييف النموذج لتلبية احتياجات وظروف الشركات المختلفة.

الكلمات المفتاحية: محاسبة الموارد البشرية، القياس المحاسبي، الإفصاح المحاسبي، نموذج محاسبي، الرسملة.

Abstract:

This thesis examines the measurement and accounting disclosure of human resources within the framework of the financial accounting system. The research question is: what is the most applicable accounting model for measuring and disclosing human resources in the context of the financial accounting system? The aim of the study is to propose an accounting model that measures and discloses human resources as an integral part of the company's assets, rather than classifying them as expenses. The model was designed and developed in accordance with the financial accounting system to ensure compatibility with the Algerian environment. Based on the historical cost model, it was applied to two companies, one industrial (SCIMAT cement company) and the other commercial (Sonelgaz Batna distribution directorate). The application was designed to ensure that it does not affect the company's cash flow and will not have any impact on the current traditional accounting of the two companies. The results revealed significant changes in the financial statements, especially in the cement company. The application of the model led to an increase in the size of assets and equity, and a decrease in training costs and the variable part of wages, which contributed to an increase in net income and deferred taxes resulting from the increase in profits. For Sonelgaz, the application of the model had a small positive impact, but contributed to slight improvements in the company's assets and slight increases in the result after capitalizing training costs and the variable part of the wage. The differences in the cost structure between the two companies affected the magnitude of the changes, highlighting the importance of adapting the model to meet the needs and circumstances of different companies.

Keywords: Human Resource Accounting, Accounting Measurement, Accounting Disclosure, Accounting Model, Capitalization.