

جامعة قاصدي مرباح، ورقلة - الجزائر
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبية



أطروحة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الدكتوراه، الطور الثالث LMD

الميدان: علوم اقتصادية، علوم التسيير وعلوم تجارية
فرع علوم مالية ومحاسبية: تخصص محاسبة، جباية وتدقيق

بعنوان:

محاولة تطبيق طرق القياس المحاسبي على

تقييم الموارد البشرية

- دراسة حالة مؤسسة ش.ذ.أ بيات كاترينغ -

سنة 2017

تحت إشراف الأستاذ: عبد الله مايو

من إعداد الطالب: فتيح بريجة

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 06 فيفري 2022

أمام لجنة المناقشة المكونة من:

رئيساً	(أستاذ - جامعة قاصدي مرباح ورقلة)	أ.د محمد زرقون
مشرفاً ومقرراً	(أستاذ - جامعة قاصدي مرباح ورقلة)	أ.د عبد الله مايو
مناقشاً	(أستاذ محاضر أ- جامعة قاصدي مرباح ورقلة)	د محمد كويسي
مناقشاً	(أستاذ محاضر أ- جامعة قاصدي مرباح ورقلة)	د آسيا قمو
مناقشاً	(أستاذ محاضر أ- جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي)	أ.د زكريا دمدوم
مناقشاً	(أستاذ محاضر أ- جامعة عمار ثلجي الأغواط)	د محمد السعيد سعيداني

السنة الجامعية 2021 /2020

جامعة قاصدي مرباح، ورقلة - الجزائر
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم المالية والمحاسبية



أطروحة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الدكتوراه، الطور الثالث LMD

الميدان: علوم اقتصادية، علوم التسيير وعلوم تجارية
فرع علوم مالية ومحاسبية: تخصص محاسبة، جباية وتدقيق

بعنوان:

محاولة تطبيق طرق القياس المحاسبي على

تقييم الموارد البشرية

- دراسة حالة مؤسسة ش.ذ.أ بيات كاترينغ -

سنة 2017

تحت إشراف الأستاذ: عبد الله مايو

من إعداد الطالب: فتيح بريجة

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 06 فيفري 2022

أمام لجنة المناقشة المكونة من:

رئيساً	(أستاذ - جامعة قاصدي مرباح ورقلة)	أ.د محمد زرقون
مشرفاً ومقرراً	(أستاذ - جامعة قاصدي مرباح ورقلة)	أ.د عبد الله مايو
مناقشاً	(أستاذ محاضر أ- جامعة قاصدي مرباح ورقلة)	د محمد كويسي
مناقشاً	(أستاذ محاضر أ- جامعة قاصدي مرباح ورقلة)	د آسيا قمو
مناقشاً	(أستاذ محاضر أ- جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي)	أ.د زكريا دمدوم
مناقشاً	(أستاذ محاضر أ- جامعة عمار ثلجي الأغواط)	د محمد السعيد سعيداني

السنة الجامعية 2021 / 2020

الهدى

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ وَالصَّلَاةِ وَالسَّلَامِ عَلَى سَيِّدِنَا مُحَمَّدِ بْنِ عَبْدِ اللَّهِ سَيِّدِ الْمُرْسَلِينَ وَإِمَامِ الْمُتَّقِينَ.

زهدي هذا العمل المتواضع لي:

- ✓ هذا الوطن الكبير والى شهدائه الذي ضحوا بأنفسهم لبعث هذه الأمة من جديد.
- ✓ الروح الغالية التي لا زالت تُزْفِرُ حولي في كلِّ مكان، ولا زال ألم فراقها يعترضني في كل آوان: زَوْجُ أَبِي رَحِمِهِ اللَّهُ.
- ✓ صاحبة الفضل العميم الذي لا يضاهايه فضلٌ ولا يدانيه بذلٌ، معلمتي الأولى: أُمِّي بَارِكِ اللَّهُ فِي عَمَرِهَا وَصَحَّتْهَا.
- ✓ رفيقة الدرب التي كانت دوماً نعم الرفيقة والصديقة بدعمها وتشجيعها لي: زوجتي الحبيبة.
- ✓ ثمرات فؤادي بنايتي الحبيبات: وصال، مريم ومنتهى.
- ✓ فلذاتي كبدي التين تمشيان على الأرض ولديّ الغالين: علي الرضا وعبد الله المرتضى.
- ✓ إخوتي وأخواتي وأولادهم كلُّ باسمه.
- ✓ روح من فقدنا من أحبائنا: جدتي، أخوالي وخالاتي، عمي.... تغمدهم الله برحمته.
- ✓ كل من يحبني من بعيد أو قريب، كل من أعانني أو دعمني.
- ✓ كل أصدقائي وزملائي وأساتذتي.

الطالب: فتح بريجة

شكر و تقدير

وتقدم بالشكر الجزيل الى الله عز وجل قبل كل شيء؛ ثم الى:

- ✓ الأستاذ المشرف: عبد الله مايو.
- ✓ أعضاء اللجنة الموقرة المناقشة للأطروحة.
- ✓ أعضاء لجنة التكوين في الدكتوراة: C.F.D.
- ✓ أعضاء المجلس العلمي بالكلية.
- ✓ نائب الرئيس المدير العام لمؤسسة ش.ذ.أ بيات كاترينغ السيد: بيات عليلة.
- ✓ المدير العام لمؤسسة ش.ذ.أ بيات كاترينغ السيد: بوجعدار عبد الفتاح.
- ✓ مدير المالية والمحاسبة: السيد طولقي محمد الزبير.
- ✓ السيد: طير رياض رئيس دائرة أنظمة التحكم.
- ✓ السيد: بلقاسم بلمشرح مدير الموارد البشرية.
- ✓ السيد: محمد رضا متوكي رئيس مصلحة التكوين.
- ✓ أصدقائي المقربين الذين بذلوا لي الدعم والتشجيع: محمد، مسعود، علي، حمزة، بلقاسم.
- ✓ زملاء الجامعة خصوصاً السادة: عيسى معبدي ونور الدين خلادي.

الطالب: فتح برحمة

ملخص

تهدف الدراسة إلى التأكد من تحديد مدى إمكانية تطبيق واعتماد طرق القياس المحاسبي في تقييم الموارد البشرية، نظراً لتحقيقها على شروط الاعتراف بها كأصول من جهة ولأهميتها في المؤسسة الاقتصادية وأثرها على أدائها من جهة أخرى؛ ومن أجل اختبار ذلك تم إجراء دراسة ميدانية بالاعتماد على منهج: "دراسة الحالة" على حالة مؤسسة: ش.ذ.أ بيات كاترينغ الناشطة في مجال الفنادق والإطعام الجماعي لسنة 2017م.

وقد خلصت نتائج هذه الدراسة إلى أن مدخل التكلفة وخصوصاً طريقة: تكلفة الإنجاز هي الطريقة المناسبة لقياس قيمة الأصول البشرية.

الكلمات الدالة: أصول معنوية، محاسبة الموارد البشرية، اعتراف محاسبي، قياس محاسبي، مبدأ التكلفة، تكلفة الإنجاز.

Abstract

The study aims to ascertain the extent to which accounting measurement methods can be applied and adopted in evaluating human resources, given their fulfillment of the conditions for their recognition as assets on the one hand, and their importance in the economic institution and their impact on their performance on the other hand; In order to test this, a field study was conducted based on the "case study" method on the case of the institution: Bayat Catering-SPA, which is active in the field of hospitality and collective catering for the year 2017 AD.

The results of this study concluded that the cost approach, especially the method: cost of completion, is the appropriate method for measuring the value of human assets.

Key words: Intangible assets, human resources accounting, accounting recognition, accounting measurement, cost principle, cost of realization.

قائمة المحتويات

الصفحة	المحتوى
III	الإهداء.....
IV	الشكر.....
V	الملخص.....
VI	قائمة المحتويات.....
X	قائمة الجداول.....
XII	قائمة الأشكال البيانية.....
XII	قائمة الاختصارات والرموز.....
XII	قائمة الملاحق.....
أ	المقدمة.....
50-02	الفصل الأول: الأدبيات النظرية حول رأس المال الفكري ومحاسبة الموارد البشرية
02	تمهيد.....
03	المبحث الأول: مفهوم رأس المال الفكري.....
03	المطلب الأول: تعريف رأس المال الفكري.....
06	المطلب الثاني: مكونات رأس المال الفكري.....
09	المطلب الثالث: خصائص ومميزات رأس المال الفكري.....
09	المبحث الثاني: محاسبة الموارد البشرية.....
09	المطلب الأول: تعريف محاسبة الموارد البشرية.....
12	المطلب الثاني: أهداف محاسبة الموارد البشرية.....
12	المطلب الثالث: تاريخ محاسبة الموارد البشرية ومراحل تطورها.....
17	المطلب الرابع: فروض ومبادئ محاسبة الموارد البشرية.....
17	المطلب الخامس: فوائد محاسبة الموارد البشرية.....
19	المبحث الثالث: المشاكل والصعوبات المتعلقة بمحاسبة الموارد البشرية.....
19	المطلب الأول: صعوبات الاعتراف.....
19	المطلب الثاني: صعوبات التطبيق.....
20	المبحث الرابع: العمليات المحاسبية على الأصول البشرية.....
20	المطلب الأول: الاعتراف المحاسبي بالأصول البشرية.....
23	المطلب الثاني: القياس المحاسبي للأصول البشرية.....

30	المطلب الثالث: الإفصاح المحاسبي عن الأصول البشرية.....
37	المبحث الخامس: المعالجات المحاسبية للأصول البشرية.....
37	المطلب الأول: الاعتراف بالأصل البشري.....
38	المطلب الثاني: التسجيل المحاسبي للأصل البشري.....
40	المطلب الثالث: الإهلاك والإنفاذ.....
41	المطلب الرابع: خروج الأصل البشري.....
43	المبحث السادس: صعوبات الاعتراف ومشاكل القياس للأصول البشرية حسب النظام المحاسبي المالي.....
43	المطلب الأول: صعوبات الاعتراف بالأصول البشرية حسب النظام المحاسبي المالي.....
44	المطلب الثاني: مشاكل القياس المحاسبي للأصول البشرية حسب النظام المحاسبي المالي.....
45	المطلب الثالث: طرق التقييم المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي.....
49	الخلاصة.....
84-51	الفصل الثاني: الأدبيات التطبيقية حول رأس المال البشري ومحاسبة الموارد البشرية
51	تمهيد.....
52	المبحث الأول: الدراسات السابقة باللغة العربية.....
66	المبحث الثاني: الدراسات السابقة باللغات الأجنبية.....
73	المبحث الثالث: المقارنة بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية.....
73	المطلب الأول: المقارنة بين الدراسات باللغة العربية وباللغات الأجنبية.....
83	المطلب الثاني: المقارنة بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية.....
84	الخلاصة.....
127-86	الفصل الثالث: تطبيق طرق القياس المحاسبي على تقييم الموارد البشرية في م. ب. كاترينغ
86	تمهيد.....
86	المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لمنهج دراسة الحالة.....
87	المطلب الأول: مفهوم منهج دراسة الحالة.....
88	المطلب الثاني: أغراض منهج دراسة الحالة.....
89	المطلب الثالث: خطوات منهج دراسة الحالة.....
89	المطلب الرابع: طرق جمع البيانات وشروطها.....
92	المبحث الثاني: إدارة الموارد البشرية في مؤسسة بيات كاترينغ.....
92	المطلب الأول: إدارة الموارد البشرية في المؤسسات الاقتصادية.....
95	المطلب الثاني: دراسة المؤسسة محل الدراسة.....
100	المطلب الثالث: وظيفة الموارد البشرية في المؤسسة المدروسة.....

103	المبحث الثالث: جمع البيانات وتصنيفها.....
104	المطلب الأول: طرق جمع البيانات.....
105	المطلب الثاني: البيانات المحصل عليها.....
106	المطلب الثالث: ترتيب البيانات وتصنيفها.....
111	المبحث الرابع: المعالجات المحاسبية للأصول البشرية وفق النظام المحاسبي المالي.....
111	المطلب الأول: الاعتراف بالأصل البشري وفق النظام المحاسبي المالي.....
111	المطلب الثاني: إدراج الأصل البشري ضمن بنود الميزانية.....
111	المطلب الثالث: التسجيل المحاسبي للأصل البشري.....
116	المطلب الرابع: الإفصاح المحاسبي عن الأصل البشري وفق النظام المحاسبي المالي.....
118	المبحث الخامس: تطبيق الطرق المحاسبية المعتمدة من النظام المحاسبي المالي على تقييم الأصول البشرية
118	المطلب الأول: طريقة التكلفة التاريخية.....
118	المطلب الثاني: طريقة تكلفة الإنجاز.....
120	المطلب الثالث: طريقة القيمة الحالية (المحيّنة).....
124	المطلب الرابع: طريقة القيمة العادلة.....
125	الخلاصة.....
126	الخاتمة.....
130	المراجع والمصادر.....
135	الملاحق.....
159	الفهرس.....

قائمة الجداول

الصفحة	الجدول	الرقم
74	المقارنة بين الدراسات باللغة العربية والأجنبية	(1.2)
95	بيانات حول المؤسسة محل الدراسة لسنة 2018	(1.3)
96	حظيرة المؤسسة محل الدراسة لسنة 2017	(2.3)
98	تطور الموارد البشرية في الفترة الممتدة ما بين: 2007-2016	(3.3)
99	البرامج السنوية الخاصة بتكوين وتدريب الموارد البشرية لسنة: 2017	(4.3)
101	توزيع الطاقم البشري في مديرية الموارد البشرية	(5.3)
103	التوزيع العددي للعينة المدروسة	(6.3)
104	أسئلة المقابلة	(7.3)
106	تكاليف الحصول على الموارد البشرية	(8.3)
106	تكاليف تدريب وتنمية الموارد البشرية والمحافظة عليها	(9.3)
106	تكاليف اقتناء الموارد البشرية	(10.3)
107	تكاليف التدريب والتنمية والمحافظة ورعاية الموارد البشرية	(11.3)
107	مجموع التكاليف الخاصة بالموارد البشرية	(12.3)
112	مجموع التكاليف الخاصة بالموارد البشرية مبوبة في الحسابات	(13.3)

قائمة الأشكال البيانية

الصفحة	الشكل البياني	الرقم
07	مكونات رأس المال الفكري	(1.1)
08	مكونات القيمة السوقية للمنظمة	(2.1)
99	تطور الموارد البشرية في الفترة الممتدة ما بين 2007-2016	(1.3)

قائمة الاختصارات والرموز

الصفحة	الدلالة باللغة العربية	الدلالة باللغة اللاتينية	الاختصار أو الرمز	الرقم
09	جمعية المحاسبين الأمريكيين	American Accounting Association	A.A.A	1
109	برنامج تخطيط موارد المؤسسات	Enterprise Resource Planning	ERP	2
76	الموارد البشرية	Humain Ressources	HR	3
16	محاسبة الموارد البشرية	Humain Ressources Accounting	HRA	4
09	لجنة المحاسبة على الموارد البشرية	Humain Ressources Accounting Committee	HRAC	5
72	المعايير الدولية للمحاسبة	International Accounting Standard	IAS	6
23	لجنة المعايير المحاسبية الدولية	International Accounting Standard Committee	IASC	7
72	معايير التقارير المالية الدولية	International Financial Report Standard	IFRS	8
106	المنظمة الدولية للتعبير	International Standard Organization	ISO	09
106	المعيار الدولي للسلامة والأمن الغذائي	International standard for food safety and security	ISO 22000	10
106	المعيار الدولي للممارسات الصحية في مجال السلامة والأمن الغذائي	International Standard of Hygienic Practice in the Field of Safety and Food Security	ISO 22002	11

05	منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية	Organization for Economic Cooperation and Development	OCDE	12
16	المكتب الأمريكي للبحوث البحرية	US Bureau of Naval Research	ONR	13
71	المعايير المحاسبية الأمريكية	United State Generally Accounting Principe	USGAP	14

قائمة الملاحق

الرقم	عنوان الملحق
(01)	السياسة العامة لمؤسسة ش.ذ.أ بيات كاترينغ
(02)	البرنامج السنوي للتحسيس والإرشاد لسنة 2017
(03)	البرنامج السنوي للتكوين الداخلي لسنة 2017
(04)	مخطط الهيكل التنظيمي لمؤسسة بيات كاترينغ
(05)	مخطط خريطة الأنشطة(السياقات)
(06)	مخطط الهيكل التنظيمي لمديرية الموارد البشرية
(07)	مخطط " إجراء حركة لموظفين "
(08)	مخطط " إجراء التوظيف "
(09)	مخطط " إجراء التكوين و التحسيس "
(10)	مخطط " إجراء تسيير الكفاءات "
(11)	مخطط " إجراء المنازعات "
(12)	مخطط " إجراء متابعة الفحص الطبي "

المقدمة

توطئة:

شهدت نهايات القرن الماضي تطوراً رهيباً في المجال التكنولوجي على كل الأصعدة، وشمل تأثيره جميع نواحي الحياة البشرية من سياسة واقتصاد وعلاقات اجتماعية، وغير الكثير من المفاهيم العامة والأسس، ومنح أدوات ووسائل جديدة للعمل على مستوى الأفراد والمنظمات؛ وأدى من جهة أخرى إلى تبلور مفهوم جديد في الاقتصاد أصبح يعرف باقتصاديات المعرفة والتي تهتم بالدور الاقتصادي للفرد وقدراته الفكرية في منظمات الأعمال، وتبحث في أهمية ومكانة رأس المال الفكري (المعربي) عموماً ورأس المال البشري خصوصاً؛ وقد احتدم النقاش بين الكثير من المفكرين ورجال البحث على مستوى المنظمات والهيئات المهنية المعتمدة في مجال التنظير المحاسبي، من حيث التعريف بماهية ومفهوم هذا المصطلح ومكوناته وأهدافه وأهميته وطرق قياسه.

ورأس المال الفكري بجميع مكوناته المختلفة وعلى التحديد البشري منها، يُعدُّ عاملاً مهماً بل أداة أساسية يُحسب حسابها عند تحديد القيمة الاقتصادية لأي منظمة من منظمات الأعمال، وبالتحديد عند قياس قيمة أصولها غير الملموسة، للتمكن في الأخير من تقييم أدائها الاقتصادي ومعرفة قيمتها السوقية، أو إعطاء انطباع على مدى قدرتها وقوتها التنافسية؛ كما لا يُخْفَ على أحد أن توفير معلومات في القوائم المالية تتصف بمعياري الملائمة والمصادقية عن هذا الجانب من الأصول - أي رأس المال الفكري - يُمكن جميع المستخدمين لتلك المعلومات من التعرف أكثر على كفاءة المنظمة ومُقدَّراتها التنافسية والتي تشكل معاً صورةً لوضعها في سوق رؤوس الأموال وتنوع فرص الاستثمار فيها وكفاءتها بصورة عامة؛ أما إهمال هذا الجانب المهم فقد يؤدي إلى خسائر محتملة، أو إلى تضييع فرص ممكنة ومتاحة للربح، لأن الإهمال يقود حتماً إلى تخصيص غير كفء للموارد من جهة وعدم استغلالها بصورة جيدة من أجل تعظيم العائد المتوقع منها إلى أكبر قدرٍ والرفع من القدرة التنافسية للحصول على فرص استثمار أوسع وأضخم من جهة أخرى.

وفي ظل هذا التوجه الجديد فإن المؤسسات اليوم مطالبة بالاهتمام بأصولها غير الملموسة وبأن توليها نفس الأهمية أو أكثر، مقارنة بباقي الأصول الملموسة، وهذا بفضل الدور الذي أصبح يلعبه رأس المال الفكري والذي ظهر جلياً على حجم الاستثمارات المسجلة في الميدان محلياً ودولياً، حيث أن التكوين والتطوير والمتابعة المستمرة لمستوى القدرات والمهارات الفنية للمستخدمين أصبح من أكبر الاهتمامات، ويُطرح في كل الخطط الإستراتيجية لمنظمات الأعمال، أي أنه بات المصدر الأساسي لخلق الثروة في منظمة الأعمال.

لكن العائق الذي يواجه رأس المال الفكري أو الأصول البشرية عموماً هو أنه رغم تحقيقها لشروط الاعتراف بالأصول المعتمدة من طرف المعايير الدولية للمحاسبة، إلا أنها لم تستفد حتى الآن بمعيار منفصل يُبيِّن المفاهيم الخاصة بها وي طرح المعالجات التقنية المحاسبية المتعلقة بها من جهة، ومن جهة أخرى يحدد أو يقترح طرق قياس قيمتها على مستوى المؤسسة، والتي تتلقى بعض الصعوبات تتعلق بالدقة والملاءمة كون هذا النوع من الموارد أو الأصول ليست ذات طبيعة مادية ثابتة فيسهل الحكم على قيمتها ومتابعة تغيرها، وتبدأ مشاكل التقييم معها من حين دخولها المنظمة فالبشر يختلفون في القدرات والمهارات، وخصوصاً المرونة والقابلية للتأقلم والتطور فتختلف مصاريف الانتقاء، الاختيار والتوظيف باختلافهم، وتبعاً لطبيعة أولئك الأفراد وقدراتهم، وتباين بالتالي العائدات من الاستثمار المتوقع منهم والمصاريف التي ستكبدها المؤسسة في تدريبهم من أجل الرفع من كفاءتهم .

أي أن العائق الأكبر لا يتلخص في المسألة الجدلية القائمة حول استيفاء هذا النوع من الموارد لشروط الاعتراف بها كأصول غير ملموسة، لأنها تبدو للوهلة الأولى ومع أول استعراض لتلك الشروط محسومة لصالح التيار الذي يرى أحقيتها واستيفاءها للشروط المعتمدة دولياً أو محلياً من خلال تلك التي حددها النظام المحاسبي المالي في الجزائر؛ إنما يتمثل العائق أساساً في قياس وتحديد قيمتها المحاسبية الحالية وكيفية تقدير العائد المتوقع منها مستقبلاً، فرغم تعدد الطرق التي أعتُمدت والنماذج التي صُمّمت، لم تستطع أي منها أن تحوز قصب السبق وتكون هي الأمثل، الأنجع والأكثر مناسبة للمؤسسات وهذا لتكافؤ مميزات كل منها مع نقائصها حيناً، وملاءمة البعض منها لنوع معين من المؤسسات دون غيره حيناً آخر.

ومن هنا تبرز الإشكالية التي نحاول الإجابة عنها من خلال هذه الدراسة والمتمثلة في محاولة المقارنة بين النتائج التي توفرها طرق القياس المحاسبي التي جاء بها النظام المحاسبي المالي لقياس قيمة هذا النوع من الأصول واختيار أكثرها ملاءمة لواقع المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

أ- طرح الإشكالية:

بالإضافة إلى ما تم ذكره سابقاً في المقدمة، فإن الاهتمام بالموارد البشرية في المؤسسات الاقتصادية ما فتى يزداد يوماً بعد يوم في العقود الأخيرة خصوصاً مع تراجع النقاش الجدلي حول إمكانية اعتبار المورد البشري كأصل من أصول المؤسسة أم لا؟ وهذا بعد تغلب التيار الذي يعتبرها أصلاً وينادي برسملة تكاليف الاستثمار فيها واعتبارها أصلاً من أصول المؤسسة يجب مراقبته وتسييره، والاستفادة الجيدة من قيمته لتدعيم ميزانية المؤسسة عموماً، إذ أن التقييم والتقدير الجيدين لقيمة هذا الأصل والتحكم فيه ورصد كل التغيرات الطارئة على البيانات المفصّل عنها في القوائم المالية الختامية يعطي انطباعاً لمستعملي القوائم المالية حول قدرة المؤسسة على التنافس وإمكانية تحقيق الربح المتوقع من ذلك.

ولتتمكن المؤسسة من تقييم قيمة هذا الأصل الحساس جداً يجب عليها أن تختار الطريقة المثلى التي تستوفي من خلال تطبيقها الشروط المطلوبة في المعلومة المالية، من بين مجموعة الطرق التي جاء بها النظام المحاسبي المالي والنابعة من المعايير الدولية للمحاسبة؛ لكن السؤال الذي يطرح نفسه وسيكون إشكالية عامة لهذه الدراسة هو: ما هي طريقة القياس المحاسبي المثلى والمناسبة للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية في تقييم مواردها البشرية؟

ب- الإشكاليات الفرعية: ويتفرع من هذه الإشكالية الرئيسية عدة إشكاليات فرعية كما يلي:

- 1- هل تدرك المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ومتخذو القرارات فيها أهمية وقيمة الأصول البشرية في الرفع من الكفاءة والتنافسية لها، وعليه فهي توليها المكانة اللائقة بها؟
- 2- ما هو الأثر المتوقع من إدراج الأصول البشرية في قائمة أصول المؤسسات الاقتصادية الجزائرية والإفصاح عنها؟
- 3- هل تحقق الأصول البشرية فعلاً شروط الاعتراف بها وفقاً للنظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية للاعتراف بالأصول؟

4- هل تقوم المؤسسات الجزائرية برسملة النفقات الخاصة بالأصول البشرية؟

5- هل طرق القياس المحاسبي المعتمدة من طرف النظام المحاسبي المالي كفيلة بقياس قيمة الأصول البشرية الحالية وقادرة على تقدير العائد المتوقع من الاستثمار فيها بصورة تستوفي الشروط الواجبة توفرها في المعلومة المالية ؟

ت- فرضيات البحث: ومحاولة الإجابة على هذه الإشكاليات الفرعية حاولنا وضع الفرضيات التالية:

1- المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تدرك وتهتم فعلاً بأصولها البشرية وتوليها أهمية بالغة من خلال توافر إجراءات الانتقاء وبرامج التدريب والتقييم والتطوير.

2- المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تتجاهل الاعتراف بالأصول البشرية كأصول يجب مراقبتها ومتابعتها وقياس قيمتها.

3- الأصول البشرية تحقق فعلاً شروط الاعتراف بها كأصول وفقاً للنظام المحاسبي المالي والتي تتوافق مع المعايير الدولية وهذا لتوافر عنصرَي القابلية للقياس وإمكانية توقع تحقيق المنافع المستقبلية.

4- طرق القياس التي اعتمدها النظام المحاسبي المالي جديدة وكفيلة بإعطاء صورة صادقة وموثوقة عن القيمة الحالية وتقدير العائد المتوقع من الاستثمار في الأصول البشرية.

5- غياب الإطار القانوني وعدم وجود أي اتفاق على طريقة المعالجة التقنية على المستوى المحلي، وتعذر صدور معيار محاسبي دولي لمعالجة الأصول البشرية هو السبب في تأخر الاعتراف بها وقياسها في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

ث- مبررات اختيار الموضوع: هناك عدة أسباب جعلت الطالب يتجه نحو هذا الموضوع الذي يتسم بنوع من الجِدَّة في الأوساط المحاسبية الوطنية لنخصها في ما يلي:

1- أن هذا الفرع من المحاسبة يبحث في مجال مازال جديداً في الأوساط المحاسبية على الصعيد الوطني خصوصاً ومحلاً للنقاش والجدل في الأوساط الدولية عموماً، مما يقتضي المضي قدماً في الاهتمام به امتداداً لما سبق من الدراسات العلمية التي تسعى إلى تأصيل الإطار العلمي لمجال المحاسبة على الموارد البشرية.

2- غياب الإطار القانوني للمعالجات المتعلقة بهذا النوع من الأصول على الصعيد الوطني وعدم توفر معيار دولي منفصل بهذا الشأن، يجعل موضوع الاعتراف بتلك الأصول وإدراجها في ميزانية المؤسسة وطريقة قياسها بالإضافة إلى كيفية الإفصاح عنها في القوائم المالية أخيراً، جانباً حَرِيّاً بالدراسة والاكتشاف وإثراء البحث والنقاش حوله لتكوين وبناء قاعدة علمية يمكن الانطلاق منها في تصور تلك المعالجات.

3- عدم وفرة الدراسات العلمية في هذا الموضوع من المحاسبة في الجزائر فجُلُّها تتجه وتهتم بالقياسات الكمية أو رصد الظواهر الاقتصادية السلوكية، وتأثير بعضها على بعض في كثير من الأحيان، يُلمِّي حتمية طرق نواحٍ أخرى من البحث لخلق بعض التوازن الكمي بينها والثراء النوعي فيها.

4- وهناك من المبررات ما هو شخصي يتعلق برغبة الطالب الخاصة في اكتشاف هذا الموضوع غير المطروق بكثرة في الأوساط المحاسبية للتأكيد على ضرورة الاستفادة من قيمة الأصول البشرية ومحاولة التعامل معها كأصول للرفع من قيمة المؤسسة السوقية، ودعم التنافسية.

ج- أهمية الدراسة: تنبع أهمية هذه الدراسة من كونها :

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

2- أن الاعتراف بالأصول البشرية وتحديد قيمتها، قياسها والإفصاح عنها، أصبح ضرورة لا بد منها في ظل الانفتاح الاقتصادي الذي يشهده الاقتصاد الوطني لمواكبة آخر التطورات المبنية على الاقتصاد المعرفي، فلا بُدّ إذاً من توفر بعض القواعد القانونية والأسس العلمية، والطرق التقنية لانجاز ذلك والتحكم فيه.

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

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

ح- أهداف الدراسة: لهذه الدراسة هدف رئيسي هو إيضاح أهمية الاعتراف بالأصول البشرية كأصول غير ملموسة و أثره على الميزانية العامة للمؤسسة، والمقارنة بين الطرق المحاسبية لتقييمها، من أجل اختيار أكثرها نجاعة وملاءمة للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية؛ بالإضافة إلى عدة أهداف أخرى فرعية مرتبطة بالموضوع مثل:

1- التعريف بموضوع محاسبة الموارد البشرية، ومفهوم رأس المال الفكري.

2- رصد أهم مراحل تطورها عبر الزمن، ومختلف المبادئ والأسس القائمة عليها.

3- توضيح فوائد تطبيق هذا النوع من المحاسبة وانعكاساته على سلوكيات وقرارات مختلف مستعملي المعلومات المحاسبية على الصعيدين الداخلي والخارجي من مسيرين، شركاء، مستثمرين، عاملين... الخ.

4- التطرق إلى تحليل وجهات النظر والجدل القائم حول الاعتراف بالأصل البشري كواحد من أصول المؤسسة على اعتبار أنه أهم عناصر الإنتاج المساهمة في صناعة الثروة والرفع من القيمة السوقية للمؤسسات الاقتصادية على الإطلاق مهما كان شكلها، نوعها أو اختصاصها.

5- التأكيد على أن الأصل البشري يستوفي شروط الاعتراف به كأصل وفقاً لشروط النظام المحاسبي المالي، ولشروط الاعتراف بالأصول وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية ومدى قابليته للقياس في نفس الوقت.

6- بيان أهمية الإفصاح عن قيمة الأصل البشري ودوره في تعزيز قيمة للمؤسسة الاقتصادية في أسواق المال.

7- إثراء النقاش حول هذا الموضوع المهم انطلاقاً من أهمية هذا الأصل ودوره الأساسي في استمرار المؤسسة الاقتصادية وتنمية قدراتها التنافسية.

خ- حدود الدراسة: هذه الدراسة بالطبع لها حدود هي:

1- الحدود المكانية: اقتصرت هذه الدراسة على المؤسسات الجزائرية الاقتصادية كمجال لهذه الدراسة وبالتحديد مؤسسة بيات كاترينغ كعينة، ولقد وقع الاختيار عليها لسبب موضوعي هو أنها مؤسسة خدمية تعتمد في المقام الأول على كفاءة ومهارات العنصر البشري في نشاطها، مما يجعلها عينة مناسبة للدراسة واستنباط الحكم في الأخير؛ وسبب آخر ذاتي هو سهولة الوصول إلى المعلومات وإجراء المقابلات الشخصية اللازمة لانجاز الدراسة .

2- الحدود البشرية: استهدفت هذه الدراسة من بين الموارد البشرية التي تحوزها المؤسسة تلك الموارد التي تمس خصوصاً النشاطات الأساسية فيها وتلك التي تشغل مناصب مهمة وحساسة، بالإضافة إلى شرط آخر هو أن تكون متمتعة بخبرة طويلة داخل المؤسسة لتسمح برصد التغيرات الحاصلة على عدة سنوات.

3- الحدود الزمانية: استمدت هذه الدراسة لمدة سنة كاملة بداية من جانفي 2017 إلى ديسمبر 2017 .

4- الحدود الموضوعية: اقتصرت هذه الدراسة على موضوع محاسبة الموارد البشرية والاعتراف برأس المال البشري كأصل من الأصول غير الملموسة والمقارنة بين الطرق المحاسبية لقياس تلك الأصول لاختيار أنجعها وأنسبها لواقع المؤسسات الاقتصادية من خلال دراسة حالة المؤسسة محل الدراسة ومن ثم تعميم ذلك على باقي المؤسسات.

د- منهج البحث والأدوات المستخدمة: ويرتبطان بنوع الدراسة وطبيعة الموضوع:

أولاً: مناهج البحث:

1- المنهج الاستقرائي: تم استعماله عند جمع المعلومات ودراسة مختلف الأدبيات المتعلقة بالموضوع.

2- المنهج الوصفي التحليلي: وهو ضروري عند دراسة الأفكار والآراء العلمية لتحليلها، تفكيكها وتفسيرها في الجانب النظري من الدراسة وحين جمع المعلومات من مصادرها.

3- المنهج التاريخي: أُسْتُخْدِمَ عند التطرق إلى مراحل تطور محاسبة الموارد البشرية لسرد المعلومات التاريخية.

ثانياً: الأدوات المستخدمة:

1- المقابلة: هي الأسلوب الأنجع للحصول على المعلومات من مصادرها وهذا لكون الباحث سيكون مباشرة على احتكاك مع ممتلكي تلك البيانات المالية في المؤسسات محل الدراسة.

2- الاستفسار: وقد استعملنا هذه الأداة في بعض الأحيان عوضاً عن المقابلة مع مختلف المسؤولين بإعداد نموذج أسئلة (questionnaire) لجمع المعلومات اللازمة، عند تعذر مقابلة بعض الأشخاص لارتباطهم العديدة وصعوبة مقابلتهم لأوقات طويلة.

ذ- مجتمع وعينة الدراسة: كما سبق ذكره فإننا اعتمدنا على طريقة دراسة الحالة بتناول بيانات مؤسسة واحدة وطبقنا عليها جميع الطرق، وهذا لنتمكن من رصد الاختلاف في النتائج، وتكون المقارنة صحيحة لثبات القيم المستخدمة في المؤسسة من جهة، وملائمة للهدف المبتغى من هذه الدراسة والذي نرجو من خلاله المقارنة بين ما تقدمه كل طريقة على حدى من نتائج؛ لنصل في الأخير إلى تحديد الأمثل والأنسب منها وهذا يستدعي تثبيت الحالة المطبق عليها؛ وقد وقع اختيارنا على المؤسسة المذكورة أعلاه " ش.ذ.أ بيات كاترينغ" وهذا لعدة أسباب يمكن حصرها في ما يلي:

- قدرة الطالب الشخصية على الحصول على البيانات اللازمة دون صعوبة.
 - المؤسسة تعمل في المجال الخدمي والذي يعتمد كلياً على المورد البشري ويجعله مورداً هاماً بالنسبة للمؤسسة وبالتالي ضرورة تقييمه ومراقبته.
 - حجم المؤسسة وتعدد نشاطاتها الشيء الذي يجعلها عينة جيدة للدراسة.
- ر- مرجعية الدراسة: تباينت الدراسات السابقة التي شكلت مرجعية لهذه الدراسة بين المصادر العلمية الأساسية والكتب المؤلفة في الموضوع، وبين المقالات العلمية المنشورة في المجالات العلمية المحكمة، والكثير من رسائل البحث العلمي في درجة الماجستير وأطروحات الدكتوراه، وهذا على المستويين الوطني والدولي؛ ممتدة في الإطار الزمني إلى حوالي ثلاثين سنة كما يلي:

- المصادر والكتب: وكان عددها: 23 ، منها 19 باللغة العربية، و 01 باللغة الفرنسية والباقي باللغة الإنجليزية..
- المقالات العلمية: وكان عددها 19، منها 14 باللغة العربية و 01 باللغة الفرنسية والباقي باللغة الإنجليزية.
- الأطروحات والرسائل: وكان عددها 04 باللغة العربية.
- المداخلات في المنتقيات العلمية حول الموضوع: 07 منها 04 باللغة العربية و الباقي باللغة الإنجليزية.
- المواقع الالكترونية التي تم زيارتها: 05 خمسة مواقع منها 01 باللغة العربية والباقي باللغة الإنجليزية.

وهذا نظراً إلى أن تلك الفترة التي واكبت دخول الألفية الثالثة، وطبعها تبلور فكرة العولمة وتجسيد التوحيد والتوافق في المبادئ والمفاهيم والممارسات المحاسبية في العالم، وشهدت من جهة أخرى تنامياً في الدراسات والنقاشات حول هذا الموضوع الذي يعد نقلة نوعية في علم المحاسبة.

ز- صعوبات البحث: أول ما يواجه كل طالب هو كيفية الحصول على المصادر والمراجع التي تغطي حاجة بحثه وتنب له مرجعية مقنعة وكافية لما سيقدمه من مادة علمية والتي قد تكون مضنية في كثير الأحيان وتأخذ من جهده ووقته الكثير، وتصيبه بالخبطة والحسرة أحياناً أخرى؛ لكنها تنعكس بالإيجاب على مستوى الإلمام بالموضوع والتعمق في فهم الإشكالية واستيعاب الأفكار وهو الشيء الذي حصل لنا خلال إنجاز هذه الدراسة حيث كان هناك بعض الصعوبات والعقبات التي زادت من التصميم الشخصي على التصدي للموضوع ورفعت التحدي إلى أبعد ما يكون، حيث يمكن حصرها في ما يلي:

- حادثة الموضوع من الناحية التطبيقية وشغله لحيز كبير من النقاشات العلمية والتجاذبات الفكرية التي تحاول تأصيله وتثبيت مبادئه حسب مقارباتها وأهدافها مما اضطر الباحث إلى محاولة الإلمام بكل الآراء والاطلاع على حجج أصحابها وبراهينهم وبالتالي تكوين رأي شخصي بسيط باستقراءها وبمناظرتها بعضها ببعض.

- أن مجلّ المؤلفات في الموضوع مازالت مجرد مقالات علمية ودراسات تنقل الآراء كما هي وبهججها وبراهينها دون الفصل بينها وفي أحسن الأحوال تحاول التوفيق بينها من أجل الوصول إلى تعريف ومبادئ مشتركة، تماشياً مع مقارنة التوفيق والتوحيد الدولي للمفاهيم والممارسات الحاسوبية المدفوعة بمتطلبات العولمة والاقتصاد الرقمي، حتى وإن انحاز بعضها إلى جهة معينة وتبنى أفكارها.

- اقتصر الدراسات الموسعة على المستوى العربي على الفترة الممتدة بين نهاية السبعينات وبداية الثمانينات أي مع بداية النقاش حول الموضوع على المستوى الأمريكي والأوروبي تحديداً وتراجعها كمّاً ونوعاً في ما بعد بصورة معتبرة وواضحة مما خلق فجوة واضحة بين الإقليمين على مستوى المفاهيم والتطبيقات، تمثلت في انتقال النقاش هناك من المفاهيم ووضع الأسس والمبادئ إلى صياغة الإجراءات التطبيقية وتقييمها، بينما بقي هنا يراوح مكانه في المستوى النظري.

- قلة التطرق إلى الموضوع على المستوى القطري في الجزائر ماعدا محاولات قليلة في بعض المنتقيات والمقالات العلمية، والذي يعود في رأي الطالب لارتباط الموضوع ببعض الإجراءات التطبيقية على المستوى المهني المقيدة بالقانون وبالتالي انعدام ساحة الحرية وإبداء الرأي والاجتهاد في هذا المجال وانتظار المبادرات الحكومية.

س- **هيكل البحث:** حاولنا وضع خطة للبحث تركزت في تقسيم الدراسة على ثلاثة فصول تتقدمها مقدمة يتم فيها التقديم والتوطئة لولوج الموضوع وتقديمه ووضع القارئ على الطريق وتحضير ذهنه لتلقيه، وخاتمة لحصنها فيها النتائج التي تم التوصل إليها وعرضنا بعض التوصيات التي من الممكن أن تفيد في المستقبل، أما الفصول الثلاثة فتحتوي على ما يلي:

1- الفصل الأول (الدراسة النظرية): تحت عنوان الأدبيات النظرية حول رأس المال الفكري ومحاسبة الموارد البشرية؛ والذي قسمناه إلى ستة مباحث: نخصص الأول للتعريف برأس المال البشري وأهم ومكوناته؛ ثم المبحث الثاني لمحاسبة الموارد البشرية، فنقوم أولاً بتعريفها ورصد مراحل تطورها والتطرق إلى أهم أهدافها وفوائدها إضافة إلى فروضها ومبادئها؛ أما المبحث الثالث فسيكون مخصصاً لل صعوبات والمشاكل المتعلقة بتطبيق محاسبة الموارد البشرية؛ أما المبحث الرابع فخصصناه للتعريف بالعمليات الحاسوبية من خلال التطرق إلى: الاعتراف، القياس والإفصاح عن الأصول البشرية، وذلك بشرح شروط الاعتراف بالأصول واستعراض أهم الطرق ونماذج التقييم المعروفة؛ وأخيراً تطرقنا إلى مفهوم الإفصاح وشروطه والمشاكل التي تواجهه في حالة الأصول البشرية؛ أما المبحث الخامس فكان مخصصاً لمختلف المعالجات الممكنة على الأصول البشرية: كالتسجيل، الإهلاك، الاستنفاد والخروج؛ وكان المبحث السادس والأخير من أجل التعرض إلى مختلف الصعوبات والمشاكل الحاسوبية المتوقعة عند الاعتراف بالأصول البشرية وقياسها وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري وشروطه.

2- الفصل الثاني (الدراسات السابقة): تحت عنوان الأدبيات التطبيقية حول رأس المال الفكري ومحاسبة الموارد البشرية: حيث قمنا في هذا الفصل بالتطرق إلى الدراسات السابقة والأدبيات التطبيقية التي تطرقت إلى موضوع رأس المال الفكري ومحاسبة الموارد البشرية عموماً، وخصوصاً ما تعرض منها إلى شروط الاعتراف بالأصول وطرق القياس والنماذج التي وضعت لتحديد قيمتها وقد تم تقسيم

هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث منها مبحثان حسب البعد الإقليمي متمثلاً في تصنيف الدراسات حسب المنطقة إلى: عربية وأجنبية، أما الثالث فقد حُصِّصَ للمقارنة بين تلك الدراسات من جهة وبين الدراسة الحالية من جهة أخرى، ببيان أوجه الاتفاق والتشابه وأوجه الاختلاف زيادة في توضيح المفاهيم ورسم حدود الدراسة الحالية للتركيز أكثر حول الإشكالية وموضوع الدراسة بالتحديد.

3-الفصل الثالث والأخير(الدراسة الميدانية): تحت عنوان تطبيق طرق القياس المحاسبي على تقييم الموارد البشرية في مؤسسة بيات كاترينغ، وهو المرحلة التطبيقية والتي قمنا عبرها بدراسة المؤسسة محل الدراسة من خلال الكلام عن منهج دراسة الحالة في المبحث الأول والتقديم له، ثم في المبحث الثاني نشرع في تقديم المؤسسة عموماً ثم التطرق إلى دراسة الموارد البشرية وبيان وضعيتها وكيفية متابعتها؛ ثم الشروع في المبحث الثالث في شرح طرق جمع البيانات الخاصة بتكاليف الموارد البشرية بمختلف أنواعها لمدة سنة، وقد تم اختيار سنة 2017 لتكون السنة التي سنجمع بياناتها، وبعدها نشرع في تبويبها وتصنيفها حسب النظام المحاسبي المالي، لتصبح جاهزة للاستغلال، ثم انتقلنا في المبحث الرابع إلى اقتراح كيفية من أجل تسجيل مختلف العمليات والمعالجات التي تتم على الأصول البشرية وفقاً للنظام المحاسبي المالي، لنختتم في المبحث الخامس والأخير الذي وصلنا فيه إلى تطبيق كل طريقة من طرق القياس المحاسبي المعتمدة من طرف ذات النظام، كل طريقة على حدى وحساب نتائجها وتسجيلها محاسبياً وفق ما تم اقتراحه في المبحث السابق، والقيام بمقارنتها وتحليلها للوصول إلى تحقيق هدف الدراسة وهو المفاضلة بين طرق القياس المحاسبي واستنتاج الطريقة المثلى للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية.

الفصل الأول:

الأدبيات النظرية حول رأس

المال الفكري

ومحاسبة الموارد البشرية

تمهيد:

إن النظرة الكلاسيكية لعوامل الإنتاج وخصوصاً في المرحلة الأولى من الثورة الصناعية كانت مُقَصَّرةً كثيراً، إن لم نقل مجحفة في حق العامل البشري، والذي كانت تنظرُ إليه على أنه أحد عوامل الإنتاج لا أكثر ولا أقل، وتعتبره مورداً كباقي الموارد الأخرى، كرأس المال النقدي مثلاً والذي كان أهم بكثير منه بل ويكتسي الأهمية البالغة؛ إلا أنه ومع تسارع وتيرة التطور الاقتصادي خصوصاً في القرن العشرين، بظهور الإنترنت واجتياح الرقمنة لكل مجالات الحياة، بالإضافة إلى تعقد العمليات الصناعية والتجارية، مما أدى إلى تزايد التنافس بين المؤسسات والشركات وقاد الكل إلى تجديدٍ شاملٍ تقريباً في خارطة المفاهيم والمبادئ الاقتصادية، وتغيُّرٍ جذري في اهتمامات أصحاب المؤسسات والأكاديميين على حد سواء؛ بحيث ظهر توجهٌ كبيرٌ نحو محاولة الاعتناء بتنمية أداء الأفراد وصقل مواهبهم للوصول بهم إلى تحقيق الجودة المطلوبة وتعظيم الإنتاجية والربح المرجوین منهم، بالنظر إلى هيمنة هذا العامل وتحكمه في باقي الموارد المادية للمؤسسة وهيمنته عليها، وبالموازاة مع هذا الاهتمام ظهرت الضرورة إلى محاولة قياس قيمته كباقي تلك الموارد وتسجيلها والإفصاح عنها في التقارير المالية ومحاولة إيضاح ما يمكن أن تضيفه كقيمة سوقية للمؤسسة؛ الأمر الذي دفع بموضوع جديد في المحاسبة إلى البروز بوضوح عُرفَ في ما بعدُ بمحاسبة الموارد البشرية، والذي انطلق بقوة في نهاية الستينيات وبداية السبعينيات من القرن الماضي، رغم انكماشه نوعاً ما في ما بعد بسبب الأزمات والفضائح المالية في كبريات المنشآت المالية العالمية، والتي زرعت شكاً كبيراً وخلقت جوّاً من عدم التأكد وحالة من "اللا يقين" في الأوساط المحاسبية خصوصاً حول المعلومات الخاصة بالأصول غير المادية؛ واستناداً إلى مبدأ الحيطة والحذر، كون الأطر النظرية لها لم تكتمل بعد بالإضافة إلى صعوبة القياس وعدم الاتفاق على مدخل أو مقارنة دقيقة له.

وانطلاقاً من هذا فإننا سنتطرق في هذا الفصل إلى الإطار النظري لهذا المجال الجديد، من خلال التعرض إلى مفهوم رأس المال الفكري أولاً وشرحه بالتفصيل، ثم تتبع بداية تبلوره وتأصله في الفكر الاقتصادي عموماً، وأسباب ظهوره ومراحل تطوره عبر الزمن، والتعرف على أهم خصائصه ومكوناته ودوره في تعزيز التنافسية المؤسسية وآليات استثماره؛ وثانياً من خلال بروز الحاجة إلى الاهتمام به في المحاسبة وتخصيص فرع منها يدعى محاسبة الموارد البشرية لمتابعته ودراسته وتتبع تطوراته وآثاره، وأهم المشاكل والصعوبات المتعلقة بهذا الموضوع في الميدان دولياً، على النحو التالي:

- المبحث الأول: مفهوم رأس المال الفكري.
- المبحث الثاني: محاسبة الموارد البشرية.
- المبحث الثالث: المشاكل المحاسبية والصعوبات المتعلقة بمحاسبة الموارد البشرية.
- المبحث الرابع: العمليات المحاسبية على الأصول البشرية.
- المبحث الخامس: المعالجات المحاسبية للأصول البشرية.
- المبحث السادس: صعوبات الاعتراف ومشاكل القياس للأصول البشرية حسب النظام المحاسبي المالي.

المبحث الأول: مفهوم رأس المال الفكري

شهد مفهوم رأس المال الفكري تجاذبات كثيرة بين الباحثين وحظي باهتمام العديد منهم من أجل ضبط مفهوم محدد له، يحقق موافقة الجميع ورضاهم عنه، فقد عرف اختلافات وإن كانت ليست بالكبيرة إلا أنه لا يمكن تجاهلها وهذا راجع إلى التنوع في المدخل والمقاربات بين الباحثين والتعدد في الرؤى والأهداف بين المهتمين وهو ما سنحاول شرحه وتفصيله في هذا المبحث.

المطلب الأول: تعريف رأس المال الفكري

هناك عدة تعريفات وُضعت لهذا المفهوم والذي يُعتبر (Ralph Stayer) مدير لشركة: جونسون فيلي للأطعمة، أول من أطلق عبارة رأس المال الفكري منذ بداية تسعينيات القرن الماضي حيث قال: "في السابق كانت المصادر الطبيعية أهم مكونات الثروة الوطنية وأهم موجودات الشركات، بعد ذلك أصبح رأس المال متمثلاً في النقد والموجودات الثابتة هما أهم مكونات الشركات والمجتمع، أما الآن فقد حلَّ محلَّ المصادر الطبيعية والنقد والموجودات الثابتة رأس المال الفكري الذي يعد أهم مكونات الثروة الوطنية وأعلى موجودات الشركات"¹

- ويرى Setawert أنه: "إجمالي قيمة الموارد الفكرية للمؤسسة والذي يتمثل في المعرفة والمعلومات والخبرة والملكية المعرفية التي يمكن استخدامها في خلق وتنمية الثروة".
- و يرى الباحث الأمريكي : G.s BECKER في كتابه المحاسبة على الموارد البشرية بأنه: "مجموع المواهب أو القدرات الإنتاجية الكامنة داخل الأفراد أنفسهم، والتي اكتسبها بالإضافة إلى ما عندهم من مستوى تعليمي ومهني ومعارف اقتصادية"².
- كذلك اعتبر (Prusak, L)³ أن: " رأس المال الفكري يعتبر المادة الخام التي يتم تشكيلها وترتيبها وإعادة صياغتها بقصد الوصول إلى أصول معينة ذات قيمة عالية".
- وأما Ulrich فيرى بأن رأس المال الفكري هو: "مجموعة المهارات المتوفرة في المنظمة والتي تتمتع بمعرفة واسعة تجعلها قادرة على جعل المنظمة عالمية من خلال الاستجابة إلى متطلبات الزبائن والفرص التي تتيحها التكنولوجيا"⁴.

أما في عالمنا العربي فقد هناك الكثير ممن تصدى محاولة الإسهام في بناء الإطار النظري للموضوع نذكر منهم على سبيل المثال لا الحصر:

¹ عادل حرحوش، رأس المال الفكري وطرق قياسه وأساليب المحافظة عليه، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، 2007م، ص 14.
Abdelaziz Mokrane, la comptabilité des ressources humaines, office nationale des publications, Alger, P26.²

Prusak, L, The knowledge advantage strategy and leadership, March-April (1996), P.53

⁴ محمد موسى عيسى محمد بابكر، أثر الإفصاح عن رأس المال الفكري على جودة المعلومات المحاسبية، المؤتمر الدولي الثالث حول الاتجاهات الحديثة في المحاسبة، جامعة العربي بن مهيدي - أم البواقي، 24 و25 أكتوبر 2017، الجزائر، ص 271.

- الأستاذ عبد الحميد أحمد شاهين في دراسة له عرّف رأس المال الفكري بأنه: "أصول غير ملموسة تتضمن مجموعة من الموارد التي تسيطر عليها المنشأة نتيجة لأحداث ماضية عن طريق الملكية أو الحقوق القانونية، ومن المتوقع أن تحقق هذه الأصول منافع اقتصادية مستقبلية تسهم في دعم القدرة التنافسية للمنشأة والابتكار والتحديث والتطوير، وما ينتج عن أداء العنصر البشري من منافع اقتصادية"¹.
- أما محمود رزق فيرى: "بأن رأس المال المعرفي يتمثل في الأصول غير الملموسة المملوكة للمنظمة، والمتعلقة بالمعرفة والتي يتوقع استخدامها في تحقيق منافع مستمرة، وتوليد وتنمية الثروة، ومن أمثلتها ما تمتلكه المنظمة من معلومات وخبرات متراكمة وملكية فكرية، وقدرات ابتكارية واستشارية وتكنولوجية ومهارات"².
- ويعرفه مؤيد الفضل بأنه: "تلك الإمكانيات المتاحة لإدارة المنظمة المتعلقة بقدرات وكفاءة العاملين والعلاقات الحميمة مع العملاء، التي يتضافر استخدامها مع الموارد المادية الأخرى، كما أوضحت دراسته التي أجراها أن رأس المال الفكري يعد دالة لخلق القيمة وأحد الأركان الرئيسية في نظم تقييم الأداء المعاصرة"³.
- بالإضافة إلى هذا فقد أسهمت المنظمات المهنية والحكومية في وضع تعريف لهذا المفهوم وتباينت تعاريفها بتباين أهدافها ومصالحها رغم دعوى التوحيد والتنسيق التي تدعو إليها في كل مرة حيث:
- عرفت لجنة المعايير الدولية المحاسبية الأصول غير الملموسة عموماً بأنها: "أصول غير نقدية وليس لها جوهر مادي- تستخدم في الإنتاج أو توريد السلع والخدمات أو الإيجار أو غير ذلك أو لأغراض إدارية، ويمكن تمييزها والسيطرة عليها بمعرفة المنشأة نتيجة لأحداث ماضية، ويتوقع أن تتدفق منها منافع اقتصادية في المستقبل، وتنقسم الأصول غير الملموسة إلى نوعين: الأول: أصول محددة يمكن التعرف عليها (الأصول الفكرية) والثاني أصول غير قابلة للتحديد unidentifiable".

¹ عبد الحميد أحمد شاهين، مدخل مقترح للقياس المحاسبي لأصول الملكية الفكرية مع دراسة تطبيقية على صناعة الأدوية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، يوليو 2003م.

² محمود عبد الفتاح إبراهيم رزق، إطار مقترح لتحديد تكاليف الإفصاح والتقرير عن رأس المال المصرفي، المجلة المصرفية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد 31، العدد الثاني 2007.

³ مؤيد محمد علي الفضل، العلاقة بين رأس المال الفكري وخلق القيمة، دراسة ميدانية على الصناعة المصرفية في دول الخليج العربي، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصاد، العدد 2009.

- أما جمعية المحاسبين الأمريكيين (1973): فقد عرفت رأس المال البشري على أنه المعرفة التي يكتسبها الأفراد خلال حياتهم ويستخدمونها لإنتاج سلع أو خدمات أو أفكار في ظروف السوق أو غير السوق.¹

- وعرفت منظمة (OCDE)²: في دراستها المشهورة التي أجرتها على شركة (Skandia) ، رأس المال الفكري بأنه يتمثل في مجموع ما تملكه المنشأة من معرفة وخبرة وتكنولوجيا، إضافة لعلاقتها بالعملاء وجميع المهارات التي تساعد في الحصول على مزايا تنافسية.

وإجمالاً فإن ما يلاحظ على هذا المفهوم أن هناك تعاريف كثيرة له تتنوع بتنوع المداخل والمقاربات فضلاً عن تنوع المهتمين الذين يسعون إلى ضبط المفهوم والتأسيس المتين لقواعده، انطلاقاً من الأفراد والجمعيات العلمية وصولاً إلى المنظمات الحكومية التي تمثل الدول بطبيعة الحال، مما يعكس دوره الكبير على المستويين الجزئي والكلبي في الحياة الاقتصادية، ورغم هذا التنوع والزخم إلا أن الجميع يدور في فلك واحد ويلتقون عند كثير من النقاط المشتركة التي تمكن من وضع تصور جامع لهذا المفهوم؛ فالكل يجمع على أن رأس المال الفكري في أي مؤسسة هو تلك المعارف والمهارات التي يملكها الأفراد مبدئياً، بالإضافة إلى الخبرات التي اكتسبها داخل المؤسسة من خلال احتكاكهم ببعض داخلياً وبالأطراف الأخرى كالعملاء والموردين خارجياً، مما يكون نوعاً من الممارسات المهنية الخاصة والطرق والإجراءات التي تُؤلِّد بالتراكم الزمني نظاماً معرفياً، يُسهم في زيادة القدرة التنافسية وتعظيم الربحية من خلالها؛ ويبقى العنصر البشري بقوة الإبداع الكامنة بداخله والتي تُعد مورداً هاماً نظراً لتجددها الدائم وقدرتها على خلق الأفكار المتعلقة بالتطوير المستمر والاستراتيجي للأنظمة والأنشطة مما يضمن للمؤسسة امتلاك ميزة تنافسية مستدامة بفعل ذلك الإبداع الكامن والخلّاق.

مما سبق يمكن القول بأن رأس المال الفكري: هو ذلك النظام الإبداعي المُكوّن من مجموع المهارات الشخصية للعاملين والخبرات المكتسبة باستمرار والقادر على ابتكار حلول تُسهم في تعزيز التنافسية المستدامة وتعظيم الربح باستمرار.

ويتشكّل هذا النظام من كل المعارف التي يمتلكها الأفراد من خلال ثقافتهم الشخصية وتعليمهم قبل دخول المؤسسة، يضاف له ما يحصلون عليه من خبرات جديدة بعد التحاقهم بها عبر التكوين والتدريب والاحتكاك بالآخرين سواء داخلياً في ما بينهم أو خارجياً من خلال العلاقات مع الزبائن والموردين، ومختلف الهيئات ذات العلاقة؛ هذا النظام يزداد بالتراكم الزمني تماسكاً ونضجاً بفعل تجاذبات القوى المتعكسة داخله وخارجه الناجمة عن تقاطع الأهداف والاستراتيجيات أحياناً واتساقها أحياناً أخرى وتضارب المصالح تارةً واتفاقها تارةً أخرى، لُيُنْتِج في الأخير عن طريق الإبداع الفكري طرقاً وإجراءات وأفكاراً مبرحةً ويجلب منافع اقتصادية للمؤسسة ترفع من قيمتها السوقية عبر نوعية وجودة منتجاتها المطروحة في السوق.

¹ Md. Mustafizur Rahaman, Md. Amzad Hossain, Tabassum Akter. Problem with Human Resource Accounting and A Possible Solution Research Journal of Finance and Accounting .www.iiste.org ISSN 2222-1697 (Paper) ISSN 2222-2847 (Online) Vol.4, No.18, 2013

² OECD, The Organization for Economic Co-operation and Development (OECD) measuring and Reporting Intellectual Capital: Experience, Issues and Prospect Programmed notes and background technical Meeting and Policy and Strategy Forum, Paris (1999).

المطلب الثاني: مكونات رأس المال الفكري

إن الاختلاف في المدخل والتباين في الرؤى بين الباحثين الذين تعرضوا إلى قضية وضع تعريف لمفهوم رأس المال الفكري انتقل معهم وصاحبهم لما قاموا بتحديد مكوناته فهناك بعض الاختلافات إلا أنها تلتقي في العموم وتجمع على التقسيم التالي:

الفرع الأول: رأس المال الهيكلي

يمثل رأس المال الهيكلي إمكانيات المؤسسة التنظيمية ومقدراتها التي تواجه وتلبي بها متطلبات الزبائن، وتساهم في تبادل المعرفة والتقنيات وتعزيز استعمالها، من خلال الممتلكات الفكرية الهيكلية، والتي تظهر في: نظم المعلومات، براءات الاختراع، حقوق النشر والتأليف، ومدى حماية العلامة التجارية التي تمثل شخصية الشركة وقيمتها وهويتها، والتي ترجع بالفائدة على الزبون وزيادة رضاه على منتجات الشركة المطروحة على الجمهور، وكذلك بالفائدة على الشركة لزيادة كفاءتها وفعاليتها حيث أن¹:

- نظم المعلومات: تمثل مجموعة العناصر والأجزاء المترابطة التي تتفاعل فيما بينها بانتظام.
- براءات الاختراع: وتمثل أحد مكونات الملكية الفكرية، وتأخذ شكل امتياز يحصل عليه الشخص، من جراء اختراعه لشيء ما.
- حقوق النشر والتأليف: وتمثل كذلك إحدى مكونات الملكية الفكرية هي الأخرى، والتي تأخذ شكل امتياز يحصل عليه الفرد، من جراء تأليفه ونشره لشيء ما.
- العلامة التجارية: وهي من أهم مكونات الملكية الفكرية، والتي تأخذ شكل شخصية الشركة وهويتها وقيمتها .

الفرع الثاني: رأس المال البشري

وتمثل مجموع المعرفة والمهارات والإبداع والخبرة التي يحوزها الفرد داخل المؤسسة، فيتكون رأس المال البشري من مزيج من المهارات والقدرات والمعارف الأساسية، بالإضافة إلى الخبرات السابقة:

الفرع الثالث: رأس المال الزبوني

تحدد قيمة الشركة بناءً على علاقة المنظمة بزبائنها سواء الداخليين (الأفراد العاملين) ، أو الخارجييين (المستخدمين للسلعة أو المستفيدين من الخدمة)، لأن رضا الزبائن وولائهم يُعد مؤشراً إيجابياً على قدرة المؤسسة في مد جسور التعاون وإشباع رغباتهم وحاجاتهم، كما أن المؤسسة التي تحتفظ بزبائنها تحقق مزايا تنافسية تتمثل في تعزيز القدرات الفكرية المؤدية إلى خلق القيمة المضافة، حيث أن²:

- رضا الزبائن: يعكس مدى تلبية المؤسسة لرغبات واحتياجات زبائنها.
- ولاء الزبائن: يعكس مدى تمسك الزبون واعتزازه بالتعامل مع مؤسسة ما.
- الاحتفاظ بالزبائن: يعكس مدى قدرة المؤسسة على الاحتفاظ بزبائنها القدامى، واستمرارية التعامل معهم.
- تمكين الزبون: يعكس مدى اهتمام المؤسسة بآراء زبائنها ومقترحاتهم، وأخذهم بعين الاعتبار عند تعميم المنتجات الجديدة، وحتى تعديل الموجود منها.

¹ بن عبد الرحمن نصيرة، رأس المال الفكري وإشكالية تحقيق التميز في ظل الاقتصاد المعرفي، مجلة الاقتصاد الجديد، ع 17، جامعة المدية، الجزائر، 2019، ص333

² نفس المرجع ، ص333

- مشاركة الزبون والتعامل معه: ويعكس مدى قيام الشركة بإشراك زبائنها في أعمالها وصفقاتها، وقيامها بتبادل المعلومات معه.

و يمكن إبراز العلاقة بين رأس المال الفكري ومكوناته، من خلال المعادلات التالية¹:

رأس المال الفكري = رأس المال البشري + رأس المال الهيكلي

Intellectual Capital = Human Capital + Structural Capital

رأس المال الهيكلي = رأس المال التنظيمي + رأس المال الزبوني

Structural Capital = Organizational Capital + Customer Capital

رأس المال التنظيمي = رأس المال الابتكاري + رأس المال العملياتي

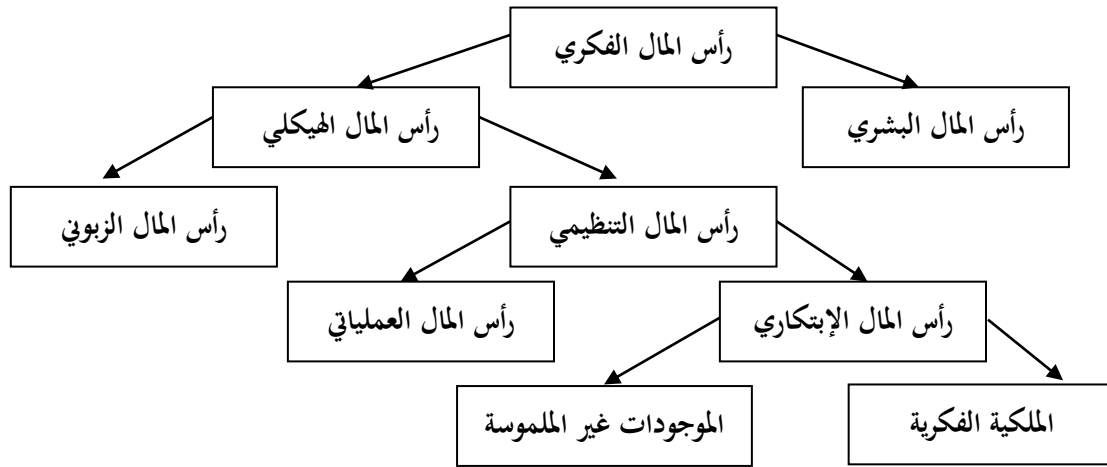
Capital Organizational = Innovation Capital + process capital

رأس المال الابتكاري = الملكية الفكرية + الموجودات غير الملموسة

Innovation Capital = Intellectual Property + Intangible Assets

والتي يمكن تمثيلها على النحو التالي في الشكل أدناه، اعتماداً على هذه المعادلات.

الشكل رقم 1.1: مكونات رأس المال الفكري



المصدر: من إعداد الطالب بناء على المعادلات السابقة أعلاه

ويجب الإشارة إلى أن رأس المال التنظيمي يضم كل من :

- الأصول الفكرية: وهي كل مورد فكري ومعرفي ينتقل من الفرد إلى المؤسسة فيصبح واضحاً ومحددًا (المعلومات، المذكرات المكتوبة، الإرشادات والمنشورات، التصميمات الهندسية، برامج الإعلام الآلي).

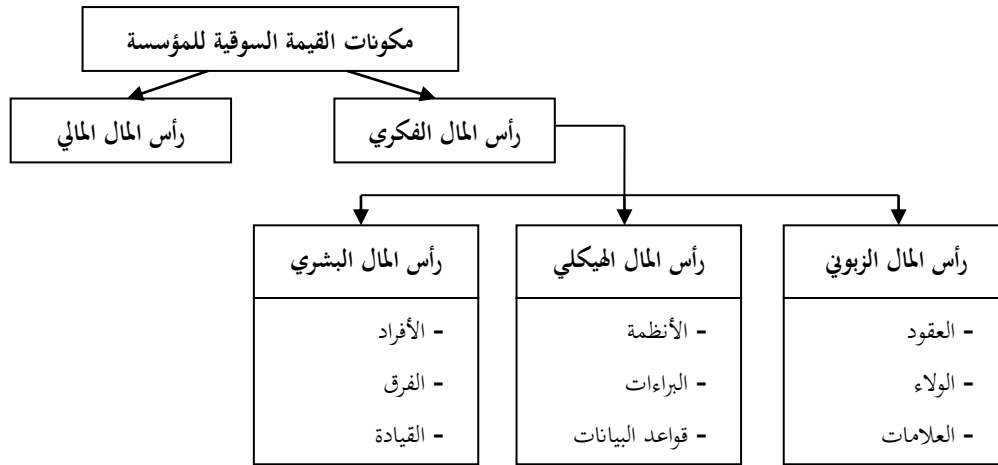
¹ سلام عبد الرزاق وبوسهوه نذير، دور رأس المال الفكري في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، الملتقى الوطني حول استراتيجيات التنظيم ومرافقة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2012، ص14

- أما الملكية الفكرية: فهي كل ما يمكن حمايته قانونياً مثل براءات الاختراع، حقوق الطبع، العلامات التجارية والأسرار التجارية، كما يشتمل رأس المال التنظيمي أيضاً على الأصول الهيكلية، والتي تضم الثقافة، النماذج التنظيمية والعمليات إضافة إلى الإجراءات وقنوات التوزيع¹.

وبالنسبة لرأس المال الإبداعي أو الابتكاري فهو يمثل تشكيلة جديدة من عناصر الإنتاج الأساسية والعناصر ذات العلاقة بنظام الإنتاج بالمؤسسة، والإبداع قد يكون في صورة منتج جديد، سوق جديدة أو تكنولوجيا جديدة، أو مزيج من الإبداعات، ويتكون من إنجازات الإبداع، وآلية الإبداع وثقافة الإبداع.

وانطلاقاً مما سبق نجد أن مختلف العناصر المكونة لرأس المال الفكري تكمل بعضها البعض، حيث تمثل مختلف الإمكانيات والمهارات البشرية، المحرك الأساسي لمختلف العناصر الأخرى كبراءة الاختراع مثلاً، حيث يتم الحصول على هذه الأخيرة نتيجة للقدرة البشرية المتميزة التي يكتسبها المورد البشري والتي تم استغلالها من قبله لاختراع شيء ما؛ كما أن اعتماد المؤسسة على إستراتيجية ذكية وفعالة في التعامل مع مختلف الأطراف المتعاملة معها في مجال نشاطها، تمكنها من اكتساب ميزة تنافسية تساهم بدورها في كسب ثقة الزبائن (الداخليين والخارجيين)، وزيادة اهتمامهم بالتعامل معها، مما يرفع ذلك من قيمتها الاقتصادية، بالإضافة إلى أن مختلف الميزات التنظيمية التي تتوافر عليها المؤسسة، كنظم المعلومات مثلاً، تساهم في نقل المعرفة الفكرية والمعرفية المتواجدة بها، والملكية الفكرية ليتم استخدامها في تحسين كفاءة أداؤها وفعاليتها.

الشكل رقم 2.1: مكونات القيمة السوقية للمؤسسة



المصدر: نجم عبود نجم، إدارة المعرفة - المفاهيم والاستراتيجيات والعمليات، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.

¹ رحاني موسى وترغبي صباح، دور التعلم التنظيمي في بناء رأس المال الفكري، الملتقى الدولي الخامس حول رأس المال الفكري في المنظمات العربية في ظل الاقتصاديات الحديثة، جامعة الشلف، الجزائر، 2011، ص99

المطلب الثالث: خصائص ومميزات رأس المال الفكري

يتميز رأس المال الفكري بمجموعة من الخصائص هي:

- **التنظيمية:** في ما يخص المستوى الاستراتيجي نجد أن رأس المال الفكري ينتشر في كل المستويات وينسب متفاوتة أما بخصوص الهيكل التنظيمي يناسبه فهو بالتأكيد الهيكل التنظيمي العضوي المرن والذي يميل إلى اللامركزية في الإدارة، ويمتاز بالخبرة العالية والعميقة والمهارة المتنوعة.
- **السلوكية والشخصية:** يميل إلى المخاطرة بدرجة كبيرة بالإضافة إلى المبادرة وتقديم الأفكار والمقترحات البناءة، ولديه القدرة على حسم القرارات دون تردد ويمتلك مستويات ذكاء عالية ومثابرة حادة في العمل وثقة عالية بالنفس.

المبحث الثاني: المحاسبة على الموارد البشرية.

لقد اختلف الممارسون للمحاسبة من جمعيات علمية وهيئات مهنية رسمية وغير رسمية وكبار المختصين في هذا المجال من العلوم الاقتصادية، في تعريف هذا الاختصاص الجديد من المحاسبة باختلاف فئاتهم حول قابلية الأصل البشري للاعتراف به كأصل من أصول المؤسسة من جهة، والقدرة على قياس المنافع المتعلقة به والمرجوة منه مستقبلاً؛ مع اتفاقهم جميعاً على الهدف منها والمتمثل في تقديم معلومات وافية ومفيدة في التقارير المالية على المورد البشري عموماً لمستخدمي تلك المعلومات المالية الواردة في التقارير السنوية للمؤسسة، وفي ما يلي سنستعرض إلى تعريفه ورصد تطوره وأهم خصائصه وأهدافه.

المطلب الأول: تعريف المحاسبة على الموارد البشرية

الفرع الأول: تعريف جمعية المحاسبين الأمريكيين:

قامت جمعية المحاسبين الأمريكيين (A.A.A) في تعريفها المنشور سنة 1973 من طرف لجنيتها المختصة في المحاسبة على الأصول البشري (HRAC)، بوصفها أنها ذاك النوع من المحاسبة الذي: "يقوم بتحديد البيانات المتعلقة بالمورد البشري وقياسها وتوصيلها إلى الجهات المختصة"¹، أي أن الغرض منها هو توفير بيانات مساعدة لكل الجهات سواء كانت داخلية أو خارجية من أجل المراقبة والمتابعة في المقام الأول، ومن أجل اتخاذ القرارات المناسبة لذلك في المقام الثاني، لكنها لم تشرح ماهية تلك المعلومات وطبيعتها ووصفها وصفاً دقيقاً محددًا، إبل اكتفت بالقول بأنه قياس ومراقبة لبيانات مالية عادية كباقي البيانات المالية وتقديمها لمتخذي القرار في المؤسسة فقط.

الفرع الثاني: تعريف Eric Flamholtz:

أما هذا العالم فبخلاف نوعاً ما مع جمعية المحاسبين الأمريكيين فيقول في تعريفه لها: "تعني المحاسبة على الموارد البشرية: المحاسبة على الأفراد باعتبارهم موارد في المشروع وتقوم على قياس تكلفة وقيمة الأفراد الموجودين بهذا المشروع"²، حيث عرض في كتابه المحاسبة على الموارد البشرية والذي نشره عام 1976 وضمنه هذا التعريف الذي يعتبرها وسيلة لقياس المصروفات ومجموع التكاليف التي تتكبدها المؤسسة أو "المشروع" على حد تعبيره في جلب، اختيار، تعيين وتدريب العاملين، والسهر على تطويرهم وقياس قيمة هذه الأصول البشرية في المشروع، أي رصد مسار العاملين داخل المشروع وتتبع التغيرات في التكلفة المرافقة لهم من أجل توفير

¹ وليد الخيالي ولعيتي البوعلي، محاسبة الموارد البشرية، مركز الكتاب الأكاديمي، عمان، الأردن، 2014، ص 41.

² نفس المرجع السابق ص 42

معلومات دقيقة خدمة لأغراض المحاسبة المالية؛ وبالتالي هو يتبع نفس النهج الذي وضعته جمعية المحاسبين الأمريكيين ويتفق معها في الماهية أي متابعة ومراقبة البيانات المالية الخاصة بالأصول البشرية، وفي الغرض وهو خدمة أغراض المحاسبة المالية أو بالضرورة متخذي القرار، لكنه أضاف عليها إضافات أخرى تمثلت في:¹

1. أنه قام بتحديد البيانات التي يجب متابعتها ومعرفتها عن تلك الموارد البشرية داخل المؤسسة كتكلفة الجلب والاختيار، التوظيف والتدريب.

2. أنه دعا إلى ضرورة قياس قيمة تلك الموارد البشرية داخل المشروع معرفة ما تمثله قيمتها بالنسبة للموارد المتاحة له ومحاولة توقع ما يمكنه أن يجنيه من ورائها، فلقد اعتبرها موارد تنظيمية كباقي الموارد المالية والمادية.

الفرع الثالث: تعريف Brummet

أما Brummet فقد اعتبرها "أسلوباً لتحديد وقياس وتوصيل المعلومات الخاصة بالموارد البشرية إلى إدارة الوحدة المؤسسة للمساعدة على رفع كفاءتها"²؛ أي بالإضافة إلى أنها أسلوب أو أداة لقياس البيانات الخاصة بالموارد البشرية هي كذلك أداة لتوصيلها للإدارة.

لكن هذا الاقتصار على إدارة المؤسسة بخصوص الاستفادة من تلك المعلومات دون غيرها من الأطراف وبالتالي حرمانهم منها قد يمس بجوهر المعلومات في حد ذاته من ناحية الشفافية والإفصاح، فالأصل في المعلومة المحاسبية أنها موجهة لكل المهتمين بما سواء كانوا داخل المؤسسة أو خارجها؛ ويرجع ذلك في أن هذا الأخير اتجه في هذا المنحى لأنه يرى بأن المستفيد الأول من تلك المعلومات هو إدارة المؤسسة لأنها ستقوم بناءً على ذلك باتخاذ قرارات حاسمة في تحديد سياساتها وتوجيهها في مجال تطوير الموارد البشرية والاعتناء بها لتحقيق المزيد من الكفاءة والتنافسية أي على اعتبار أثرها، أما باقي الأطراف فستستفيد منها على سبيل الاطلاع أو ربما المساعدة في اتخاذ قرارات الاستثمار أحياناً.

الفرع الرابع: تعريف Alexander

حاول هذا الأخير في تعريفه الربط بين مفهومها وبين المفاهيم والمبادئ المحاسبية الأخرى فقال بأنها "امتداد للمبدأ المحاسبي القاضي بمقابلة المصاريف بالإيرادات، وتنظيم البيانات المتعلقة بالموارد البشرية لتوصيلها للمهتمين باقتصاديات المؤسسة معبراً عنها بـ"نقدية"³، وتوصيلها للأطراف المعنية بما خصوصاً الإدارة، أي أنها مجرد تحسين للنظام المحاسبي وتطوير لمخرجاته بما يتلاءم واحتياجات الأطراف المختلفة؛ أي أن المحاسبة على الموارد البشرية ما هي في الحقيقة إلا تطبيق لمبدأ مقابلة المصروفات بالإيرادات وهي كذلك حقيقة، لكنها في واقع الأمر ليست مقابلة فقط من أجل تعزيز الشفافية وطريقة لقياس الأداء بل تتعداه إلى أنها توفر بتلك المقابلة معلومات مفيدة في مجال اتخاذ القرارات في وضع السياسات الاستثمارية في المورد البشري أو في التخطيط للرفع من مستوى الكفاءة والتنافسية للمؤسسة.

¹ Vatasoiu Cristian Ionel.Cornescu Alina.Motoniu Ioan Dumitru.Human Resources Accounting –Accounting For The Most Valuable Asset Of An Enterprise.

² رمضان محمد علي غنيم، المحاسبة المتقدمة - دراسات في مشاكل محاسبية معاصرة، الطبعة الثانية، عمان، الأردن، 2000، ص 311.

³ نفس المرجع السابق، ص 311.

الفرع الخامس: تعريف Robinsون

وقد ذهب هذا الأخير في اتجاه Alexander نوعاً ما حيث قال بأن " المحاسبة عن الاستثمارات في الموارد البشرية ما هي إلا أداة من أدوات المحاسبة الإدارية تستعمل بواسطة المتخصصين في الأفراد، ولا تهدف لأن تكون بديلاً للنظام الجديد بل إضافة إليه، حيث تقدم الوسائل الفنية لتوصيل المعلومات عن الموارد البشرية باللغة القائمة في محيط الأعمال وهي النقود.¹" وهنا يظهر بعض الإجحاف في حق محاسبة الموارد البشرية باقتصار دورها على أنها أداة في يد الوظائف الإدارية تقوم باستعمالها في الوقت المناسب عند الحاجة، لكنها في الحقيقة هي فرع قائم بذاته في المحاسبة وضروري للمتابعة المستمرة لأحد أهم الموارد في أي مؤسسة اقتصادية وبصورة مستمرة طيلة انتمائه لها ووقوعه تحت سيطرتها، بل يتعدى إلى ما قبل ذلك عند الشروع في البحث والاستقطاب والتعيين.

الفرع السادس: تعريف الحيالي

أما الحيالي فقد عرفها بأنها "عملية تحديد قيمة الموارد البشرية ومعرفة كيفية معالجتها ومن ثم التعرف على المتغيرات التي تطرأ عليها لإظهار القيمة الحقيقية للأصول الإنسانية وإمداد الأطراف المعنية بهذه المعلومات"²؛ ويظهر من خلال تعريفه أنه بالإضافة إلى تركيزه على عملية قياس وتحديد قيمة الأصول البشرية فهو يؤكد على تحديد طريقة معالجتها وهما أصعب شيئين واجها كل المهتمين بهذا المجال إذ طالما كان الجدال قائماً حول ما يجب أو يمكن رسملته للتعبير عن قيمة تلك الأصول البشرية ومن جهة وحول الطريقة أو النموذج الذي يتم به معالجة تلك القيمة المعترف بها للأصول البشرية؛ وبالتالي يسهل بعدها استغلال تلك المعلومات وتوصيلها لمن يريد؛ أي يمكن القول أنه اختصرها في عملية الاعتراف والقياس والمتابعة للأصول الإنسانية في المؤسسة.

ومما سبق يمكننا القول بأن اختلاف التعاريف المذكورة آنفاً إنما يرجع إلى الخلفية العلمية التي ينطلق منها كل واحد من واضعي تلك التعريفات، بالإضافة إلى رأيه أو نظرتة إلى الأهداف المرجوة من محاسبة الموارد البشرية، ودورها في حياة المؤسسة الاقتصادية؛ والتركيز المفرط من معظمهم على عملية قياس تكلفة الأفراد وكيفية تحديدها مع ما يصاحبها من صعوبة كما هو الحال في كل الأصول غير الملموسة عموماً.

فعملية القياس هي طريقة أو أداة مساعدة في تحديد التكلفة وضبط قيمتها باللغة المتداولة في الأوساط المالية، أما محاسبة الموارد البشرية فهي جزء من نظام معلومات متكامل يحمل خصائصه، فهي تأخذ البيانات الناجمة عن عملية القياس لمختلف الأحداث ومعالجتها محاسبياً وفقاً للمبادئ والفروض والمعايير المحاسبية لتعطي في الأخير معلومات مالية نهائية مفيدة في التقارير المالية.

لكن بالتأليف بينها وتوظيف النقاط المشتركة يمكن إيجاد تعريف شامل لكل ذلك يتلخص في: أن المحاسبة على الموارد البشرية هي فرع من فروع المحاسبة يهتم بتجميع البيانات المالية حول الموارد البشرية وتحديد قيمتها والعائد من الاستثمار فيها لمساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات حول كيفية استخدامها ومراقبتها إضافة إلى تخطيط الاستثمار فيها مستقبلاً وعرضها على مستعملي الكشوف المالية.

¹ رمضان محمد علي غنيم، مرجع سابق ص 312

² وليد الحيالي ولعيتي البوعلي، مرجع سابق ص 43

المطلب الثاني: أهداف المحاسبة على الموارد البشرية.

إن الهدف العام الذي يرمى من المحاسبة المالية ككل هو: تقديم صورة وافية عن الوضعية المالية للمؤسسة الاقتصادية من حيث مركزها المالي وقيمتها السوقية في لحظة ما، مع توثيق كل المعلومات الخاصة بما حققته من إيرادات وتكبدته من مصاريف لاستخراج ما أنجزته من ربح أو خسارة وفقاً لتلك المبادئ والفروض المحاسبية؛ ومحاسبة الموارد البشرية باعتبارها جزءاً من هذا الكل فهي متلبسة بشروطه وخصائصه ومُلزمة بما إلا أنها تمتاز ببعض المميزات الخاصة والأهداف الفرعية الخاصة بها، تتلخص في ما يلي:

أولاً: توفير كل المعلومات المالية عن الموارد البشرية الموضوعة تحت تصرف المؤسسة من جميع النواحي وتوصيلها إلى الإدارة لإعطائها صورة حول استخدام هذا العنصر الهام والمصاريف المتكبدة في سبيل جلبه ومراقبته بالإضافة إلى العائد المتوقع منه، ليساعدها ذلك في اتخاذ قرارات صحيحة حول هذا العنصر الهام للمؤسسة؛ باستخدام مقاييس ومعايير موضوعية كما نصت عليه جمعية المحاسبين الأمريكيين،¹ والتي وضعت ثلاثة أهداف هي:

1. القياس: أي تقدير تكلفة وقيمة الأصل البشري باستخدام طرق ونماذج ومعايير موضوعية تستخدم لتحقيق تلك الأهداف.

2. التطبيق: ويعني تصميم النظام المحاسبي الملائم للاستفادة من المقاييس الموضوعية.

3. النتائج الإنسانية: وتتضمن تحليل أثر محاسبة الموارد البشرية على التنظيم الإنساني للمؤسسة المحاسبية والمساعدة على تحقيق أهداف المؤسسة، من حيث اتجاهات العاملين وسلوكهم وأدائهم.

ثانياً: كما يرى Flamholtz أن هناك هدفاً مهماً ألا وهو: قياس وتحديد تكاليف الموارد البشرية ومقدار مساهمتها في تحقيق الربح للقيام بالإفصاح عنها في التقارير المالية، ليستفيد من ذلك جميع الجهات الداخلية والخارجية معاً خصوصاً المستثمرين لدعم قيمة المؤسسة في السوق وتعزيز مصداقية تلك التقارير²، وهذا عبر:

1. مساعدة الإدارة في تخطيط الموارد البشرية وإعداد الموازنات التقديرية لها لمعرفة الاحتياجات اللازمة منها، والمساعدة على الاستعمال الأمثل لهاته الموارد والذي يمر عبر استعمالها في مكانها المناسب بما يوافق قدراتها وتوجهاتها، واستغلالها بالقدر الكافي.

2. إعداد وتقدير الكم اللازم من البرامج التدريبية للرفع من مستوى مهارات وقدرات الموارد البشرية.

المطلب الثالث: تاريخ المحاسبة على الموارد البشرية ومراحل تطورها.

انطلاقاً من أن لكل حادثٍ حديثاً فإن الاهتمام بالموارد البشرية لم يكن وليد الصدفة، بل كان نتيجة لعدة ظروف وأسباب فرضت على المؤسسات النظر بعين الاهتمام والتقدير لهذا العنصر المهم مما نتج عنه ظهور وتبلور وظيفة الموارد البشرية في الهيكل الإداري لأي منشأة مهما كان نوعها بشكل أساسي منذ نهاية القرن التاسع عشر إبان وضع الأسس الأولى لعلم الإدارة، لكن

¹ وليد الخيالي ولعيني البوعلي، مرجع سابق ص 64.

² Eric G. Flamholtz. Maria L.Bullen. Wei Hua .Human resource accounting : a historical perspective and future implications . Management Decision 40(10) December 2002:P 947-954 .

التطور الكبير الذي شهده هذا المجال زاد من مكانة المورد البشري كفاعل أساسي في نجاح تلك المؤسسات، وقد تزامن هذا مع القفزة النوعية التي شهدتها المحاسبة في القرن العشرين من خلال جهود التوحيد وإعداد المعايير وتحولها في حد ذاتها إلى نظام معلومات يقوم بتزويد الإدارة بالمعلومات المالية عن مختلف التكاليف والإيرادات والأرباح والخسائر، كان لزاماً أن يكون هناك تماس بين الطرفين واحتكاك تنجم عنه بعض النتائج والتي كان منها هذا الفرع من المحاسبة والذي يعنى بالمتابعة المالية للموارد البشرية والذي مر منذ ظهوره بعدة مراحل والتي كانت قصيرة جداً زمنياً مقارنة مع باقي المفاهيم ففيها بعض المراحل لم تتعدى الخمس سنوات، والذي يعود في الأصل إلى التطور العلمي السريع للمحاسبة في النصف الثاني من القرن العشرين وقد اتفقت جميع المصادر العلمية الدارسة للموضوع على المراحل الآتية:

1. المرحلة الأولى: منذ البداية حتى سنة 1966

في هذه المرحلة كانت بداية وضع المفاهيم والإطار النظري بمشدد النظريات والمبادئ المتعلقة بالموضوع وتعليلها ووضع البراهين المدعمة لها كفكرة رأس المال البشري في النظرية الاقتصادية وبحوث سيكولوجية التنظيم المهتمة بالقيادة ودور المورد البشري في مكونات شهرة المحل¹؛ حيث قدم بعض منظري المحاسبة الأوائل [Scott1925 ; Paton1962] دعماً لمعاملة الموظفين كأصول وكيفية حساب قيمتها، كما ركز علماء النفس التنظيميون الأوائل مثل Likert على فاعلية القيادة ومنظور الموارد البشرية الذي استند على مكانة الموظفين كمورد تنظيمية قيّمة، ووصف [Roger 1964.1986] نموذجاً لقياس قيمة الموارد البشرية في التقارير المالية الخارجية، ويعتبر عمله ممهداً للمرحلة الثانية والذي ركز على تطوير محاسبة الموارد البشرية.

2. المرحلة الثانية : من سنة 1966 حتى سنة 1971

وقد كان الهاجس الكبير الذي طارد الباحثين الأوائل أمثال Flamholtz ، Likert و Hermanson هو إيجاد النموذج الأمثل والموضوعي لقياس تكلفة وقيمة الموارد البشرية والذي بإمكانه تقديم معلومات كافية، تتسم بالموضوعية والصدق، إلى جانب الحصول على أماكن حيوية لتطبيق هذا النوع الجديد من المحاسبة وإقناع المؤسسات بالقيام بالإفصاح عن تلك التكاليف في قوائمها الختامية، حيث أُجري بحث بجامعة ميشيغان خلال المراحل الأولى من تطور إدارة الموارد البشرية سنة 1967، أين قام فريق البحث المتكون من :

(Rensis Likert, R. Lee Brummet, William C. Pyle, Eric Flamholtz)

بسلسلة من المشاريع المصممة لتطوير مفاهيم وطرق محاسبة الموارد البشرية، وتضمنت نتائج هذا البحث عمل فني من إعداد Brummet سنة 1968 والذي يمثل أحد أقدم الأعمال في مجال قياس قيمة الأصول البشرية، ثم قامت عدة جهات بتحليل أوجه القصور في معاملة تكاليف الموظف كمصروفات بخلاف الأصول، حيث تم التوصل أن محاسبة الموارد البشرية تُستخدم في المقام الأول كأداة إدارية، وفي دراسة أخرى تم نشرها في نفس العام - محاسبة الموارد البشرية - قام بها Brummet وآخرون بتقييم الأثر الذي يمكن أن تحدثه محاسبة الموارد البشرية على الإدارة؛ وبالموازاة مع ذلك قدم Flamholtz أطروحة الدكتوراه سنة 1969، تضمنت دراسة استكشافية صاغت نظرية الموظفين ذوي القيمة للمنظمة،

¹ فضل كمال سالم، مدى أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره على اتخاذ القرارات المالية، الجامعة الإسلامية بغزة، كلية التجارة، رسالة ماجستير غير منشورة، غزة، فلسطين، 2008، ص 28

وفي العام نفسه ركز Brummet وآخرون على إبراز دور محاسبة الموارد البشرية كأداة لزيادة الفعالية الإدارية في عملية الاستحواذ، التنمية، التوزيع، الصيانة والاستفادة من مصادرها البشرية، وتعتبر واحدة من أولى المحاولات لتطوير نظام المحاسبة بتطبيق المحاسبة على الموارد البشرية في شركة R.G. Barry والتي كانت شركة ريادية في هذا المجال¹.

3. المرحلة الثالثة : من سنة 1971 إلى سنة 1976

وقد تميزت هذه المرحلة بالتطور السريع في جانب الدراسات الأكاديمية، والتي تم نشر الكثير منها في العديد من دول العالم مثل: اليابان، أستراليا، الولايات المتحدة الأمريكية، وقد تم محاولة تطبيق تلك البحوث والدراسات على بعض المؤسسات التي وافقت على التعاون مع الباحثين لمعرفة الأثر الذي تتركه المعلومات المقدمة من طرف محاسبة الموارد البشرية على القرارات الإدارية التي يتخذها المدراء التنفيذيون من جهة، ومن جهة أخرى على قرارات حاملي الأسهم والمستثمرين؛ بالإضافة إلى هذا فإن البحوث الأكاديمية لم تتوقف بل استمرت وزاد عددها وتخصصها فقد اتجه بعضها إلى تطوير المفاهيم والنماذج المستخدمة في القياس من ناحية التكلفة ومن ناحية القيمة، بل إن جمعية المحاسبين الأمريكيين قامت بتكوين لجنيتين عام 1971 و 1972 على التوالي للتعلم أكثر في هذا المجال، ونشرتا بجهتهما تحت عنوان: تطور محاسبة الموارد البشرية؛ حيث استمرت تجربة R.G Barry خلال هذه المرحلة، وحصلت على تقدير كبير كون الشركة نشرت على الأقل لبضع سنوات بيانات مالية شكلية تضمنت الأصول البشرية؛ وقد أدى هذا بدوره إلى زيادة الاهتمام بحقوق الإنسان وأصبح وضع الموظفين في الميزانية هو الصورة المهيمنة في مجال الموارد البشرية للعديد من الموظفين، كما توصلت الدراسات البحثية العملية أيضا أن محاسبة الموارد البشرية لها تأثير على اتخاذ القرار، وتضمنت بعض الأمثلة لتأثيرها على القرار الخارجي، حيث حددت تجربة إلياس (Elias 1972) أن قرار المستخدمين الخارجيين بشأن الاستثمار في الأسهم العادية قد تم بشكل مختلف عند تضمين معلومات محاسبة الموارد البشرية؛ وبعدها وجد (Hendricks 1976) أن قرار بيع المخزون قد تأثر بشكل كبير بمعلومات محاسبة الموارد البشرية الإضافية، وقام (Schwan 1976) بتوسيع دراسات Elias و Hendricks من خلال فحص آثار تكلفة الموارد البشرية على القرار المالي مقارنةً بالقرار المستند إلى المعلومات المالية المعرفية، وأظهرت النتائج أن الشركة التي لديها معلومات عن الموارد البشرية كانت أفضل استعدادًا وأن إدراج معلومات الموارد البشرية أدى إلى تنبؤات إحصائية أفضل بكثير لصافي دخل الشركة؛ وبالمثل وجد (Acland 1976) الذي قدم مؤشرات سلوكية كمية للمحللين الماليين، أن المحلل المالي يفضل شركة ذات أداء تشغيل مالي جيد مع مؤشرات سلوك متدنية، ولكن هذه التفضيلات تنخفض عند تقديم مؤشرات الموارد البشرية. وكان من أبرز الدراسات حول تأثير محاسبة الموارد البشرية على القرار الإداري الداخلي هي دراسة:

(Zuanbrecher 1974 ; Spiceland and Zuanbrecher 1977) لتأثير معلومات تكلفة الموارد البشرية على قرار اختيار الموظف، وأشارت نتائجهم إلى أن معلومات محاسبة الموارد البشرية تم أخذها في الاعتبار حتى عندما تكون المعلومات التقليدية متضاربة معها؛ في حين درس (Flamholtz 1976) ما إذا كانت أرقام قيمة الموارد البشرية تتفق مع القرار الذي يتخذه المحاسبون القانونيون المعتمدون، ووجد فروقاً ذات دلالة إحصائية في القرارات المتخذة باستخدام أعداد الموظفين التقليديين وقيمة المحاسبة غير النقدية وقيمتها النقدية، ولم يجد فروقاً باستخدام المقاييس غير النقدية مقابل التدابير النقدية، واقترح أن النتائج ربما

¹ Eric G. Flamholtz, Maria L.Bullen, Wei Hua .Human resource accounting. Idem,P 355

كانت بسبب طبيعة تصميم البحث ودعا إلى البحث عنها في المستقبل؛ بالإضافة إلى دراسة تأثير معلومات محاسبة الموارد البشرية على القرارات شهدت هذه المرحلة تطوير مستمراً لمفاهيم ونماذج قياس محاسبة تكلفة وقيمة الموارد البشرية حيث اشتملت دراسة (Likert and Bowers 1973) على عدد من التدابير السلوكية غير النقدية المتعلقة بالموارد البشرية في حسابها للتقدير النقدي للتغير المتوقع في قيمة منظمة بشرية؛ إضافة إلى ذلك استخدم (Flamholtz 1971.1972) كلاً من التدابير غير النقدية والنقدية التي تعتمد على المتغيرات السلوكية والاقتصادية، حيث قال بأن قيمة الموظف للمؤسسة تستند إلى الخدمات المستقبلية التي يُتوقع تقديمها للمؤسسة في المناصب المستقبلية، وينظر إلى حالة الموظفين بين المناصب التنظيمية بمرور الوقت كعملية عشوائية أو استباقية مع مكافآت الخدمة؛ واقترح (Ogan 1976) نموذجاً يركز على قياس الفوائد الصافية المكافئة للموظفين، وبعدها قامت (Gambling 1974) بتوسيع نموذج Flamholtz من خلال تطبيق محاكاة ديناميكية من أجل تحديد المتغيرات ذات الصلة بمحاسبة الموارد البشرية، وهناك عدة نماذج جمعت بين الأساليب السلوكية والاقتصادية منها:

- (Myers and Flowers 1974)
- (Macy and mirvis 1976)

وفي نموذج (Lev and Schwartz 1971) أخذ هذين الأخيرين بعين الاعتبار مفهوم رأس المال البشري وخصماً أرباح الموظفين المستقبلية إلى القيمة الحالية، وقام (Morse 1973) بعدها بدمج نموذج Flamholtz ونموذج Lev and Schwartz في نموذج واحد حدد من خلاله القيمة الحالية للأصول البشرية للمؤسسة والتي تساوي القيمة الحالية للموارد البشرية مطروحاً منها القيمة الحالية لتكاليف الموظفين، وقام (Sadan and Auerbach 1974) أيضاً بتجميع نتائج Lev and Schwartz في نموذجها العشوائي لتقييم الموارد البشرية، وعلى كل فإن في نهاية هذه المرحلة، شملت النماذج الأخرى (1974) (Jaggi and Lau) و (Lau and lau 1978) مزيداً من التقييم لنماذج قياس الموارد البشرية، وختمت تلك الدراسة في عام 1974 بنشر النسخة الأولى من كتاب Flamholtz: محاسبة الموارد البشرية، والذي عرض أحدث ما توصلت إليه الجهود البحثية في مجال محاسبة الموارد البشرية¹.

4. المرحلة الرابعة من سنة 1976 إلى سنة 1980

يجمع الكثير أن هذه الفترة كانت فترة ركود وتراجٍ من الناحيتين الأكاديمية والتطبيقية، فقد قل عدد البحوث الأكاديمية وهذا بسبب الوتيرة العالية للبحوث المنجزة في الفترة السابقة وتنوعها والتي تكون قد أحاطت بجوانب الموضوع العامة ولم يبق إلى الجوانب الصعبة التي تحتاج إلى تعمق وقدرة كبيرة على الخلق والإبداع، ولا يمكن إنجازه إلا من قبل عدد قليل نسبياً من الباحثين، ويتطلب تعاون المنظمات الراغبة في العمل كمواقع بحثية للدراسات البحثية التطبيقية، وعليه فإن الباحثين والمؤسسات اصطدموا بواقع تكاليف التطبيق والعائد من ورائه فالوازنة بين هذا العاملين ثبط من عزائمهم وقيد روح المبادرة عندهم بسبب عدم التأكد من جدوى التطبيق نظراً لكثرة اختلاف المداخل والنماذج وتناقضها في كثير الأحيان؛ إلا أن البحث لم يتوقف

¹ Eric G. Flamholtz, Maria L. Bullen, Wei Hua. Human resource accounting. Idem P 355

نهایتاً فقد تم إجراء عدد قليل من الدراسات الرئيسية مثل: (Oliver and Flamholtz 1978)¹ حيث قاما بدراسة تجريبية حول عدم اليقين الملحوظ في القرار، ووجدوا أن معلومات تكلفة الاستبدال النقدي في المحاسبة على الموارد البشرية أحدثت فرقاً في قرارات التسريح.

5. المرحلة الخامسة من سنة 1980 حتى الآن :

شهدت هذه الأخيرة إعادة بعث هذا الجانب من المحاسبة من جديد بسبب بعض الظروف الاقتصادية والسياسية التي دفعت بالدول الكبرى كالولايات المتحدة الأمريكية وبعض الشركات العظمى والتي أصبحت تبحث على ما يعرف في الثمانينات بمصطلح الإنتاجية أي تعظيم الانتفاع من جهود الأفراد ومهارتهم والاستغلال الأمثل للموارد المتاحة للمؤسسات من أجل زيادة أرباحها، وبداية ظهور العولة والاقتصاد الرقمي في العقود اللاحقة والذي عززا من قيمة ومكانة المورد البشري كعنصر هام يُعوَّل عليه كليةً في تحقيق الربح وزيادة التنافسية؛ هذه الأسباب جملة دفعت الكل باحثين، مؤسسات وحكومات إلى الاهتمام بالمحاسبة على الموارد البشرية من جديد فعادت البحوث مرة أخرى لإثراء الجانب المفاهيمي وبادر أصحاب الشركات والمصانع إلى تبني الموضوع من الناحية التطبيقية ودعم البحوث وتمويلها وفتح أبواب كبريات المنشآت أمام الباحثين لتطبيق بحوثهم.²

وبالموازاة قام المكتب الأمريكي للبحوث البحرية (ONR) برعاية الأبحاث التي تتناول جدوى تطبيق HRA على البحرية، وتضمنت الدراسة الناتجة عن Flamholtz تطوير وتطبيق نموذج لقياس تكاليف استبدال المهندسين الصناعيين المدنيين، وهو أول مشروع ذو نطاق كبير من قبل مؤسسة كبرى في القطاعين العام أو الخاص (Flamholtz 1999 ; Geis 1984).³

وفي هذا الوقت، كان هناك اعتراف متزايد بأن معظم الاقتصاديات المتقدمة في العالم قد حققت تحولاً تدريجياً من الاقتصاديات الصناعية في المصانع والمعدات التي تمثل الأصول الأساسية إلى اقتصاديات ما بعد الصناعية حيث يمثل رأس المال البشري والملكية الفكرية كأصول أساسية، وأصبح يكمن النجاح المحتمل لأي منظمة الآن في قدراتها الفكرية بدلاً من أصولها المادية، وبالتالي يجب على المنظمة الانتباه إلى تطوير ونشر رأس المال الفكري أو مجموع رأس المال البشري والملكية الفكرية؛ وعلى جانب ذلك تغيرت تركيبة مؤشر Standard and Poors 500⁴ بشكل كبير بعيداً عن التصنيع باتجاه شركات التكنولوجيا التي تعتمد بشكل أكبر على مواردها البشرية أكثر من الشركات الصناعية. على الرغم من رفض الشركات المهيمنة لفترة طويلة كشركة الولايات المتحدة للصلب، الشركات الجديدة مثل Microsoft، في حين ظهرت شركتي Intel and Amgen باعتبارها السمة المميزة للعصر الجديد؛ و لكن في المقابل لم تتجاوز المحاسبة للأسف مع هذا التغيير ومن المرجح أن المستثمرين دفعوا سعراً بسبب نقص المعلومات حول رأس المال الإداري والبشري، فالمحاسبة اليوم تعتمد على نموذج صناعي يُعتبر فيه الممتلكات المالية والمادية فقط من الأصول.

¹ Eric G. Flamholtz. Maria L.Bullen. Wei Hua .Human resource accounting ,Idem, P 355

² رشا حمادة، القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية وأثره في القوائم المالية، مجلة جامعة دمشق-المجلد- 18 العدد 01، سوريا، دمشق 2002، ص 147.

³ Eric G. Flamholtz. Maria L.Bullen. Wei Hua .Human resource accounting ,Idem, P 355

⁴ هو مؤشر أسهم يتكون من 500 شركة ذات رؤوس أموال كبيرة ذات أسهم مدرجة في البورصات الأمريكية.

المطلب الرابع: فروض ومبادئ محاسبة الموارد البشرية

إن هذا الفرع من المحاسبة يستند إلى الافتراضات التالية:

1. أن للموارد البشرية قيمة اقتصادية مباشرة وأخرى غير مباشرة في المؤسسة، حيث أن القيم المباشرة تتمثل في الجهد والوقت الذي تبذله الموارد البشرية في إنجاز المهام الموكلة لها، أما القيمة الاقتصادية غير المباشرة فتتمثل في تمكنها من التسيير الحسن والاستعمال العقلاني والرشيد للموارد الأخرى المتاحة لها والموضوعة تحت تصرفها من: أموال، معدات، طاقة وأراضي.¹
2. أن المؤسسة تقوم بالتضحية والتنازل عن جانب من أموالها لتغطي بها مصاريف تشغيل الموارد البشرية وتوظيفها وتنتظر من تحمل هذه التكاليف أن تُدرَّ عليها في المستقبل منافع وخدمات، أي أنها تقوم بتطبيق مبدأ المقابلة بين المصاريف والإيرادات.
3. أن المورد البشري يستوفي كل شروط الاعتراف به كأصل من أصول المؤسسة وفق المعايير الدولية للمحاسبة وبالتالي رسملة قيمته وإطفائها على امتداد عمره الإنتاجي، وتحديد الأقساط الخاصة بها.
4. أن هاته الموارد كما باقي الموارد تتأثر بأسلوب إدارتها وطرق توظيفها فتتطور معارفها ومهاراتها تبعاً لما تقوم به الإدارة من جهود وما تخصصه من موارد للرفع من مستوى المهارة والكفاءة لديها.²
5. أن المعلومات التي توفرها محاسبة الموارد البشرية ستكون أداة فعالة في يد إدارة الموارد البشرية في التخطيط للمستقبل والرقابة والمتابعة لحركة الموارد البشرية داخل المؤسسة.³

المطلب الخامس: فوائد محاسبة الموارد البشرية

رغم التطور الحاصل في عوامل الإنتاج وتنوعها إلى أن العامل البشري يبقى محافظاً على مكانه الأساسي ودوره الريادي في دفع العملية الإنتاجية وضمان التنافسية للمؤسسة الاقتصادية؛ ويشكل الاهتمام به ومتابعته حتمية لا مناص منها لضمان تسيير جيد في الحاضر ولتسهيل وضع الخطط المستقبلية الناجعة في هذا المجال، والذي تعد محاسبة الموارد البشرية من أهم تلك الأدوات التي يمكن استغلالها فيه بما توفره من معلومات للمراكز القيادية في اتخاذ مختلف القرارات.

ومن هذا المنطلق يمكن الكلام على فائدة أو لنقل فوائد محاسبة الموارد البشرية بالنسبة للمؤسسة الاقتصادية داخلياً أو للأطراف المهتمة بها خارجياً والتي يمكن حصرها في ما يلي:⁴

¹ عبد الرزاق الشحادة وخالد الخطيب، قضايا محاسبية معاصرة، دار الإصدار العلمي، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2017، ص 126

² قورين الحاج قويدر، التأصيل والقياس المحاسبي لرأس المال المحاسبي في المنظمات الحديثة، مجلة أبحاث اقتصادية وتجارية، العدد 15، الجزائر، بسكرة، 2014، ص 125.

³ وليد الحياطي، دراسات في المشاكل المحاسبية المعاصرة، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2004، ص 292.

⁴ وليد الحياطي ولعبيي البوعلي مرجع سابق ص 68

1. الفوائد الداخلية:

- 1.1. تزويد الإدارة العليا بمختلف المعلومات : فهذا الفرع من المحاسبة يكفل معرفة كل البيانات والمعلومات المالية التي تخص الموارد البشرية في المؤسسة من حيث تكلفة الحصول عليها ،حجم المصاريف المرصودة لتكوينها وتطويرها، مقدار الخسارة اللازمة لتعويض تلك الأصول المغادرة للمؤسسة، معدل دوران العاملين بالإضافة إلى مختلف النسب الأخرى كمعدل الاستقرار ونسبة الاستقالات؛ ولا يخف على أحد بطبيعة الحال ما لهذه المعلومات من أهمية قصوى وما تلعبه من دور وكونها دعامة صلبة ومهمة لاتخاذ أي قرار يخص هذا الجانب المهم من حيث الدور والجسامة.
- 1.2. التخطيط للبحث عن حلول بديلة: إن أول شيء يتم التفكير فيه عند الحاجة إلى تطوير الموارد البشرية أو إحلال بعضها مكان بعض أو التقليل من حجم العاملين هو التكلفة التي ستكبدتها المؤسسة الاقتصادية من وراء ذلك وحجم العائد الذي يمكن الحصول عليه ولا توفر هذه المعلومات إلا محاسبة الموارد البشرية فسجلاتها توفر قدرًا كافيًا من المعلومات عن ما سبق وتمكن من التنبؤ بما يأتي من خلال توظيفها.
- 1.3. المفاضلة بين البدائل: توفر محاسبة الموارد البشرية عدة بدائل مهمة مع بداية كل مشروع أو نشاط جديد في أي مؤسسة فأول شيء يتم التطرق له هو كلفة الموارد البشرية في الموقع الجديد ودرجة توفرها بالكمية والنوعية المطلوبة، فبفضل المعلومات المتوفرة من هذا النظام تجد المنشأة نفسها أمام عدة خيارات وبدائل تستطيع المفاضلة بينها.
- 1.4. مقارنة النتائج بالأهداف المرسومة: باعتبار محاسبة الموارد البشرية نظامًا قائمًا بذاته سيمكن دوماً عند كل تقييم مقارنة المعلومات المحصل عليها بما تم تخطيطه والعمل عليه وتحديد الانحرافات ومواطن النقص والإخفاقات الحاصلة لتداركها.
- 1.5. المساعدة على احتساب عدد من النسب: و من بينها على الخصوص نسبة رأس المال البشري إلى رأس المال غير البشري

$$\text{في المؤسسة المعبر عنه بنسبة كثافة العمل الحي} = \frac{\text{رأس المال البشري}}{\text{رأس المال غير البشري}}$$

$$\text{إضافة إلى نسبة المهارة والتي تعطى بالعلاقة التالية: نسبة المهارة} = \frac{\text{رأس المال البشري الفكري}}{\text{رأس المال البشري الكلي}}$$

- 1.6. تحديد أثر برامج خفض التكاليف على الإنتاجية: المعلومات المنظمة والدقيقة التي ستوفرها المحاسبة على الموارد البشرية للإدارة ستمكنها بكل تأكيد من تفادي الخسائر الناجمة عادة عن برامج خفض التكاليف التي تخفق فيها جل المؤسسات ونادرًا ما تنجح بصورة جيدة، وهذا لاستنادها على معلومات ليست بالدقة المطلوبة والمتوفرة في هذه الأخيرة.

2. الفوائد الخارجية:

- 2.1. توفير البيانات والمعلومات التخطيطية الطويلة الأجل للأطراف الخارجية من مستثمرين وملاك وأجهزة حكومية لمساعدتهم في رصد التطورات المستقبلية للمنشأة.
- 2.2. توفير المعلومات التخطيطية قصيرة الأجل والتي تفيد في تقييم الأداء العام لاستغلال الموارد البشرية وإدارتها.

المبحث الثالث: المشاكل المحاسبية والصعوبات المتعلقة بالمحاسبة على الموارد البشرية.

إن أهم ما يعترض الأصول البشرية لكي يتم الاعتراف بها ضمن أصول المؤسسات يمكن تلخيصه في قسمين مهمين الأول متعلق بصعوبات تحقيقها لمبادئ الاعتراف بالأصول والثاني بالمشاكل الميدانية أثناء التطبيق:¹ وهو ما نسعى إلى بيانه في هذا المبحث.

المطلب الأول: صعوبات الاعتراف:

- المؤسسات لا تملك تلك الأصول ملكية مطلقة بسند قانوني يظهر حقها، والذي يعتبر أهم الشروط الواجب توفرها في الأصل لتضمن المؤسسات تدفق المنافع المستقبلية لصالحها بصفة كاملة وحصرية.
- صعوبة التنبؤ وظاهرة عدم التأكيد السائدة حول إمكانية تحقيق المنافع واستفادة المؤسسة منها أصلاً من جهة ومن جهة أخرى صعوبة ضمان بقاء تلك الموارد تحت تصرفها لأنها قد تترك العمل أو تغيره في أي وقت.
- صعوبة توفر عاملَي الموضوعية والملاءمة أثناء القياس والمرتبطة بطبيعة الأصول البشرية.
- كثرة الحركة والتغيير والتي يعبر عنها بمعدل دوران الموظفين مما يصعب من تتبع عملية استنفاد الخدمات الإنتاجية.

المطلب الثاني: صعوبات التطبيق

- أما في الجانب الميداني فهناك عدة مشاكل حقيقية تعترض المحاسبين في تطبيق هذا النوع من المحاسبة، وتتلخص في ما يلي:²
- **رسملة تكاليف الأصول البشرية:** فالتفقق عليه أن الشرط الذي يفصل بين اعتبار النفقات أصولاً يجب رسملتها واستنفادها على فترات مالية هو تمكنها من توليد منافع مستقبلية للمؤسسة على عدة فترات مالية متتالية، أما إن كانت تستنفذ في تلك الفترة فإنها تعامل على أنها نفقة جارية، فتحدد ما يمكن رسملته من مجموع التكاليف المتحملة في سبيل جلب والاحتفاظ بالأصول البشرية.
 - **استنفاد خدمات الأصول البشرية:** في الأصول الملموسة أو العينية الأمور واضحة فبعملية الإهلاك يتم تقدير النسبة الواجب استهلاكها كل فترة محاسبية أما في حالة الأصول المعنوية فالعملية تسمى استنفاداً، وهنا تتمثل المشكلة في قياس النسبة من قيمة الأصل الواجب استنفادها في فترة محاسبية معينة، فالخدمات والمنافع المتوقعة من الأصول البشرية منها ما يمتد طول بقاء الفرد في المؤسسة، أو فترة بقائه في وظيفة معينة، أو فترة محافظته على خبرته في نشاط معين، أو فترة إتقانه لتكنولوجيا معينة.
 - **تسوية حسابات الأصول البشرية:** الطبيعة الخاصة للأصل البشري والتي تتأثر بكثير من الظروف الطارئة عليه كتدهور الحالة الصحية، الذهاب إلى التقاعد المبكر، عدم مواكبة التقدم التكنولوجي... الخ، قد تؤدي إلى تغير سريع في قيمته

¹عمار بن عيشي. مشاكل القياس والإفصاح عن القضايا المحاسبية المعاصرة، دار أسامة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2019، ص 68

² عبد الزاق الشحادة وخالد راغب الخطيب، قضايا محاسبية معاصرة. مرجع سابق، ص 234-235.

الحاسبية الحالية ككل وفي قيمة الرصيد الباقي دون استنفاد دفترها؛ فهنا سيكون من الصعب تسوية حساب الأصل من الناحية الموضوعية.¹

- عرض المعلومات المتعلقة بالأصول البشرية: المشكل الكبير الذي يواجه عملية عرضها في التقارير المالية هو دوران العمال وانتقالهم مهما كان شكلها والذي يضيف حالة من عدم التأكد من تلك المعلومات ولو أنه تم حله بشكل كبير من خلال إبرام العقود القابلة للبيع والاستبدال مثل ما يحصل في عقود لاعبي كرة القدم ومختلف الرياضات عموماً، لكنه لا ينف وجود مساحة من الحرية للأفراد للتنقل وبالتالي التأثير على المعلومات.²
- الموضوعية في عرض المعلومات الخاصة بالأصول البشرية: هناك ميلٌ كبيرٌ إلى الاعتقاد لدى الكثير من المحاسبين أن القصد من وراء تطبيق محاسبة الموارد البشرية هو محاولة للتلاعب بالأرباح والتأثير على قيمة الربح السنوي للمؤسسة.

المبحث الرابع: العمليات الحاسبية على الأصول البشرية

المطلب الأول: الاعتراف المحاسبي بالأصول البشرية

إن أول عقبة قد تواجه المهنيين على المستوى الميداني في هذا المجال من المحاسبة، وإليها يرجع التأخير الذي يلاحظ نوعاً ما، ويعوق المضي قدماً في سبيل ذلك وتحقيقه على أرض الواقع، إضافة إلى أنها مثلت تحدياً كبيراً يجب تجاوزه والتغلب عليه وهو: مدى اعتبار الأصول البشرية أصولاً كباقي الأصول التي تملكها المؤسسة الاقتصادية وقدرتها على استيفاء كل الشروط المطلوبة من أجل الاعتراف بها؟

الفرع الأول: مفهوم الأصول

ظهر مصطلح الأصل « asset » في الأوساط المحاسبية منذ مدة طويلة اقتترنت أساساً بظهور معادلة الميزانية : الأصول = رأس المال + الخصوم، إلا أن تعريفه أو مدلوله شهد تجاذبات كثيرة بين المنظرين في مجال المحاسبة فكان الأولون يرون بأنها كل شيء مملوك للمشروع وله قيمة، وهو رأي يعبر عن رأي أصحاب المشروع والذين يتصورون بأن الأصول في جوهرها وأصلها إنما هي موجهة لسداد التزامات المنشأة والوفاء بالمستحقات المترتبة على ذمتها، كما نص على ذلك (Oliver) في تعريفه حين قال: "هي تلك الموارد التي تستخدم في سداد الالتزامات والديون التي على المشروع"، وهذا ما يدفع إلى التسليم بأن:³

1. هذا الأصل مملوك للمنشأة وأحد مكونات رأس مالها.
2. له قيمة مالية معينة يمكن لها الوفاء بما على المنشأة من التزامات وحقوق للغير.

¹ Md. Shamimul Islam, Jaynob Sarker .Human Resource Accounting: Practical Challenges in Recognition, Measurement, Accounting Treatment Procedure and a Possible Way Out. Journal of Business and Management · September 2016. Volume 18, Issue 9 .Ver. II, PP 41.

² Md. Shamimul Islam, Jaynob Sarker , idem P 42

³ وليد الحيايبي، ولعبيتي البوعلي، محاسبة الموارد البشرية، مركز الكتاب الأكاديمي، عمان، الأردن، 2015، ص 17.

وكذلك أيد (Chambers) هذا المنحى في تعريف الأصول فهو يرى أنها: "وسيلة في حيازة الوحدة الاقتصادية ويكون لها حقوق قانونية عليها".¹

وقد تطور هذا المفهوم مع مرور بعض الوقت تماشياً مع ظهور المشروعات الضخمة والمعقدة الناجم عن إنشاء المؤسسات الكبرى المتاجرة في رؤوس الأموال في أواخر القرن التاسع عشر وظهور فئة جديدة في المجتمع الاقتصادي وهي فئة المقرضين، والتي تشترط لإقراض المؤسسة التأكد من قدرتها على الإنتاج وتوليد المنافع الاقتصادية لضمان سداد القروض، ولا تنظر لرؤوس أموالها الأصلية كبديل يمكنه ضمان الوفاء بتلك المستحقات؛ فكان تعريفها للأصول على أنها: أحد عوامل الإنتاج التي ينتظر منها توليد منافع اقتصادية في المستقبل القريب.

ثم مر التعريف إلى مرحلة أخرى من التطور، وهي ظهور رأي أصحاب المؤسسة في حد ذاتهم للأصول فهي حسبهم عبارة: "عن خدمات مستقبلية متوقعة ويمكن ترجمتها إلى شكل نقدي في كل وقت" كما عرفها (Canning).² وعرفتها لجنة المعايير والمفاهيم التابعة لجمعية المحاسبين الأمريكيين بأنها: "هي الموارد الاقتصادية المخصصة لأغراض المشروع خلال وحدة محاسبية محددة فهي تجمعات للخدمات المستقبلية المتوقع الحصول عليها مستقبلاً".³

وإجمالاً فإن كل تلك التعاريف السابقة تصب في نفس المنحى إلا أنها تستخدم عبارات مختلفة وتنظر إلى الموضوع من زوايا متناظرة، وتطرح مقاربات ومداخل متشابهة إلى حد ما رغم تمايزها؛ إذ يمكن تجميع كل تلك التعريفات واستخلاص عبارة واحدة منها هي أن: الأصول هي مجموعة الوسائل المادية وغير المادية التي تملك المؤسسة الاقتصادية حق التصرف فيها بشكل من الأشكال المعترف بها قانوناً وتُوظَّفُها للحصول على منافع اقتصادية مستقبلية تمتد إلى عدة سنوات.

الفرع الثاني: شروط الاعتراف بالأصول:

عندما تتمتع جيداً في اختلاف التعاريف التي وضعها الباحثون للأصول ونُغوصُ في معانيها جيداً، نجد أن مصدر اختلافها بالإضافة إلى تنوع المداخل النظرية والمقاربات الفكرية؛ سبب آخر ألا وهو تركيزهم على بعض خصائص تلك الأصول ومواصفاتها دون الأخرى لاعتقادهم بأنها هي الأكثر تعبيراً أو هي الأكثر تمييزاً للأصول عن غيرها، وأنها الأكثر تجسيدا للمعنى والأكثر مساهمة في خلق المنافع المستقبلية؛ فمثلاً الذي يركز على الملكية هو من ناحية أخرى يريد التأكيد على استقلالية المؤسسة بما تملك عن غيرها، وعن قدرة تلك الأصول على تسديد الديون مستقبلاً وهكذا دواليك بالنسبة لباقي الخصائص.

وأغلب الصفات التي يثبتها أهل الاختصاص للأصول الاقتصادية هي ما يلي:⁴

1. أن تكون المنافع المتوقعة من الأصل في المستقبل موجودة فعلاً وممكنة التحقيق، فلا يُعْتَدُ بالمنافع التي يمكن أن تتلاشى فالمؤسسة الاقتصادية تُعَوِّلُ على الملموس ولا تطارد السراب، بالإضافة إلى ذلك يجب أن تكون تلك المنافع ايجابية فلا يمكن أن تتوقع المؤسسة منافع سلبيةً وتسعى لتحقيقها!!!

¹ وليد الحياي، والبوعلي لعبي، محاسبة الموارد البشرية، مرجع سابق، ص 25

² نفس المرجع السابق، ص 28

³ نفس المرجع السابق، ص 29

⁴ محمد مطر، مبادئ المحاسبة المالية: مشاكل الاعتراف والقياس والإفصاح، دار وائل للنشر، الجزء 02، الطبعة الخامسة، مصر، 2010، ص 317

2. أن تكون تلك المنافع المتوقعة من الأصل ملكاً أو حقاً لشخصٍ أو مؤسسةٍ ما، بما لها من حقوقٍ سابقةٍ عليها مهما كان نوعها مباشرةً أو غير ذلك، فلا تكون مشاعةً لكل فهذا يعني حق التمتع بها لكل كما يثبت لهم؛ ومن هنا تظهر أهمية تحديد المنتفع الذي له الحق الكامل في التمتع بالمنافع المستقبلية.
3. أن يثبت ذلك الحق في التمتع بالمنافع الاقتصادية المتوقعة من الأصل لشخصٍ ما أو مؤسسةٍ بسند قانوني يثبت شرعيته وينفي الخلاف حوله ويمنع غيرهم من الاستفادة من تلك المنافع والخدمات مهما كانت صفتهم، وبالتالي يمنح هذا الأخير حق استعمالها وتبادلها مقابل تعويض عادل.
4. وأن تلك المنافع المتوقعة مستقبلاً يجب أن تنشأ عن أحداث سابقة، فالمنافع التي تنشأ مستقبلاً عن أحداث حاضرة لم تكن المؤسسة طرفاً فاعلاً فيها أو مالكةً لها لا يمكن اعتبارها أصولاً تابعة لها.

الفرع الثالث: توفر خصائص الأصل في الموارد البشرية

أولاً: شرط الملكية: إن النظرة القديمة المسطحة لمفهوم الأصول في أي مؤسسة، كانت تربطها دوماً بمفهوم الملكية وأن المؤسسة تملك تلك الأصول ملكية مطلقة لا جدال فيها، لكن بالتمعن قليلاً نجد أن الكثير من أصول تلك المؤسسة ليس ملكاً لها فعلاً، فمثلاً مصاريف التأسيس الأولية والمساهمات في رأس المال كلها تعتبر أصولاً وتظهر في الميزانية لكنها ليست ملكاً لها، بالإضافة إلى أن هناك فرقاً كبيراً بين حيازة الأصل في إطار أي عقدٍ من عقود الحيازة سواءً إيجاراً كان أو قرضاً وبين ملكيته القانونية رغم أن الحيازة توفر جانباً لا بأس به للمؤسسة في التصرف في الأصل وتمكنها من إدراجه ضمن أصولها في الميزانية؛ أي أن المنشأة يمكن أن تحوز أصولاً وتستفيد من فرص الربح الكامنة فيها وتستغلها لتولد منافع دون أن تمتلكها بل يكفي أن تحقق شروط الحيازة المعروفة:

- حيازة الأصل بسند قانوني.
 - الرقابة عليه من خلال تسييره .
 - القدرة على التصرف فيه باستعماله لتوليد المنافع الاقتصادية.
- وعلى هذا المنوال يمكن القول أن الموارد البشرية لا يمكن أن تخضع للتملك فقد انتهى عهد العبودية إلى الأبد كما هو معروف ومتفق عليه؛ لكن المؤسسة بإبرامها لعقود العمل مع المستخدمين فهي تستفرد بالمنافع الاقتصادية المتولدة من فكر وجهد العامل لفائدتها وحقراً عليها وتقوم بتسيير تلك الجهود والأفكار وتوجيهها لتحقيق مخططاتها؛ لأن المقصود أو المرجو من توظيف الموارد البشرية هو ما تقدمه للمؤسسة من منافع اقتصادية وأرباح وليس تملك الأفراد أو التحكم فيهم، وبالتالي فهي تحقق الشروط المذكورة أعلاه:
- فعقود العمل المرهنة بين المستخدمين والمؤسسة هي صورة واضحة عن السند القانوني الذي يخول للمؤسسة حيازة المنافع المرجوة منهم والاستفادة من القدرات الكامنة فيهم.
 - وخضوع المستخدمين للوائح التنظيمية والإجراءات الداخلية للمؤسسة إنما يعبر عن سيطرتها على المستخدمين وفرض رقابتها وتسييرها لهم ولقدراتهم كما 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 مناسباً.

وعليه فإن خاصية الملكية لن تقف عائقاً أمام اعتبار الموارد البشرية أصولاً يمكن الاعتراف بها ضمن بنود الميزانية وهذا لأن خاصية الملكية لم تعد بمفهومها التقليدي أي فرض السيطرة والتصرف بل تطور ليشمل كل العقود التي تضمن للمؤسسة عائداً مالياً من تسيير ومراقبة الكثير من الأصول عبر تلك العقود.

ثانياً: **خاصية سداد الديون:** إن النظرة التقليدية لدور الموارد البشرية في المؤسسة قد تلغي دوره أو تقلل من أهميته، حتى يواكب الأصول الأخرى في إمكانية تسديد ديون المؤسسة وقد كان هذا الطرح معتمداً في عصر المؤسسات الفردية الصغيرة والتي تتسم بعدم الاستمرارية فكانت الأطراف والشركاء الاقتصاديون يتساءلون دوماً عن قدرة هذه الأخيرة على الوفاء بما على المؤسسة بالتزاماتها تجاه زبائنها ومورديها وحتى أصحابها.

ثالثاً: **خاصية القدرة الإنتاجية:** وتعد من أبرز الخصائص المتوفرة في الموارد البشرية ولشدة وضوحها فهي لا تحتاج لا لبرهان ولا لتدليل، وهذا انطلاقاً من أنها أهم عامل من عوامل الإنتاج على الإطلاق كونها تملك 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 المؤسسة.

رابعاً: **خاصية المنافع المستقبلية:** إن هذه الخاصية مهمة جداً فالأساس في جوهر الأصول مقدرتها على توليد المنافع الاقتصادية للمؤسسة قبل أن يتم مناقشة قضية حيازتها من عدمه، ولا يمكن أن يختلف اثنان حول أن المورد البشري يمتلك ذلك فالبشر ظلوا دوماً خزاناً للابتكار والإبداع وتقديم الأفضل، والإنسان يمكنه تقديم الأحسن لعدة سنوات طويلة أفضل من أي عامل آخر من عوامل الإنتاج وهو الوحيد الذي ظل دوره يتنامى ويزداد أهمية عبر الوقت على عكس عوامل الإنتاج الأخرى التي تتناقص كلما تقدمت بها السنوات وزاد استعمالها.

المطلب الثاني: القياس المحاسبي للأصول البشرية

1- مفهوم القياس المحاسبي: يعرف القياس بأنه مقابلة ومطابقة أحد جوانب أو خصائص مجال معين بأحد جوانب أو خصائص مجال آخر، وتتم هذه المقابلة باستخدام الأرقام أو الرموز وذلك طبقاً لقواعد معينة.¹

وعرفته جمعية المحاسبين الأمريكيين بأنه: "تحديد أرقام الماضي والحاضر والمستقبل للمؤسسة، أو تحديد الظاهرة الاقتصادية في المستقبل، وذلك على أساس الملاحظة وتبعاً للقواعد المحددة".²

وأما لجنة المعايير المحاسبية الدولية (IASB) في عرضها لإطار إعداد القوائم المالية فقد عرفت القياس بأنه: "عملية تحديد القيم النقدية للعناصر التي سوف يعترف بها في القوائم المالية وهذا يتطلب اختيار أساس معين للقياس، ويتم استخدام أسس مختلفة للقياس مثل: التكلفة التاريخية، التكلفة الجارية، القيمة القابلة للتحقق، القيمة الحالية".³

¹ حسين القاضي، ومأمون حمدان، نظرية المحاسبة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2006، عمان، الأردن، ص 144.

² American Accounting Association .(1971) . report of the committee on foundations of accounting measurement . accounting review . P.3

³ جعفر عبد الله، المبادئ والقياس والإفصاح المحاسبي، دار العلمية ودار حنين للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2003، ص 120.

كما عرفه Kohler بأنه عبارة عن: "تحديد نظام رقمي لنتائج خطة استقصاء أو نتائج نظام مشاهدات بمراعاة القواعد المنطقية أو الرياضية".¹

كما أن هناك من يُعرف القياس المحاسبي بأنه: "القياس الكمي لعمليات التسجيل والتبويب والترحيل، ومن ثم تلخيص تلك العمليات في صورتها النهائية، أي أنه يشمل جميع الخطوات المحاسبية من أول عمليات القيد في الدفاتر حتى إعداد الحسابات الختامية".²

يظهر من التعريفات السابقة والتي وإن اختلفت في التعبير في الظاهر عن ماهية القياس تبعاً لما تهدف إليه من خلال هاته عملية إلا أنها تتفق مجملًا في جوهرها على أن القياس ما هو: إلا عملية التعبير الكمي باستعمال النقد عن مجموع الأحداث الاقتصادية الناتجة عن نشاط معين داخل الوحدة المحاسبية عبر الزمن ورصد تغيراتها وأثرها في قائمتي الدخل والمركز المالي.

2- معايير القياس المحاسبي:

يعتبر القياس من أكثر المواضيع التي أسالت الحبر الكثير في الفكر المحاسبي وهذا لأهميته الكبرى ولدوره الكبير في ترجمة الأحداث الاقتصادية في الوحدة المحاسبية إلى معلومات كمية متمثلة في أرقام يمكن التعامل معها اقتصادياً، ذلك فقد وضع رواد الفكر المحاسبي عدة معايير وتوصيات تضبط هذه العملية عند استخدام المناهج المتعددة لها منها:³

- معايير الموضوعية: يقصد بالموضوعية عموماً الحياد، وفي القياس المحاسبي يقصد بها عدم التحيز وعدم الخضوع للنزعات والاعتبارات الشخصية، أي نقل وسرد الحقائق وذكرها كما هي دون تزييف أو تحريف أو تحيز لجهة دون أخرى وبعيدا عن الأهواء والميولات الشخصية التي يمكن أن تطعن في موثوقيتها وصدقها لإضفاء الإيجابية عليها والتي ستتمكن من إقناع مستخدمي القوائم المالية في الأخير بجيادها وعدم تحيزها وخضوعها للاعتبارات الشخصية.

- معايير قابلية التطبيق العملي: وهذا مهم جدا فقد تتمكن أداة القياس من أن توفر شروط الحياد وتحقق معيار الموضوعية لكنها تصطدم بشروط وظروف الواقع العملي التي لا تسمح بالقيام بعملية القياس بصورة عادية وسليسة بسبب ما يحيط بها من صعاب لا يمكن تذليلها وما يواجهها من عوائق لا يمكن تخطيها والتغلب عليها مما يجعل العملية غير مجدية أصلاً، وعليه فليتحقق هذا يجب أن تتوفر بعض العوامل التي تساعد على ذلك:

- توافر الظروف العملية والميدانية لتنفيذ نموذج القياس.
- أن يصاحب ذلك تحمل المؤسسة لتكلفة معينة.
- أن يكون تنفيذه في الوقت المناسب حتى يتمكن من توفير معلومات ملائمة.

¹ عباس الشيرازي، نظرية المحاسبة، دار السلاسل للطباعة والنشر، 1990. الكويت ص 62

² نفس المرجع السابق، ص 97

³ حنان رضوان، تطور الفكر المحاسبي: مدخل نظرية محاسبية، دار العلمية ودار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2001، ص 83.

- معيار الفائدة: من المسلم به أن لكل فعلٍ أو حدث مهما كان بسيطاً، أهميةً أو دوراً، ولا توجد الأشياء هكذا عبثاً؛ وتتوقف أهمية كل شيءٍ على ما يقدمه من فائدة أو تأثير في ما يحيط به، وهو الأمر الذي ينطبق على المعلومات المحاسبية جملةً ومخرجات عملية القياس خصوصاً، فهي مهمة وذات فائدةٍ كبيرةٍ لما تلعبه من دور في إعطاء الصورة الصادقة والحقيقية لمستخدمي وطالبي تلك المعلومات المالية من مسيرين، مستخدمين ومستثمرين .

وهناك علاقة طردية واضحة بين كمية أو قدر ما يحصل عليه طالبوا المعلومات المالية والمحاسبية من فائدة وما تتسم به تلك المعلومات من مصداقية وموثوقية ناجمة طبعاً عن نجاعة عملية القياس المحاسبي لتلك المعلومات.

3- طرق القياس المحاسبي للأصول البشرية:

بعد زوال الغموض وحسم الجدل القائم حول إمكانية ضم الموارد البشرية إلى أصول الوحدة المحاسبية يبقى أمام المهتمين بالموضوع والمتحمسين له مُشكل آخر: هو كيف يتم قياس هذه الأصول واختيار الطريقة المناسبة لظروف وواقع الوحدة المؤسسة والأكثر موضوعيةً من الناحية النظرية؟ ويواجه المحاسبون في هذه النقطة بالذات أمرين مهمين هما:

أولاً: كيف بإمكانهم تقييم هذه الأصول بالمفهوم الاقتصادي للقيمة والذي يقصد به: ما يمكن أن تولده هذه الموارد من منفعة اقتصادية في المستقبل.

ثانياً: كيف يمكن قياس تكلفة الاستثمار في هذه الأصول؟ ومن ثم طريقة استنفادها على مدى الفترات المالية المستقبلية في ما بعد. فالظروف العملية والشروط الخاصة بكل بيئة إضافة إلى الأهداف والرؤى الإستراتيجية المختلفة بين المؤسسات الاقتصادية تفرض عليها اختيار طريقة دون أخرى، واعتماد مدخل عوض الآخر، بحسب ما يتناسب معها وما يلائمها، وقد صنف الاقتصاديون طرق القياس إلى ثلاثة أصناف متباينة، لاعتماد كل منها على مدخلٍ معينٍ كما يلي: مدخل التكلفة، مدخل القيمة، مدخل السلوك.

الصنف الأول: طرق القياس المبينة على التكلفة:

إن المفهوم العام للتكلفة يُنصُّ على أنها ما تتكبده المؤسسة من أعباء ومصاريف في سبيل الحصول على الأصول والموارد واستبدالها والتي قد تكون على شكل أصل أو مصروف أو كليهما مع اختلاف شكلها فقد تكون مباشرة أو غير مباشرة¹.

I. التكلفة التاريخية: يقصد بالتكلفة التاريخية تسجيل المصاريف والأعباء بقيمتها في تاريخ حدوثها وتحملها، وفي حالة المحاسبة

على الموارد البشرية يرى أنصارها وروادها ابتداءً من إريك فلامهولتز مروراً ببيكر أنه يجب رسملة التكاليف المتعلقة بالحصول على الأصل البشري كما يلي:

¹ يوسف جربوع، النظرية المحاسبية، دار الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2001، ص 73

أولاً: تكلفة الحصول على الأصل البشري:

وهي التكلفة التي تضحي بها الوحدة المؤسسة أو تتحملها من أجل الحصول على الشخص المؤهل والمناسب الذي يلي احتياجاتها ويسد النقص المسجل في مركز أو منصب معين؛ ويمكن التفصيل فيها كما يلي:¹

أ- تكلفة الاستقطاب: وهي التكلفة الناجمة عن البحث وجلب أشخاص جدد إلى المؤسسة وتظهر من خلال الإعلانات عن التوظيف في مختلف وسائل الاتصال المتاحة، وتشمل كذلك أتعاب هيئة أو مصلحة التوظيف وما يصحب ذلك من توفير وسائل لوجيستية مساعدة كالنقل والسفر ومراكز الاستقبال إضافة إلى ما قد يتبعها من مصاريف إدارية غير مباشرة.

ب- تكلفة الاختيار: هذه التكلفة تتحملها المؤسسة من أجل تحديد المرشحين الأجدر بالفوز بالمنصب المقترحة، وهي تشمل عموماً: تكلفة المرافق المخصصة لاستقبال المرشحين، تكلفة الأشخاص واللجان المشرفين على عملية الاختيار، تكلفة تنفيذ المقابلات والاختبارات.

ت- تكلفة التوظيف: هذا النوع من التكلفة تتحمله المؤسسة عندما تقرر توظيف شخص ما في منصب شاغر، بعد تحقق الشروط المطلوبة فيه؛ وتشمل تكلفة وضع الشخص في مكان عمله وما يرافق ذلك من نقل وتكفل تام، بالإضافة إلى تكاليف بعض الإجراءات القانونية والتنظيمية .

ثانياً: تكاليف التأهيل والتدريب: وتشمل هذه التكلفة جميع ما تتحمله المؤسسة في سبيل نقل الفرد من مستواه الحالي إلى مستوى آخر أكثر مهارة وهي نوعان خارجية وداخلية وتتضمن ما يلي:²

1- تكاليف داخلية:

أ- تكاليف تعريف الفرد بالمؤسسة وبنظامها الداخلي وطرق عملها وإجراءاتها الإدارية عامة وما يتعلق بمنصب عمله خاصة كالعلاقات الوظيفية وموقعه في هيكل المؤسسة التنظيمي وسلمها الإداري.

ب- تكاليف المسؤولين والعاملين على عمليات التدريب والتقييم ومتابعة سير ذلك داخلياً وخارجياً.

ت- تكاليف المكونات الداخليين وما يتبعهم من مواد مستخدمة ووسائل مسخرة للعملية ككل.

2- تكاليف خارجية:

أ- تكاليف جلب المكونات الخارجيين وما يتبع ذلك من وسائل لوجيستية مسخرة وما يتطلبه للتكفل بهم.

¹ اريك فلامهولتز، المحاسبة على الموارد البشرية، دار المريخ للنشر (محمد عصام الدين زايد، المترجمون)، الرياض، المملكة العربية السعودية، 1992، ص 110

² 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, P 10

ب- تكاليف التعاقد مع مؤسسات التكوين الرسمية وغير الرسمية ما يتبعها من تبادلات.

II. التكلفة الاستبدالية:

هي التكلفة التي تتحملها المؤسسة من أجل استبدال موارد بشرية جديدة في مكان تلك الموجودة حالياً؛ وقد كانت من اقتراح Renis Likert سنة (1967)، ووفقاً لهذا النموذج يتم تقدير قيمة الموظف بتكلفة استبداله بموظف جديد ذو قدرة وكفاءة معادلة لموظف الأول، وتشمل تكلفة الاستبدال تكاليف التوظيف والاختيار والتعويض والتدريب، بما في ذلك الدخل الضائع خلال فترة التدريب، وتعتبر هذه الطريقة مفيدة لاتخاذ قرار ما إذا كان سيتم فصل أو استبدال الموظف، وهي على نوعين:¹

1- تكلفة الاستبدال الوظيفي: وهي التضحية بالموارد الاقتصادية التي تتحملها المؤسسة لوضع شخص يشغل وظيفة في التنظيم مكان شخص آخر بحيث يكون قادراً على القيام بنفس المهام وتقديم نفس الخدمات لهذه الوظيفة، وتشمل هذه الأخيرة:

أ- تكلفة الحصول على الشخص المناسب لشغل المنصب بكفاءة.

ب- تكلفة تدريبه وتأهيله للمنصب الجديد.

ت- تكلفة ترك الفرد لمنصبه لأي سبب من الأسباب.

2- تكلفة الاستبدال الشخصي: هذا النوع من التكلفة يضم تكلفة الحصول على شخص مناسب لشغل منصب.

III. التكلفة الجارية: يقوم هذا المدخل على رسملة التكاليف المتحملة على حسب الأسعار الحالية أو الأسعار الجارية وتأخذ بالحسبان التغير في الأرقام القياسية للأسعار بحيث تحسب تكلفة الأصول الطويلة الأمد على أساس المتوقع إنفاقه في المستقبل بصرف النظر عن التكاليف الفعلية، وتميز بعدم التأكد مما يصعب من استخدامها خصوصاً مع الموارد البشرية التي تتسم بالكثير من التغيرات.

IV. تكلفة الفرصة البديلة: ويقوم هذا المدخل على فرضية أن القائمين على الموارد البشرية يتنافسون في ما بينهم من أجل الحصول على الموارد البشرية ذات المهارات النادرة والتي تمكنهم من تحقيق الأرباح والرفع من درجة التنافسية لمؤسساتهم حيث أن ما يدفعونه لقاء ذلك من حوافز ومكافآت يمثل تكلفة الفرصة البديلة لذلك المورد، وهي تدخل في حساب العائد من الاستثمار منه.

¹ Md. Shamimul Islam, Jaynob Sarker, Idem, P 46

الصف الثاني: طرق القياس المبنية على القيمة:¹

1- مفهوم القيمة اقتصادياً: تتفق جميع النظريات الاقتصادية في تعريف القيمة وبيان مفهومها على أن المعيار الرئيسي الذي يحدد قيمة شيء ما هو قدرته على تقديم منافع أو خدمات اقتصادية سواءً الآن أو مستقبلاً، وعلى قدر تلك المنافع والخدمات تزيد أو تنقص تلك القيمة أو تصبح معدومة أحياناً.

2- مفهوم قيمة الأصول البشرية: تعرف على أنها القيمة الحالية للأرباح المستقبلية التي ترجع إلى الأصول البشرية، أي أنها القيمة الحالية للخدمات المتوقعة منهم في المستقبل.

3- نماذج القياس التي تعتمد على القيمة:

تقوم فكرة هذه النماذج على مفهوم القيمة الاقتصادية للأصول البشرية، وهي تعتبر أكثر واقعية من الطرق المبنية على التكلفة لأن هذه الأخيرة تُحمل أهم شيء في تلك الأصول ألا وهو قدرتها على توليد المنافع الاقتصادية مستقبلاً وهو الذي يعطيها معنى الأصل من حيث الاصطلاح أساساً، ومنها على سبيل المثال لا الحصر:

I. نموذج الشهرة غير المشتركة أو نموذج (Hermanson):

أقام هيرمانسون نموده هذا على فرضية خصم الأرباح غير العادية للمؤسسة، حيث ربط بين التغير في قيمة شهرة المحل وقيمة الأصول البشرية إذ أرجع تحسن الوضع المالي للمؤسسة وارتفاع صيتها بين مثيلاتها وتحسن سمعتها، إنما يرجع في الأساس إلى قيمة أصولها البشرية التي صنعت الفارق، أي أن زيادة الأرباح عن المستوى العادي لفترات متتالية يعود في الأصل إلى تنامي كفاءة تلك الأصول ولا يمكن بحال من الأحوال اعتباره ناجماً عن سبب آخر غير هذا.

وقال بأن ذلك الفارق في مستوى الأرباح غير العادية يجب رسمته لأنه يمثل إسهام تلك الأصول في قيمتها وهو صورة صادقة عن المنافع الاقتصادية التي كانت كامنة في العنصر وحققتها المؤسسة.

وقد وضع لها قانوناً لحسابها:

$$\text{تكاليف تكوين الأصول البشرية} = \text{شهرة المحل} \times \frac{\text{تكاليف التكوين}}{\text{قيمة إجمالي الموجودات}}$$

II. نموذج أوغان: يقترح هذا النموذج يقوم على مراعاة جانبي التكلفة والمنفعة لقيمة الأصول البشرية على حد السواء وقد عبر عليه بالرموز التالية:

$$Kkg = \sum_{i=1}^n \sum_{k=t}^{l-2} \frac{1}{(1+r)^v} (vaj)$$

¹ عمار بن عيشي، مرجع سابق، ص 40-41

حيث أن:

Kkg = القيمة الحالية الصافية الكلية المعدلة للأصول البشرية في المنظمة.

Vaj = المنافع الصافية المؤكدة التي تولد من قبل الأصول البشرية العاملة.

L = انتهاء الحياة المقدرة لخدمة الفرد.

I = سلسلة وجود العامل في العمل.

T = الفترة الزمنية من 1 إلى i .

V = معدل خصم خارجي.

III. نموذج القيمة الحالية للإيرادات المستقبلية Lev & Chartz's

استخدم **Lev & Chartz's** المفهوم الاقتصادي لرأس المال الإنساني في البيانات واستنتجاً من نظرية فيشر أن رأس المال يعرف بأنه مصدر لتدفق الدخل وقيمتها هي القيمة الحالية للدخول المستقبلية محسومة بمعدل حسم معين لمالك هذا المورد، ووصلاً عبر هذا إلى قيمة رأس مال الإنساني لشخص ما عمره Y هي :

$$E(V_y) = \sum_{i=y}^t p y(t+1) \sum_{i=y}^t \frac{I_i}{(1+y)^{t-y}}$$

حيث أن :

$E(V_y)$: هي القيمة المتوقعة لرأس مال إنساني لشخص عمره Y سنة.

T : سن التقاعد.

$Py(i)$: هي احتمال موت الشخص أو تركه للمؤسسة لأي سبب من الأسباب.

I_i : الإيرادات المتوقعة للشخص في فترة I .

Y : معدل خصم معين للشخص.

ولكن تبقى هناك حدود لنموذج القيمة الحالية لطريقة الأرباح المستقبلية تتمثل في:

- لا يعطي هذا النموذج القيمة الصحيحة للأصول البشرية لأنه لا يقيس مساهماتها في تحقيق الفعالية التنظيمية.
- لا يقترح هذا النموذج كيفية تسجيل قيمة الأصول البشرية في دفاتر الحسابات.

- يأخذ هذا النموذج الأجور والمرتبات كأساس لقيمة الأصول البشرية، ولكن قيمة الأصول البشرية لا تقتصر فقط على مدى التكلفة المتحملة.
- يتجاهل احتمال قيام الموظفين بتغييرات في الأدوار خلال حياتهم المهنية؛ على سبيل المثال لن يظل مساعد المدير في نفس المنصب طوال فترة خدمته المتوقعة في المؤسسة.
- يتجاهل النموذج إمكانية واحتمالية مغادرة الموظف للمؤسسة لأسباب أخرى غير الوفاة أو التقاعد.
- القيمة المتوقعة للنموذج لرأس المال البشري هي في الواقع مقياس "القيمة المشروطة" المتوقعة لرأس المال البشري للموظف.
- الشرط الضمني هو أن الشخص سيبقى في المؤسسة حتى الموت أو التقاعد، لأن هذا الافتراض غير عملي.
- يعتبر النموذج موضوعياً لأنه يعتمد بشكل كبير على إحصاءات مثل عائد دخل التعداد وجداول الوفيات.
- لا يتم تحديد قيمة الموظف بالنسبة إلى المؤسسة فقط من خلال خصائص الموظف نفسه (كما اقترح Baruch Lev and Aba Schwartz)، ولكن أيضاً من خلال الدور التنظيمي الذي يتم فيه استخدام الموظف، فمعرفة الفرد ومهاراته لا تكون ذات قيمة إلا إذا كان من المتوقع أن تكون بمثابة وسيلة لتحقيق أهداف تنظيمية معينة.
- يعطي المقياس وزناً للمتوسطات أكثر من قيمة أي مجموعة معينة أو موظف.

المطلب الثالث: الإفصاح المحاسبي عن الأصول البشرية

يعتبر الإفصاح المحاسبي عن المعلومات المالية وغير المالية للمؤسسات من أكثر المستجدات إثارة للاهتمام، لأنها كانت من أبرز الإصلاحات أو الأمور المستحدثة في مجال المحاسبة في العقود الأخيرة كنتيجة لمجهودات جميع الأطراف المهتمة بالموضوع من دول وحكومات وأكاديميين في سبيل مكافحة الغش والتدليس والرفع من درجة الشفافية والوضوح في الأسواق خصوصاً بعد الفضائح المالية التي تعرضت لها عديد الشركات والمنظمات المالية والتي هزت جانب الثقة في تلك القوائم وفي سمعة العمل المحاسبي على الإجمال.

الفرع الأول: مفهوم الإفصاح المحاسبي

أولاً: الإفصاح لغةً

الإفصاح لغةً هو مصدر من فعل: أَفْصَحَ، يُفْصِحُ ويعني كشف الشيء وأبان عنه وأوضحه للعلن دون قيدٍ أو شرطٍ ولكل الناس.¹

ثانياً: الإفصاح اصطلاحاً

ويقصد به اصطلاحاً: عملية النشر العلني للمعلومات المالية التي تساعد على فهم القوائم والتقارير المالية وما تحتويه من أرقام ومعالجات، وقد قسمه بعض الباحثين على قسمين: إفصاح محاسبي يرتبط بالقوائم المالية التي تم إعدادها على أساس التكلفة التاريخية وإفصاح غير محاسبي يعتمد على التقارير الإدارية المصاحبة للقوائم المالية.²

¹ <https://www.arabdict.com/ar> ، تاريخ الزيارة: 2021./02/01

² أيمن عبد الله محمد أبو بكر، مرجع سابق ، ص 137.

ثالثاً: مفهوم الإفصاح المحاسبي

هناك الكثير من التعريفات عن الإفصاح وأهميته فمنها ما يتناول الإفصاح في التقارير المالية من حيث أنه عرض للمعلومات المهمة للمستثمرين من الدائنين وغيرهم من المستفيدين بطريقة تسمح بالتنبؤ بمقدرة المؤسسة على تحقيق الأرباح في المستقبل وقدرتها على سداد التزاماتها وأن كمية المعلومات التي يجب الإفصاح عنها لا تتوقف على مدى خبرة القارئ ولكن على المعايير المرغوبة في الإفصاح، كما أن هناك من يربط بين درجة الإفصاح وتخفيض حالة عدم التأكد لدى المستفيدين من خلال نشر كل معلومات اقتصادية لها علاقة بالمؤسسة، سواء كانت معلومات كمية أو معلومات أخرى تساعد المستثمر على اتخاذ قراراته وتخفيض من حالة عدم التأكد لديه عن الأحداث الاقتصادية.

وقد وجدت عدة تعاريف لهذا المفهوم منها:¹

1- الإفصاح المحاسبي هو الإعلان والنشر لمعلومات محاسبية تساعد على فهم القوائم والتقارير المالية وما تحتويه من أرقام ومعالجات، ويتطلب عدم حذف أو كتمان أي معلومة جوهرية أو ذات منفعة أو أهمية في اتخاذ القرارات للمستخدمين العاديين.

2- هو توضيح لجميع المعلومات المالية الضرورية والكافية لجعلها غير مضللة.

3- هو عملية توصيل الحقائق المهمة والملائمة المتعلقة بالمركز المالي ونتائج العمليات المالية إلى مستخدمي المعلومات المحاسبية.

4- وهو كذلك إتباع سياسة للوضوح الكامل وإظهار جميع الحقائق المالية المهمة التي تعتمد عليها الأطراف المهمة بالمؤسسة.

5- عرض للمعلومات المهمة للمستثمرين والدائنين وغيرهم من المستفيدين بطريقة تسمح بالتنبؤ بمقدرة المشروع على تحقيق أرباح في المستقبل وعلى تسديد التزاماته وأن كمية المعلومات التي يجب الإفصاح عنها لا تتوقف على خبرة القارئ ولكن على المعايير المرغوبة للإفصاح.

تختلف وجهات نظر مستعملي المعلومات المحاسبية حول مفهوم الإفصاح وحول حدود وكمية المعلومات الواجب توفيرها في البيانات المالية المنشورة، ويرجع هذا الاختلاف في الأصل إلى التباين في مصالح الأطراف ذات العلاقة والذي بدوره يؤثر في الطريقة التي ينظرون بها إلى تلك المعلومات.

فمنظرة الطرف المسئول عن إعداد المعلومات المالية المنشورة مثلاً، قد لا تلتقي بالضرورة مع نظرة من يدقق أو يراجع تلك المعلومات أو نظرة من يستخدمها من رجال الأعمال، ومن هنا يصبح من الصعب جداً توفير مفهوم عام وموحد للإفصاح يضمن مستوى من الإفصاح يحقق لكل طرف من هذه الأطراف رغباته الكاملة في هذا المجال، ضمن هذا السياق حدد الباحثون مستويين من مستويات الإفصاح هما:²

- المستوى المثالي للإفصاح.

- المستوى الممكن أو المتاح من الإفصاح.

ويمكن وضع تعريف شامل للإفصاح المحاسبي كما يلي: هو إعلام متخذي القرارات بالمعلومات المهمة سواء كانت هذه المعلومات في القوائم المالية أو في الإيضاحات المرفقة بهدف ترشيد عملية اتخاذ القرارات، كما يعني عرض المعلومات المهمة

¹ أيمن عبد الله محمد أبو بكر، مرجع سابق ص 138.

² نفس المرجع السابق ص 139

للطوائف المستفيدة كالمستثمرين والدائنين وغيرهم بطريقة سهلة ومفهومة تساعد في التنبؤ بمقدرة المنشأة على تحقيق أرباح في المستقبل.

الفرع الثاني : نشأته وتطوره

من زاوية تاريخية ترتبط أهمية مبدأ أو معيار الإفصاح عن المعلومات في القوائم المالية المنشورة بالتحول الذي حدث لوظيفة المحاسبة، وذلك عندما تحولت منذ بداية التسعينات عندما أطلق الباحثون مدخل الملكية على ما يعرف بمدخل المستخدمين فبعد دخول هذه الحقبة التاريخية، تحولت الوظيفة المحاسبية من التركيز على دورها الرئيسي التي كانت تؤديه كنظام لمسك الدفاتر غاياته الأساسية حماية مصالح الملاك إلى التركيز على دورها الجديد كنظام للمعلومات غاياته الأساسية توفير المعلومات المناسبة لصنع القرارات ولكي تقوم المحاسبة بوظيفتها شأن بعض المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، مثل مبدأ الإفصاح والملاءمة والمصادقية والقابلية للمقارنة على حساب مبادئ أخرى مثل التحفظ والموضوعية والقابلية للتحقق.¹

وهكذا فإن مفهوم الإفصاح المحاسبي تأثر بتطور الفكر المحاسبي وتبعه في توجهاته وأهدافه، ليقدّم في كل حالة لمختلف الأطراف الخارجية والداخلية المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات الإدارية، وترشيد تلك القرارات بما يخدم مصلحة المؤسسة أو المشروع.² وقد شهد عام 1974 انعطافاً هاماً وتاريخياً ترك آثاراً جوهرية على مشكلة الإفصاح عن المعلومات في القوائم المالية المنشورة حيث صدر في الولايات المتحدة الأمريكية خلال هذا العام تشريع من الكونغرس يلزم فيه المصارف التجارية بالخضوع من حيث شروط وقواعد الإفصاح واللوائح والتشريعات التي تصدرها بهذا الخصوص لجنة هيئة البورصة، وقد ترتب على ما سبق انعطاف هام في مسيرة الإفصاح في ميزانيات البنوك الأمريكية تجلّت مظاهره في سيمتين رئيسيتين أولهما اتساع نطاق هذا الإفصاح ليشمل معلومات كانت إدارة البنوك حتى ذلك التاريخ تعتبرها من المحرمات وثانيهما تمثلت في تحويل التركيز من أهداف الإفصاح في حماية مصالح المودعين إلى حماية الفئات الأخرى مثل المساهمين والمستثمرين والمقرضين؛ وفي ذات السياق أصدرت كذلك اللجنة الدولية للمحاسبة المعيار المحاسبي رقم "30" والخاص بعرض قواعد الإفصاح عن المعلومات المنشورة من طرف البنوك؛ ويرتبط تطور الإفصاح بشكل وثيق بتطور نظم المعلومات المحاسبية ويتأثر بممارسات ومعايير الإفصاح بالنظم القانونية ومصادر التمويل.

الفرع الثالث: أهميته وأهدافه وأنواعه

أولاً: أهميته

تظهر أهمية الإفصاح المحاسبي في كونه أحد الركائز الهامة التي تعتمد عليها المبادئ المحاسبية المتعارف عليها عموماً، والتي تهدف في مجملها إلى الإفصاح الكامل عن جميع المعلومات المحاسبية والمالية وغيرها من المعلومات التي قد تبدو هامة وذات علاقة بنشاط المؤسسة الواردة في بياناتها المالية من أجل الاستفادة منها لصالح الجمهور.

¹ أيمن عبد الله محمد أبو بكر. مرجع سابق ص 140-141

² د.عمار بن عيشي، مرجع سابق ص 54

وتتجسد كذلك أهميته في جانب الشفافية المطلوب من جميع الأطراف والذي يوفره عبر المعلومات التي يفصح عنها وهذا ليكون المستثمر على دراية كافية بالمعلومات ذات العلاقة بنشاط المؤسسة والتي تمكنه من تحديد كفاءتها ونجاعتها ليستطيع في ما بعد اتخاذ القرارات الاستثمارية المناسبة.

ثانياً: أهدافه

إن لعرض القوائم المالية على المستثمرين بصورة خالية من التشويه والتضليل مجموعة من الأهداف يمكن تلخيصها في ما يلي:

- معرفة المركز المالي للمؤسسة.
- بيان الوضع المالي للمؤسسة من الناحية الاستثمارية لتحديد جدوى الاستثمار فيها.
- عرض جميع المعلومات المفيدة لمن يستخدمها من الأطراف الخارجية.

الفرع الرابع: متطلباته ومقوماته

من المؤكد أن الشكل الذي تظهر به المعلومات المالية المعروضة للجمهور، والطريقة التي تصمم بها مختلف القوائم المالية، ستسهل على مستخدمها تلك القوائم عملية استغلالها والاستفادة مما فيها من معلومات، وتمكنهم من الوقوف على ما تحتويه من معطيات مساعدة على اتخاذ القرارات الاستثمارية، إذ أن كيفية تبويب العناصر وتصنيفها وكمية المعلومات المعروضة عنها، إضافة إلى الإيضاحات والشروح المرافقة لها أيضاً تعتبر من العوامل المؤثرة في عملية فهم تلك القوائم ودرجة استيعابها.

أولاً: متطلبات الإفصاح المحاسبي¹

- 1- السياسات المحاسبية: إن قياس بنود القوائم المالية يختلف من مؤسسة إلى أخرى وهو يرجع أساساً إلى اختلاف الطرق المتبعة أو السياسات المطبقة والتي ستظهر نتائج مختلفة لنفس المجموعة من الأحداث والظواهر، مما يوجب على المؤسسة عرض تلك السياسات والطرق المتبعة في وثيقة منفصلة وشرحها ببساطة مما يسهل عملية تفسيرها وفهمها.
- 2- الأطراف والصفقات المهمة: يجب أن تحوي ملاحظات القوائم المالية على وصف للصفقات المهمة التي أبرمت بين المؤسسة والأطراف الأخرى، وكذلك علاقاتها المهمة مع مختلف الأطراف الخارجية والداخلية.
- 3- الأحداث اللاحقة: لا تكون القوائم المالية متاحة للنشر فور إعدادها مباشرة، بل تنشر بعد نهاية الفترة الخاصة بعدة شهور، وتسمى هذه الفترة الفاصلة بين نهاية الفترة المالية ونشر تلك القوائم بالفترة اللاحقة، وخلال هذه الفترة قد تحدث أمور أو تتاح معلومات جديدة متصلة بمخات القوائم المالية وبالتالي يجب تعديل القوائم المالية أو إرفاقها بملاحظات تظهر وتعكس تلك المستجدات.
- 4- الشكوك حول استمرار المؤسسة: يتم إعداد القوائم المالية على فرض استمرار المؤسسة في النشاط، وفي ظل غياب أو عدم توفر معلومات عن فشل المؤسسة أو عدم استمراريتها فإنه يفترض أن المؤسسة مستمرة إلى ما لا نهاية، لكن إذا

¹ أيمن عبد الله محمد أبو بكر، مرجع سابق ص 150

توفر لدى معدي القوائم المالية أن فرضية استمرار المؤسسة غير قائمة أو هناك شكوك حول استمرارها فإنه يجب الإفصاح عن تلك المعلومات في صور ملاحظات مرفقة بتلك القوائم.

5- الالتزامات المحتملة: قد تنشأ عن نشاط المؤسسة بعض الالتزامات المستقبلية منها ما هو محقق ومنها ما يحيط به الكثير من عدم تأكد حدوثها، أو فيما يخص مقدار مبالغها؛ ووفقاً للمبادئ المحاسبية فإنه يجب تكوين مؤونات لها تسجل في الدفاتر المحاسبية لتصبح جزءاً من التقارير المالية الختامية، أما تلك الأقل احتمالاً من ناحية الحدوث فيجب الإفصاح عنها كملاحظات في التقارير المرفقة بالقوائم المالية الختامية .

ولقد تزايدت متطلبات الإفصاح المحاسبي لصورة عميقة وجوهية خصوصاً في السنوات الأخيرة وذلك لعدة أسباب عديدة نذكرها فيما يلي:¹

أ. تعقد بيئة العمل: وهذا بسبب الكثافة والتعقيد المتزايدين في مختلف الأنشطة الاقتصادية، خصوصاً تلك التي تتعلق بإيرادات مستقبلية وتترتب عنها ضرائب مؤجلة فإنه يجب وضع ملاحظات مفصلة وشروح دقيقة حول تلك الصفقات وآثارها المستقبلية على قائمة الدخل والمركز المالي للمؤسسة.

ب. الحاجة إلى معلومات فورية: في الفترة الأخيرة وتبعاً للتطورات المتسارعة من طرف أسواق المال ومستعملي القوائم المالية فإنه صار هناك طلب على المعلومات المالية والتنبؤات الهامة التي يفضل بعض المحاسبين التمهل في إظهارها وتجنب الإفصاح عنها في بعض الأحيان.

ت. المحاسبة كأداة للإشراف والرقابة: حيث أن الحكومات ترى أن تقديم المزيد من المعلومات و الإفصاح عن كم أكبر من التنبؤات الخاصة بالإيرادات المتوقعة من مختلف أنشطة المؤسسة، يعد من الأمور الأساسية لضبط حركة النشاط الاقتصادي و تجنب حدوث الأزمات المالية.

ثانياً: المقومات الأساسية للإفصاح المحاسبي:

يرتكز الإفصاح المحاسبي عن المعلومات المحاسبية في القوائم المالية المنشورة على المقومات الأساسية التالية:²

1- تحديد المستخدم المستهدف بالمعلومات المحاسبية: تتعدد الفئات المستخدمة للمعلومات المحاسبية كما تختلف طرق استخدامها لهذه المعلومات فمنها من يستخدمها بصورة مباشرة ومنهم من يستخدمها بصورة غير مباشرة مثل: الملاك الحاليون وربما المحتملون والدائنون والمحللون الماليون والموظفون والجهات الحكومية.

2- تحديد الأغراض التي تستخدم فيها المعلومات المحاسبية: تختلف استخدامات المعلومات المالية المعروضة في القوائم المالية الختامية للمؤسسات من طرف إلى آخر وهذا تبعاً لحاجة كل طرف لها، فهناك من يحتاجها لأجل اتخاذ قرارات استثمارية أو تمويلية، وهناك من يحتاجها كقاعدة يستند إليها لاتخاذ قرارات إدارية أو ضريبية، وبالتالي فعلى القائمين على الإفصاح من المحاسبين

¹ نفس المرجع السابق ص 151

² أمين عبدالله محمد ابو بكر، مرجع سابق ص 156

ومجلس الإدارة تحديد تلك الحاجات ورصد جُلِّ الأغراض لمعرفة ما يلائمها من المعلومات التي يجب أن يفصحوا عنها في القوائم المالية لمؤسستهم.

3- تحديد طبيعة ونوع المعلومات المحاسبية الواجب الإفصاح عنها: إن تحديد الغرض المتوخى من استعمال المعلومات المالية المفصح عنها سيؤدي حتماً إلى ضرورة تحديد ما يناسب منها تلك الأغراض ويتلاءم معها من حيث نوعية تلك المعلومات وكميتها بل ويتعدى حتى إلى التأثير على اختيار الطرق المتبعة في حسابها لتكون مجدية وتفي بالغرض المنتظر منها للزيادة من درجة ملاءمتها ونفعيتها بالنسبة للمستخدمين.

4- تحديد أساليب وطرق الإفصاح عن المعلومات المحاسبية: إن القدرة على قراءة التقارير المالية تتطلب قدراً كبيراً من الخبرة والمهارة ومعرفة بالمعلومات المعروضة فيها؛ مما يفرض على معدي تلك القوائم أن يقوموا بعرضها بصورة يجعلها سهلة للقراءة وقابلة للفهم عند كل الأطراف المستخدمة على اختلاف مستوياتهم، الأمر الذي يتطلب ترتيباً وتسلسلاً منطقيين وتنظيماً لتلك المعلومات في صورة جيدة؛ وقد جرى العرف على أن يتم الإفصاح عن المعلومات المهمة والمؤثرة في قرارات المستخدمين في صلب تلك القوائم المالية، بينما يتم الإفصاح عن المعلومات الأخرى الأقل أهمية أو بعض التفاصيل إما في الملاحظات والإيضاحات أو جداول أخرى مكملتها تلحق بتلك القوائم مما يتطلب في بعض الأحيان الإفصاح عن بعض المعلومات نفسها في عدة أماكن نظراً لأهميتها؛ وقد شهدت عملية العرض هذه عدة تطورات بفعل التغير والتطوير الناجم عن تداخل وتراكم الخبرات والمقترحات المقدمة من جميع الأطراف عبر الزمن.

ثالثاً: الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية

ويقصد بها مجموعة المميزات والمواصفات التي يشترط أن تكون وتتوفر في المعلومة المحاسبية حتى يتمكن جميع المستخدمين من الحكم على جودتها، من حيث ملاءمتها وتوافقها مع المطلوب منها ومقدرتها على تقديم الخدمة المرجوة منها في اتخاذ جميع القرارات مهما كان نوعها؛ كما نص على ذلك الإطار التصوري لإعداد وعرض القوائم المالية حسب المعايير الدولية للمحاسبة؛ ونذكر منها:

1. القابلية للفهم: هي أحد أهم الخصائص والمواصفات المطلوبة في المعلومة المحاسبية ففي حالة العكس ستكون غير مجدية، وقد تنقص من قيمتها وفائدتها لدى مستخدميها، مع التأكيد طبعاً في نفس الوقت على توفر قدر معقول من المعرفة التقنية والإطلاع بماهية تلك المعلومات لدى أولئك المستخدمين وكيفية استعمالها والاستفادة منها؛ إذ لا بد من توفر بعض المعلومات المعقدة وذات الارتباطات المتشابكة مع معلومات أخرى يتطلب فهمها وتفكيكها عناءً وجهداً لا سيما إذا كانت لازمة لاتخاذ بعض القرارات الإدارية، ولكن يبقى الشكل الذي تعرض به تلك المعلومات وما تحمله من معلومات مفيدة وملائمة واقتراحها ببعض التفسيرات والإيضاحات والملاحظات المتفرقة هنا وهناك في مختلف القوائم المالية من الشروط والأسباب التي تسهل فهمها والاستفادة منها.

2. الملاءمة: يُقصد بالملاءمة توافق وتطابق محتوى المعلومة المحاسبية المعروضة مع حاجة المستخدمين، وقدرتها في نفس الوقت على التأثير في قراراتهم الإدارية الاقتصادية، كمساعدتهم على تقييم العمليات والأحداث الماضية والحكم عليها وما يمكن أن تسهم به في ترشيد القرارات الحاضرة أو إعطاء تنبؤات على قادم الأحداث الاقتصادية، أي أن درجة ملاءمتها تقاس

بما استطاعت أن تؤثر فيه أو تؤكد أي بتعبير آخر، إن درجة ملائمة المعلومات المحاسبية مرتبطة مباشرة بوظيفتها التأكيدية أو التقييمية إضافة إلى وظيفتها التنبؤية.

3. الموضوعية: إن حالة عدم التأكد التي تسود الحياة الاقتصادية عموماً، تجعل متخذي القرارات بحاجة دوماً إلى مرجعية صحيحة وقاعدة صلبة يرتكزون عليهما من أجل اتخاذ القرار السليم والصائب وهو الشرط المطلوب والصفة أو الخاصية المرجوة والمنتظرة من المعلومة المحاسبية المعروضة؛ وهو ما يعبر عنه بمصطلح الموضوعية أو الموثوقية، ومما يسهم في تعزيز هذه الموضوعية أو الموثوقية هو خلو المعلومة المعروضة من الأخطاء المعتادة وابتعادها عن التحيز والخضوع للأغراض الشخصية لتعبر بصدق عن واقع الحال.

4. التمثيل الصادق: ويراد بذلك أن تعبر المعلومات المحاسبية بصدق عن العمليات والأحداث الاقتصادية والمالية التي تمثلها فتعطي صورة صادقة عنها تمكن من متابعة مختلف الأحداث والعمليات الاقتصادية التي قامت بها المؤسسة.

5. الجوهر فوق الشكل: ويقصد تغليب الجوهر أو المظهر الاقتصادي المالي للعملية وأنها تمت على قواعد محاسبية صحيحة على شكلها أو مظهرها القانوني، لكي تتمكن من تمثيل المعلومات المحاسبية تمثيلاً صادقاً وصحيحاً.

الفرع الخامس: طرق الإفصاح المحاسبي عن الأصول البشرية

يرى إريك فلامهولتر¹ أن هناك أربع طرق للإفصاح عن المعلومات الخاصة بالأصول البشرية في القوائم المالية الختامية للمؤسسة :

- الطريقة الأولى: عرض تلك المعلومات ضمن التقرير السنوي الذي يقدمه رئيس مجلس الإدارة أمام الجمعية العامة للمساهمين كأسلوب مؤقت في انتظار تطبيق نظام متكامل لمحاسبة الموارد البشرية، وتجدر الإشارة إلا أنه يجب أن يحتوي على جميع المعلومات المتعلقة بالنفقات، إضافة إلى تلك الخاصة بدوران العمال، وهي بهذا الأسلوب غالباً ما تكون وصفية كمية، أي مجرد إحصائيات ونسب.
- الطريقة الثانية: عرض المعلومات الخاصة بالأصول البشرية ضمن قائمة الاستثمارات المعنوية، حيث يظهر الإنفاق عليها بما في ذلك الأصول البشرية كجزء منفصل في جدول حسابات النتائج.
- الطريقة الثالثة: عرض المعلومات الخاصة بالأصول البشرية في شكل قوائم مالية مبدئية غير مدققة من طرف المراجع الخارجي، حيث تقوم المؤسسة بإعداد مجموعة من القوائم المالية وفق مبادئ محاسبة الموارد البشرية لكن تدرجها كملحقات ضمن القوائم المالية الختامية وبالتالي لن تكون خاضعة للمراقبة والتدقيق.
- الطريقة الرابعة: إدراج الاستثمارات المالية للمؤسسة في مجال الموارد البشرية ضمن القوائم المالية الختامية المنشورة والقابلة للمراجعة والتدقيق من طرف المراجع الخارجي ووفقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

¹ عبد الرزاق الشحادة، مرجع سابق، ص 237

الفرع السادس: مشاكل وصعوبات الإفصاح المحاسبي عن الأصول البشرية

لا تخلو عملية الإفصاح المحاسبي عن الأصول البشرية في القوائم المالية، من صعوبات ومشاكل كباقي العمليات الأخرى والمعالجات الميدانية، وتتعلق أساساً بطبيعة تلك الموارد والخصوصية المصاحبة لها من جهة ومن جهة أخرى بقناعات الأطراف الأخرى المشاركة في العمل المحاسبي ممثلة داخلياً في المسيرين ونظرهم إلى طريقة الاستثمار في الموارد البشرية وكيفية استغلالها، ونظرة الأطراف الخارجية كدوائر الضرائب المعارضة لفكرة رسملة الإنفاق على الموارد البشرية والتي يمكن حصرها في ما يلي:¹

- ضعف المعالجات المحاسبية للأصول البشرية بسبب غياب معيار دولي واضح .
- عدم وجود تعريف كامل لمحاسبة الموارد البشرية معتمد في الإطار الفكري للمحاسبة المالية مما يضعف أحكام التبرير المنطقي في الإفصاح عنها..
- ارتباط غالبية الإنفاق على الموارد البشرية بمنافع تتحقق في نفس سنة الإيراد مما يضيق نطاق الرسملة والكلام عن تصنيف الموارد البشرية كأصول.
- صعوبة الفصل بين النفقات المتعلقة بالموارد البشرية إلى نفقات إيرادية ونفقات رأسمالية.
- عدم تقبل الدوائر الضريبية لفكرة رسملة بعض مجالات الإنفاق على الموارد البشرية.
- صعوبة تحديد الفترة المستقبلية التي تغطيها منافع الإنفاق الرأسمالي على الموارد البشرية.
- عدم الاستقرار في الموارد البشرية الناجم عن الحركة الكثيرة والذي يولد تعقيدات كبيرة في طرق معالجة هاته الموارد ونفقاتها.
- عدم رغبة الإدارة أحياناً في الإفصاح عن تلك النفقات بسبب مخاوف تنافسية قد تضر بمصالحها.

المبحث الخامس: المعالجات المحاسبية على الأصول البشرية

المطلب الأول: الاعتراف بالأصل البشري

يشكل الاعتراف بالأصول إجمالاً ضمن بنود ميزانية المؤسسة وفق الشروط الموضوعية لذلك، عقبة يجب تجاوزها وبأبأ يجب ولوجه للمرور إلى باقي المعالجات والعمليات المحاسبية، وبالتالي فهو عنصر مهم جداً يتحتم علينا إيلاؤه ما يكتسبه من الأهمية البالغة؛ وخصوصاً إذا ما تعلق الأمر بأصول ذات طبيعة خاصة مثل ما هو الحال في الموارد البشرية إذ يجد الدارس أو المهني نفسه أمام تساؤلين هامين هما :

1- ما هي التكاليف الواجب رسملتها في هاته الحالة؟

2- و هل تلك التكاليف التي سيتم رسملتها يمكن اعتبارها أصلاً من الأصول ؟

للإجابة على التساؤل الأول: تجدر الإشارة إلى أن التطرق إلى التكاليف المتحملة من طرف الوحدة المحاسبية في أي مجال كان، يُجرّ دوماً إلى التساؤل عن طبيعتها والغاية منها، وهذا لتحديد الطريقة المناسبة لمعالجتها وكيفية تحميلها، فإذا كانت استغلالية تخص

¹ على محمد ثجيل المعموري، تحديات الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية، المؤتمر العلمي الدولي: عولمة الإدارة في عصر المعرفة ، جامعة الجنان، طرابلس، لبنان،

السنة المالية الحالية فبالطبع ستحمل على جدول حسابات النتائج أو النظر في إمكانية رسميتها واسترجاعها على عدة سنوات مالية قادمة إن كان تم إنفاقها في سبيل الحصول على تلك الموارد أو صيانتها والرفع من أدائها أو حمايتها والمحافظة عليها.

وفي حالة الموارد البشرية فإنه يمكن تصنيف التكاليف المتعلقة بها كما يلي:

- أ- تكاليف استغلال (جارية): مثل الرواتب والأجور، التحفيز والمدفوعة للعاملين نظير مجهوداتهم وتعويضاً كتنظيم لأدائهم.
- ب- تكاليف رأسمالية: مثل تكاليف الحصول على المورد البشري والمتمثلة في: تكاليف الاستقطاب، التوظيف؛ وتكاليف المحافظة على هذا المورد والتي تكون على شكل: تكاليف طبية، مصاريف علاج، تأمينات، منح ومزايا اجتماعية؛ وتكاليف التنمية التطوير كتكاليف التدريب وتكاليف بناء الخبرة والتميز.

وللإجابة على التساؤل الثاني : يجب الاحتكام إلى معيار تصنيف التكاليف التي تم تحمّلها في هذا المجال، هل المقصود منها تطوير الأصل وصيانتها وزيادة من إنتاجيته والرفع من كفاءته؛ أم هي مصاريف تسييرية وأعباء مرافقة لعملية الاستغلال العادية لا بد منها؛ أي يجب الفصل بين النوعين من التكاليف وتبويبها على حسب طبيعتهما وتحديد القصد منهما في الأخير والغاية من تحملها؛ إذ أن المعيار الرئيسي للفصل بين ما هو أصل وما هو مصروف أو عبء، هو المنفعة المنتظرة والخدمات المتوقعة من تحملها؛ ومن هنا فإن الخدمات المتوقعة أو المنفعة هي من يُحَدِّدُ أو يُصنّف التكلفة ويوبها على حسب المدة المستغرقة لاسترجاعها أو جني منافعها وخدماتها، بأخذ عامل السنة المالية كوحدة قياس ودليل لتحديد كيفية التصنيف؛ فإذا تعدت مدة استرجاعها أو الاستفادة من خدماتها المتوقعة هذا الحد فإنها يجب أن تعالج على أنها تكاليف استثمارية يرجى الانتفاع بها على عدة سنوات وتصنف على أنها أصل يجب إدراجه في قائمة بنود الميزانية.¹

وعليه فإن عرض خصائص الموارد البشرية على شروط الاعتراف بالأصول يتيح لنا الملاحظة بأنها تحقق تلك الشروط بصورة كبيرة، ويقودنا إلى الوقوف على ذلك التطابق الكبير بين خصائصها وتلك الشروط المطلوبة مما يدعم عملية الاعتراف في الأخير بشكل واضح وكبير.

المطلب الثاني: التسجيل المحاسبي للأصل البشري:

وتسجل في حساب الأصل البشري المخصص له في قائمة الميزانية، تكلفة الحصول على هذا الأصل ومجموع الأعباء التي تكبدها المؤسسة في سبيل ذلك وهذا بإثبات مجموع التكاليف المسجلة مثل:²

- مصاريف الإعلانات والنشريات والملصقات في قنوات الاتصال للحصول على الأصل المطلوب.
- مصاريف الحصول عليه، وتدريبه وتطوير كفاءته.
- مصاريف تتعلق بالإداريين والمدربين والخبراء المسخرين في العملية: نقل ومكافآت إضافة إلى مصاريف المقابلة والاختبارات.

¹ الجريدة الرسمية الجزائرية رقم: 2009/19، الصادرة بتاريخ: 28 ربيع الأول 1430 الموافق ل: 15 مارس 2009، ص 06.

² أمين عبد الله محمد أبو بكر، مرجع سابق، ص 77

- مصاريف التأمينات الاجتماعية ومختلف عمليات العلاج والمتابعة الهادفة إلى الحفاظ على صحة هذه الفئة من الناحية النفسية والبدنية لتمكينها من أدائها لأعمالها بصورة جيدة.
 - المصاريف الناجمة عن منح تحفيزات ومزايا اجتماعية لهذه الفئة وذويها لتقوية ارتباطها بالمؤسسة ووفائها لها.
- ويكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

1°/ تسجيل وقوع العبء أو التكلفة:

من مذكورين: حسابات التكاليف المسجلة

ح/ مصاريف الإعلانات

ح/ مصاريف النقل

ح/ مصاريف المدربين والخبراء

ح/ مصاريف العلاج

ح/ المزايا و المنح الاجتماعية

إلى: ح/ النقدية

2°/ ترصيد حساب التكلفة أو العبء وإثبات التكلفة في حساب الأصل البشري:

من ح/ الأصل البشري

إلى مذكورين: حسابات التكاليف المسجلة

ح/ مصاريف الإعلانات

ح/ مصاريف النقل

ح/ مصاريف المدربين والخبراء

ح/ مصاريف العلاج

ح/ المزايا والمنح الاجتماعية

وهكذا كلما كانت هناك تكاليف تخص الأصل البشري خلال السنة المالية يتم تسجيلها بنفس الطريقة وبنفس القيود المحاسبية.

المطلب الثالث: الإهلاك أو الاستنفاد

لقد شغلت عملية استنفاد وإطفاء أقساط الأصل البشري بالاً الاقتصاديين والمحاسبين على حد سواء، وأخذت مجالاً كبيراً من اهتمامهم، واستحوذت على حيز معتبر من الدراسات والنقاشات حول الطريقة المثلى والمعبرة بصدق ووضوح عن هذه العملية؛ وهذا راجع في الأساس إلى طبيعته ومدة ارتباطه وبقائه في المؤسسة، إذ يبرز في هذه الحالة السؤال الذي يطرح نفسه: كيف سيتم استنفاد هذه التكاليف؟ وما هي المدة التي سيتم تقسيط هذه الأخيرة عليها؟ إذ يرى: عبد الهادي عبد الرسول¹ أن تكاليف الاقتناء يجب أن تحمل على طول المدة التي يبقى فيها العامل في المؤسسة وهي الفرق بين عمره المتوقع للتقاعد وعمره يوم دخوله المؤسسة، بينما يرى بأن تُحْمَلْ تكاليف التدريب والتطوير على المدة التي تم فيها الاستفادة من الخبرات الناجمة عن ذلك تطبيقاً لمبدأ المقابلة بين المصروفات والإيرادات، إن كان فصل ذلك وتحديد مكنناً وقد قدمه على الشكل التالي:

$$\text{قسط إطفاء تكلفة الاقتناء} = \frac{\text{ق} * (1 + \text{ع})}{\text{ن}}$$

حيث: ق = تكلفة اقتناء الأفراد

ع = معدل الاستنفاد المستخدم خلال الدورة

ن = الفترة الزمنية المتوقع خلالها تقديم الفرد لخدماته.

أما تكلفة التدريب والتنمية فيتم استنفادها على فترة الاستفادة المتوقعة من تلك البرامج وهي عادة أقل من تلك الفترة المتوقعة لبقاء الفرد في المؤسسة؛ وتحسب كما يلي:

$$\text{قسط اطفاء تكلفة التدريب} = \frac{\text{ت} * (1 + \text{ع})}{\text{ن} * \text{ر}}$$

حيث: ت = تكاليف التدريب و التنمية

ع = معدل الاستنفاد المستخدم في الدورة

ن = المدة المتوقعة لتقديم الخبرات

ر = المهارات المكتسبة من خلال التدريب

بينما يرى الحياي² أن تكلفة الأصل البشري هي كافة المصاريف الضرورية واللازمة للحصول عليه حتى يصبح جاهزاً للإنتاج وأن العمر الإنتاجي له يتمثل في مدة بقاءه في المؤسسة أو مدة العقد المبرم بينهما وقدم كيفية قياسه على النحو التالي:

$$\text{اطفاء تكلفة الأصل البشري} = \frac{\text{ت}}{\text{ن}}$$

ن = العمر الإنتاجي

حيث أن ت = تكلفة الأصل البشري

¹ وليد الحياي، ولعنتبي البوعلي، مرجع سابق، ص 126

² نفس المرجع السابق، ص 126

ويظهر لنا أنه الأنسب في الحالة المدروسة لأن العقود التي تربط معظم العاملين بهذا القطاع الاقتصادي المتمثل في قطاع المناولة، لا تتجاوز الثلاث سنوات على أقصى تقدير، تبعاً للعقود التي تربط المؤسسات الموظفة لهم بعقود مماثلة مع المؤسسات الكبرى، هذا من جهة ومن جهة أخرى فإن القانون المسيّر لعلاقة العمل التي تربط الطرفين، أي العامل والمؤسسة هو القانون : 90-11، والذي يؤطر تلك العلاقة بعقود محددة المدة، أين يختلف عن قانون الوظيفة العمومية حيث يمكن الكلام عن سن التعاقد أو عن العقود غير محددة الأجل والتي يمكن في حالتها الكلام عن عمر إنتاجي طويل نسبياً، وهي تلك الفترة التي يقضيها العامل في المؤسسة، والذي يتيح الفرصة لتقييم الاستفادة أكثر من عمليات التدريب والتطوير ويقود إلى تطبيق ما ذهب إليه عبد الهادي عبد الرسول في ما سبق، من ضرورة الفصل بين استنفاد تكلفتي الاقتناء والتدريب كل على حدى.

وتجدر الإشارة هنا إلى أنه عند القيام بتسجيل قسط الإطفاء السنوي كما ذهب إلى ذلك الحيالي وغيره، فإنه يتم مقابلة ذلك الاستنفاد مع حساب الأصل البشري مباشرة إذ ليس من المعقول الكلام عن تخصيص إهلاك الأصل البشري لأنه يفنى مرة واحدة فقط.

وبالتالي يتم تسجيلها على النحو التالي:

من ح/ الأصل البشري.

إلى ح/ قسط إهلاك الأصل البشري

المطلب الرابع: خروج الأصل البشري

قد يتم خروج الأصول البشرية من المؤسسة قبل انتهاء العقد الرابط بينها وبين المؤسسة لأي سبب من الأسباب الممكنة لذا وجب تحديد المعالجات الممكنة حسب نوع ذلك الخروج، ووضع القيود المحاسبية الموافقة لكل منها.

ويمكن تصنيف عملية الخروج على النحو التالي:

- الاستغناء عن الأصل البشري مجاناً.
- الاستغناء عن الأصل البشري لقاء مكاسب مالية أو على العكس مع تكبد خسائر.
- وفاة الأصل البشري.

و قد اقترح الحيالي معالجات محاسبية لكل حالة على حدى¹:

أ - الاستغناء على الأصل البشري: ووضع لحسابها العلاقة التالية:

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

¹ د.وليد الحيالي، ولعتيبي البوعلي، مرجع سابق، ص 131

والذي يمكن تسجيله في حالة تحقيق مكاسب على النحو التالي:
من ح/ النقدية

إلى مذكورين:

ح/ إيرادات التنازل عن التثبيتات
ح/ الأصل البشري

وفي حالة تسجيل خسائر سيكون كما يلي:

من مذكورين:

ح/ النقدية
ح/ إيرادات التنازل عن التثبيتات
إلى: ح/ الأصل البشري

أما في حالة الوفاة فهي القيمة الباقية غير المستنفذة من قيمة الأصل البشري أي :
الخسارة = (تكلفة الحصول على الأصل البشري - مجموع الإطفاء السنوي).

و يتم تسجيلها كما يلي:

من ح / خسائر التنازل عن الأصل البشري
إلى ح/ الأصل البشري

وفي حالة ترك أحد العاملين للمؤسسة من تلقاء نفسه أو بالتراضي:

من ح/ خسائر التنازل عن الأصل البشري
إلى ح/ الأصل البشري

المبحث السادس: صعوبات الاعتراف ومشاكل القياس المحاسبي للموارد البشرية حسب النظام المحاسبي المالي

المطلب الأول: صعوبات الاعتراف بالموارد البشرية حسب النظام المحاسبي المالي

لقد وضع المشرع الجزائري من خلال ما جاء به القانون: 07-11 الصادر في: 24/11/2007، والخاص بالنظام المحاسبي المالي في المادة السابعة منه، إطاراً تصورياً يُعد بمثابة الدليل العملي لإعداد المعايير المحاسبية وتأويلها، واختيار الطريقة المحاسبية الملائمة عندما تكون بعض المعاملات وغيرها من الأحداث الأخرى غير معالجة بموجب معيار أو تأويل¹.

أي أنه يُعد بمثابة القاعدة المعيارية التي تعرض عليها كل المستجدات في المجال المحاسبي على المستوى المحلي أو الدولي، سواء كانت تفسيرات أو تأويلات نظرية أو تطبيقات عملية مستحدثة كما هو الحال في موضوع محاسبة الموارد البشرية، كونها من أحد المستجدات والمواضيع المعاصرة في المجال المحاسبي على الصعيدين المحلي والدولي، 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 في ذلك على 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 الصادر بتاريخ: 26 جويلية 2008 والذي نص فيه على أنه: "يدرج عنصر الأصول والخصوم والأعباء والمنتجات في الحسابات عندما:²

- 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 الدولي للمحاسبة 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 السابقين³.

وعليه فإنه يبدو للوهلة الأولى أن الشرط الأول يمكن تحقيقه، فلا يكاد يختلف اثنان عن ما للمورد البشري من طاقة إنتاجية كامنة فيه، يمكنها توليد منافع اقتصادية مستقبلية للمؤسسة، إن لم نقل أنه المورد الوحيد الذي لا يمكن بحال من الأحوال أن تنتهي منفعه الاقتصادية في أي وقت أو زمان، وهذا سواء بإسهامه مباشرة في تحقيق أهداف المؤسسة من خلال مجهوده البدني أو الفكري في إنتاج السلع والخدمات، أو بطريقة غير مباشرة عبر دمج باقي عناصر الإنتاج والوصول بها في النهاية إلى سلع وخدمات نهائية قابلة للعرض والتسويق؛ وهي متصلة عبر الزمن ومستمرة إلى المستقبل من حياة المؤسسة؛ وبالتالي فيكفي هذا المورد أن يثبت احتمال تحقيق منافع اقتصادية بإنتاجها وتوليدها من جوهره وانطلاقاً من ذاته وطبيعته كالمواد الأولية والنقود، أو تعود إليه من خلال

1 جمعة هوام، المحاسبة المعمقة وفقاً للنظام المحاسبي المالي، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010، ص 34

2 نفس المرجع السابق ص 40

3 لخضر علاوي، معايير المحاسبة الدولية (IFRS/IAS)، les pages bleues، البويرة، الجزائر، 2012، ص 93.

استعماله وتوظيفه بطريقة غير مباشرة كالأدوات والمعدات المساهمة في العملية الإنتاجية مثلاً، حتى ينسب للكيان لكن شرط أن يكون مألهاً له أي مرتبطة به على حد تعبير النص؛ أما بالنسبة للشرط الثاني والمتعلق بالكلفة وطريقة قياسها فإن تكلفة الحصول على الكفاءات البشرية وتدريبها لتكون في مستوى طموحات المؤسسة والحفاظة عليها وتطويرها باستمرار تعد من أعلى التكاليف التي تتحملها جميع المؤسسات على حد سواء، بل إن الجميع يكاد يجمع إجماعاً تافهاً على أن المورد البشري هو أكثر عوامل الإنتاج تكلفة واستهلاكاً للموارد المالية للمؤسسات لكثرة الحركة فيه من خلال دوران العاملين وزيادة نسق التدريب والتطوير والاستغناء عن البعض وتغيير البعض الآخر، ولولا أن الساهرين على تسيير المؤسسات لم يكن لديهم مؤشرات قوية على إمكانية تحقيق المنافع الاقتصادية مستقبلاً من خلال التدريب والتطوير ما تحملوا تلك التكاليف كلها، بل إن الكثير موقن بجدوى ذلك بناء على التجارب الكثيرة والدراسات العديدة والعميقة التي أجريت في هذا الميدان.

بالإضافة ذلك إلى فإن المنافع المتوقعة من الموارد البشرية ينطبق عليها تعريف التثبيت المعنوي وتحتوي كل مكوناته وتحمل جميع صفاته التي حددها المشرّع في المادة الأولى من القسم الأول: التثبيتات العينية والمعنوية، المنصوية تحت الفصل الثاني: قواعد خاصة للتقييم والإدراج في الحسابات؛ حيث تنص الفقرة رقم 02 على أن¹: "التثبيت المعنوي هو أصل قابل للتحديد غير مادي وغير نقدي. مُراقبٌ ومُستعملٌ في إطار أنشطته العادية"، وكذلك هي بعض المنافع المتولدة عن الموارد البشرية، وخصوصاً تلك الناجمة عن الخبرة الطويلة والتدريب المتواصل والمكتسبات العلمية والمهنية المتراكمة، فهي موجودة ولها أثر ايجابي وفَعَال ولا يمكن إنكاره بأي حال من الأحوال، لكن ليس لها وجود مادي ملموس ولا لها قيمة نقدية ظاهرة وبالتالي يمكن إدراج هذه المنافع المستقبلية المتولدة من الموارد البشرية ضمن التثبيتات المعنوية مثلها مثل براءات الاختراع والعلامات التجارية وغيرها.

المطلب الثاني : مشاكل القياس المحاسبي للأصول البشرية حسب النظام المحاسبي المالي

إن المتفحص لكل تلك الطرق والمداخل المذكورة سابقاً على تعددها وتنوعها يُدرك مدى اتساع المجال ويُعين عن كثبٍ الفرصة المتاحة أمام المؤسسات والمحاسبين بالأخص في جميع أنحاء العالم، ليختاروا الطريقة أو النموذج المناسب لظروفهم وبيئتهم والملائم لأهدافهم المالية وخططهم الإستراتيجية؛ وهو الشيء الذي لا يتوفر في الحالة الجزائرية، والتي تبقى رهينة التقنين والتوجيه المسبق للسياسات المحاسبية والمالية وتوجيهها نحو تحقيق الأهداف الجبائية للدولة، وتزويد المحاسبة الوطنية بالمعلومات الضرورية التي تحتاجها، وهذا من خلال اختيار القانون وتحديد طرق التقييم بنص القانون والتنظيم الساري المفعول، والذي يبدو أمراً ليس سيماً للغاية، فحدائنة النظام المالي المحاسبي في حد ذاته وظروف التغيير الإجرائي بالانتقال إليه، وما يحفهما من تحفُّظٍ كبيرٍ وخوفٍ من النتائج غير المتوقعة، يفرضان على المشرّع وواضع التنظيمات عدم التساهل وضبط الأمور، إضافةً إلى التريث في هذا الجانب خصوصاً لما فيه من أثرٍ عميقٍ على مصداقية التقارير المالية وموثوقيتها، إذ أن القياس وطرقه من أهم المؤثرات في نوعية ووثوق المعلومات المالية التي ستعرض في نهاية كل دورة، ومن جهة أخرى فإن تحديد الطرق مسبقاً سيُضفي نوعاً من التوحيد بين مختلف التقارير المنشورة ويؤدّد حالةً من التجانس، ويوفّر جانباً كبيراً من القابلية للمقارنة والتصنيف على المستوى الكلي أو الوطني بين المؤسسات المتماثلة من حيث الغرض وقطاع النشاط؛ وهذا مما يدخل في أهداف المحاسبة الوطنية والأهداف المالية للدولة، وهي السمة المذكورة أعلاه والتي

¹ لخضر علاوي، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي scf، les pages bleues، البويرة، الجزائر، 2018، ص 30-31

تميز هذا القانون الناظم للعمليات المحاسبية والمدعوم بنسبة كبيرة بحالة النسيج المؤسساتي في الوطن والذي يمكن تقسيمه إلى جزأين هامين متميزين :

- الأول: النسيج العمومي بكل أشكاله والذي تحتكر الدولة رأسماله ولا كلام فيه عن هدف آخر للتقارير المالية سوى المحاسبة والمراقبة.
- والثاني: النسيج الخاص والمكوّن في غالبته القسوى إن لم نقل كله من مؤسسات عائلية تتنافس من أجل الهيمنة والتوسع مع غياب تام لدور السوق المالي، الذي من المفروض أن يضم المستثمرين على اختلاف أحجامهم والقادرين على إعطاء تلك التقارير الأهمية اللازمة لها ولتحتوياتها، والحكم على مصداقية ما تحمله من معلومات وموثوقيتها.

المطلب الثالث: طرق التقييم المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي

أولا : أنواعها:

لقد استهل المشرّع القسم الثاني من الفصل الأول: الخاصة بالمبادئ العامة، والمنضوي تحت الباب الأول: قواعد تقييم الأصول والخصوم والأعباء والمنتجات وإدراجها في الحسابات، بتحديد قاعدة عامة لتقييم هذه العناصر في الحسابات ألا وهي التكلفة التاريخية، والتي عرفها بأنها: "مبلغ الخزينة المدفوع أو القيمة الحقيقية لكل مقابل آخر يقدم للحصول على الأصول عند تاريخ اقتنائها أو إنتاجها؛ أو مبلغ المنتجات المستلمة في مقابل السند أو مبلغ الخزينة الذي من المفترض دفعه لانقضاء الخصوم أثناء السير العادي للنشاط"¹؛ بينما يمكن في بعض الحالات وحسب بعض الشروط أن تطبق مراجعة على ذلك التقييم بالاعتماد على طرق أخرى مثل:²

- 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 العادية.
- قيمة الانجاز: مبلغ أموال الذي يمكن الحصول عليه في الوقت الحالي من خلال بيع الأصول أثناء خروج عادي.
- القيمة المحيئة أو قيمة المنفعة: التقدير الحالي للقيمة المحيئة للتدفقات المقبلة في أموال الخزينة من المسار العادي للنشاط.

أي أنه فصل في اختيار طريقة القياس مباشرةً إلى حدٍ كبير، ولم يترك مجالاً للاجتهد أو الاختيار للشركات والمحاسبين معاً، فتعبير "كقاعدة عامة" يعني شمولية تطبيق المبدأ بصفةٍ شاملةٍ ومستمرة، إلا في بعض الحالات الاستثنائية التي لا تستطيع التكلفة التاريخية إعطاء معلومة ملائمة حول ما يُراد قياسه أو تقييمه، فيمكن تغطية عجزها وتعويضه باعتماد الطريقة الملائمة لتلك الحالة من بين الطرق الأخرى، فاختصاص واقتصار مبدأ أو طريقة التكلفة التاريخية على تقديم قيمة البند لحظة تسجيله في الدفاتر فقط، لا يتلاءم مع حاجة المؤسسة المستمرة والدائمة إلى تحديد قيمة تلك البنود في الحاضر والمستقبل أو على امتداد فترة ما من الزمن.

¹ الجريدة الرسمية الجزائرية رقم : 2009/19، مرجع سابق، ص 06.

² نفس المرجع، ص 06

- إضافة إلى هذا يمكن ملاحظة أن المشرع في هذا الفصل عموماً، عندما يتكلم عن التقييم يتخذ من "مدخل التكلفة" مرجعاً أساسياً ونقطة مهمةً يبنى عليها كل تقييم لنود الميزانية عند تقييمها للوهلة الأولى وإدراجها في الحسابات، وهو يبدو أمراً بديهياً من أجل ضمان وتحقيق شروط المعلومة المالية خصوصاً ما تعلق بالموثوقية والصدق بالدرجة الأولى، لكن عند إعادة التقييم مرة أخرى سواء كان دورياً استجابةً لنص القانون، أو استثنائياً لأي سببٍ طارئٍ فإنه يفتح الباب أمام التقييم انطلاقاً من مقارنة أخرى، وهي "مدخل القيمة" بإقرار طرق أخرى مثل القيمة العادلة (القيمة الحقيقية)، القيمة الحينة (قيمة المنفعة) أو قيمة الإنجاز.

ثانياً : المفاضلة بين الطرق

نقصدُ بالمفاضلة بين الطرق في ما يلي: البحث عن الطريقة المثلى بين الطرق الموضوعية من طرف المشرع ومدى ملاءمتها لقياس الأصول البشرية في تاريخ القيام بتلك العملية، إذا تعلق الأمر بحدث أو عملية مرتبطة بالتاريخ كافتتاح السنة المالية أو إيقافها أو حسب حاجة الطرف الذي يريد القيام بالقياس أو الغرض الذي يُراد من وراء العملية أساساً، إضافة إلى انعكاس ذلك على نوعية المعلومة المالية المحصل عنها في القوائم المالية الختامية المعروضة من طرف المؤسسة.

1- التكلفة التاريخية: عموماً بالنسبة لحالة الأصول البشرية فإن إدراجها بالتكلفة التاريخية سيكون عملاً ذا فوائد كثيرة

على المؤسسة داخلياً وعلى مصداقية المعلومات المالية خارجياً من عدة نواحٍ كما يلي:

- العناصر المكونة لتكلفة الحصول على الموارد البشرية: (تكلفة الاستقطاب، الانتقاء، التوظيف... الخ) واضحة وتمييزة وقابلة للقياس بشكل منفرد ومنفصل، مما يزيد من عاملي الملاءمة والمصداقية في ما يتمحّضُ عنها من معلومات مالية في ما بعد.
- انطلاقاً من وضوحها وتمييزها ستكون عملية تصنيف التكاليف وتسجيلها في الميدان سهلةً وواضحةً بشكل صريح.
- ستكون موثوقة وصادقة لأنها مبنية على مدخل أو مقارنة التكلفة والتي يسهل تبريرها وإيجاد الوثائق الثبوتية لها ومراقبتها إذا تطلب الأمر.

لكن في المقابل ستبقى التكلفة التاريخية دوماً عاجزةً عن تحطّي عتبة الماضي والتاريخ وبالمقابل مجارة التطور ومواكبة التغير في الزمن، مما يؤثر على ملاءمة القياسات والقيم التي تقدمها، مما يؤثر سلباً على ملاءمة المعلومات المالية المقدّمة والمفصّح عنها في التقارير المالية.

2- القيمة الحقيقية (التكلفة الراهنة): وقد عرفها المشرع بأنها: "المبلغ الذي يمكن من أجله تبادل الأصل أو خصوم منتهية

بين أطراف على دراية كافية وموافقة وعاملة ضمن شروط المنافسة الاعتيادية."¹

- نظرياً تعتبر هذه الطريقة من أحسن الطرق إذ أنها تمنح للقائمين بعملية القياس قدراً كبيراً من الملاءمة على وجه الخصوص، إلى جانب مهم من الموثوقية بالنظر إلى أنها تعطي القيمة الحقيقية للأصل في تاريخ القياس مما يعزّز من مصداقيتها، لكنّها تبقى مرتبطة بتوفر الشروط المطلوبة فيها كالسوق الحر والذي يُعدُّ توفُّرُ شيئاً صعباً وقليل التحقُّق،

¹ الجريدة الرسمية الجزائرية رقم: 2009/19، مرجع سابق، ص 87.

ومن ثم فإن افتراض قيم عادلة عند القياس في ظل عدم توفره سيكون أمراً غير مقبول وسيطعن مباشرةً في مصداقية وموثوقية تلك القياسات، وبالتالي سينعكس بالضرورة على مصداقية، ملاءمة وموثوقية المعلومات الواردة في التقارير المالية في الأخير؛ وعليه فهي مرهونة بتوفر الأسواق الملائمة والأشخاص القادرين والمؤهلين لذلك، وهو أمرٌ سيبقى مرتبطاً دوماً بتنظيم الحياة الاقتصادية على العموم.¹

3- القيمة الخيئة: وهي حسب المشرع: "التقدير الحالي للقيم الخيئة للتدفقات المقبلة في أموال الخزينة ضمن المسار العادي للنشاط".²

وتعتمد على الطريقة الرياضية لتقدير القيم الحالية للأصول البشرية، أي تقدير قيمتها رياضياً في لحظة ما من الزمن، ويمكن أن تكون بديلاً جيداً ومعيّراً يُلجأ إليه، ويُستأنس به عند عدم توفر الطرق الأخرى المعتمدة على القياس الكمي المباشر؛ لكن يبقى هناك مشكل تواجهه هو أنّ مخرجاتها قيمٌ رياضية لا تستطيع أن تعكس بعض الاختلالات التي تكون في الواقع الحسي أو قد لا تتلاءم معه.

4- قيمة الإنجاز: وقد عرفها المشرع بأنها: "مبلغ أموال الخزينة الذي يمكن الحصول عليه في الوقت الحالي من خلال بيع الأصول أثناء خروج إرادي"³.

والتي تمثل أو تُعبر بمفهوم آخر 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، وتحوي قيمةً تراكميةً لمجموع التكاليف التي تكبدها في إنجاز الأصل وتكوينه داخلياً.

مما سبق يظهر جلياً أن التكلفة التاريخية والتي أقرها النظام المحاسبي المالي كمبدأ عام لقياس بنود الميزانية كقاعدةٍ أساسية، ولا سيما الأصول والخصوم، والتي تقوم على تسجيل البند بقيمته في تاريخ وقوع العملية؛ أنها هي المناسبة والصادقة والأكثر ملاءمة لاعتمادها لحظة الحصول على الأصول البشرية والاستحواذ عليها، رغم أنه هو نفسه سبب انتقاد هذه الطريقة فهي تعجز عن إعطاء نفس المصدقية والموثوقية التي تنسم بها المعلومة المالية في لحظة أخرى غير تلك التي تم فيها هذا القياس أول مرة؛ وهذا بسبب عدة عوامل منها:

- تعيّر الأسعار وعدم ثباتها.
- ظاهرة التضخم التي ترافق أغلب الاقتصاديات النامية .

¹ هشام شلغام وبوعلام بن زخرفة، تقييم بدائل القياس المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، ع 2016/02، ص 125.

² الجريدة الرسمية الجزائرية رقم: 2009/19، مرجع سابق ص 90.

³ نفس المرجع، ص 91

والذان يؤثران مباشرة على قيمة البنود في قائمة المركز المالي حيث تعجز هذه الطريقة عن التعبير عن حقيقة التكاليف السائدة في السوق في الوقت الراهن للقياس، بالإضافة إلى أنها تنسف أيضاً خاصية قابلية المقارنة بين تلك المعلومات المالية وما بعدها لنفس السبب؛ مما يفتح الباب أمام الاستعانة بإحدى الطرق الأخرى المذكورة في القانون والتي تبقى قاصرة بدورها في بعض النواحي :

- فالقيمة الحقيقية أو القيمة العادلة تبقى رهينة توفر شروطها في ظل غياب أسواق منظمة في الوقت الراهن تتوفر على أطراف عارفة ومختصة في التسعير والتقييم بسبب تفشي ظاهرة الاحتكار وغياب المنافسة الحقيقية لسيطرة بعض الجهات على معظم الأسواق وتحكمها بزمام التنظيم والتسعير عموماً؛ وخصوصاً سوق اليد العاملة الذي لا يمكن الكلام عنه في الوقت الراهن والذي يتميز بتحكم الجهات الرسمية فيه من الناحية الإدارية، وعجزها عن تسييره من الناحية التقنية والتنظيمية، على وجه التحديد، فمعظم التسعيرات والأجور تفرضها الشركات الكبرى العمومية والخاصة المتحكمة في زمام النشاطات الاقتصادية بسبب عدم وجود قوانين تؤطر هذا الجانب علاوة على غياب التنظيمات العمالية الحرة والتي يمكن أن تحدث جانباً من التوازن في الأسعار؛ وهي عوامل تُفدِّحُ في حرية السوق ونشاطها المشترطين في تطبيق الطريقة، إلا أنه يمكن اعتماد طريقة التكلفة البديلة المتحملة في تاريخ القياس من أجل الحصول على موارد أخرى مشابهة لتلك المراد قياسها كتعبير عن القيمة الحقيقية الحالية.

- أما طريقة القيمة المحينة فتبقى بعيدة عن الواقع المعاش في المؤسسة كونها مبنية على الأساس الرياضي من جهة ومن جهة أخرى على معدل فائدة لا يمكن ضبطه بدقة لما يتخلل السوق المالي والمعاملات الاقتصادية عموماً من اختلالات واضطرابات وارتفاع لمعدل التضخم الحقيقي.

- وتبقى قيمة الأنجاز من أقرب الطرق إلى التعبير عن القيمة الحقيقية للأصول إذ أنها تستند إلى تكاليف حقيقية وقعت فعلاً وتحملتتها المؤسسة على وجه الحقيقة، وتحوي تراكمات لكل تلك التكاليف عبر الزمن وصورةً مكتملة عن تطورها من خلال ذلك، مما يضيف عليها نوعاً من المصادقية ويعزِّزُ من قابليتها للمقارنة بين لحظة وأخرى .

خلاصة:

من خلال ما تم مناقشته في هذا الفصل يمكننا أن نخلص إلى أن رأس المال الفكري أو الثروة الفكرية التي تملكها كل مؤسسة أصبحت مهمة جداً، وتعد أحد مفاتيح النجاح وعوامل التحكم في التنافسية وتحقيق الأرباح، وأن الاهتمام بها ومتابعتها لا يقل أهمية عن مثيلاتها من الثروات المادية الأخرى، لما تدخره من طاقة إنتاجية كامنة في أفكار البشر وسلوكياتهم، وأن وضع برامج وخطط مستقبلية لتسير تلك القدرات وتوجيهها نحو ما يحقق الربح والتطور ويخلق الثروة أضحي أمراً ضرورياً لا بد منه، والسهر على تقييم كل هذا والمحاسبة عنه اتجاه الإدارة العليا والأطراف المهمة والمشاركة، تحصيل حاصل لا مفر منه، وعملية لاحقة لا مناص منها؛ هذا من جهة ومن جهة أخرى فإن المؤسسة وبمساهمتها في الرفع من درجة كفاءة الأفراد وتطويرها من خلال عمليات التدريب والتنمية التي تقوم بها لصقل المواهب والمهارات وتهديتها، تصنع لها بذلك حقاً مشروعاً في تملك بعض من تلك المواهب والأفكار أو على الأقل الاستفادة منها والحصول على عوضٍ أو بديلٍ عن تلك الجهود والإنفاقات التي قامت بها، والتي تبقى مطالبة أمام الأطراف ذات الصلة بتبرير الهدف من إنفاقها وتوضيح العائد منها والمحاسبة عليها نهاية كل فترة.

ومن جهة أخرى تمكنا من خلال رصد المصاعب والمعوقات التي تحول دون تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الجزائرية، والتأكد من إمكانية تطبيق هذا النوع من المحاسبة في بلادنا بطريقة سهلة ومفيدة للمؤسسات والعاملين في المقام الأول، ولمختلف الشركاء بدرجة أقل، وهذا باستعراض أهم الشروط التي وضعها النظام المالي المحاسبي في مجال الاعتراف بالأصول وكيفية قياسها والإفصاح عنها محاسبياً.

الفصل الثاني:

الأدبيات التطبيقية حول رأس
المال الفكري ومحاسبة الموارد
البشرية

تمهيد:

إن الملاحظ لمسار تطور المعرفة الإنسانية منذ الأزل سيُلاحظ أنها تُشكِّلُ رصيماً تراكمياً لا يمكن الفصل بين أجزائه؛ وأن حلقاتها مترابطة ترابطاً منطقيّاً، وامتازجة مزيجاً متجانساً متماسكاً في ما بينها بحيث لا يمكن تكسير روابطه، ولا يمكن لأحد بأي حال من الأحوال تجاهل أو إلغاء أي حلقة منها أو عزلها؛ ولا يمكن للباحث مهما حاول أن ينطلق لوحده دون التعرّيج على ما ساهم به غيره من السابقين في مجال بحثه، فتلك البحوث والإسهامات السابقة تفيده من عدة جوانب إذ:

- توفر له القاعدة الأولية التي ينطلق منها، فبالاطلاع عليها يتمكن من تكوين خلفية علمية حول موضوع بحثه ورصد مختلف المساهمات الإنسانية التي سبقته، وبالمقارنة بينها تترسخ الأفكار في ذهنه وتتخمر لتنتج معرفة جديدة أو تصويبات مفيدة، أو على الأقل تقدم له نقداً بناءً لتلك المعارف السابقة.

- ترسم للطالب إطاراً ولو مبدئياً من المعرفة حول موضوعه وتساعد في حصر إشكاليته حتى يركز عليها ولا تذهب به التفاصيل والتفرعات بعيداً عن صلب الموضوع وجوهره وتثير له بعض الجوانب الغامضة في بحثه.

وبناءً عليه فإننا قمنا بالاعتماد على عديد البحوث المتوفرة باللغة العربية قدر المستطاع، في مجال المحاسبة على الموارد البشرية وطرق التقييم المحاسبي لها، وأشهر النماذج المقترحة في الوسط المحاسبي على هذا الصعيد، والتي كانت في أشكال مختلفة؛ منها ما هو رسائل دكتوراه أو ماجستير، ومنها ما هو بحوث وأوراق علمية منشورة في المجلات والدوريات العلمية مع التركيز على اقتصارها على موضوع البحث من عدة بلدان عربية مثل: الجزائر، مصر، فلسطين، العراق، السودان، الأردن وسوريا.

وقد تم تدعيم هذه البحوث بمجموعة أخرى مماثلة من البحوث الأجنبية باللغتين الفرنسية والانجليزية، والتي تناولت الموضوع من عدة دول وأقاليم مختلفة مثل: الولايات المتحدة الأمريكية، كندا، بريطانيا، فرنسا، البرتغال، اليونان، ماليزيا، البنغلاديش والسويد.

وعليه تم تقسيم هذا الفصل كما يلي:

➤ المبحث الأول: الدراسات باللغة العربية.

➤ المبحث الثاني: الدراسات باللغات الأجنبية.

➤ المبحث الثالث: المقارنة بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية.

المبحث الأول: الدراسات السابقة في باللغة العربية:

الدراسة الأولى¹: (رشا حمادة 2002) تحت عنوان: القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية وأثره في

القوائم المالية - دراسة تطبيقية على أعضاء الهيئة التدريسية في جامعة دمشق - .

كانت هذه الدراسة من إحدى أولى الدراسات العربية في القرن الجديد التي حثت على اعتبار المورد البشري من أهم الموارد الاقتصادية في المؤسسة، والتي يجب الاهتمام بها وتأمين دورها الداخلي في خلق الثروة داخل المؤسسة والرفع من قيمتها السوقية وقوتها التنافسية خارجياً، بالإضافة إلى دورها في اتخاذ القرارات الإستراتيجية الخاصة بمستقبل المؤسسة؛ وقد حثت الباحثة على ذلك من خلال هذه الدراسة التي أجرتها على أعضاء هيئة التدريس في جامعة دمشق، كونها إحدى القطاعات الحكومية الخدمية الهامة محاولة إظهار المالي والاستراتيجي على الإدارة بعد إدراج الموارد البشرية كأصول والإفصاح عنها في التقارير المالية السنوية.

حيث اختارت الباحثة أعضاء هيئة التدريس بجامعة دمشق بوصفها قطاعاً حكومياً للخدمات لتوفر المعلومات أولاً وثانياً للدور البارز للمورد البشري في هذا المجال الحيوي من المعرفة، وكون الاستثمار في الجانب البشري موجوداً وبياناته متوفرة والوصول إليها متاح وميسر. أما الهدف الرئيسي المعلن من طرف الباحثة في هذه الدراسة فهو بيان مدى أثر الإفصاح عن قيمة الموارد البشرية في القوائم المالية على مستقبل المؤسسة عموماً، سواء على المستوى الداخلي أو الخارجي، كون المعلومات المالية المتوفرة هي أداة هامة للإدارة في اتخاذ القرارات وخصوصاً إذا ما تعلق بالمورد البشري الذي هو أهم مورد في المؤسسة ويجب الاستثمار فيه ومتابعته.

وتمكنت الباحثة في الأخير من الوصول إلى عدة نتائج هي:

- المحاسبة على الموارد البشرية تضمن للمؤسسة الاستخدام الأمثل لمواردها البشرية باعتبارها أصولاً بناء على المفهوم الاقتصادي للأصل، وإذا تم إهمال هذا الأصل وعدم تضمين القوائم المالية معلومات عنه فغفنا هذا يعد نقصاً كبيراً وعيباً جوهرياً في الوظيفة الإدارية والمحاسبية للإدارة على حد سواء.
 - استعمال المحاسبة على الموارد البشرية سيمكن المؤسسة من التفرقة بين التكاليف المتحملة عليها بين ما هي إيرادية وتلك التي تؤجل في الميزانية العامة لسنوات قادمة؛ فيصبح بإمكانها احتساب النفقات الإيرادية والتي يستفاد منها في نفس السنة وتحويلها إلى حساب الأرباح والخسائر في آخرها، وإظهار التكاليف التي يستفاد منها لأكثر من سنة في قائمة المركز المالي كأصول بعد أن يطرح منها القسط المستنفذ لتلك الفترة.
 - أن المحاسبة على الموارد البشرية لا يمكنها تقديم خدمة كبيرة للمؤسسة، ولعب دورها المهم والأساسي ما لم يتم المختصون والقائمون عليها في المؤسسات بتصميم نظام محاسبي شامل يكفل تدفق المعلومات المالية عن هذه الموارد بطريقة مدروسة ليوفر قوائم مالية أقرب للموضوعية وأكثر انسجاماً مع الشروط الخاصة بالمعلومة المالية.
- ومن جهة أخرى قدمت الباحثة عدة استنتاجات شخصية في شكل توصيات ضمنيتها رأيها الخاص في الموضوع وما توصلت إليه من قناعات في ما يلي:

¹ رشا حمادة، القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية وأثره في القوائم المالية، مجلة جامعة دمشق-المجلد 18 - العدد 01، سوريا، دمشق 2002.

- أشارت الباحثة إلى أن تضمين القوائم المالية للموارد البشرية كأصول هذا يعني بالضرورة الحرص على تقدير عمرها الإنتاجي المتوقع في المقام الأول، ومن ثمَّ حساب أقساط استنفادها (إهلاكها) لكل سنة على حدى.
- أن الحاجة إلى تطبيق هذا النوع من المحاسبة ستتناسب طردياً مع اعتماد المؤسسة على الجانب البشري في نشاطها، فكلما ازداد الاعتماد على رأس المال البشري في عملية الإنتاج زاد الطلب عليها.
- أن تطبيق هذا النوع من المحاسبة له عدة فوائد منها:
 - تقدير العائد من الأصول البشرية نسبة إلى الاستثمار فيها.
 - تحديد العائد والتكلفة من اتخاذ بعض القرارات الخاصة بالعاملين.
 - تحديد معدل دوران العمالة وقياس تكلفة دوران العمل.
 - قياس التغيير في رأس المال لأغراض ضريبة الدخل.
- ضرورة اتخاذ الإجراءات السياسات الرسمية من أجل تطبيق محاسبة الموارد البشرية وتوفير نظام معلومات شامل وكامل لقياس مختلف التكاليف الخاصة بهذا المجال وتجميعها وتبويبها وتحليلها من أجل الحصول على معلومات مالية تتمتع بمزايا المصدقية والملاءمة.
- أن تطبيق هذا النوع من المحاسبة سيؤدي إلى تطوير أساليب الإدارة في التعامل مع الأفراد العاملين فيها والذي لا محالة سينعكس على واقعها الخارجي بالسعي إلى تغيير بعض القوانين والتنظيمات المحاسبية والجبائية، والذي ستظهر آثاره في تطوير الفكر الاجتماعي عموماً في النظر إلى الموارد البشرية على أنها قيمة اقتصادية وتنظيمية غالبية الثمن لا يمكن تعويضها، وليست أدوات إنتاج فقط.

الدراسة الثانية¹: (سنة عبد الهادي الجعدي 2007) تحت عنوان: دور وأهمية القياس المحاسبي للموارد البشرية

في الجامعات الفلسطينية في قطاع غزة.

تعرضت هذه الباحثة إلى دراسة وتحليل دور وأهمية القياس المحاسبي للموارد البشرية في قطاع الجامعات الفلسطينية وإلى ضرورة الاهتمام بمعالجة بياناتها المحاسبية لما لها من دور داعم في اتخاذ القرارات الإدارية وتوفير قاعدة بيانات مساعدة لها في شتى المجالات، وقد توصلت إلى أن هناك إغفالا كبيرا لأهمية هذه المحاسبة وما توفره من بيانات ومعلومات هامة، وقد سارت على النحو السابق من مثيلاتها فسردت جميع المعايير والنظريات التي تطرقت لمحاسبة الموارد وعرضت جميع الطرق والنماذج دون تقرير أيها أنجع وأصلح للعينة المدروسة كما نريد نحن من دراستنا؛ وقد تكوّن مجتمع هذه الدراسة من العاملين في دائرتي المالية وشؤون الموظفين في الجامعات الفلسطينية في قطاع غزة، والتي كانت عينة للدراسة شاملة لكل المجتمع نظراً لصغر حجم المجتمع.

في حين كانت لها أهداف مسطرة من طرف الباحثة حيث لخصتها في ما يلي:

- بيان مفهوم محاسبة الموارد البشرية ومراحل تطورها .
- بيان مفهوم رأس المال البشري وأهميته.

¹ سنة عبد الهادي الجعدي، دور وأهمية القياس المحاسبي للموارد البشرية في الجامعات الفلسطينية في قطاع غزة، الجامعة الإسلامية بغزة، رسالة ماجستير، فلسطين

- بيان نماذج وطرق القياس المحاسبي للموارد البشرية .
- بيان أهمية الموارد البشرية في الجامعة وضرورة المحاسبة عليها، بالنظر لما سيتمخض عنها من قرارات مستقبلية.
- و كان من بين أهم نتائج وتوصيات هاته الدراسة ما نذكره في ما يلي:
- أن محاسبة الموارد البشرية مازالت مجرد فكرة نظرية لم تترجم على أرض الواقع لغياب الممارسات الفعلية لها رغم أن الفكرة مُرَحَّبٌ بها ورغم توافر الجهود التي تسعى في هذا الاتجاه كالاتهام بالإطارات وتدريبها والحرص على تكوينها الجيد.
- الأنظمة المحاسبية المتواجدة في الجامعات محل الدراسة مازالت تنظر إلى الموارد البشرية بتلك النظرة التقليدية والتي لا تُمَكِّنُ من الفصل بين التكاليف الايرادية لها والناجمة عن طبيعة النشاط وبين التكاليف الاستثمارية التي يمكن أن ينتج عنها عائد مالي مهم مستقبلاً.
- غياب الإجراءات الخاصة بمتابعة الموارد البشرية محاسبياً أدى إلى عدم الاستفادة من البيانات الخاصة بها وهذا يُعدُّ نقصاً وخسارةً كبيرين على مستوى اتخاذ القرار لفقدان جانب كبير من البيانات المهمة مما يضيق على الإداريين في هذا المستوى.
- السيطرة المستمرة للنظرة التقليدية للمحاسبة عموماً وللأصول خصوصاً فكان من الصعب على الكثير تقبل فكرة اعتبار الموارد البشرية أصولاً كباقي الأصول في المؤسسة.
- وجود نظام مالي محاسبي داخلي على الموارد البشرية سيوفر حتماً كما معتبراً من المعلومات المساعدة على الرقابة والتخطيط ويعزز من مصداقية وموثوقية المعلومات المنشورة في التقارير المالية .

الدراسة الثالثة¹: (كمال حسن جمعة 2008) تحت عنوان: محاسبة الموارد البشرية _ منهج جديد لقياس قيمة خدمات المورد البشري.

ركزت هذه الدراسة على كيفية قياس وعرض قيمة خدمات الموارد البشرية في القوائم المالية للشركات، لوفاء باحتياجات جميع مستعملي المعلومات المالية سواء الداخليين أو الخارجيين وإعطائهم صورة واضحة عن دورها في نشاط المؤسسة ومساعدة إدارة الموارد البشرية على تقييم ما تحت يدها من موارد وتسييرها ومحاولة تنميتها وتطويرها؛ وقد عرف هو الآخر هذا المجال من المحاسبة وتطرق إلى مختلف طرق القياس والنماذج المعروفة إلا أن اللافت للنظر والذي تميزت به عن الدراسات الأخرى التي بين أيدينا، هو أنه انتقد كل طريقة على حدى وبين نقاط قوتها ومكامن ضعفها وشرح النموذج الأخير الذي اقترحه بصفة دقيقة ووضح حتى طريقة التسجيل المحاسبي وهو الأمر الذي نصبو إليه من خلال بحثنا، أي إيجاد الطريقة المثلى للقياس ولما لا اقتراح التسجيل المحاسبي للعملية وقد توصل إلى نتائج من خلال بحثه يمكن تلخيصها في أن البشر ليسوا مورداً ملكاً للمؤسسة بل هو ملك للمجتمع، وأن معظم التقارير المالية تعرض معلومات وصفية وليس هناك تقدير مالي أو نقدي لمساهمة الفرد في نتيجة المؤسسات.

وفي هذه الدراسة قام الباحث باختيار بيانات خمس مؤسسات أردنية من بين أربعة عشر مؤسسة تم الحصول على حساباتها وبياناتها المالية المنشورة مدعومة بتقارير مجالس الإدارة فيها للفترة الممتدة بين سنة 2000 إلى سنة 2004، ولقد ضيق الباحث العينة عن قصد وهذا لأنه

¹ كمال حسن جمعة، محاسبة الموارد البشرية، منهج جديد لقياس خدمة المورد البشري، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 18، العراق، بغداد 2008.

يريد التأكد من صحة منهجه بإجراء التطبيقات العددية والحصول على النتائج في صورة قيم عددية لمضاهاتها ومقارنتها في ما بينها لإظهار الفروقات المتوقعة.

أما أهدافها فكانت مختلفة نوعاً ما عن الدراسات السابقة في هذا الفصل، فالباحث هنا يريد بالإضافة إلى شرح المفاهيم الأساسية لهذا المجال من المحاسبة والتأكيد على أهميته، وسرد مختلف النماذج والطرق المقترحة لقياسها والإفصاح عنها، والتطرق إلى الانتقادات والمشاكل التي تتعرض لها؛ يحاول اقتراح نموذج جديد انطلاقاً من وضع حلول عدة لتلك المشاكل والانتقادات ويقدم المبررات والدلائل على الاعتقاد بإمكانية تطبيقه على حد قوله.

من بين نتائج هذه الدراسة ما يلي:

- أن معظم الدراسات في هذا المجال من المحاسبة توصي بتطبيق هذا النوع وتؤكد على أهميته إلا أن التطبيقات في الواقع قليلة جداً ومنعزلة وهي في الغالب تنجز لأغراض داخلية محدودة.
- جميع طرق تقييم الموارد البشرية التي تقترحها الدراسات والبحوث المنجزة في هذا المجال تواجه انتقادات كبيرة ولم تستطع فرض نفسها وأخذ مكانة يعول عليها .
- أن عدداً محدوداً من الشركات فقط قام بالإفصاح عن مصاريف التدريب والتطوير أما الباقي فقد أشار إليها بصفة أديبة وصفية وبأن عقد تلك الدورات الخاصة بذلك متواصل دون إعطاء أرقام وإحصاءات.
- أن جميع ما نشر حول الموارد البشرية لم يكن سوى معلومات إحصائية حول الاختصاصات والمؤهلات.
- أن معظم الشركات المدروسة لم تقم بتقييم الجهود التي بذلتها في تدريب العاملين وتطويرهم، أما القليل منها والذي قام بذلك فكانت نسبة لكتلة الأجور والمرتبات صغيرة جداً.
- أن الرواتب والأجور يمكن أن تعكس بصورة جيدة مستوى خدمات العاملين والفارق بينهم من حيث الخبرات والمهارات وسنوات الخدمة. وقد أوصى الباحث في الأخير بما يلي:
- أن توجه محاسبة الموارد البشرية إلى المحاسبة على خدمات هذا المورد لتقديم معلومات مفيدة في اتخاذ القرارات الإدارية ذات الأهمية البالغة.
- عدم التوسع في إعطاء قيم وتقديرات كمية لخصائص لا تتمتع بالثبات كالفكر، الذكاء، القدرة على اتخاذ القرار والولاء لأنها ستفتقر إلى الموضوعية.
- بالإضافة إلى التركيز على مواصلة التدريب والتأهيل المستمر للعاملين والذي يعتبر ضرورياً للرفع من درجة جاهزيتهم ومهاراتهم يجب الإفصاح عن كل النفقات المتحملة في سبيل ذلك في الملحقات والتقارير المالية السنوية.
- وضع خطط ملائمة وعصرية لتدريب العاملين ورفع مهاراتهم ومستوى الرضا لديهم لكسب ولائهم وبالتالي الرفع من أدائهم الإنتاجي والذي سيحسن من القدرة التنافسية للمؤسسة.

الدراسة الرابعة¹: (فضل كمال سالم 2008) تحت عنوان: مدى أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره على اتخاذ القرارات المالية.

¹ كمال فضل سالم، الجامعة الإسلامية بغزة، كلية التجارة، رسالة ماجستير غير منشورة، فلسطين، غزة 2008.

هذه الدراسة تقدم بما الباحث: الطالب كمال فضل سالم لنيل شهادة الماجستير من كلية التجارة في جامعة غزة الإسلامية عام 2008، وهي دراسة تطبيقية على مجموعة حوالي 50% من شركات المساهمة في القطاع باستهداف فئة متخذي القرار بما والتعرف على آرائهم بخصوص أهمية القياس والإفصاح عن تكلفة الموارد البشرية لديهم وأثرها عليهم في اتخاذ مختلف قراراتهم المالية من خلال الإجابة على الاستبيان الذي قام بتصميمه.

ولاستيفاء متطلبات هذه الدراسة قام الباحث باختيار عينة تتكون من 100 شركة من شركات المساهمة في قطاع غزة بدولة فلسطين والتي تبلغ في إجمالها 182 شركة أي حوالي 50% منها، واشترط أن يكون عدد عمالها 10 فما أكثر وأن يتجاوز رأس مالها مئة ألف دولار أمريكي (\$100000)، وخص بالاختيار على وجه التحديد تلك الشركات التي تنشط في مجال الأعمال: الخدمية، الصناعية، التجارية، التكنولوجية والإنشائية لأنها تعتمد بالدرجة الأولى على العامل البشري في تخريج منتجها في شكله النهائي؛ ووجه الإستبانة التي صممها إلى مجموع متخذي القرار في هذه الشركات من: أعضاء مجلس الإدارة، المدراء الماليين، رؤساء أقسام المحاسبة ورؤساء أقسام شئون الموظفين؛ بصفتهم المصدر المباشر لاستقاء المعلومات وأصحاب القرارات المالية في الشركات.

وقد كان الهدف الأساسي والمعلن من طرف الباحث في هذه الدراسة، هو التعرف على مستوى إدراك متخذي القرارات المالية في المؤسسات محل الدراسة باختلاف مناصبهم، لأهمية المعلومات الخاصة بالموارد البشرية وضرورة قياسها والإفصاح عنها في القوائم المالية لمؤسساتهم ووعيهم بذلك، بالإضافة إلى مدى اعتمادهم على تلك المعلومات أثناء القيام بدراسة واتخاذ مختلف القرارات المالية؛ بالإضافة بعض الأهداف الفرعية الأخرى المتعلقة بالموضوع مثل:

- التعرف بالمحاسبة على الموارد البشرية وشرح مفهومها.
 - رصد مختلف مراحل تطورها التاريخي.
 - سرد مزاياها وفوائدها في تعزيز ودعم نظم الإدارة.
 - إثراء النقاش الجدلي حول إمكانية اعتبار المورد البشري أصلاً من أصول المؤسسة على ضوء الخصائص التي يتمتع بها.
 - بيان كيفية قياس قيمة المورد البشري، وأساليب تقييمه والإفصاح عنه في القوائم المالية.
- وقد توصل الباحث في الأخير إلى عدة نتائج منها:
- أن المحاسبة على الموارد البشرية قد فرضت نفسها في الأوساط المهنية خلال الآونة الأخيرة بسبب التطور التقني وزيادة الاعتماد على الاقتصاد المعرفي المبني على كفاءات الأفراد وتحكمهم في التكنولوجيا مما جعلهم سبباً واضحاً وأكيداً لنجاح وتطور المنشآت الاقتصادية.
 - هذا النوع من المحاسبة يشكل نظاماً هاماً للمعلومات لعدة أطراف في المؤسسة ويستطيع مدها بكل المعلومات اللازمة لاتخاذ جميع القرارات المالية المهمة فيها ويكُون مرجعاً مهماً لطالبي المعلومات السابقة حول مختلف التكاليف الخاصة بالموارد البشرية.
 - النظرة إلى الموارد البشرية تختلف من مؤسسة إلى أخرى، كما أنها مازالت تقليدية ومسيطر على الواقع العملي للمحاسبة فلا يتم التفريق عادة بين التكاليف الاستثمارية والتكاليف الأيرادية الموظفة في تلك الموارد؛ بالإضافة إلى قلة النضج الذي تفتقده حُلُ النماذج المحاسبية المقترحة والتي مازالت في الطور النظري لأن تطبيقاتها لم تحظَ بالقبول العام دولياً.

- أن رمثلة التكاليف الخاصة بالموارد البشرية يضيف المزيد من الموضوعية والثقة على البيانات المعروضة في التقارير المالية، ويدعم بصورة جلية المركز المالي ونتيجة أعمال المؤسسة؛ بالإضافة إلى أنه يوفر لها مؤشرات مساعدة على تقييم أداء مختلف الأقسام والزيادة من الرقابة على نشاطها.
- ضرورة إصدار معيار محاسبي لإلزام المؤسسات بقياس مواردها البشرية وضرورة توحيد مداخل ونماذج القياس لها وهذا لسد الفجوة بين القيمة السوقية والقيمة الدفترية، خصوصاً تلك التي تعتمد على المورد البشري بصورة كبيرة.
- بالنسبة للنماذج المحاسبية للقياس فقد فضل قياسها بالتكلفة التاريخية لكونها حسب رأيه أكثر موضوعية في تحديد القيم، وأكثر ملاءمة وانسجاماً للمبادئ المتعارف عليها، ولسهولة تطبيقها عملياً.

الدراسة الخامسة¹: (خضير مجيد علاوي 2012) تحت عنوان: أثر تطبيق القياس والإفصاح عن تكلفة الموارد البشرية على القوائم المالية. - دراسة تطبيقية في الشركة العامة لتجارة المواد الإنشائية.-

قام الباحث في هذه الدراسة بمحاولة تبيان أثر تطبيق المحاسبة على الموارد البشرية في تعزيز المركز المالي للمؤسسة وزيادة صافي الربح في قائمة الدخل، بعد الفصل بين التكاليف الجارية للاستغلال أو الإيرادية والتي تحسب كمصروفات للسنة، وبين التكاليف الاستثمارية والواجب رسمتها واستفادها على مدى السنوات القادمة بالإضافة إلى الزيادة من قيمة المعلومة المالية المفصح عنها في القوائم الختامية، وهذا بإجراء تطبيق إحدى الطرق المحاسبية وهي طريقة التكلفة التاريخية على مؤسسة عراقية تنشط في مجال البناء والمواد الإنشائية.

وقد اختار الباحث هذه المؤسسة لتكون مجتمعاً لدراسته دون أن يوضح لماذا فعل ذلك أي دون تقديم الأسباب المقنعة حول تحقيق المؤسسة عموماً أو جزء من أفرادها لخصائص العينة التي طلبها أو تحتاجها لدراسته، رغم أن كون المؤسسة تجارية محضنة يجعلها عينة ملائمة لأنها تعتمد في الأساس على البشر وخدماتهم المباشرة؛ وهذا يؤهلها لتكون مجالاً خصباً لتطبيق المحاسبة على الموارد البشرية؛ فالباحث اختار مباشرة العينة المدروسة دون توضيح.

حيث كانت أهداف هذه الدراسة واضحة وجلية من بدايتها فقد أوضح الباحث أنه يهدف إلى:

- تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الوحدات الاقتصادية.
 - تطبيق مختلف طرق قياس تكلفة الموارد البشرية على العينة المذكورة .
 - تبيان أثر القياس المحاسبي لتكلفة الموارد البشرية والإفصاح عنها في القوائم المالية.
- وتم الوصول في الأخير إلى نتائج مهمة، مع القيام باقتراح بعض التوصيات كما يلي:

أولاً: النتائج

- إن ضرورة الاهتمام بالموارد البشرية والقرع من كفاءتها و مردوديتها باعتبارها مورداً هاماً في نجاح أي وحدة اقتصادية لم يعد يخفى على أحد، لكنه يبقى بدون جدوى ما لم تتمكن الوحدة من مراقبته وقياسه وتتبع منحي تطوره لتتمكن من توجيهه ومن هنا يظهر دور المحاسبة على الموارد البشرية كونها الأداة والوسيلة الناجعة في تحقيق هاته الأهداف.

¹ خضير مجيد علاوي، أثر تطبيق القياس والإفصاح عن تكلفة الموارد البشرية على القوائم المالية، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 2، العدد 3، العراق 2012.

- أن المحاسبة على الموارد البشرية بما توفره من معلومات مالية سوف تساعد كثيراً في اتخاذ قرارات صحيحة في الجانب الاستثماري.
- أن المورد البشري يحقق شروط الأصل ويمكن رسملته وإطفأؤه على عدة فترات حسب عمره الإنتاجي.
- أن الفصل بين التكاليف العامة للموارد البشرية بين ما هي تكاليف ايرادية وبين ما هي استثمارية سوف يزيد من قيمة المركز المالي أي الميزانية العامة للمؤسسة وهذا بإدراج هذه الأخيرة فيها من ناحية ومن ناحية أخرى سيزيد من قيمة صافي الربح الإجمالي باستبعادها منه.
- أن الواقع العراقي في هذا المجال مازال بعيداً عن المفاهيم الحديثة لهذا النوع من المحاسبة على الموارد البشرية فمعظم المعالجات مازالت تقليدية.
- أن تطبيق هذه الأداة المحاسبية سوف يضيفي على القوائم المالي للمؤسسات مسحة جديدة من الشفافية ويمنحها قدرة كبيرة على التعبير الصادق عن الواقع الاقتصادي الداخلي للمنشآت.

ثانياً: التوصيات

- ضرورة اتخاذ الإجراءات والسياسات اللازمة من قبل الجهات الرسمية من أجل الإسراع في تطبيق هذه المحاسبة في المؤسسات العراقية، وهذا بإدماجها كنظام داخل النظام التقليدي المحاسبي مع مراعاة تزويدها بالسجلات والمعالجات وتقنيات القياس المناسبة.
- استخدام مبدأ التكلفة التاريخية عند تحديد قيمة الموارد البشرية لكونه المدخل الأقرب إلى الواقعية والأسهل في التطبيق على أرض الواقع والأكثر انسجاماً مع المبادئ والأسس النظرية المحاسبية.
- ضرورة استعمال المحاسبة على الموارد البشرية خصوصاً في الوحدات التي تعتمد على العنصر البشري بشكل كبير.
- الحث على تبادل الخبرات في مجال تطبيق المحاسبة على الموارد البشرية بين الوحدات الاقتصادية العراقية.
- حث جميع الجهات الرسمية على المضي قدماً في ترسيخ وتعزيز اعتماد هذا الشكل من المحاسبة كل حسب دوره فعلى الجهات السياسية دعم التنظيمات والسياسات والجهات الأكاديمية والمعارية تطوير وتحديث التقنيات والمعالجات.

الدراسة السادسة¹: (ثامر عادل الصقر 2013) تحت عنوان: محاسبة الموارد البشرية: المفهوم والأهمية دراسة عينة من

الشركات العراقية.

تطرق هذه الدراسة إلى مفهوم محاسبة الموارد البشرية وأهميتها ومعرفة مدى علم المؤسسات العراقية بها وتحكُّمها فيها، وما يمكن أن تجنيه من منافع من اعتمادها لها، لتتمكن من إبراز قيمة الموارد البشرية والإفصاح عنها في القوائم المالية ليستفيد منها مختلف الأطراف الداخلية والخارجية، وقد قام الباحث بتعريف محاسبة الموارد البشرية وسرد مختلف الطرق التي تسمح بتقييم هاته الموارد، وقد توصل إلى عدة نتائج منها أن الموارد من أهم العناصر الإنتاجية في الشركات لكن المحاسبة التقليدية تفتقر إلى الإفصاح عنها في القوائم المالية، وبالتالي تُفَوِّتُ على نفسها فرصة تعزيز مركزها المالي بعرض واحد من أهم أصولها؛ وأن هاته الموارد يمكن أن تقيم وفق طريقتين: القيمة أو التكلفة، وأن معالجتها تختلف من شركة إلى أخرى حسب خصائص كل منها، وأن تطبيقها كذلك يواجه صعوبات كبيرة نابعة من خصوصية هذا المورد .

¹ ثامر عادل الصقر، محاسبة الموارد البشرية: المفهوم و الأهمية دراسة على عينة من الشركات العراقية، مجلة دراسات البصرة، المجلد 16، العراق، البصرة 2013.

وقد اختار الباحث مجموعة الشركات التجارية العراقية والتي تنشط في القطاع الخاص لتكون مجتمع دراسته وأخذ عينة من العاملين فيها من مختلف المجالات المتعلقة بالموارد البشرية، كالمحاسبين والمديرين الماليين في الجانب المالي، والمختصين في الموارد البشرية والمسيرين لها من جهة الإدارة، وأعضاء مجالس الإدارة والمديرين العامين كممثلين على مستوى اتخاذ القرار، وأخيراً المدققين الماليين كطرف محايد ومراقب للقوائم المالية المفصح عنها.

حيث كان الهدف الرئيسي لهذه الدراسة هو بيان مدى أهمية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات العراقية، ومحاولة تحليل أثر ذلك التطبيق على مختلف الأطراف الداخلية والخارجية التي لها علاقة بالمؤسسة؛ بالإضافة إلى عدة أهداف فرعية منها:

- شرح مفهوم المحاسبة على الموارد البشرية والتطرق إلى أسباب ظهورها ومراحل تطورها؛ وتوضيح أهدافها وأثر تطبيقها.
 - إبراز أهمية الاعتراف بالعنصر البشري كأحد أهم الأصول غير الملموسة وضرورة الإفصاح عنه في التقارير المالية.
 - التعرف على مدى استيعاب أفراد العينة المدروسة لمفهوم محاسبة الموارد البشرية ومدى وعيهم بضرورة تطبيقها والاستفادة منها.
- وفي الأخير توصل الباحث إلى نتائج واستنتاجات كثيرة حاول تقسيمها على قسمين تبعاً لطبيعتها ومصدرها: استنتاجات من الجانب النظري وأخرى من الجانب العملي.

1°/ الجانب النظري:

- أن مفهوم محاسبة الموارد البشرية ظهر حديثاً لكنه تطور بصورة سريعة نظراً لعدة عوامل منها اختصاصه الحيوي والذي يرتبط بأهم مورد يمكن للمؤسسة أن تمتلكه أو تُعَوَّلَ عليه، بالإضافة إلى أهمية المعلومات التي يقدمها لمختلف الجهات المستعملة لها فيها والتي تمكن من تحويل بعض النفقات والمصاريف التي كانت تمتص وتقابل الإيرادات إلى رأس مال للشركة يرفع من مركزها ويعززها وبالتالي فهي تكتسي أهمية بالغة من جميع النواحي.
- التطور الحاصل في مجال الصناعة بتطور التكنولوجيا وزيادة التخصص في العمل وبروز الحاجة إلى المهارة والتخصص كرس وعزز من أهمية العنصر البشري وضرورة الاهتمام به وبدوره.
- أن المفاهيم التقليدية في المحاسبة والتي تعتبر كل المصاريف والتكاليف المتعلقة بالموارد البشرية تكاليفاً إيرادية تحمل على السنة المالية التي وقعت فيها، في حين أن المنافع المتأتية منها قد تمتد لسنوات عديدة، وهذا ما يمكنها من رسملة تلك التكاليف للتمكن من إطفائها على عدة سنوات من جهة، ومن جهة أخرى تدعيم مركزها المالي من خلال إدراجها في قائمة أصولها غير الملموسة، والتي ستزيد بالتالي من قيمتها السوقية وميزتها التنافسية لدى عرضها على المستثمرين.
- أن القياس في محاسبة الموارد البشرية يعتمد على منهجين أولهما: على أساس القيمة والذي يركز على معرفة القيمة الاقتصادية للفرد وذلك عبر مساهمته في توليد أرباح للمؤسسة، أما الثاني: فهو ذاك الذي يقوم على أساس التكلفة فهو يقوم بحساب جميع التكاليف التي تحمّلها المؤسسة للحصول على تلك الموارد إلى غاية توظيفها وبدئها في عملية الإنتاج .
- أن تطبيق هذا النوع الجديد من المحاسبة سوف يلقي حتماً صعوبات كثيرة ككل شيء جديد بالإضافة إلى ما هو خاص به كالمعارضة التي ستنبع من بعض الجوانب السلوكية والأخلاقية التي قد تنجم عن اعتبار الموارد البشرية أصولاً مملوكة للمؤسسة.

2°/ الجانب العملي:

- من خلال اختبار الفرضية الأولى تبين للباحث أن الشركات العراقية لا تقوم بالإفصاح عن الموارد البشرية في قوائمها المالية مع وجود الكثير من العاملين في الإدارة ممن هم على دراية بهذا الجانب المهم من المحاسبة.
- ومن خلال الفرضية الثانية تبين له أن تطبيق المحاسبة على الموارد البشرية في تلك المؤسسات يؤدي إلى توفير معلومات مهمة ومفيدة جداً للمستثمرين في اتخاذ قراراتهم وبالتالي فإن الإفصاح عنه أمر ضروري لدعم وتعزيز تلك القرارات.
- ومن خلال اختبار الفرضية الثالثة تأكد له نفس الشيء بالنسبة للقرارات الداخلية للإدارة وأنها على نفس المستوى من الأهمية كذلك.
- ومن خلال اختبار الفرضية الرابعة تبين له أن هناك تأييداً ولو بدرجة متوسطة عند أفراد العينة المدروسة لوجود أثر هام على العاملين من جراء تطبيق هذا النوع من المحاسبة.

الدراسة السابعة¹: (قورين الحاج قويدر 2014) تحت عنوان: التأسيس والقياس المحاسبي لرأس المال البشري في منظمات الأعمال الحديثة.

تطرق هذه الدراسة إلى مفهوم محاسبة الموارد البشرية عموماً عبر مراحل تطورها وناقشت بصورة مفصلة إمكانية اعتبار المورد البشري كأصل من أصول المؤسسة من خلال شرح المعايير المعتمدة في ذلك، وعرض الباحث بنوع من التفصيل مجموعة من الطرق والنماذج الموجودة لقياس هذا المورد وفق نظرات مختلفة، وكذلك طرق إهلاكه وتوصل الباحث إلى أن المورد البشري تتوفر فيه كثير من المزايا تمكنه من اكتساب صفة الأصل وبالتالي قابليته لقياس تكلفته ورسمته وإهلاكه، لكنه كذلك يتأثر بالنمط القيادي للإدارة إلا أنه كذلك لم يفصل في أي الطرق أثبتت فعاليتها أو نجاعتها.

ولقد كان اختيار الباحث لمجال الدراسة وحدودها واضحاً من العنوان فهو يتكلم عن كل منظمات الأعمال الحديثة دون استثناء وذلك لطبيعة موضوع الدراسة والذي يعد سؤالاً جديلاً حول إمكانية تحقيق المورد البشري لشروط الاعتراف به كأصل من أصول المؤسسة بعرض آراء المؤيدين والرافضين وسرد حججهم وتبريراتهم للفصل والحكم بينها لذلك اتسع نطاق العينة المدروسة. أما هدف الباحث فكان معلناً من بداية الدراسة واضحاً، رغم أنه حاول التقديم له والتمهيد لولوجه من خلال تقديم عرض مفصل عن جميع التعريفات السابقة والمعاصرة لمفهوم المحاسبة على الموارد البشرية؛ واللافت للنظر أنه لخص أهداف دراسته في:

- عرض جميع المفاهيم ومختلف التعريفات المشهورة لمحاسبة الموارد البشرية
- سرد وتحليل جميع وجهات النظر حول إمكانية اعتبار المورد البشري أصلاً من أصول المؤسسة، وأساليب تقييمه والإفصاح عنه في القوائم المالية.
- عرض مفصل لمعظم الطرق والأساليب الكمية والكيفية للقياس المحاسبي للمورد البشري في منظمات الأعمال. وقد توصل الباحث في الأخير إلى عدة نتائج منها:
- أن المورد البشري يحقق شروط الاعتراف به كأصل من أصول المؤسسة لتحقيقه عدة معايير منها: الملكية، القدرة الإنتاجية، الفوائد والعوائد المستقبلية وأخيراً القابلية للقياس.

¹ قورين الحاج قويدر، التأسيس والقياس المحاسبي لرأس المال المحاسبي في المنظمات الحديثة، مجلة أبحاث اقتصادية وتجارية، العدد 15، الجزائر، بسكرة، جوان 2014

- أن المحاسبة على الموارد البشرية هي الأداة التي تسمح بقياس المنافع الاقتصادية للموارد البشرية.
- أن المحاسبة على الموارد نظام قام بذاته لأنه يتميز ببعض المبادئ الأساسية والفروض أهمها:
 - أن للمورد البشري قيمة اقتصادية لا ينكرها أحد وتظهر جلية في الجهد والوقت المبذولين لانجاز وتأدية الأعمال المسندة إليه.
 - أن قيمة الموارد البشرية في المنظمة تتأثر بالنمط القيادي للإدارة لأن إنتاجية العاملين متعلقة أساساً بالقدرات والمهارات الشخصية لهم وميول الإدارة ورغباتها.
 - أن توظيف الموارد البشرية يعتبر تكلفة اقتصادية تتحملها المؤسسة للحصول على عوائد مستقبلية من وراء ذلك فبالتالي هو لا يختلف عن باقي الأصول الموظفة لنفس الغاية.
 - أن المورد البشري كباقي الأصول التابعة للمنظمة يمكن قياسه وإهلاكه.
- أن محاسبة الموارد البشرية لها تقنياتها الخاصة بها وطرقها لتقييم المورد البشري داخل المنظمة من حيث العائد والتكلفة.
- أن محاسبة الموارد البشرية تهدف بشكل عام إلى تقديم المعلومات الضرورية والكافية التي تساعد المنظمة على استقطاب، توظيف وتطوير الموارد البشرية ذات الكفاءة والتي تحقق أهداف المنظمة.
- أن المورد البشري أصل قابل للإهلاك وتخضع عناصره لنفس الطرق التي تخضع لها الأصول المادية الأخرى حسب رأي من يعتبرونه أصلاً من أصول المؤسسة.

الدراسة الثامنة¹: (أيمن عبد الله أبو بكر 2015) تحت عنوان: نحو إطار مقترح لتطبيق نظام الموارد البشرية في الجامعات السودانية - دراسة تطبيقية على جامعة دنقلا بالسودان -.

هذه الدراسة قام بها الباحث في جامعة دنقلا في جمهورية السودان على أعضاء هيئة التدريس بها، والتي تستفيد دوماً من بعثات علمية إلى الخارج للرفع من مستواها واستغلالها في التدريس لمدة ضِعْفَ تلك التي قضتها في التكوين؛ ومن هنا أراد أن يوضح أن هذه العينة المدروسة تشكل نموذجاً مثالياً لرأس المال البشري الفعال في نشاط المؤسسة إلا أن هاته الأخيرة لا تتعامل معه بالطريقة الصحيحة فالجامعة تعامل هيئة التدريس بالطريقة التقليدية والتي تعتبر التكاليف المنفقة على تكوين وتحسين مستوى العاملين، ما هي إلا تكاليف إيرادية ولا يوجد في قوائمها المالية أي أثر للإفصاح عن قيمة الموارد البشرية أو أي إشارة إلى معاملتها كأصول، ومن هنا فهو يحاول أن يقترح نموذجاً للاعتراف بها كأصول ومعالجتها وفق أحدث المستجدات في ميدان المحاسبة والاستفادة من الخبرات العالمية، وقد أوصى الباحث في الأخير القائمين على الجامعة بضرورة الاهتمام بالموارد البشرية ومتابعة تكاليفها وتصنيفها كأصول ما دامت تستفيد من خبراتها لعدة سنوات قادمة وبالأخص ضرورة تطبيق المفاهيم والطرق الحديثة في المحاسبة.

وقد اختار الباحث أعضاء هيئة التدريس بجامعة دنقلا السودانية لتكون عينة لبحته، وهذا أولاً لأن الأساتذة المكونين وعملهم أصدق مثال على رأس المال البشري المشارك في الإنتاج، وثانياً لاهتمام الجامعة بتدريبهم وتحسين مستواهم واستغلاله في نشاطها التكويني لمدد محددة، فبالتالي هو يرى أن كل الشروط محققة لتطبيق محاسبة الموارد البشرية إلا أن هذه الجامعة لا تقوم بذلك.

¹ أيمن عبد الله أبو بكر، نحو إطار مقترح لتطبيق نظام الموارد البشرية في الجامعات السودانية، مجلة العلوم الاقتصادية، العدد 06، الإمارات. ع.م، أبو ظبي، 2015

حيث كانت الأهداف التي أعلنها الباحث عنها في بداية دراسته متفرقة بين تقييم للوضع الحالي للموارد في الجامعة وما يمكن اقتراحه كحلول في المستقبل:

- اختبار العلاقة بين تكلفة الموارد البشرية وبين المعالجة المحاسبية لها في الحسابات الختامية للمؤسسة.
 - إبراز دور الجامعة في هذا المجال بالنظر إلى توفر الكثير من الشروط المطلوبة لتطبيق هذا النوع من المحاسبة.
 - الخروج ببعض النتائج واقتراح بعض التوصيات لمساعدة الجامعة في هذا الجانب.
- وتوصل الباحث في نهاية الدراسة بعد اختبار الفرضيات التي وضعها في البداية إلى ما يلي:
- أن محاسبة الموارد البشرية تقدم المقاييس المالية لقيمة المورد البشري بصورة صادقة وعادلة وأنها تعتبر أصولاً يجب الاعتراف بها وهذا لتحقيقها لشروط الاعتراف بالأصل، وأن على الجامعة أن تقوم بالاعتراف بها لتتمكن من استرداد النفقات التي قامت بتحملها خلال البعثات حينما تقوم بتوظيف المدرسين في المستقبل؛ وأن تحاول إظهار كل تلك المعلومات المالية في تقاريرها السنوية.
 - أن تكاليف الموارد البشرية لسنة ما لا يتم مقابلتها بإيرادات تلك السنة مما يشكل عيباً جوهرياً وخطأً كبيراً؛ بالإضافة إلى أنه لا يتم تقسيمها على الفترات القادمة حسب العمر المقدر لها، بل ولا يتم حتى وضع تقارير إضافية على الموارد البشرية بالجامعة مما يظهر قلة الاهتمام الذي تتعرض له.

وأوصى الباحث في نفس الوقت الجامعة بما يلي:

- ضرورة الاهتمام بالموارد البشرية والاعتراف بها كأصول يجب تمييزها ومراقبتها باعتبار أنها تقوم بتقديم خدمات مستقبلية للجامعة، والمتابعة المستمرة والتحسين المتواصل لهذه الموارد البشرية لضمان استمراريتها والرفع من تنافسيتها وإنتاجيتها في المستقبل؛ لتتمكن من استرجاع التكاليف والنفقات التي تم تحملها في سبيل تطوير وتدريب تلك الموارد.
- أن تلتزم الجامعة بتطبيق المحاسبة على الموارد البشرية بطرق عصرية وحديثة وتحول نفقات التدريب من نفقات إيرادية جارية إلى مصاريف استثمارية أو خدمات رأسمالية وتقوم بتقسيمها على الفترات المرجوة والعمر المتوقع لها، والإفصاح عن كل ذلك في قوائمها المالية في الختام.

الدراسة التاسعة¹: (معاذ محمد الأعرج 2016) تحت عنوان: استخدام نموذج Lev & Schwartz لقياس رأس المال البشري ومساهمته في صافي الدخل.

قام الباحث في هذه الدراسة بسرد وتفصيل أهم الطرق والنماذج المقترحة لقياس قيمة المورد البشري في المؤسسة عموماً وتطبيق أحد النماذج المشهورة في قياس قيمة رأس المال البشري وهو نموذج Lev & Schwartz القائم أساساً على مبدأ التكلفة، ومدى مساهمة

¹ معاذ محمد الأعرج، استخدام نموذج Lev & Schwartz لقياس رأس المال البشري ومساهمته في صافي الدخل، جامعة الشرق الأوسط، كلية التجارة، رسالة ماجستير، الأردن، عمان 2016.

رأس المال في صافي الدخل السنوي لبنك لبنان والمهجر في الأردن للفترة الممتدة من سنة 2004 وحتى سنة 2010، وهذا باشتقاق علاقة رياضية تقيس صافي الدخل الناتج من تشغيل الموارد البشرية مكنته في الأخير من قياس العائد على الاستثمار في الموارد البشرية في هذا البنك للفترة المذكورة مع ملاحظة تناقص هذه الاستثمارات خلالها .

حيث كان هدف الباحث من البداية تطبيق النموذج المذكور أعلاه والقيام بحساب نتائجه ليستطيع الحكم على أدائه ودقته وإمكانية تطبيقه، وبالتالي كان لزاماً عليه اختيار عينة تناسب ذلك، لذلك اختار دراسة حالة من إحدى المؤسسات المالية في دولة الأردن بمصر جميع العاملين فيه من وقام باشتقاق علاقة رياضية من النموذج السابق وحساب العائدات من الاستثمار في الموارد البشرية. وكانت لدراسته هذه أهداف هي:

- التعرف على مبادئ المحاسبة على الموارد البشرية عموماً، والطرق المحاسبية المعروفة لقياس قيمة رأس المال البشري.
- استخراج قيمة رأس المال البشري في بنك لبنان والمهجر في دولة الأردن باستخدام نموذج: Lev & Schwartz.
- اشتقاق علاقة رياضية للقيام بحساب العائد من الاستثمار في الموارد البشرية في البنك المذكور مدى مساهمتها في صافي الدخل السنوي للبنك.

وقد توصل الباحث إلى النتائج والتوصيات التالية:

أولاً: النتائج

- أن قيم رأس المال البشري حسب هذا النموذج تتزايد طردياً بتزايد عدد الموظفين في هاته المؤسسة المالية ومكتسباتهم السنوية.
- أن قيمة الموارد البشري تزيد بصورة كبيرة جداً وتصل إلى أقصاها عندما تقل مصاريف العاملين وتصل المنافع الاقتصادية التي تم توليدها إلى أقصى درجاتها.
- أن المحاسبة على الموارد البشرية لا تحتاج دائرة خاصة بها بل يمكن لدائرة المالية أن تقوم بها لأنها مجرد متابعة لأصل من أصول المؤسسة.

ثانياً: التوصيات

- تعميم العلاقة الرياضية التي قام الباحث باشتقاقها.
- محاولة إيجاد حل لمشكلة العمر النافع للأصول البشرية حتى تكون النتائج والقيم التي تقدمها محاسبة الموارد البشرية أكثر دقة ومصداقية.
- العمل على ربط أداء الموارد البشرية بالأداء المالي للشركات على العموم، ودراسة طبيعة العلاقات بينها، وربط المزايا الممنوحة للموظفين بأدائهم.
- الاطلاع على تطبيقات التفاضل والتكامل لما لها من فوائد في القياس المحاسبي والمالي.
- أن يعمل بنك لبنان والمهجر على رفع أداء موظفيه وزيادة إنتاجيتهم لأن عوائد البنك على استثماراته في موارده البشرية متناقصة خلال فترة الدراسة.

المبحث الثاني: الدراسات السابقة الأجنبية:

الدراسة الأولى¹: (ASSIF Ahmed) تحت عنوان:

Humain Ressource Accounting [HRA]: Techniques and accounting treatment.

حاول الكاتب في هذه الدراسة أن يبيّن أهمية محاسبة الموارد البشرية ويتعرض بالنقاش إلى أهم الطرق المتبعة والنماذج المقترحة في قياس قيمة الموارد البشرية مروراً بمحاولة تعريفها وتوضيح أهدافها، والأسباب التي أدت إلى ظهورها وأهم مراحل تطورها، وكذلك عرض الطرق غير المالية التي يمكن أن تقيم بها هذه الموارد وأظهر كيفية معالجتها محاسبياً في القسم الأخير للبحث لكنه ورغم عرضه لعدة طرق ونماذج لم يبين لنا أي هذه الطرق أنجع وأسهل وأحسن تعبيراً عن قيمة الموارد البشرية في المؤسسة.

هذا الدراسة كانت دراسة أكاديمية بحثية تطرقت إلى جميع المفاهيم الأساسية والتعريفات في هذا المجال من المحاسبة استناداً لما متوفر من أدبيات سابقة، وفي الأساس لم تكن موجهة إلى الجانب التطبيقي رغم أنها عرضت بعض التطبيقات حين عرض الباحث طريقة تسجيل ومعالجة المعلومات المالية عن الموارد البشرية.

وقد أعرب الباحث في هذه الدراسة على خلاف المعهود عن أهدافه في مقدمة بحثه حيث قال بأنه يهدف إلى:

- دراسة مختلف الأساليب والطرق والتقنيات المتراكمة في هذا المجال من المحاسبة على مر العقود السابقة.
- مناقشة أهم تلك الأساليب الموضوعية والنماذج المقترحة ونقدها لإظهار أوجه القوة ومواطن الضعف فيها، ومدى ملاءمتها وتوافقها مع طبيعة المورد البشري الصعبة.
- حيث توصل الباحث في الأخير إلى:
- أنه رغم تعدد النماذج المقترحة في مجال محاسبة الموارد البشرية والأساليب المتعددة إلا أنه لم يتم حتى الآن تحديد القيمة الفعلية للموارد البشرية في المؤسسات.
- تعدد طبيعة المورد البشري وصعوبة قياسه من أكثر القيود والمعوقات التي تحول دون تطبيق المحاسبة على الموارد البشرية بسهولة وبصورة سريعة رغم الحاجة الملحة لها في أوساط المؤسسات.
- غياب الإطار العام التوجيهي الموحد للمؤسسات في هذا المجال نظراً لعدم وجود معيار محاسبي في هذا الشأن، وهو يوفر من جهة أخرى فرصة للتلاعب بالبيانات المالية بخصوص هذا الموضوع من خلال التأويلات الضيقة والمفاهيم الخاطئة.
- أن هذا المفهوم يزداد نضجاً يوماً بعد يوم في الأوساط المحاسبية بسبب توجه العام نحو الاستثمار في المورد البشري.

¹ Ahmed, Asif, Human Resource Accounting (HRA): Techniques and Accounting Treatment (June 14, 2010). Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=1624928> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1624928>

الدراسة الثانية¹: (Shamim Hossain, Rofiquel Islam, Majedul palas Bhuian)

تحت عنوان:

Recognition, measurement and accounting treatment of human resources accounting.

لم تحذ هذه الدراسة عن مثيلاتها باللغة العربية في التأكيد على ضرورة قياس وتقييم الموارد البشرية في المؤسسات الاقتصادية، والاهتمام بتطويرها وتثمينها لما لها من دور محوري في عملية الإنتاج، أي بالتركيز على القيم الاقتصادية للمورد وقدرته على تحقيق الربح أو العوائد، وتمكين المسيرين من اتخاذ القرارات السليمة والسياسات المفيدة بناء على ما توفره هذه المحاسبة من معلومات جيدة؛ بالإضافة إلى ضرورة إيجاد مظاهر وطرق لتقييم هاته الموارد خارج القيمة الاقتصادية أو المنفعة لها؛ دون التطرق إلى طرق القياس أو المقارنة بينها.

وكانت هذه الدراسة نظرية فهي تتعرض إلى مفهوم محاسبة الموارد البشرية وتركز على أهمية قياسها والاعتراف بها ضمن قائمة الأصول والإفصاح عنها في التقارير المالية بصفة عامة فهي تتكلم عن المنظمات الاقتصادية بصفة كلية وليس لها مجال معين اختصت به.

حيث حدد الباحث لهذه الدراسة عدة أهداف منها:

- إبراز أهم خصائص محاسبة الموارد البشرية بالإضافة إلى الصعوبات التي تعترض تطبيقها.
- مراجعة النماذج المتاحة لقياس قيمة الموارد البشرية والتركيز على ملاءمتها للقائمين بذلك.
- فهم احتياجات الواقع العملي في مجال قياس الموارد البشرية والتركيز على أهميتها.
- تقديم اقتراحات لتطوير مثل هذه المفاهيم المحاسبية في الأوساط المهنية.
- وحث الباحث على تثمين الجهد الإنساني لأنه على حد تعبيره الأب الروحي أو خالق الثروة في المؤسسة ويجب الالتفات إلى قيمة ودور الموارد البشرية في حياة المؤسسة ككل وأن رسملة تكاليفها وقياسها تمكن من :
- تطور عملية صنع القرار الإداري الفعال.
- ترشيد استعمال الموارد البشرية وتخصيصها بكفاءة.
- الاهتمام والتنظيم يزيدان من إنتاجية الأصول البشرية ويحسن من معنوياتها ورضاها الوظيفي وتعاونها في ما بينها.

الدراسة الثالثة²: محاسبة الموارد البشرية: منظور تاريخي وانعكاسات مستقبلية

هدفت هذه الدراسة إلى تتبع تاريخ تطور محاسبة الموارد البشرية HRA باعتبار الموظفين كأصول بشرية، حيث تمتلك HRA تطبيقًا مهمًا لإعداد التقارير المالية الخارجية في البيئة الاقتصادية الموحدة للموارد البشرية، حيث تسعى HRA لتحسين إدارتها من خلال

¹ Electronic copy available at: <http://ssrn.com/abstract=2691896>.

² Eric G. Flamholtz, Maria L. Bullen, Wei Hua. Human resource accounting : a historical perspective and future implications . Management Decision 40(10):947-954. December 2002

عملية القياس، وبالتالي بإمكان HRA إثبات أن التحسن في إدارة الموارد البشرية يؤثر على الأرباح مما يدفع المديرين إلى دمج رأس المال البشري في جداول البيانات المالية.

حيث تعرض الكاتب إلى مشكلة الإبلاغ عن الأصول البشرية لأن معظم التقارير المالية تتعامل مع الموارد البشرية كتكلفة، كون المحاسبة عموماً تتخذ موقفاً من تسجيل الإيرادات إلا في حالة التأكد من تحقق العائد من التكاليف، إضافة إلى عدم وجود الموارد البشرية في الميزانية أصلاً، ثم تطرق إلى الوظائف الإدارية لمحاسبة الموارد البشرية وبيان أهميتها بالنسبة للقيادة في اتخاذ القرارات المناسبة في كل الأوقات والتي تجعل من الاهتمام بها وتطويرها مسألة ضرورية وحتمية.

ثم قام بعدها باستعراض أهم مراحل تطور هذا النوع من المحاسبة مع شرح مميزات كل مرحلة على حدى وبيان أهم ما ميزها من دراسات وأبحاث وما تحقق فيها من أهداف، وما تم التوصل إليه من نتائج والتي وضعت حجر الأساس لهذا النوع الجديد من المحاسبة.

الدراسة الرابعة¹: محاسبة الموارد البشرية - المحاسبة الأكثر قيمة في أصول المؤسسة-

سعت هذه الدراسة إلى إظهار أهمية الموارد البشرية للمؤسسة والمفاهيم المتعلقة بها وأهدافها الرئيسية، حيث يعتبر الموظفون أهم أصول المؤسسة ويعتمد نجاحها أو فشلها على مؤهلاتهم وأدائهم، فنظام المحاسبة الحالي غير قادر على توفير القيمة الفعلية لقدرات الموظف ومعرفته، وهو ما يؤثر بشكل غير مباشر على الاستثمارات المستقبلية للشركة، حيث تزداد تكلفة تنمية الموارد البشرية والتوظيف كل عام؛ وهذا بالتطرق إلى أبرز المفاهيم المتعلقة بهذا النوع من المحاسبة كالإشارة إلى أهمية الأصول البشرية وتبيان قيمتها المعتمدة في الميزانية إضافة إلى إبراز أهم أهدافها وغاياتها، وكيفية معالجتها من وجهة نظر المحاسبة المالية من جهة ومن وجهة نظر المحاسبة الإدارية على حد سواء؛ بينما عرج في الأخير على مختلف النماذج وطرق القياس التي تم التوصل إليها من طرف الباحثين والأكاديميين في هذا المجال؛ وقد اعتبر أن الحل الأسهل لتفادي التعارض مع قواعد المحاسبة الدولية هو التشريع الخاص باعتماد ملحق للبيانات المالية السنوية والذي يجب أن يتضمن معلومات حول رأس المال البشري على ثلاثة أشكال: معلومات غير مالية تتضمن الخطط وطرق العمل والأهداف المرجوة وجميع الإحصائيات والأرقام المهمة، ومعلومات مالية تضم جميع التكاليف ومختلف أوجه الإنفاق للتبليغ عنها.

وتوصلت الدراسة في الأخير إلا أن:

- عدم اعتراف مجلس معايير المحاسبة الدولية بقيمة الأصول البشرية كأصول سيجعل المديرين أمام مأزق كبير عند زيادة الاستثمار في الموارد البشرية والذي يخفض من قيمة الربح في قائمة الدخل.
- عدم وجود إجماع تام على نموذج واحد للقياس مما يفتح باباً أمام الاختيار والاجتهاد والبحث عن الملاءمة والذي سيؤثر بالسلب على مساعي التوحيد من جهة وعلى موضوعية القياس وحياده وقابليته للمقارنة من جهة أخرى.

¹ Vatasoiu Cristian Ionel.Cornescu Alina.Motoniu Ioan Dumitru. Human Resources Accounting – Accounting For The Most Valuable Asset Of An Enterprise

ودعا من ناحية أخرى إلى: تعزيز الاستثمار في الموارد البشرية مثلها مثل باقي عوامل الإنتاج، وضرورة الاستفادة من البيانات المالية الخاصة بالموارد البشرية والاستعانة بها في اتخاذ القرارات الإدارية الداخلية والخارجية مع حتمية الإفصاح عنها بصورة كاملة وشاملة، إضافة إلى وجوب تصنيف التكاليف الاستثمارية في الموارد البشرية إلى تكاليف استثمارية.

الدراسة الخامسة¹: محاسبة الموارد البشرية والتطورات الدولية: الآثار المترتبة على قياس رأس المال البشري

هدفت الدراسة إلى تقديم لمحة موجزة عن محاسبة الموارد البشرية HRA من منظور دولي، فعلى الرغم من التأسيس والتطوير المبكر لهذا النوع من المحاسبة حدث في الولايات المتحدة، إلا أن الاهتمام والمساهمة في نموها كانت واضحة في عدد من البلدان الأخرى؛ ويعتبر النمو القوي لمعايير التقارير المالية الدولية (IFRS) مؤشر آخر على أن بيئة إعداد التقارير المحاسبية المالية من المحتمل أن تشجع على النظر في معايير القياس وإعداد التقارير البديلة، وهذا من شأنه أن يدعم احتمالية أن تتضمن التقارير المالية المستقبلية قياسات غير تقليدية كقيمة الموارد البشرية باستخدام أساليب HRA.

حيث تطرق الكاتب إلى أهمية محاسبة الموارد البشرية ودعمها لحاجة الإدارة الماسة إليها من أجل إضفاء القدر الكافي من الشفافية والصدق على التقارير المالية والتي تبقى عاجزة دوماً عن التعبير الصحيح عن قيمة هذه الموارد وخطورتها في حياة أي منظمة، والذي يرجع بالأساس إلى عدم تبني المعايير الدولية للمحاسبة لمعيار خاص يوظف هذا المجال الهام ويقيّنه؛ ثم انبرى بعدها إلى تتبع الجهود التطويرية لهذا المجال من المحاسبة ورصد أهم قفزاته وكبواته في الولايات المتحدة الأمريكية بوصفها كانت السبابة فيه، ثم تعرض لمختلف الجهود والمحاولات في باقي دول العالم مثل: المملكة المتحدة، أستراليا، الهند، الصين، ألمانيا، الدول الاسكندنافية، كندا، البرتغال واليونان.

مما جعل هذه الدراسة تخلص إلا أن المساهمات الدولية المقدمة في مجال HRA أدت إلى نمو كل من HRA الميدانية والدراسة الأوسع لرأس المال البشري ومقاييس الموارد البشرية ورأس المال الفكري والإدارة التنظيمية؛ إلى جانب التقدم في نظرية HRA، ومن المشجع أن نلاحظ أن بعض الدراسات استندت إلى البحث التجريبي ودراسات الحالة والميدان؛ حيث أنه من المتوقع أن يكون لعملية إدراج تدابير HRA في قرارات الموارد البشرية آثار من وجهة نظر توفير التدابير التي يمكن أن تتنافس مع مقترحات الاستثمار الأخرى لموارد الشركة، وإثبات أن الفوائد طويلة الأجل من هذه الاستثمارات يمكن أن تكون إيجابية؛ إضافة إلى أن الحركة نحو محاسبة القيمة العادلة التي شوهدت في السنوات الأخيرة لكل من USGAP وكذلك للمعايير الدولية، تشير إلى نهج أكثر تطوراً لقياس الأصول الملموسة وغير الملموسة؛ وقد يشير هذا أيضاً إلى الاستعداد للاعتراف بالحاجة إلى قياس واستخدام HRA في إعداد التقارير المالية الخارجية المستقبلية والنظر فيها.

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.

الدراسة السادسة¹: محاسبة الموارد البشرية: التحديات العملية في الاعتراف والقياس وإجراءات المعالجة المحاسبية والحلول المقترحة

هدفت الدراسة عموماً للكشف عن التحديات العملية لمحاسبة الموارد البشرية، من خلال تقديم وجهات نظر مختلف الباحثين حول هذا المفهوم، وإمكانية التطبيق وأساليب التقييم، ويمكن حصر الأهداف الفرعية للدراسة في النقاط التالية:

- مراجعة نماذج محاسبة الموارد البشرية.
- إبراز الخصائص الرئيسية لمحاسبة الموارد البشرية إلى جانب التحديات العملية في التنفيذ.
- فهم أهمية واحتياجات محاسبة الموارد البشرية في سياق قياس أداء الأعمال.
- تقديم اقتراحات لتطوير مثل هذه الممارسات المحاسبية في المؤسسات.
- اقتراح حل يتماشى مع الأطر المحاسبية يمكن أن يتبناه واضعو المعايير.

وقد ركزت كسابقتها على ضرورة تحديد قيمة الموارد البشرية وقياسها داخل منظمات الأعمال من جميع النواحي المتعلقة بالإنفاق ومختلف أوجهه وغاياته، بالإضافة إلى حتمية توصيل ذلك إلى الجهات الإدارية وتبليغها به، وإعطاء صورة واضحة خصوصاً للمستثمرين الخارجيين حول مساهمات أولئك الأفراد في القوة المالية للمؤسسة وما يمكن أن يولده من منافع مستقبلية لها؛ ثم تطرقت في ما يلي ذلك إلى مختلف نماذج القياس والطرق العديدة التي تم اقتراحها من طرف الباحثين المهتمين بالمجال، مع إبراز إيجابياتها ونقدها لإظهار نقاط ضعفها وقصورها؛ مع الإشارة إلى أنها سلطت الضوء على أهم التحديات والمعوقات التي تواجه تطبيق هذا النوع من المحاسبة والتي يتلخص أهمها في:

- غياب معايير وإرشادات دولية موحدة حول الموضوع تعطيها دفعة قوية وتضفي عليه نوعاً من الشرعية.
- عدم اعتراف القوانين المحلية والتشريعات القطرية كقوانين المحاسبة والضرائب بالموارد البشرية كأصول يجعلها في خانة الأمور النظرية التي لا يمكن الكلام عنها في الواقع.
- صعوبة التنبؤ بسلوكيات الأفراد في المستقبل والتحكم فيها مما يقلل من نسبة اليقين حول الجدوى من الاستثمار وواقعية التقييم في حد ذاته.
- أن الإبلاغ الخارجي عن أهمية الموارد البشرية قد يضر بالمؤسسة في ظل التنافس المحموم حول اكتساب الكفاءات البشرية.
- صعوبة تقييم كل المميزات الإنسانية بصورة نقدية بكل مصداقية ووضوح.

وخلصت هذه الدراسة في الأخير إلى توصيات عديدة وهي في الغالب تتفق مع الكثير من الدراسات في هذا المجال مثل: ضرورة الاعتراف بالموارد البشرية ضمن أصول المؤسسة والقيام بمتابعتها وتقييمها خصوصاً ما تعلق بتكاليف الاختيار والتوظيف والتدريب ووجوب رسمتها، مع تحديد المدة الواجب إطفاء تلك التكاليف عليها سنوياً بالتوازي مع إعادة تقييمها لأن الموارد البشرية يجب أن تتابع كل نهاية سنة

¹ Md. Shamimul Islam, Jaynob Sarker. Human Resource Accounting: Practical Challenges in Recognition, Measurement, Accounting Treatment Procedure and a Possible Way Out. Journal of Business and Management · September 2016. Volume 18, Issue 9. Ver. II (September. 2016), PP 41-46

بسبب خصوصيتها الإنسانية المتغيرة، ويجب إجراء التعديلات اللازمة وفقاً لما يطرأ عليها من تغيرات متعلقة بالسلامة الصحية أو التقاعد المبكر أو التطور التكنولوجي مثلاً.

الدراسة السابعة¹: محاسبة الموارد البشرية: الاعتراف والإفصاح عن أساليب وتقنيات المحاسبة

تسعى الدراسة إلى التطرق للجوانب النظرية والتطبيقية لمحاسبة الموارد البشرية HRA، باعتبار أهمية هذه الموارد في تحقيق الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة، وعموماً يمكن تحديد أهداف الدراسة في النقاط التالية:

- مراجعة النماذج المتاحة لمحاسبة الموارد البشرية HRA والتركيز على مدى ملاءمتها.
- تسليط الضوء على الخصائص الرئيسية HRA مع الصعوبات العملية في التنفيذ.
- فهم احتياجات وأهمية HRA في سياق قياس أداء الأعمال.
- تقديم اقتراحات لتطوير مثل هذه الممارسات.

تشكل الدراسة بشكل أساسي المراجعة الشاملة للأدبيات التطبيقية على المستوى العالي، فهذا الجانب من المحاسبة يسعى إلى تطوير اتخاذ القرارات الإدارية الفعالة، إلى جانب تحسين جودة قرارات الإدارة، وتمنع إساءة استخدام الموارد البشرية، وتزيد من إنتاجية الأصول البشرية، وتحسين الروح المعنوية، والرضا الوظيفي والإبداع، وما إلى ذلك؛ ومن جهة أخرى يعرف هذا النوع من المحاسبة عدة صعوبات كعدم اليقين في التقييم، كما توجد صعوبات أخرى تتعلق بطبيعة الإطفاء، كما أن معالجتها المحاسبية صعبة لعدم وجود معيار IAS / IFRS محدد لمثل هذا المعالجات.

وقد تطرقت الدراسة إلى عدد لا بأس به من الدراسات السابقة في هذا المجال والمهادفة إلى إعطاء تصور واضح حول طريقة معالجة الموارد البشرية محاسبياً، من خلال وضع توليفة بين النماذج المقترحة من طرف الباحثين في ميدان القياس، التسجيل والإطفاء وهذا عبر اختيار النموذج الأفضل الذي يعطي أحسن النتائج ويمنح أفضل تمثيل لقيمة تلك النتائج.

حيث توصلت في الأخير كالمعتاد إلى أن للموارد البشرية قيمة لا بد من قياسها والإبلاغ عنها للأطراف المهتمة سواء كانت داخلية أو خارجية، والملاحظ انه في مرحلة الاستحواذ و الحصول على الموارد فإن طريقة التكلفة التاريخية تعتبر الأوفر حظاً والأحسن من أجل إعطاء تمثيل كاف ومعبر عن قيمة تلك الموارد لكن بمرور الزمن، تتلاشى تلك القدرة ويقل ذلك الوضوح والمصدقية لتفسح المجال لباقي النماذج والطرق المقترحة من أجل التنافس بينها، أين اقترح صاحب الدراسة استخدام في كل مرة نمودجا مختلف حسب متطلبات المرحلة مع الإشارة إلى أنه يميل إلى استخدام نموذج تكلفة الاستبدال والنهج السلوكي للموارد البشرية كطريقة أكثر ملاءمة، رغم افتقارهما إلى الشرعية الكافية

¹ Md. Amirul Islam, Md. Kamruzzaman & Md. Redwanuzzaman .Human Resource Accounting: Recognition and Disclosure of Accounting Methods & Techniques. Global Journal of Management and Business Research Accounting and Auditing Volume 13 Issue 3
Version 1.0 Year 2013

بسبب غياب المعايير الدولية الداعمة لذلك أو القوانين المحلية المقررة والملزومة لتطبيقها، خصوصاً وأن المؤسسات غير ملزمة بالإبلاغ عن سياساتها في مجال الموارد البشرية في التقارير المالية الختامية.

الدراسة الثامنة¹: مشكلة محاسبة الموارد البشرية وإمكانية الحل

هدفت هذه الدراسة إلى تقييم محاسبة الموارد البشرية HRA للكشف عن نقاط القوة والضعف، باعتبار مسألة محاسبة الموارد البشرية (HRA) قابلة للنقاش من قبل الأكاديميين والمحاسبين وواضعي المعايير على مستوى العالم؛ وتمت مراجعة النماذج المقدمة في هذه الدراسة بشكل كافٍ وانثقت بشكل موضوعي حتى يمكن تطويرها لتكون أكثر شمولاً.

وقد كشفت الدراسة أنه لا بد من وضع تصور لمحاسبة الموارد البشرية والأفكار المتضمنة فيها والحجج الجيدة لمهنة المحاسبة والتقارير المالية للشركات، ولكن النماذج الحالية المقترحة ليست في وضع يسمح لها بتنفيذ ممارسات HRA في جميع أنحاء العالم؛ هذا وتقترح هذه الدراسة حلاً يتماشى مع إطار العمل الحالي للمحاسبة الذي يمكن اعتماده من قبل واضعي المعايير، ومع ذلك توصي الدراسة بإيلاء المزيد من الاهتمام لمفهوم HRA من أجل تحفيز المزيد من الأبحاث الشاملة التي تهدف إلى تبسيط المفهوم وتعزيز قابليته للتطبيق.

وتوصلت في الأخير إلى أن الأصول هي الموارد التي ستندفق منها القيمة الاقتصادية المستقبلية للمنظمة، كون أن الموظف لن يعمل في المؤسسة لمدة عام واحد فقط، فمن المنطقي حساب الموظف كأصل في الميزانية على أساس أنه سيوفر منفعة اقتصادية مستقبلية للمنظمة؛ علاوة على ذلك فإن تحميل تكلفة التوظيف والتدريب والتطوير للموظف في حساب الربح والخسارة لفترة واحدة، يتعارض مع مبدأ الاعتراف بالمصروفات في المحاسبة مثل الأصول المادية الأخرى، حيث أن تحمل هذه التكاليف يعطي فائدة خلال أكثر من فترة مالية واحدة، وبالتالي فإن إطفاء هذه التكاليف على مدى فترة الحصول على المنفعة مقبول للغاية.

الدراسة العاشرة²: (ABDELAZIZ Amokrane 2008) تحت عنوان:

Des fondements historiques du capital humain au concept de la comptabilité des ressources humaines.

تطرق الباحث في هذه الدراسة إلى التطور التاريخي لطرق تقييم رأس المال البشري عبر الزمن بسرد أبرز المراحل التي مر بها مبرزاً في ذلك النظرة التي كانت سائدة في كل منها، والمدخل الذي كان ينظر لهذا المورد من خلاله؛ ثم انتقل إلى شرح بعض المفاهيم المتعلقة بالموضوع كمفهوم رأس المال البشري، تقييمه، المحاسبة على الموارد البشرية، ثم إلى الأسس التي تقوم عليها نظرية المحاسبة على الموارد البشرية مع شرحها شحاً مفصلاً، و ثم انتقل إلى رصد أوجه الشبه والاختلاف بين الأصول الملموسة وغير الملموسة من حيث: الحصول عليها، كيفية مراقبتها، المنافع المتوقعة منها، التنازل عنها، استنفادها... الخ

¹ Md. Mustafizur Rahaman, Md. Amzad Hossain, Tabassum Akter. Problem with Human Resource Accounting and A Possible Solution Research Journal of Finance and Accounting www.iiste.org ISSN 2222-1697 (Paper) ISSN 2222-2847 (Online) Vol.4, No.18, 2013

² Abdelaziz Amokrane, des fondements historiques du capital humain au concept de la comptabilité des ressources humaines, revue des sciences économiques et de gestion, N° 08, université Mouloud MAAMERI, TIZIOUZOU, 2008.

وفي الأخير قام بمناقشة مدى تحقيق المورد البشري لشروط الاعتراف بالأصل من مختلف الجوانب المحاسبية بالاعتماد على آراء أهل الاختصاص من علماء وباحثين، ليصل في الأخير إلى استنتاج أن المؤسسة في هذه الأيام ليست مطالبة بتطبيق محاسبة الموارد البشرية فقط، بل أصبحت مطالبة بإرساء قواعد وتنظيمات لتتمكن من الوصول إلى أنجع نظام أو طريقة للاستفادة من هذا النوع من المحاسبة. وقد كان البحث أكاديمياً نظرياً معتمداً على الأدبيات السابقة في مجال المحاسبة على الموارد البشرية، والبحوث المنجزة حول قيمة رأس المال البشري وأهميته في تطور المؤسسة؛ دون الحاجة إلى الجانب التطبيقي لذلك لم تكن هناك عينة ظاهرة للبحث. وقام الباحث بتحديد عدة أهداف لدارسته منها:

- إبراز أهم مراحل التطور التاريخي لقياس رأس المال البشري .
- أسباب عدم اهتمام المؤسسة برأس مالها الفكري الذي يكتسي أهمية كبيرة من خلال النفقات التي تتحملها من أجله.
- التطرق إلى مختلف التقنيات والطرق المحاسبية لمعالجة الموارد البشرية.
- واستطاع التوصل في الأخير إلى عدة نتائج منها:

- أن الجهد الإنساني كان يعد دوماً أكثر أهمية من رأسمال المؤسسة، ويلقى اهتماماً من الجميع.
- المورد البشري ظل دوماً صعب الملاحظة والاعتراف به مقارنة برأس المال المالي نظراً لصعوبة قياسه.
- أن السنوات الأخيرة شهدت تطوراً كبيراً في أساليب قياس الموارد البشرية بفضل عدة بحوث عميقة.
- أن المؤسسات مطالبة بتطوير أنظمة تليق بها وبسياساتها في مجال المحاسبة على الموارد البشرية.

المبحث الثالث: المقارنة بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية.

المطلب الأول: المقارنة بين الدراسات باللغة العربية واللغات الأجنبية

إن المقارنة بين شئين مهما كانت طبيعتهما أو شكلهما، لا بد وأن تكون في أوجه الشبه والاختلاف بينهما في صفاتهما وخصائصهما؛ وهذا حتى تتمكن من رصد التباينات والتوافقات، وعليه فإنه في هاته الحالة سنقوم بالمقارنة بين الدراسات بتقصي أوجه الشبه في أهدافها ومواضيعها والمرتبطة أصلاً بالبيئة محل الدراسة، والتي تقود بالضرورة إلى رصد توجهات الباحثين والأكاديميين في هذا المجال، وتُكْرِّم من الحكم على نضج النقاشات العلمية في ذات الموضوع ومدى عمقها وجديتها، ومنه فإننا سنقوم بالمقارنة بين هذين النوعين من الدراسات في المجالات التالية:

- هدف الدراسة.
 - موضوع الدراسة.
 - بيئة الدراسة.
 - المتغير التابع.
 - المتغير المستقل.
 - أهم نتائجها.
- حسب ما هو مبين في ما يلي في الجدول رقم: 1.2 أدناه.

جدول رقم 1.2 : المقارنة بين الدراسات العربية والأجنبية

بيئة الدراسة	رقمها	الهدف	الموضوع	العينة	التابع المتغير	التابع المستقل	أهم النتائج
عربية	الأولى	التعرف على مدى إدراك الإدارة لأهمية المعلومات حول HRA وقياسها وأثره على القرارات المالية	أثر القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة HR في اتخاذ القرارات المالية	مؤسسات اقتصادية	القرارات المالية المتخذة من طرف الإدارة	المعلومات المتوفرة من تطبيق HRA	- الاعتماد على اقتصاد المعرفة عزز من مكانة HRA وأبرز ضرورة إليها. - HRA تشكل نظاماً هاماً للمعلومات يمكن للأطراف المهتمة الاعتماد عليه في اتخاذ القرارات.
عربية	الثانية	شرح المفاهيم الأساسية لـ HRA	التأصيل المحاسبي للاعتراف والقياس المحاسبي لـ HR الحديثة	منظمات الأعمال الحديثة	-----	-----	- HRA تشكل نظاماً هاماً للمعلومات يمكن الاعتماد عليه في اتخاذ القرارات. - أن للمورد البشري قيمة اقتصادية ويمكن قياسه وإهلاكه. - أن HRA هي الأداة التي تسمح بقياس المنافع الاقتصادية لـ HR.
عربية	الثالثة	شرح المفاهيم الأساسية لـ HRA	دور وأهمية القياس المحاسبي لتكلفة HR في اتخاذ القرارات الإدارية	الجامعات الفلسطينية	القرارات المتخذة من طرف الإدارة	المعلومات المتوفرة من تطبيق HRA	- غياب الإجراءات الخاصة بمتابعة HR محاسبياً أدى إلى عدم الاستفادة من البيانات المالية الخاصة بها. - السيطرة المستمرة للنظرة التقليدية للمحاسبة على الأصول صعبت من تقبل فكرة اعتبار HR كباقي الأصول. - وجود نظام مالي محاسبي داخلي على HR سيوفر كما

							معتبراً من المعلومات المساعدة على الرقابة والتخطيط ويعزز من مصداقية ما ينشر منها في التقارير المالية.
عربية	الرابعة	اقتراح نموذج جديد للقياس المحاسبي لتكلفة HR.	أهمية القياس المحاسبي لتكلفة HR	خمس مؤسسات أردنية	-----	-----	<p>- أن معظم الدراسات توصي بتطبيق الـ HRA إلا أن التطبيقات في الواقع قليلة جداً.</p> <p>- جميع طرق تقييم HR المقترحة تواجه انتقادات كبيرة ولم تستطع فرض نفسها في الواقع.</p> <p>- أن جميع ما ينشر حول HR لم يكن سوى معلومات إحصائية حول الاختصاصات والمؤهلات و تتسم بالطابع الأدبي.</p>
عربية	الخامسة	- شرح المفاهيم الأساسية لـ HRA - بيان أهمية وأثر تطبيق HRA	أهمية القياس المحاسبي لتكلفة HR	مؤسسات عراقية خاصة	المعلومات المتوفرة من تطبيق HRA	القرارات المتخذة من جميع الأطراف	<p>- التطور الحاصل في مجال الصناعة والتكنولوجيا عزز من أهمية العنصر البشري وضرورة الاهتمام به وبدوره.</p> <p>- أن تطبيق هذا النوع الجديد من المحاسبة سوف يلقي حتما صعوبات كثيرة.</p> <p>- أن القياس في محاسبة الموارد البشرية يعتمد على منهجين أولهما: على أساس القيمة، والثاني ذلك الذي يقوم على أساس التكلفة.</p> <p>- أن تطبيق المحاسبة على الموارد البشرية في تلك المؤسسات يؤدي إلى توفير معلومات مهمة ومفيدة جداً للمستثمرين.</p> <p>- أن هناك تأييداً كبيراً لوجود أثر هام على العاملين من جراء تطبيق هذا النوع من المحاسبة.</p>

عربية	السادسة	قياس أثر تطبيق HRA على القرارات الإدارية للمؤسسة	أهمية القياس والإفصاح المحاسبي لتكلفة HR	مؤسسات عراقية أكاديمية	القرارات المتخذة من طرف الإدارة	المعلومات المتوفرة من تطبيق HRA	<p>- أن تطبيق هذا النوع من المحاسبة سيؤدي إلى تطوير أساليب الإدارة في التعامل مع الأفراد العاملين فيها.</p> <p>- ضرورة اتخاذ الإجراءات الرسمية من أجل تطبيق HRA وتوفير نظام معلومات كامل لقياس التكاليف الخاصة بها.</p> <p>- أن الحاجة إلى تطبيق هذا النوع من المحاسبة ستتناسب طردياً مع اعتماد المؤسسة على الجانب البشري في نشاطها.</p>
عربية	السابعة	اقتراح نموذج جديد للاعتراف والقياس المحاسبي لتكلفة HR.	أهمية القياس والإفصاح المحاسبي لتكلفة HR	مؤسسات أكاديمية	-----	-----	<p>- أن HRA تقدم المقاييس المالية لقيمة المورد البشري بصورة صادقة وعادلة.</p> <p>- أن تكاليف الموارد البشرية لسنة ما لا يتم مقابلتها بإيرادات تلك السنة مما يشكل عيباً جوهرياً وخطأً كبيراً؛ بالإضافة إلى أنه لا يتم تقسيمها على الفترات القادمة حسب العمر المقدر لها.</p>
عربية	الثامنة	تطبيق نموذج Lev & Schwartz لقياس تكلفة HR	أهمية القياس المحاسبي لـ HR	مؤسسة اقتصادية	صافي دخل المؤسسة	المعلومات المتوفرة من تطبيق HRA	<p>أن قيم رأس المال البشري حسب نموذج: Lev & Schwartz تتزايد طردياً بتزايد عدد الموظفين في هاته المؤسسة المالية.</p> <p>- أن قيمة الموارد البشري تزيد بصورة كبيرة جداً وتصل إلى أقصاها عندما تقل مصاريف العاملين وتصل المنافع الاقتصادية التي تم توليدها إلى أقصى درجاتها.</p> <p>- أن المحاسبة على الموارد البشرية لا تحتاج دائرة خاصة بها بل يمكن لدائرة المالية أن تقوم بها لأنها مجرد متابعة لأصل</p>

عربية	التاسعة	بيان أهمية وأثر تطبيق الـ HRA على الحالة المالية للمؤسسة	أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الـ HR	مؤسسة اقتصادية	القرارات المتخذة من طرف الإدارة.	المعلومات المتوفرة من تطبيق HRA	من أصول المؤسسة. - أن المحاسبة على الموارد البشرية بما توفره من معلومات مالية سوف تساعد كثيراً في اتخاذ قرارات صحيحة في الجانب الاستثماري. - أن المورد البشري يحقق شروط الأصل ويمكن رسملته وإطفأؤه على عدة فترات حسب عمره الإنتاجي. - أن الفصل بين التكاليف العامة للموارد البشرية بين ما هي تكاليف ايرادية وبين ما هي استثمارية سوف يزيد من قيمة المركز المالي أي الميزانية العامة للمؤسسة وهذا بإدراج هذه الأخيرة فيها من ناحية ومن ناحية أخرى سيزيد من قيمة صافي الربح الإجمالي باستبعادها منه.
عربية	العاشرة	بيان أهمية وأثر تطبيق الـ HRA في المؤسسة	أهمية القياس والإفصاح المحاسبي لتكلفة الـ HR	-----	-----	-----	- أن الجهد الإنساني كان يعد دوماً أكثر أهمية من رأس المال ويلقى اهتماماً من الجميع. - HR ظل دوماً صعب الملاحظة والاعتراف به مقارنة برأس المال المالي نظراً لصعوبة قياسه. - أن السنوات الأخيرة شهدت تطوراً كبيراً في أساليب قياس HR بفضل عدة بحوث عميقة. أن المؤسسات مطالبة بتطوير أنظمة تليق بها وبسياساتها في مجال HRA.

أجنبية	الأولى	شرح المفاهيم الأساسية لـ HRA	أهمية القياس والإفصاح المحاسبي لتكلفة الـ HR	-----	-----	-----	<ul style="list-style-type: none"> - أنه رغم تعدد النماذج المقترحة في مجال لـ HRA إلا أنه لم يتم تحديد القيمة الفعلية للـ HR. - تعد طبيعة HR وصعوبة قياسه من أكثر المعوقات التي تحول دون تطبيق لـ HRA بسهولة وبصورة سريعة رغم الحاجة الملحة لها في أو ساط المؤسسات. - عدم وجود معيار محاسبي في هذا الشأن، يوفر فرصة للتلاعب بالبيانات المالية بخصوص هذا الموضوع من خلال التأويلات الضيقة والمفاهيم الخاطئة. - أن هذا المفهوم يزداد نضجاً يوماً بعد يوم في الأوساط المحاسبية بسبب التوجه العام نحو الاستثمار في الـ HR
أجنبية	الثانية	شرح المفاهيم الأساسية لـ HRA	أهمية القياس والإفصاح المحاسبي لتكلفة الـ HR	-----	-----	-----	<ul style="list-style-type: none"> - تطبيق الـ HRA يمكن من : - تطور عملية صنع القرار الإداري الفعال. - ترشيد استعمال الموارد البشرية وتخصيصها بكفاءة. - الاهتمام و التنظيم يزيدان من إنتاجية الأصول البشرية ويحسن من معنوياتها ورضائها الوظيفي وتعاونها في ما بينها.
أجنبية	الثالثة	بيان أهمية وأثر تطبيق الـ HRA في المؤسسة	أهمية القياس والإفصاح المحاسبي لتكلفة الـ HR	-----	القرارات المتخذة من طرف الإدارة.	المعلومات المتوفرة من تطبيق الـ HRA	<ul style="list-style-type: none"> - من المتوقع أن يستمر تطوير HRA بمعدل متزايد. - يجب إجراء دراسات حول تكييف تكنولوجيا HRA وتوسيع نطاقها لتشمل قياس أنواع مختلفة من الملكية الفكرية. - تطبيق محاسبة الموارد البشرية يؤدي إلى تقديم تقنيات

								تقييم شاملة أفضل للشركات واتخاذ قرارات أفضل في معاملات البيع والشراء.
أجنبية	الرابعة	- بيان أهمية وأثر تطبيق الـ HRA في المؤسسة.	أهمية القياس والإفصاح المحاسبي لتكلفة HR	-----	-----	-----	-----	- عدم اعتراف مجلس معايير المحاسبة الدولية بقيمة الأصول البشرية يجعل المديرين أمام مأزق عند زيادة الاستثمار فيها والذي يخفض من قيمة الربح في قائمة الدخل. - عدم وجود إجماع تام على نموذج واحد للقياس يفتح الباب أمام الاختيار والاجتهاد والذي سيؤثر بالسلب على مساعي التوحيد وعلى موضوعية القياس وحياده وقابليته للمقارنة. - تعزيز الاستثمار في الموارد البشرية مثلها مثل باقي عوامل الإنتاج، وضرورة الاستفادة من البيانات المالية الخاصة بالموارد البشرية والاستعانة بها في اتخاذ القرارات الإدارية الداخلية والخارجية مع حتمية الإفصاح عنها بصورة كاملة وشاملة.
أجنبية	الخامسة	- بيان أهمية وأثر تطبيق الـ HRA في المؤسسة.	أهمية القياس والإفصاح المحاسبي لتكلفة HR	-----	القرارات المالية المتخذة من طرف الإدارة	المعلومات المتوفرة من تطبيق HRA	- تطبيق الـ HRA سيؤثر على قرارات المؤسسة الاستثمارية. - الفوائد طويلة الأجل من الاستثمار في الـ HRA ستكون إيجابية للمؤسسة. - النهج المتبع نحو القيمة العادلة سعود بالفائدة على	

مستقبل قياس الأصول .					HRA		
<ul style="list-style-type: none"> - ضرورة الاعتراف بالـ HR. - ضرورة رسملة تكاليفها. - وجوب وضع معايير لمعالجتها. 	-----	-----	-----	<ul style="list-style-type: none"> أهمية الاعتراف والقياس والإفصاح المحاسبي لتكلفة HR 	<ul style="list-style-type: none"> - رصد أهم معوقات تطبيق الـ HRA في المؤسسة. - شرح المفاهيم الأساسية لـ HRA 	السادسة	أجنبية
<ul style="list-style-type: none"> - ضرورة الاعتراف بالـ HR. - ضرورة رسملة تكاليفها. - وجوب وضع معايير لمعالجتها. - اقتراح نموذج لقياسها. 	-----	-----	مجموعة من الدراسات السابقة	<ul style="list-style-type: none"> أهمية الاعتراف والقياس والإفصاح المحاسبي لتكلفة HR 	<ul style="list-style-type: none"> - شرح المفاهيم الأساسية لـ HRA - مراجعة أهم النماذج المحاسبية المقترحة لمعالجتها. 	السابعة	أجنبية
<ul style="list-style-type: none"> - ضرورة الاعتراف بالـ HR. - التأكيد على أهمية المورد البشري. - وجوب رسملة تكلفته. - استنفادها على عدة سنوات 	-----	-----	-----	<ul style="list-style-type: none"> أهمية الاعتراف والقياس والإفصاح المحاسبي لتكلفة HR 	<ul style="list-style-type: none"> - شرح المفاهيم الأساسية لـ HRA - مراجعة أهم 	الثامنة	أجنبية

					النماذج المحاسبية المقترحة لمعالجتها.		
--	--	--	--	--	--	--	--

المصدر: من إعداد الطالب بناءً على ما سبق تناوله من دراسات في المبحثين السابقين

بالقاء نظرة أولية على الجدول السابق يظهر أن الدراسات العربية تركز في معظمها على شرح المفاهيم الأساسية للمحاسبة على الموارد البشرية، والتأكيد على ضرورة تطبيقها وأهمية أثرها ودورها في إضفاء المزيد من الموثوقية والصدق على القوائم المالية الختامية المعروضة من طرف المؤسسات، والرفع من درجة الشفافية والوضوح على الممارسات المحاسبية بخصوص هذا الموضوع الجديد على العموم؛ حيث يحاول الباحثون من خلال بيان هذا الدور والتأكيد على هذه الأهمية، حث الحكومات والقائمين على التشريع للشؤون المحاسبية: على اعتماد هذا النوع من المحاسبة وتوفير الآليات القانونية والإجرائية لتطبيقه، بإرساء الأرضية العلمية اللازمة لاتخاذ مثل هذه القرارات المصيرية، سواءً من الجهة النظرية أو التطبيقية، ففي الجانب النظري تتجه جُلُّ تلك الدراسات إلى شرح المفاهيم الأساسية والمصطلحات الخاصة بهذا النوع من المحاسبة، والبرهنة على قابلية الموارد البشرية للاعتراف بها كأصول يجب ضمها إلى بنود الميزانية وتطبيق مختلف الإجراءات المحاسبية عليها مثل باقي الأصول، بالاعتماد على تحقيق هذه الأخيرة لشروط الاعتراف بالأصول خصوصاً ما تعلق بالقدرة الكبيرة للمورد البشري على توليد المنافع المستقبلية كشرط أساسي ومعيار أولي لتصنيف الأصول عامةً، وهو أمر لا يختلف عليه اثنان أبداً لكون الجميع يتفقون على أن العنصر البشري هو أقدر عناصر الإنتاج المعروفة على توليد المنافع الاقتصادية إن لم نقل أنه هو العنصر الأهم والعامل الأساسي في خلق الثروة والمنفعة من ذات نفسه أو من خلال العناصر الأخرى للإنتاج، عبر توظيفه لها واستغلالها وتوجيهها لبلوغ الكفاءة المطلوبة وتحقيق أعظم الأرباح المتوقعة والمخطط لها، موافقين بذلك جهود نظرائهم في البلاد الأجنبية في نفس المجال، مع تسجيل بعض الاختلاف حيث أن هذه البحوث والدراسات وما يتمخض عنها من نتائج مدعومة هناك من طرف الجمعيات المهنية والتنظيمات الأكاديمية، والتي تعتبر مخابر تجريبية وهيئات استشارية للحكومات في تلك المناطق على العكس من نظرائهم عندنا في المنطقة العربية الذين لا يحصلون على نفس الدعم والتشجيع مما يضعف من موقفهم ويجعل أبحاثهم حبيسة أدراج المكاتب ونقاشات علمية لا يتعدى مداها المنتديات التي احتضنتها ولا يتجاوز أثرها محيط انجازها.

لكن مع هذا التباين والاختلاف في الواقع الأكاديمي، يبقى هناك الكثير من أوجه الشبه في جانب الأهداف المرجوة من طرف الدارسين في المنطقتين على حد سواء، مثل حرصهم على تطبيق محاسبة الموارد البشرية في جميع المؤسسات وفي كل مجالات الأنشطة الاقتصادية والاجتماعية، من أجل تحقيق الفصل بين التكاليف الاستثمارية وتكاليف التسيير الخاصة بها، عملاً بمبدأ مقابلة الإيرادات بالمصاريف من جهة ومن جهة أخرى بمبدأ استقلال السنوات المالية وفصل نفقات كل سنة وإيراداتها عن باقي السنوات، إضافة على حرص الباحثين في المنطقتين من خلال ذلك على إضفاء المزيد من الوضوح على جهود المؤسسات في مجال الإنفاق على تدريب الموارد البشرية وتطويرها وتنمية قدراتها، وأثر ذلك على جانب الكفاءة وتحقيق الأرباح والأهداف الاقتصادية المرتبطة بالنشاط، والتعبير عنه بأرقام ومدلولات عددية، تسمح بإجراء المقارنات واتخاذ القرارات الإدارية الرشيدة بالاعتماد على معلومات صحيحة وموثوق بها.

ومن بين أوجه الشبه التي يمكن ملاحظتها كذلك، هي تلك الصعوبات التي واجهت هؤلاء الدارسين في كل مناطق العالم والمتشكلة في مشكلة القياس المحاسبي لتلك الأصول، فقد تعددت توجهات الباحثين وكثرت آراؤهم واقتراحاتهم، نظراً لقصور وعجز الكثير من النماذج عن تحقيق الإجماع والرضا التام من طرف كل الأعضاء المهتمين على النتائج التي قدمتها، إذ عانى كل نموذج وطريقة مقترحة من نقد الباحثين أنفسهم في ما بينهم وإبدائهم لعيوب كل واحدة منها وقصورها.

المطلب الثاني: المقارنة بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية

تهدف هذه الدراسة في المقام الأول إلى البرهنة على قابلية المورد البشري للاعتراف به كأصل من أصول المؤسسة، ومن ثمّ القيام في ما بعد بقياسه وتقييمه والإفصاح عنه كما يحدث مع باقي الأصول المادية والمعنوية، مع التركيز على عملية القياس المحاسبي والسعي وراء اختيار الطريقة الأمثل والأكثر مناسبة من حيث سهولة تطبيقها على أرض الواقع، ونوعية المعلومات التي تقدمها عملية القياس هذه من حيث تحقيقها لشروط المعلومة المالية حسب النظام المحاسبي المالي؛ وهذا لأن عملية القياس المحاسبي عملية أساسية ومركزية في الاعتراف بالأصول عامة، إذ لا يمكن الكلام عن هذا الأصل والإفصاح عنه إذا استحالَت عملية قياسه مبدئياً.

ومما يميز هذه الدراسة كذلك عن غيرها أنها تحاول أنما إلى جانب محاولة الإحاطة قدر الإمكان بالجانب النظري لموضوع محاسبة الموارد البشرية وتتمين دور المورد البشري وضرورة الاهتمام به كما ينبغي له، فإنها تحاول أن تخوض في الجانب العملي التطبيقي من خلال رصد الصعوبات والمشاكل المتوقعة فيه من الناحية القانونية أولاً ومن ناحية ظروف التطبيق ونوعية المعلومات المتحصل عليها وكيفية تسجيلها محاسبياً دوماً على الوجه الذي ينص عليه القانون الساري المفعول.

إضافة إلى أنها كانت في بيئة تتسم بالانغلاق ومركزية القرار مع توجيه مخرجات النظام في الجملة إلى أهداف محددة مسبقاً، رغم اعتمادها على المعايير المحاسبية الدولية وسعيها إلى خلق حالة من التوافق والتوحيد مع توجهات الهيئات الدولية في مجال المحاسبة وهذا للأسباب المعروفة لدى الجميع كالنقص الملاحظ في تنظيم الحياة الاقتصادية عموماً وعدم تفعيل دور البورصة الذي يُعدُّ دوراً جوهرياً خصوصاً في مثل هاته الحالات، فنشاط السوق المالي يعطي للمعلومات المالية أهميتها المرجوة منها، ويجعل للإفصاح عنها وتقديمها معنىً وقيمةً معتبرة وهو الشيء المفقود في الوقت الراهن، فإنجازها بالصورة الحالية يجعلها وسيلة لخدمة أغراض مصالح الضرائب أو أهداف المحاسبة الوطنية وديوان الإحصائيات لا غير.

أما بالنسبة للدراسات التي تم تناولها فإن جُلّها كان يحاول البرهنة على أهمية الاعتراف بالأصل البشري، وضرورة تطبيق المحاسبة على الموارد البشرية في المقام الأول كمدخل للولوج إلى الموضوع، ثم التطرق إلى مشاكل القياس والإفصاح، عبر المحاضرة والتأسيس للدفاع عن نموذج ما أو طريقة معيّنة وبيان إيجابياته ومحاسنه والحكم على ملاءمة مخرجاته ومصداقيتها من أجل دعم تبنيه من طرف المؤسسات، بخلاف ما نحن عليه في دراستنا، حيث أن مسألة الطرق ونماذج القياس محسومة بشكل كبير، والخيارات محدودة جداً وكل ما سنقوم به هو اختيار طريقة واحدة من بين ما هو موجود وما تم إتاحتها، أي بعبارة أخرى: اختياراً من المُختار.

خلاصة:

تم الاعتماد في هذا الفصل على مراجعة الأدبيات المحاسبية التطبيقية التي سبقتنا في هذا الاختصاص الحديث الذي يعرف بحاسبة الموارد البشرية، من بين مجموعة من الأبحاث المحرّرة باللغة العربية والأجنبية ذات الأصل الأكاديمي سواءً في شكل منشورات في مجلات علمية محكمة أو في شكل رسائل جامعية، والتي تناولت بالتحديد موضوع محاسبة الموارد البشرية عبر التطرق إلى العناصر الثلاثة الأساسية لكي يكتمل النموذج الخاص بذات الموضوع: الاعتراف والقياس والإفصاح عن قيمة الموارد البشرية في المؤسسات الاقتصادية.

وبعد تحليل ومناقشة هذه الأدبيات التطبيقية والتي أجريت في بيئات اقتصادية مختلفة بين المغلقة أحياناً والمتطورة أحياناً أخرى، حيث برهنت كلها على أحقية المورد البشري في الاعتراف به كأصل ضمن أصول المؤسسة دون مشكل يذكر أو اعتراض وهذا بالاعتماد على تحقيقه لشروط الاعتراف بالأصول؛ بينما تختلف التوجهات وتتشعب في مسألة القياس المحاسبي لتلك الأصول بين الباحثين، والذي يرجع إلى اختلاف المداخل والرؤى الفكرية، وتباين الغايات والأهداف الميدانية مع الأخذ في عين الاعتبار اختلاف البيئة الاقتصادية بجميع مكوناتها من باحث إلى آخر؛ وهي كلها عوامل تساهم في إعطاء نتائج متنوعة؛ توصلنا في الأخير إلى استنتاج أن كل البحوث السابقة تصب في قالب واحد وتتجه إلى هدف فريد هو حث الحكومات والدول على تطبيق محاسبة الموارد البشرية ومتابعتها والإفصاح عن قيمة التكاليف المتحملة في تنشأتها وصيانتها والمحافظة عليها.

الفصل الثالث:

تطبيق طرق القياس المحاسبي
على تقييم الموارد البشرية
في مؤسسة ش.ذ.أ.بيات
كاترينغ

تمهيد:

سنقوم في هذا الفصل بالمرور إلى مرحلة أخرى من الدراسة ألا وهي الدراسة الميدانية أو التطبيقية ، فنتجه من العام إلى الخاص و من التعاريف النظرية و المفاهيم المجردة إلى القيم الحقيقية والعبارات الكمية، حيث سنقوم بتطبيق ما تم التوصل إليه من نتائج من خلال المناقشات و التحليل في الفصول السابقة، على المعطيات العددية والبيانات الكمية المحصل عليها في الحالة المدروسة، بغرض التحقق مما سبق من فرضيات و تخمينات.

وسنحاول في البداية تقديم هذا المنهج المتبع كثيرا في العلوم الإنسانية، و إعطاء نظرة شاملة عنه في المبحث الأول، ثم التطرق في المبحث الثاني: إلى الكلام عن العينة محل الدراسة و المتمثلة في مؤسسة بيات كاترينغ ، بالتعريف بها من خلال بعض المؤشرات لإعطاء صورة مبسطة عنها، للولوج في ما بعد إلى استعراض مديرية الموارد البشرية ودراساتها بالتفصيل، من حيث الهيكلة و العلاقات الوظيفية و إجراءات العمل المنظمة لها و الوسائل المسخرة لها؛ ثم الشروع في المبحث الثالث إلى شرح الطريقة المستعملة في جمع البيانات الكمية المتعلقة بموضوع الدراسة و كيفية تصنيف البيانات و ترتيبها حسب نوعها و طبيعتها في جداول خاصة بها؛ وأخيراً في المبحث الأخير نقوم بتطبيق الطرق المحاسبية المنصوص عنها قانوناً للحصول على النتائج المرجوة و مناقشتها.

- المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لمنهج دراسة الحالة.
- المبحث الثاني: إدارة الموارد البشرية في مؤسسة بيات كاترينغ.
- المبحث الثالث: جمع البيانات وتصنيفها.
- المبحث الرابع: المعالجات المحاسبية على الموارد البشرية وفق النظام المحاسبي المالي.
- المبحث الخامس: تطبيق الطرق المحاسبية المعتمدة من النظام المحاسبي المالي على تقييم الموارد البشرية.

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لمنهج دراسة الحالة

المطلب الأول: مفهوم منهج دراسة الحالة

أولاً - تعريفها: يطلق مصطلح "الحالة" في مجال البحث العلمي على كل عينة يرغب الباحث في التركيز عليها ودراستها بالتفصيل الدقيق، والتوسع في رصد جميع جوانبها سواء كانت فرداً أو مؤسسة أو فئة من المجتمع؛ أما منهج دراسة الحالة فهو: "تحليل وتنسيق المعلومات التي يتم جمعها حول تلك الحالة بصورة دقيقة ومعقدة عن وضعها الحالي، مع المرور الضروري على تطورها عبر التاريخ، ورصد جميع خبراتها الماضية في وسط بيئتها لتفسير بعض سلوكياتها مع محيطها، بتحليل نتائجها وآثارها للتمكن من استخلاص تعميمات وقواعد عامة يمكن تطبيقها على مثيلاتها من الحالات المتشابهة في الظروف والمكونات والسلوكيات والأهداف".¹

فمنهج "دراسة الحالة" يقوم على التعمق في دراسة مرحلة معينة من تاريخ حياة الوحدة موضوع الدراسة، أو دراسة جميع المراحل التي مرت بها؛ وكذلك يقوم بفحص واختيار مجموعة العوامل التي تتصل بسلوك معين في هذه الوحدة وذلك بغرض الكشف عن العوامل التي تؤثر في الوحدة المدروسة وعن العلاقات السببية بين أجزاء هذه الوحدة؛ كما ويقوم الباحث بالتحليل العميق للتفاعل الذي يحدث بين العوامل التي تؤدي إلى التغيير والنمو والتطور على مدى فترة زمنية معينة من الزمن، وهذا باستخدام أدوات قياس موضوعية لجمع البيانات وتحليلها وتفسيرها حتى يتمكن من تجنب الوقوع في الأحكام الذاتية.²

ثانياً - أسلوبها:

يقوم هذا الأسلوب على جمع بيانات ومعلومات كثيرة وشاملة عن حالة معينة واحدة أو عدد محدود من الحالات، وهذا من أجل الوصول إلى فهم أعمق للظاهرة المدروسة، وما يشبهها من ظواهر أخرى مشابهة ومماثلة، حيث يتم جمع البيانات عن الوضع الحالي للحالة المدروسة بالإضافة إلى ما توفر قدر الإمكان عن ما سبق من ماضيها وعلاقتها لأجل فهم أعمق وأفضل للفئة التي تمثلها هذه الحالة؛ على أن ما يجب التأكيد عليه عند دراسة الحالة هو: تحديد المشكلة الحقيقية والتمييز بينها وبين الأعراض المصاحبة لها، فقد يقع تداخل كبير بين المشكلة وما ينجم عنها من أعراض أو نتائج جانبية في أشكال متعددة، ويؤدي هذا الغموض في الأخير إلى الابتعاد عن المشكلة الحقيقية والغوص والضياع في أحد أعراضها أو نتائجها.

ثالثاً - شروطها وعناصرها:

ولهذا المنهج بعض الشروط التي يجب التقيد بها وبعض العناصر التي يجب مراعاتها عند القيام بالدراسة :

✓ **الشروط:** يشترط فيها وفقاً لما سبق بعض الشروط حتى تفي بالغرض الذي وضعت له نذكر منها:

¹ عمار بوحوش ومحمد محمود الذنبيات، مناهج البحث العلمي وطرق إعداد البحوث، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2014، ص 130.

² عامر إبراهيم قندبلجي، البحث العلمي: دليل الطالب في الكتابة والمكتبة والبحث، مطبعة عصام، بغداد، العراق، 1979، ص 68-69.

الفصل الثالث: تطبيق طرق القياس المحاسبي على تقييم الموارد البشرية في مؤسسة ب. كاترينغ

- الدقة: فهي تتطلب التدقيق في تحري المعلومات مع مراعاة تكاملها.
- التنظيم والوضوح: وتشتد في المعلومات المستعملة أن تكون واضحة ومنظمة بطريقة تسهل فهمها ومعالجتها نظراً لكثرة المعلومات التي تشملها.
- الاعتدال: وتشتد الاعتدال في طرح المعلومات بحيث لا تكون مفصلة بصورة كبيرة حتى تصبح مملة، ولا مختصرة وشحيحة بحيث تؤدي إلى خلل في فهمها، وينبغي لها أن تكون متناسبة مع هدف الدراسة .
- التوثيق: وتقتضي ضرورة القيام بتسجيل كل ما يمكن من معلومات رغم كثرتها تفادياً لنسيان بعضها أو إهماله.
- اقتصاد الجهد: يُنصَحُ بضرورة الاقتصاد في الجهد والتكلفة وإتباع أقصر الطرق لبلوغ الهدف المطلوب من دراسة الحالة .
- ✓ العناصر: أما العناصر التي يجب توفرها فهي كما يلي:
- وصف الحالة الحاضرة .
- سرد للمؤثرات السابقة ومراحل النمو والتطور المتعاقبة.
- إشارة للاتجاهات المستقبلية.

المطلب الثاني: أغراض منهج دراسة الحالة

ولهذا المنهج كغيره من المناهج هدف واضح المعالم لا يخف على أحد، فهو أداة تستخدم للبحث وتَقْصِي الحقيقة العلمية وتقريرها ومحاولة الوصول إليها بطريقة علمية موضوعية، بعيدة عن الذاتية والتوجهات الشخصية، ولكنه وكغيره يتميز بخصوصيته التي تميزه وتجعله ملائماً لبعض الأغراض العلمية دون غيرها خاصة منها:

1- الوصف: يكون الباحث في هذه الحالة في حاجة ملحة إلى وصف وتصوير الظاهرة التي تحت بين يديه قيد الدراسة بعمق ووضوح كبيرين؛ وعليه لا يجد بُدّاً من استعمال هذا المنهج الذي يُعطي وصفاً مكثفاً للظاهرة، فهذا المنهج بإمكانه صياغة الظاهرة والسياق الذي توجد به لكي تعطي القارئ إحساساً بالمعاني المتضمنة والمقاصد الكامنة في ذلك الظرف أو الحالة المدروسة.

2- التفسير: وأحياناً قد يكون الغرض من بعض دراسات الحالة تفسير ظواهر معينة إذ ينظر الباحثون إلى قوالب محددة بين مختلف الظواهر داخل حالة واحدة أو ضمن عدة حالات؛ وإذا ظهر أن أحد القوالب له آثار سببية على القوالب الأخرى يشار إليه بأنه قالب سببي وإذا لم يكن السبب محدداً يُشار إليه بأنه قالب علائقي.

3- التقويم: يمكن للباحث في دراسة الحالة أن يستخدم المعلومات والحقائق التي تتجمع لديه عن الحالة (وحدة الدراسة) في تحسين هذا الوضع أو تصحيح اتجاه غير مرغوب فيه، ومعنى ذلك أن النتيجة الكاملة "لدراسة الحالة" يمكن أن تؤدي إلى الإصلاح أو العلاج ويتبع الباحثون في ذلك عدداً من طرق التقويم يصدرن خلالها أحكاماً على الظاهرة محل الدراسة، وإن كانت مشكلة العلاج والإصلاح تقع - فنياً - خارج دائرة البحث المقصود بدراسة الحالة فمهمة الباحث في طريقة "دراسة الحالة" هي دور التشخيص أكثر منه دور الإصلاح.

المطلب الثالث: خطوات منهج دراسة الحالة

يتميز منهج دراسة الحالة بوضوح مجال الدراسة ومحدوديته فهو مقتصر على العينة المختارة وبالتالي فإن الخطوات التي ستأتي في ما بعد ستكون سهلة وواضحة، ويمكن تلخيصها في ما يلي:¹

1. تحديد الظاهرة والمشكلة أو نوع السلوك المطلوب دراسته.

2. تحديد المفاهيم والفروض العلمية والتأكد من توفر البيانات المتعلقة.

3. اختيار العينة للحالة التي يقوم بدراستها.

4. تحديد وسائل جمع البيانات.

المطلب الرابع: طرق جمع البيانات وشروطها

الفرع الأول: طرق جمع البيانات

على الباحث جمع البيانات الأولية والضرورية لفهم الحالة أو المشكلة وتكوين فكرة واضحة وكافية عنها، أي توسيع قاعدة المعرفة عن الحالة أو المشكلة المطلوب دراستها، ويمكن الحصول على البيانات والمعلومات في دراسة الحالة من مصادر عديدة نذكر منها:

1- المقابلة الشخصية: تعتبر المقابلة الشخصية أكثر الأساليب الشائعة المستخدمة في دراسة الحالة فكثيراً ما يجري الباحثون مقابلات شخصية مع المشاركين في الميدان في بحوث دراسة الحالة؛ وعادة ما تكون الأسئلة مفتوحة بدلاً من تقديمها باختيارات محددة مما يتيح للمستجوبين حرية كاملة تمهد لإدلائهم بالإجابات؛ ويمكن للمقابلة الشخصية أن تكون غير رسمية تأتي ضمن المحادثة الطبيعية مع المشارك وهنا لا يطلب من الباحث أن يتقيد بخطة محكمة مسبقاً أو بأسئلة مخطط لها من قبل، ولكن هذا لا يعني أن تتم المقابلة دون أي تنظيم؛ بل من المفضل أن يكون هناك ترتيب وتنسيق على قدر الإمكان في إدارة الحوار وإذا ما أجريت المقابلة الشخصية مع عدد كبير من المشاركين أو إذا اشترك في المقابلات أكثر من مقابل فقد يلجأ الباحثون إلى إعداد دليل أو مُرشد للمقابلة يحدد مجموعة من الموضوعات لاستكشافها مع المشاركين أي تحويل المقابلة إلى مقابلة مُقنّعة.²

قد تجرى المقابلة على هيئة مناقشات يشارك فيها عدد من الأفراد يشكلون ما يطلق عليه "المجموعة الحورية" ويدير المناقشة مقابل محنك؛ وفي هذه الحالة من الطبيعي أن يتناول المشاركون الحديث ويستمعون لبعضهم البعض مما يساعد على التعبير عن مشاعر أو آراء لا يمكن أن تظهر إذا كانت المقابلات شخصية؛ وأهم ما يميز المقابلة الشخصية في دراسة الحالة هي أنها قريبة إلى الحالة الطبيعية

¹ عمار بوحوش ومحمد محمود الذنبيات، مرجع سابق، ص 131.

² أوسري منور وبوعافية رشيد، أسس منهجية البحث العلمي في العلوم الاقتصادية وإدارة الأعمال، المكتبة الجزائرية بوداوا، الجزائر، 2010، ص 81-82

الفصل الثالث: تطبيق طرق القياس المحاسبي على تقييم الموارد البشرية في مؤسسة ب.كاترينغ

لتشخيص المشارك فيها، وبالتالي فإن العلاقة بين الباحثين والشخص الذي تتم معه المقابلة تصبح شرطاً هاماً للمقابلة وذلك مع احتفاظ الباحث المحرب بموقفه الموضوعي على قدر الإمكان.

أ. فالباحث لي بلاي - أحد رواد منهج دراسة الحالة - قد عاش بين عائلات العمال التي كان يقوم بدراسة أحوالها الاقتصادية والاجتماعية في فرنسا وإن كان ما يؤخذ على هذه الطريقة غير الرسمية صعوبة كتابة وتدوين الملاحظات والمناقشات بين الباحثين والشخص المفحوص بدقة كافية.¹

2- الملاحظة: يمكن استخدام الملاحظة في دراسة الحالة على النحو التالي:²

أ. إجراء الملاحظة على مدى فترة زمنية معينة.

ب. إجراء الملاحظة للتوثق من صحة ما قاله المبحوث في المقابلة المتعمقة.

ج. عند تعذر إجراء مقابلات متعمقة مع المبحوث تستخدم الملاحظة لجمع البيانات المطلوبة.

يستخدم بعض الباحثين التسجيل الصوتي أو التسجيل المرئي أو يكتبون مذكرات عند ملاحظة المشاركين أثناء عملهم في الميدان ويسعى بعض الباحثين إلى أن يكونوا هم أنفسهم ملاحظين مشاركين، أي أن يتفاعلوا شخصياً مع المشاركين في الميدان في الأنشطة الميدانية وذلك لتكوين التعاطف والثقة معهم مما يساعد على زيادة فهمهم للظاهرة ومثل هؤلاء الباحثين يكتبون مذكرات على ملاحظاتهم ولكن بعد أن يغادروا الميدان.³

3- الاستبيانات: يستخدم الباحثون في دراسة الحالة الاستبيانات عندما يكون الاتصال الفردي المباشر بجميع المشاركين غير ممكن وتكون البيانات المرغوب في جمعها غير شخصية؛ والاستبيان المصمم تصميماً جيداً يمكن أن يستثير معلومات متعمقة؛ ولكن استخدام الاستبيان المعد مسبقاً في "دراسة الحالة" لا يؤدي دائماً إلى أفضل النتائج، وذلك لأن هذا الإعداد المسبق للأسئلة قد يحول دون حرية الحديث بل قد يشجع على المراوغة والكذب، وكذلك فإن الأسئلة الخاصة بتاريخ حياة الشخص أو الأشخاص لا تتم الإجابة عليها بطريقة "نعم" أو "لا" أو بعلامة معينة، كما أن الإجابات المفيدة فعلاً يمكن أن تكون الإجابات المفصلة وبالتالي الطويلة.⁴

4- تحليل الوثائق: وتتضمن هذه الوثائق سيرة حياة الشخص ذاته أو الأشخاص أو المؤسسات التي يمكن استغلالها لتتوب عن المحادثات والمقابلات، حيث توفر معلومات وتوضح في نفس الوقت بعض الإشكالات لا يستطيع الباحث فك رموزها من خلال الحوار وهذا لطغيان الذاتية والجانب الشخصي في هذا الأخير.

¹ أحمد بدر، أصول البحث العلمي ومناهجه، المكتبة الأكاديمية، مصر، 1996، ص 313.

² أوسري منور وبوعافية رشيد، مرجع سابق، ص 122-124

³ عمار بوحوش ومحمد محمود الذنبيات، مرجع سابق، ص 93.

⁴ أوسري منور وبوعافية رشيد، مرجع سابق، ص 103-105

الفرع الثاني: شروط جمع البيانات

من بين أهم الشروط التي يجب أن تتوفر عند جمع البيانات:

1. العناية بالميزات الفردية الدقيقة: أي الاهتمام بأي عنصر يمكن أن يسهم في فهم سلوك الحالة المدروسة، والذي يمكن أن يلعب دوراً في تمييزها، وقد يُجتم هذا الشرط ضرورة الالتفات إلى الخصائص النادرة المتوفرة في الحالة المدروسة.

2. العناية بتقويم المعلومات: لا بد من تقييم المعلومات تقييماً دقيقاً؛ وذلك بسبب اختلاف الطرق المستخدمة في جمع المعلومات ودرجة صدقها وثباتها؛ ونظراً لتعدد هذه الطرق وتشابهاً أحياناً، فإنه يتحتم مراعاة تطبيق هذا المعيار واختيار الضروري من المعلومات، لذا فإن الأخصائي يجب أن يكون خبيراً باختيار الأدوات المستعملة خصوصاً إذا عرفنا بأن لكل أداة ميزات وعيوب، إذا ليس هناك أداة من الأدوات المستعملة في الدراسة يمكن لها أن تقيس ما يراد قياسه بدقة تامة دون احتمال وقوع الخطأ، لذا فإن عليه أن يكون حذراً في إصدار أحكامه فيما يتعلق بالنتائج التي توصل إليها قيد الدراسة.

3. مراعاة العامل الثقافي: يجب أن يكون الباحث على اطلاع شامل ووعي تام بالثقافة التي تسود مجموعة الأفراد المكونين للحالة المدروسة، وذلك حتى يتمكن من فهم المقبول وغير المقبول في هذه الثقافة خصوصاً إذا عرفنا بأن الثقافة تؤثر في سلوك الأفراد وتشكيل شخصياتهم، وبالتالي تؤثر على سلوك المجموعة ككل ومن هنا تأتي أهمية دراسة الباحث للظروف البيئية التي تؤثر في سلوك الحالة المدروسة.

4. استقلال المعلومات الفردية: إن دراسة الإنسان عبارة عن سلسلة متصلة الحلقات فسلوكه الحالي هو امتداد لسلوكه الماضي، ودراسة أي حالة تتطلب دراسة أعراض السلوك المرضية أثناء الطفولة السابقة وتاريخ الحياة أمر ضروري كما أن الميدان بحاجة إلى تحسين طرق الوصول إلى المعلومات الوصفية المتتابعة.

5. الاستمرار في تقويم الحالة: إن تقييم الحالة عملية ضرورية وهامة، مما لا شك فيه أن بعض أنماط سلوك الفرد تتضح بمجرد الحصول على بعض المعلومات الأولية التي تبين بعض نواحي القوة والضعف في شخصية الأفراد، وقد يتبين كلما تعمقنا في دراسة الحالة أن الآراء الأولى عن الأفراد كانت خاطئة تماماً، لذا يجب الحذر من الحكم على سلوكيات الأفراد من خلال المعلومات الأولية ويجب على الأخصائي أن يعيد التفكير في افتراضاته حتى يتمكن من القيام بالتشخيص السليم.

6. الطريقة المتبعة في كتابة التقرير الخاص بدراسة الحالة: من الأفضل أن يكون التقرير مطولاً وشاملاً لكثير من التفاصيل بدلاً من أن يكون مختصراً ومهماً لبعض النواحي الهامة، وأخيراً تجدر الإشارة إلى ضرورة أن تشمل البيانات التي تم جمعها على الأقل ما يلي:¹

أ- تاريخ الحصول على المعلومات.

ب- أسماء الأشخاص الذين أدلوا بتلك البيانات.

ج- الكلمات الفعلية المستخدمة في هذه البيانات.

¹ أحمد بدر، مرجع سابق، ص 387

- ء- وصف مختصر للظروف المحيطة بعملية المقابلة.
- هـ- ملخص للأساليب الخاصة التي استخدمت في أي جزء من الدراسة (مثل الملاحظة الشخصية المباشرة، المقابلة، الاستبيان الخ).
- و- تحديد الشخص أو الوثيقة التي تمدنا بالمعلومات.
- ي- ملاحظات مكملة.
- 7- استخلاص النتائج ووضع التعميمات: وفي هذه المرحلة يوضح الباحث النتائج التي تم التوصل إليها وأهميتها وإمكانيات الاستفادة منها في دراسات أخرى.

المبحث الثاني: إدارة الموارد البشرية في مؤسسة " ش.ذ.أ بيات كاترينغ"

المطلب الأول: إدارة الموارد البشرية في المؤسسات الاقتصادية

من الجدير بالقول أن الوضعية الحالية التي بلغتها إدارة الموارد البشرية في الدول المتقدمة صناعياً وفي التامية على حد سواء، كان نتيجة عدّة تطورات وعوامل متعدّدة: اقتصادية، اجتماعية، سياسية وفكرية، وقد لعبت هذه العوامل دوراً أساسياً في تكوين فكرة حول نظرة المجتمع لها أولاً، وفي كيفية إرساء قواعد إدارة الأفراد ثانياً، مع الإشارة إلى أن هذا التطور في إدارة الأفراد قد حدث بشكل تدريجي ولم يتمّ مرةً واحدةً بالجملة؛ وعليه كان لزاماً على الدارس لهذا الموضوع بعد أن يتعرف على ماهيتها وأهدافها، أن يتطرق إلى أهم مراحل تطورها عبر الزمن.

أولاً: ماهية إدارة الموارد البشرية:

هناك عدة تعاريف لهذا المفهوم نورد بعضاً منها في ما يلي:

- هي النشاط الإداري المتعلق بتحديد احتياجات المشروع من القوى العاملة بالأعداد والكفاءات المحددة (اللازمة والمطلوبة) وتنسيق الاستفادة من هذه الثروة البشرية بأعلى كفاءة ممكنة.
- ويمكن تعريفها بأنها عبارة عن إحدى وظائف منظمة الأعمال التي تتأثر بمختلف جوانبها بعناصر البيئة الخارجية، والتي تؤثر بدورها في تصميم الهيكل التنظيمي وفي فعاليات وأنشطة إدارة هذه الموارد.
- هي عملية تنطوي على التحليل والإدارة من اختيار وتعيين وقيادة ورقابة، للموارد البشرية الخاصة بمنظمة الأعمال، وذلك بهدف ضمان تحقيق الأهداف المنشودة وبدرجة معينة من الرضا، وعليه فإنّ هذه العملية تهتم بتخطيط الموارد البشرية، اختيار المناسب منها، تعيينه، ترقيته وتقييم أدائه على ضوء الأهداف المسطرة مسبقاً.
- ومنه يمكن تعريف إدارة الموارد البشرية على أنّها عملية الاهتمام بكل ما يتعلق بالموارد البشرية التي تحتاجها المنظمة لتحقيق أهدافه، وهذا يشمل اقتناء هذه الموارد البشرية، والإشراف على استخدامها، وصيانتها والحفاظ عليها، وتوجيهها لتحقيق أهداف المنظمة.

ثانيا: مهام و وظائف إدارة الموارد البشرية:

تختلف طبيعة مهام إدارة الموارد البشرية باختلاف المؤسسات، طبيعة نشاطها وحجمها ومستوى تطورها، ويمكن تصنيف هذه المهام إلى: وظائف تقنية داخلية في صلب اختصاصها تتعلق بمجال وموضوع وظيفة الموارد البشرية، ووظائف أخرى إدارية تساعد على تنفيذ هاته المهام التقنية للإدارة.

أ) **الوظائف التقنية:** وهي تلك الوظائف التي تعد من صلب اختصاصها، ويتعلق الأمر بالمهام الفرعية المتخصصة لإدارة الموارد البشرية، وتحتوي تأمين وتميئة القوة العاملة، مكافأتهما، تطويرها، حمايتها وإجراء البحوث والدراسات لتحسين وتطوير هذه الأنظمة وتشمل ما يلي:

- **تصميم الوظائف:** وصف وتحديد مستلزمات كل وظيفة والمؤهلات الشخصية للأفراد المناسبين لها.
- **الاستقطاب والاختيار والتعيين:** البحث عن المرشحين المناسبين وتحفيزهم على تقديم طلباتهم، واختيار المرشحين الملائمين للوظائف الشاغرة حسب تخصصاتهم ثم القيام بتعيينهم.
- **تكوين وتطوير العمال:** بمعنى الاهتمام بتدريبهم وتنمية مهاراتهم وتحسين اتجاهاتهم وسلوكياتهم نحو الأهداف المسطرة.
- **توجيه وتحفيز العمال:** بمعنى التعرف على الاختلافات بين الأفراد، توجيههم إلى السلوك الإيجابي، ومكافأتهم على أدائهم بعد تقييمهم.
- **متابعة المسارات الوظيفية للعاملين:** أي الاهتمام بالمستقبل الوظيفي للأفراد واهتمامهم المهنية على المدى الطويل.
- **تقييم أداء العمل:** معرفة مستوى أداء كل عامل مقارنة بالعمل المطلوب منه.
- **نظام الدخل:** مكافأة الأفراد على أساس أهمية الوظائف التي يقومون بها ومستوى أدائهم .

ب) **الوظائف الإدارية:** وهي تلك الوظائف التي تساعد على تنفيذ المهام التقنية للإدارة العادية والمتعارف عليها، وتشمل:

1. التخطيط: هو إعداد خطة عمل شاملة لكل المهام والنشاطات المنوطة بإدارة الموارد البشرية لفترة زمنية معينة، وتبدأ بتحديد الأهداف ثم وضع خطوات ومتطلبات تنفيذ هذه الأهداف وفق الرؤية الإستراتيجية للمؤسسة وهذا لتحضير الوسائل اللازمة لذلك وتقدير الكلفة المتوقعة.

2. التنظيم: تهدف عملية التنظيم إلى تجميع الموارد البشرية ووضعها تحت تصرف المؤسسة بطريقة منظمة ومرتبطة بتحقيق أهدافها الاقتصادية بفعالية حيث يشمل التنظيم كل الترتيبات المتعلقة بالعمل كتحديد واجبات العمال ومسؤولياتهم وإعطائهم السلطات اللازمة بتحديد التقسيمات الإدارية والعلاقات فيما بين تلك المجموعات المنظمة حتى تكون مهام الأفراد فيها معروفة وواضحة، وتشجع التعاون والمفاوضة في ما بينه، بهدف تحقيق الرضا من الناحية الفردية والوصول إلى تحسين مستوى الأداء الفردي والجماعي بغية الرفع من فعالية المنظمة من الناحية الجماعية.

3. التوجيه: تضع المنظمة عدّة أنظمة لتوجيه العامل وحثّه على العمل بشكل صحيح، حيث تقوم بتصميم الوظائف، وضع أنظمة التكوين والتطوير والتحفيز المناسبة لتقوية إرادة العامل وتوضيح مسؤولياته في العمل على أشكال إجراءات و طرق عمل منظمة.

4. الرقابة: يمكن تعريفها على أنّها نظام لتحليل ومراجعة أداء العمال والتأكد من أنّ النتائج تحقّق الأهداف المقررة مسبقا في الخطة كما تمكن المراقبة من مراجعة الوظائف للتأكد من عملها على التزام العاملين بشروط عملهم بالأداء والسلوك الإيجابي السليم، ومن اكتشاف الفروق والقيام بالتعديلات لتصلحها؛ إضافة إلى أن الرقابة عملية إدارية تشجّع على احترام القواعد التنظيمية، ومن الممكن

الفصل الثالث: تطبيق طرق القياس المحاسبي على تقييم الموارد البشرية في مؤسسة ب.كاترينغ

أن تكون عملية وقائية عن طريق التكوين والتوعية وذلك بفضل التعريف بالقواعد والإجراءات وكذلك العقوبات والإجازات المترتبة عن احترامها أو عدم احترامها، وتتضمن عملية الرقابة أربع مراحل هي:

أ. وضع السياسات العامة وإجراءات وقواعد الأداء.

ب. قياس الأداء الحقيقي.

ج. مقارنة الأداء الحقيقي بالقواعد.

د. القيام بالتعديلات اللازمة.

ويشكل وضع السياسات العامة هو الإطار أو الاتجاه العام لاختيار العمليات المناسبة والتي يجب أن يتبعها العمال في وظائفهم، أما الإجراءات والقواعد فهي خاصة بعملية أو وظيفة معينة، وتوضح الإجراءات كيفية تطبيق السياسات أما القواعد فهي تعرف ما يجب القيام به لتطبيق الإجراءات ويتم وضع المؤشرات التي ستعمل الرقابة عن طريق المقارنة بين الأداء المحقق والأداء المنتظر حسب الخطة المسطرة من الحكم على الأداء، ثم اكتشاف الفروق الموجودة وتعديلها حسب الإمكانيات المتوفرة.

ثالثا: موقع إدارة الموارد البشرية في الهيكل التنظيمي للمؤسسة الاقتصادية:

حتى تتمكن إدارة الأفراد من أداء دورها لا بد من تجميد إمكانيات مادية وبشرية متخصصة في الأمور الإدارية والنفسية والاجتماعية؛ ويرأس قسم إدارة الموارد البشرية حسب حجم المؤسسة وحاجاتها إلى هذه المصلحة، مدير قد يصل إلى درجة مدير فرعي أو نائب مدير المؤسسة، ويساعده عادة في المؤسسات الكبرى أكثر من مدير مساعد حسب الأقسام التي تتوفر عليها هذه المصلحة مثل: قسم علاقات العمال وقسم تنمية الموارد البشرية... الخ

ولا يكفي لمديري مصالح الأفراد التمتع بقدرات التسيير الإداري فقط، بل يجب أن يتمتعوا أيضا بميزات ومؤهلات القيادة، الاتصال والاستماع، روح الإبداع والتعاون، والإقناع وغيرها من الصفات التي ذكرها فايول في كتابه عن الإدارة¹.

ومن ناحية أخرى فإن تواجد الموارد البشرية في المؤسسة يتوزع على حسب هرم الهيكل التنظيمي للمؤسسة، أفقيا وعموديا، ويتحدد عددهم حسب حجم المؤسسة ووزنها في الاقتصاد وطبيعة نشاطها، ونوع التكنولوجيا المستعملة؛ وبشكل عام فإن الموارد البشرية موزعة إلى ثلاثة مستويات²:

- المستوى العلوي ويشمل الإدارة العليا، ممثلة في المدير ومجلس الإدارة.
- المستوى المتوسط ويتمثل في مختلف القيادات الوسطى والمؤطرة للنشاط كالمديرين المساعدين و رؤساء المصالح.
- المستوى الأخير في أسفل الهرم نجد العمال المشغولين، وترتبط بين هذه المستويات الثلاث علاقات معقدة مؤطرة بمفاهيم السلطة والصلاحيات إضافة إلى القيادة والاتصال، وكل منها يتميز بجزء معين من ذلك، فبقدر ما يتحكم الإطار البشري الإداري في المستوى العلوي في وضع وتحديد توجهات المؤسسة وسياساتها، فإن الإطار البشري في المستوى السفلي ابتداءً من رؤساء العمال والمؤطرين، يسهم في تنفيذ تلك الرؤى والسياسات ويؤثر في مدى تجسيدها على أرض الواقع، وبالتالي فإن التجانس والتوافق في هذه العملية يتوقف على جودة الصلات بين مختلف تلك المستويات، وطبيعة العلاقات التي تربطها،

¹ عمر مصطفى علي عثمان، مدى تطبيق مبادئ الإدارة لهنري فايول في كلية بضاء، مجلة التنمية والاقتصاد التطبيقي، العدد 04، جامعة المسيلة، ص 16.

² نفس المرجع السابق، ص 17

الفصل الثالث: تطبيق طرق القياس المحاسبي على تقييم الموارد البشرية في مؤسسة ب.كاترينغ

فعلى حسب ما يكون التفاهم والاتصال جيداً بينها، وخاصة طريقة الاستماع والتعامل مع مشاكل العمال في التنفيذ، بقدر ما يكون العمل متكاملًا والتعامل موجوداً لتحقيق هدف المؤسسة.

المطلب الثاني: دراسة المؤسسة محل الدراسة

الفرع الأول: بطاقة فنية للمؤسسة

كان موضع هذه الدراسة مؤسسة ش.ذ.أ بيات كاترينغ في مقرها الرئيسي الواقع بالمنطقة الصناعية بحاسي مسعود، وهي إحدى أكبر المؤسسات الجزائرية الناشطة في مجال الخدمات الفندقية في هذه السنوات الأخيرة مع بداية القرن الجديد، حيث كانت بداية عملها في هذا الميدان في شكل شركة ذات شخص وحيد (EURL) سنة: 1999، أين كان نشاطها يقتصر على تموين قواعد الحياة، و بعض الشركات الناشطة في نفس المجال من جنسيات مختلفة، إلى غاية سنة 2001، والتي شهدت ميلاد الشركة في شكلها القانوني الجديد (شركة ذات أسهم)، حيث توسع نشاطاتها وتنوعت مجالات إنجازاتها والتي شملت ما يلي:

1. الفندقية والإطعام.
2. تسيير قواعد الحياة.
3. التموين العام بالمواد الاستهلاكية.
4. الصيانة التقنية لمختلف الأجهزة المستعملة في قواعد الحياة.
5. تصميم وصيانة الغرف الصحراوية.
6. النقل بكل أنواعه.

وقد تمكنت المؤسسة من حجز مكانة مهمة لها في هذا المجال المستجد في السوق الاقتصادية الجزائرية، في فترة وجيزة وأصبحت تعد من أكبر المتعاملين في ذات المجال، من خلال تنوع زبائنها وتعدد نشاطاتهم وجنسياتهم، كما يظهره الجدول التالي:

جدول رقم 1.3: بيانات حول المؤسسة محل الدراسة لسنة 2017

الرقم	المؤشر	القيمة
01	رأس مال	385 000 000.00 دج
02	حجم رقم الأعمال السنوي	8 500 000 000.00 دج
03	عدد العمال	أكثر من 5600 عامل سنة 2018
04	عدد المستثمرات و الورشات	أكثر من 73 ورشة
05	عدد الزبائن (المؤسسات الكبرى):	أكثر من 20 زبون
		Sonatrach , Enafor, Ensp, Sonelgaz, Entp, Halliburton, saharawell, Gwdc, Sarpi, Stone, Kca, Fcp, Inerga, Entrepose, GE, Petrofac, Entral, Shell, GGC, Air Algérie, Etterkib, Goupement TFT, Anadarko, GSS....

المصدر: من إعداد الطالب استناداً إلى معلومات مستقاة من وثائق المؤسسة

الفصل الثالث: تطبيق طرق القياس المحاسبي على تقييم الموارد البشرية في مؤسسة ب.كاترينغ

إضافة إلى هذا فالمؤسسة تملك قدرات وإمكانيات لوجيستية معتبرة في كل المجالات، تعزز من مكانتها وتبعث الأمان والطمأنينة في نفوس المتعاملين الاقتصاديين معها نذكر منها:

1. فضاءات تخزين المواد الاستهلاكية: تملك المؤسسة غرف تبريد بسعة تقدر بـ: 5400 م³، مجهزة بمركبات تبريد (GROUPE (DU PRODUCTION DE FROID) يمكنها توليد درجات حرارة تصل حتى أربعين درجة تحت الصفر: -40°C ، بالإضافة إلى فضاءات أخرى لتخزين مختلف المواد الاستهلاكية بمساحة ثمانية هكتارات: 80000 م².
2. قواعد حياة: قاعدتي حياة بسعة 300 شخص لكل منهما، مجهزتين بكل المرافق الضرورية لمعيشة العاملين: مطعم، مطبخ، ورشة تبيض ملابس، نادي، عيادة طبية.
3. وسائل نقل بمختلف الأحجام والأنواع: وهي مقسمة ومخصصة بطريقة متجانسة مع مختلف الخدمات وطبيعتها: نقل بضائع، نقل أشخاص، أعمال الشحن والتفريغ ونقل العتاد؛ حيث تتجاوز القيمة الإجمالية لحظيرة المؤسسة عتبة: 540 000 000.00 دج مقسمة حسب نوع وطبيعة النشاط كما في الجدول التالي:

جدول رقم 2.3: حظيرة المؤسسة محل الدراسة لسنة 2017

الرقم	وسيلة النقل	استعمالاتها(نوع النشاط)	العدد
01	شاحنة جرارة بمقطورة مبردة ذات دفع ثنائي بحمولة 20 طن	نقل المواد الاستهلاكية	12
02	شاحنة جرارة بمقطورة مسطحة ذات دفع ثنائي بحمولة 20 طن	نقل المواد الاستهلاكية	02
03	شاحنة جرارة بمقطورة مسطحة ذات دفع رباعي بحمولة 40 طن	نقل العتاد و الغرف الصحراوية	06
04	شاحنة ذات غرفة مبردة ذات دفع رباعي بحمولة 10طن	نقل المواد الاستهلاكية	01
05	شاحنة ذات غرفة مبردة ذات دفع ثنائي بحمولة 15 طن	نقل المواد الاستهلاكية	04
06	شاحنة ذات غرفة مبردة ذات دفع ثنائي بحمولة 3.5 طن	نقل المواد الاستهلاكية	02
07	حافلة نقل عمال ذات 30 مقعد	نقل العمال	04
08	حافلة نقل عمال ذات 15 مقعد	نقل العمال	03
09	سيارة نفعية ذات دفع رباعي	خدمات متعددة	05
10	سيارة إسعاف	الإسعافات ونقل المرضى	03
11	شاحنة برافعة صغيرة بحمولة 3.5 طن	أعمال الصيانة في الأماكن المرتفعة	01
12	شاحنة بصهرج ذات سعة 4500 م ³	تفريغ المياه المستعملة	03
13	آلة شوكية بمحرك ديزال	أعمال الشحن و التفريغ	02
14	آلة شوكية بمحرك كهربائي	أعمال الشحن و التفريغ داخل المخازن	05

المصدر: من إعداد الطالب استناداً إلى معلومات مستقاة من وثائق المؤسسة

الفرع الثاني: دور الموارد البشرية في مؤسسة بيات كاترينغ ومظاهر الاهتمام بها

كما يؤكد على أهمية العنصر البشري في نشاط المؤسسة محل الدراسة، أن هذا النوع من النشاط الاقتصادي يعتمد في جوهره، وبصورة أساسية على هذا الأخير، لعدة أسباب و عوامل منها:

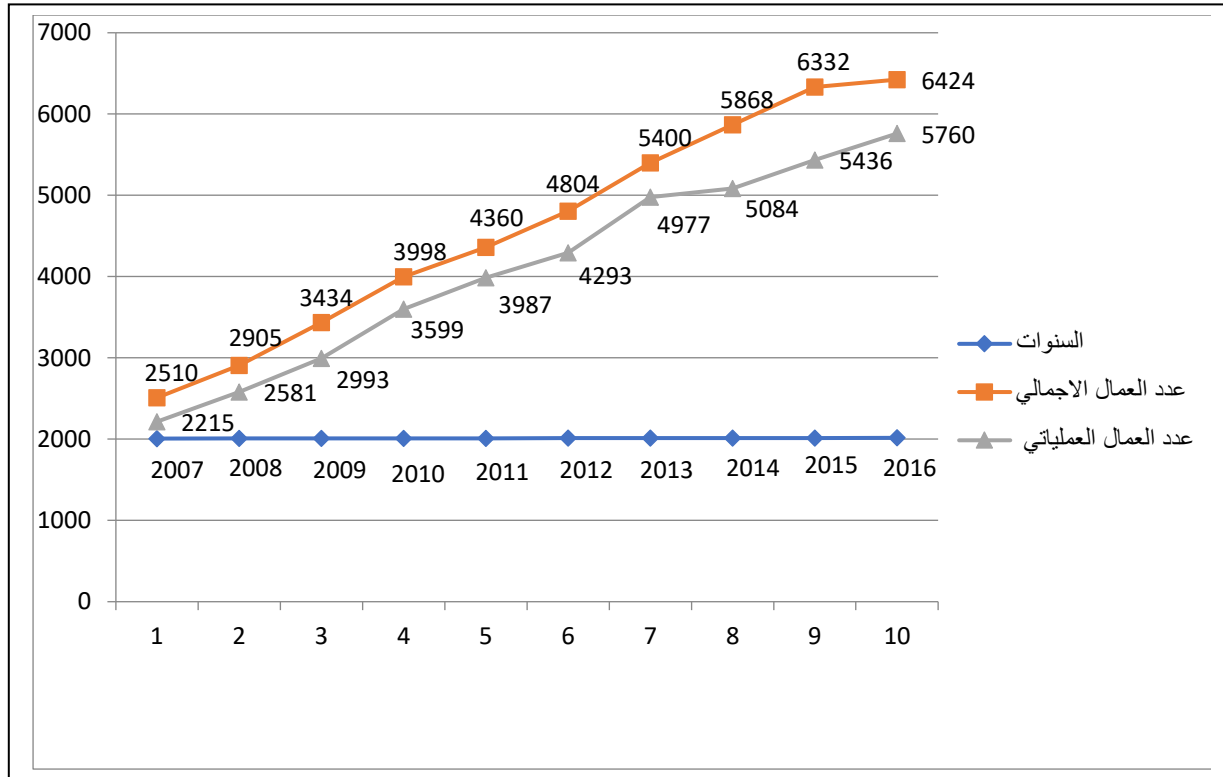
1. أن هذا النشاط يمس جانباً مهماً من حياة الأفراد المستفيدين من هاته الخدمات – والذين يطلق عليه في العموم الزبائن- إذ يتعلق الأمر في المقام بصحتهم الجسمية في خدمة الإطعام مثلاً، فعضوياً: عبر نوعية الوجبات المقدمة من حيث تركيبتها والمواد المستعملة فيها، وصحياً: من حيث احترامها لقواعد السلامة والأمن الغذائي في كل مراحل تحضيرها حتى تقديمها جاهزة؛ وفي خدمة الإيواء أو الفندقية فترتيب الغرف وتنظيفها وتوظيفها بالطريقة المثلى التي تريح الزبون وتشعره بالاهتمام والرعاية، وما تنبه في نفسه من ارتياح ؛ والتي فيها يلعب العنصر البشري المتدخل والقائم على تنفيذ مختلف العمليات دوراً أساسياً وفاعلاً حاسماً.
2. أن كفاءة الأفراد العاملين في هذا السلك من النشاط الاقتصادي وحسن أدائهم لمهامهم وواجباتهم، إضافة إلى مستوى الخبرة و التكوين المهني الذي يمتلكونه هو العامل الأساسي الحاسم في تحديد مستوى الخدمة المقدمة أو المنتج النهائي، أو بعبارة أخرى: هو من يؤثر مباشرة أو ينعكس بصورة كبيرة على الكفاءة العملية للمؤسسة وفي نسبة تحقيقها للأهداف الاقتصادية و المالية المسطرة.
3. أن هذا النشاط هو نشاط خدمي بالدرجة الأولى مما يجعل من سلوك العنصر البشري وطريقة تقديمه للخدمة بالوجه الذي يحقق رضا الزبون عنها، هو عامل مؤثر بصورة مباشرة في سمعة المؤسسة الاقتصادية وقدراتها التسويقية، مما سينعكس على حجمها السوقي والرقعة التي تحتلها في مجال نشاطها.
4. أن الخدمات المقدمة من طرف المؤسسة توسعت كثيراً وشملت في نطاقها مجموعات مختلفة من الأفراد من أوجه شتى، من ناحية الجنسيات فهناك إلى جانب الجزائريين، فئات عديدة من الأجانب، وفي المجموعتين هناك درجات مختلفة على حسب الأهمية الوظيفية والمناصب المزاولة تبعاً للتصنيف الذي يفرضه فن الفندقية على المستوى العالمي، و هذا الاختلاف يولد تنوعاً و ثراءً في العادات والتقاليد على مستوى نوع وطبيعة الوجبات المقدمة من جهة، وعلى نمط باقي الخدمات المتعلقة بها المتأثرة باختلاف المعتقدات الدينية والموروثات الثقافية، مما ينعكس على ديناميكية التعامل واحترافية التجاوب لدى العنصر البشري الموضوع في الخدمة.
5. أن هذا العنصر البشري وخصوصاً ذاك الذي في الميدان ويضطلع بمهمة أداء الخدمات و تنفيذ الالتزامات التعاقدية على أرض الواقع، يمثل النسبة الأكبر والحصة الأوفر من العدد الإجمالي لعمال المؤسسة وبالتالي فهو يفرض نفسه على إدارة المؤسسة بأن توليه الاهتمام اللائق بدوره وحجمه، فكما يبينه الجدول أدناه فإن نسبته من العدد الإجمالي لم تنخفض عن: % 85 طيلة العشرية الممتدة ما بين: 2007 و 2016، وبمعدل عام في الإجمال يبلغ: % 88.94. كما يظهر في الجدول التالي والرسم البياني المرفق به.

جدول رقم 3.3: تطور الموارد البشرية في الفترة الممتدة ما بين 2007-2016

الرقم	السنة	العدد الإجمالي للعمال	عدد العمال في الجانب العملياتي
01	2007	2510	2215
02	2008	2905	2581
03	2009	3434	2993
04	2010	3998	3599
05	2011	4360	3987
06	2012	4804	4293
07	2013	5400	4977
08	2014	5868	5084
09	2015	6332	5436
10	2016	6424	5760

المصدر: من إعداد الطالب استناداً إلى معلومات مسلمة من مصلحة التكوين والمتابعة

الشكل رقم 1.3: تطور الموارد البشرية في الفترة الممتدة ما بين 2007-2016



المصدر: من إعداد الطالب استناداً إلى معلومات مسلمة من مصلحة التكوين والمتابعة

الفصل الثالث: تطبيق طرق القياس المحاسبي على تقييم الموارد البشرية في مؤسسة ب.كاترينغ

هذه الأهمية انعكست بوضوح على اهتمامات المؤسسة بالموارد البشرية، وتطويرها حتى تواجه هذه التحديات، وتتواكب مع ذلك التطور والتسارع المستمر؛ حيث يمكن ملاحظة هذا الاهتمام عبر عدة مظاهر منها:

6. سياسات الشركة وتوجهاتها في جانب تطوير وتنمية قدرات الموارد البشرية، حيث يظهر التزام المؤسسة الواضح بتوظيف عمال أكفاء والتحسين المستمر لأداء المؤسسة ككل، لضمان خدمات أفضل واستمرارية: الملحق رقم: 01.

7. برامج التدريب السنوية والمؤطرة داخلياً وخارجياً والتي تلمس معظم جوانب النقص الذي يمكن أن يوجد في مختلف الخدمات المقدمة، طبقاً للقوانين والتشريعات السارية المفعول في مجال نشاط المؤسسة في المقام الأول، والعقود الجارية مع زبائنها واستجابة لمتطلبات أنظمة الجودة والسلامة الغذائية ISO بمختلف مجالاتها ونسخها، كما يظهر في الجدول التالي :

جدول رقم 4.3: البرامج السنوية الخارجية لتكوين وتدريب الموارد البشرية لسنة: 2017

موضوع التكوين	الفئة المقصودة (المستفيدة)	العدد	الجهة الراعية للتكوين	التكلفة ب: دج
تسيير المشاريع	المديرين، المشرفين، ورؤساء المشاريع	40	مؤسسة: TUV	448 000.00
تكوين المكونين	المكونين، مفتشي الأمن والوقاية، المديرين....	60	مؤسسة: TUV	360 000.00
أنظمة التحكم في الأمن الغذائي وفق المعيار: ISO 2200 V2018	المديرين، رؤساء المشاريع، المشرفين، المفتشين، رؤساء المطابخ، الخبازين، القصابين، الطباخين...	200	مؤسسة: TUV	250 000.00
الممارسات الصحية وفق المعيار: ISO 22002 V2013	عمال المطبخ، عمال النظافة	400	مؤسسة: TUV	250 000.00
الوقاية والأمن البيئي	عمال الورشات التقنية، السائقين،	60	مؤسسة: TUV	120 000.00
القيادة الدفاعية	السائقين	30	مؤسسة: Ecole LAROU	150 000.00
مكافحة الحيوانات الليلية	عمال الوقاية و الأمن	15	مؤسسة: Losoclean	725 000.00
المجموع				1 853 000.00

المصدر: من إعداد الطالب استناداً إلى معلومات مقدمة من مصلحة التكوين والمتابعة: الملاحق رقم: 02 و 03

8. الاستثمار في الموارد البشرية من خلال الوسائل البشرية والمالية والمالية المسخرة في سبيل ذلك، من أجل الرفع من مستوى كفاءة الموارد البشرية والحفاظ على جاهزيتها، والوقوف على مدى استعداداتها وهذا من خلال توفير:

1. مصلحة منفصلة مؤطرة بكفاءات معتبرة من أجل تأطير وضمان متابعة مستمرة وفعالة لكفاءة الموارد البشرية.

2. عتاد ومعدات ووسائل بيداغوجية لتسهيل ودعم عمليات التكوين والتدريب.
3. وسيلة نقل مسخرة من أجل ضمان استقلال الطاقم المؤطر للعملية وإعطائه أريحية في التصرف والتنقل.

المطلب الثالث: وظيفة الموارد البشرية في المؤسسة المدروسة

تعد وظيفة الموارد البشرية من أهم الوظائف إن لم نقل هي الوظيفة الأساسية إلى جانب مديرية العمليات أو الاستغلال، وهذا نابع طبعاً من جوهرها فاختصاصها بمتابعة العامل البشري - والذي يعد العامل الأساسي في تكوين وعمل المؤسسة - يجعلها تحظى بذلك الاهتمام وتلك الأهمية؛ والمؤسسة محل الدراسة لا تختلف في ذلك عن باقي المؤسسات فهي بدورها تُلبى أهمية كبيرة من خلال ما ستعرض له في هذا المطلب بالتطرق إلى الوسائل المادية والمالية المسخرة لها والإطارات البشرية الموظفة فيها.

أولاً : موقعها في الهيكل التنظيمي للمؤسسة:

من خلال إلقاء نظرة على الهيكل التنظيمي للمؤسسة في الملحق رقم: 04 ، نلاحظ تلك الأهمية التي تليها المؤسسة لهذه المديرية فهي هيكلياً مديرية من المديريات الرئيسية المكونة لها و ترتبط مباشرة بالمديرية العامة إما إجرائياً فهي معدودة في المديريات القيادية كما يظهر من خلال : خريطة المسارات العملية (la cartographie des processus) في الملحق رقم: 05، رفقة مديرية العمليات اعترافاً وتميماً لدورها الفعال في العملية الإنتاجية.

ثانياً: الهيكل التنظيمي لمديرية الموارد البشرية

تنقسم مديرية الموارد البشرية حسب الهيكل التنظيمي الوظيفي الموضح في الملحق رقم: 06، والذي حصلنا عليه من مديرية المؤسسة المدروسة على ستة مصالح تابعة رأساً ومباشرة إلى مدير الموارد البشرية مروراً بمساعده ويؤطرها طاقم بشري معتبر يتكون من: اثني عشر فرداً مقسمين حسب الجدول أدناه رقم: 5.3.

1- المصالح المكونة للمديرية:

1. مصلحة التوظيف: مهمتها الأساسية تغطية حاجة المؤسسة في مجال الموارد البشرية المؤهلة حسب الشروط المنصوص عليها في بطاقة كل منصب، ويشمل نشاطها مختلف عمليات الاستقطاب والبحث عن الكفاءات وجلبها والتكفل بانتقاء واختيار الأحسن والملائم منها لحاجيات المؤسسة ومتابعة العملية الإدارية الكفيلة بالتحاقهم بالمؤسسة.
2. مصلحة متابعة حركة الموظفين: مهمتها تتبع حركة الموظفين داخل المؤسسة وضمان العدد الكافي من العاملين لتلبية حاجيات المؤسسة وتوفيره في كل المواقع بالشروط القانونية والتنظيمية السارية المفعول، ويشمل نشاطها: متابعة حركة العاملين عند التحاقهم بأماكن العمل أو ذهابهم في عطل استرجاعية، تنظيم مواعيد الانتقال حسب البرامج والخطط المعدة مسبقاً، مراقبة ومتابعة الحالة الصحية للعاملين أثناء تنقلهم وعملهم.
3. مصلحة التكوين والمتابعة: وتضطلع بمهمة التدريب والتكوين وتنمية قدرات الأفراد وصقل مواهبهم انطلاقاً من برامج التكوين المقترحة للوصول بهم إلى المستوى المطلوب.
4. مصلحة الشؤون الاجتماعية: تسهر على القيام بشؤون العاملين من الناحية الاجتماعية مثل: المنح العائلية وتسيير العلاقة مع مصالح الضمان الاجتماعي، أو النشاطات الداخلية ذات الطابع الاجتماعي والتضامني.
5. مصلحة الأجور: وهي المصلحة المعروفة بتسيير الأجرة الشهرية لكل العاملين.

الفصل الثالث: تطبيق طرق القياس المحاسبي على تقييم الموارد البشرية في مؤسسة ب.كاترينغ

6. مصلحة العقود والملفات: وهي مصلحة مختصة بتسيير والحفاظ على المطابقة واحترام القوانين في مجال سير العقود والاحتفاظ بالملفات الإدارية لكل العاملين.

2- الطاقم البشري: ويتوزع هذا الطاقم كما يظهر في الجدول رقم: 5.3 أدناه:

الجدول رقم 5.3: توزيع الطاقم البشري في مديرية الموارد البشرية

الرقم	المصلحة	الوظيفة	العدد
01	مصلحة التوظيف	رئيس مصلحة	01
		مسيّر موارد بشرية	02
		عون إداري	01
02	مصلحة حركة الموظفين	رئيس مصلحة	01
		مسيّر موارد بشرية	03
		عون إداري	01
03	مصلحة التكوين والمتابعة	رئيس مصلحة	01
		أستاذ مكون	02
04	مصلحة الشؤون الاجتماعية	رئيس مصلحة	01
05	مصلحة الأجور	رئيس مصلحة	01
		مسيّر موارد بشرية	02
06	مصلحة العقود والملفات	رئيس مصلحة	01
		مسيّر موارد بشرية	01

المصدر: من إنجاز الطالب اعتماداً على الهيكل التنظيمي الوظيفي : الملحق رقم: 04

ثالثاً: الإجراءات العملية وطرق العمل:

الشيء الذي يمكن أن يلاحظ وبصورة جيدة وملفتة للنظر، هو التأطير النظري والعملية لأغلب نشاطات المؤسسة وعملياتها الإنتاجية التسييرية، فهاته المؤسسة قامت بوضع وترسيم ما يزيد عن خمسة وخمسين إجراءً (55 procedures de travail)، من أجل تأطير وتقويم أعمالها ونشاطاتها وضمان نجاحها بصورة أكيدة وتوفير رقابة فعالة وناجعة في كل وقت مطلوب، وقد خصت مديرية الموارد البشرية بستة إجراءات تغطي مجمل نشاطات المديرية :

1- حركة الموظفين: (P-DRH-01 mouvement du personnel. V 00) وتهدف إلى متابعة حركة الموظفين والتحكم في تنقلاتهم بين أماكن العمل وتسيير العطل السنوية الاسترجاعية وكيفية التكفل بتنقلهم ومراقبة ذلك: الملحق رقم: 07.

الفصل الثالث: تطبيق طرق القياس المحاسبي على تقييم الموارد البشرية في مؤسسة ب.كاترينغ

- 2- **عملية التوظيف:** (P-DRH-02 procédure de recrutement. V 03) وتهدف إلى تحديد الكيفية التي يتم بها سدُّ احتياجات المؤسسة بتوفير الكفاءات اللازمة مع الحرص على مطابقتها للمعايير والشروط الموضوعية مسبقا للالتحاق بكل منصب، في ظل التطبيق التام للقوانين السارية المفعول في ذات المجال: الملحق رقم:08.
- 3- **تسيير التكوين والتحسيس:**(P-DRH-03 gestion des formations et sensibilisations. V 02) وتهدف إلى تأطير عملية تحسین مستوى العاملين لتوفير موظفين أكفاء يلبون احتياجات المؤسسة بصورة دائمة، باعتماد الطرق الممكنة وتحسيسهم بمختلف المسؤوليات والواجبات المنوطة بهم: الملحق رقم: 09.
- 4- **تسيير الكفاءات:** (P-DRH-04 gestion des compétences. V 02) وتهدف إلى ضمان أحسن تسيير لكفاءات العاملين من أجل الرفع من رضا الزبون على أدائهم في المقام الأول وتلبية احتياجاته مع الحفاظ على استقرار الموظفين الأكفاء داخل المؤسسة: الملحق رقم: 10.
- 5- **المنازعات الإدارية:**(P-DRH-05 procédure de contentieux. V 00) وتهدف إلى تسيير شؤون الموظفين في ما يخص الغيابات والتأخرات في الالتحاق بمنصب العمل ومختلف المخالفات الإدارية وفقا للقوانين السارية المفعول: الملحق رقم: 11.
- 6- **تسيير النشاطات الطبية:** (P-DR H-06 gestions des activités médicales. V 00) وتهدف إلى التأكد من:

1. الصحة الجيدة للعمال بدنيا ونفسيا.
 2. تفعيل كل الآليات التي تضمن الحفاظ على سلامة المنتجات الغذائية .
 3. وضع كل التدابير اللازمة للوقاية من كل الأخطار التي قد يتعرض لها العمال.
 4. وضع كل الآليات للحفاظ على المحيط و التصرف الجيد مع المخلفات الطبية.
- وهذه الإجراءات في الحقيقة تحاول تغطية جميع النشاطات المنوطة بمديرية الموارد البشرية، وهذا التأطير والتوجيه الإداري للنشاطات يؤكد بصورة واضحة مدى اهتمام الإدارة بهذه المديرية وحرصها على تنظيمها وضمان سيرورتها بصورة جيدة من خلال توفير الأدوات والآليات اللازمة لدعمها ومراقبة عملها : الملحق رقم:12.

رابعا: وسائل العمل:

- تتنوع وسائل العمل المتاحة في مديريةية الموارد البشرية حسب متطلبات السير الحسن للعمل اليومي المنوط بها كما يلي:
1. برنامج متكامل لتسيير الموارد البشرية ERP نسخة 2014، يتمتع الجميع بحق استعماله واستغلاله كل حسب طبيعة عمله ووظيفته، وما تمنحه له من صلاحيات كما هو معلوم.
 2. موقع ويب يقوم باستقبال طلبات العمل والترشيحات والسير الذاتية لمختلف طالبي العمل.
 3. مكاتب عمل بالقدر الكافي.
 4. سيارة موضوعة تحت تصرف المديرية على طول الوقت.
 5. وسائل بيداغوجية لتسيير عمليات التكوين والتدريب.

المبحث الثالث: جمع البيانات وتصنيفها.

من أجل الوصول إلى الإحاطة بمتطلبات الدراسة كان لزاماً على الباحث أن يقدر احتياجه من المعلومات كماً وكيفاً، ولأنه كان من غير الممكن دراسة كل عمال المؤسسة لسببين موضوعيين هما:

1. أن عدد العمال يفوق 5000 آلاف عامل في الإجمال وتشكل بعض المناصب المتعلقة بنشاط المؤسسة الفئة الأكبر منهم عددياً ونوعياً وكذلك من ناحية الحركة في التوظيف والاهتمام في مسألة التدريب والتكوين.
 2. أن البعض منهم مثل أولئك الذين يعملون في المصالح المساعدة في النقل، التموين والمصالح التقنية لا يؤثرون مباشرة في عملية الإنتاج، وبالتالي فإن سياسة المؤسسة من حيث التكوين والتدريب والمتابعة لا تشملهم بنفس الوتيرة ولا نفس الكثافة، حيث تتركز كثيراً على المجموعة الداخلة في عملية الإنتاج مباشرة وهذا لعدة اعتبارات تتعلق بسياسة المؤسسة وأهدافها الاقتصادية .
- وبالتالي فإنه تم اختيار هذه الفئة التي لها علاقة مباشرة بالنشاط الرئيسي للمؤسسة، وتحظى بالاهتمام والمتابعة المتواصلة؛ وتتربع على العدد الأكبر من العمال إذ يفوق عددها إجمالاً 4000 شخصاً، وتتكون هذه الفئة من العاملين في المناصب الآتية:

1. مشرف Superviseur.
2. مقتصد Intendant.
3. رئيس طبّاخين Chef de cuisine
4. رئيس صف Chef de rang
5. نادل Serveur.
6. طبّاخ Cuisiner .
7. مساعد طبّاخ Aide cuisiner .
8. غاسل أواني Plongeur .
9. عون متعدد الوظائف Agent polyvalent.

و الجدول التالي يبين التوزيع العددي للعاملين محل الدراسة حسب المناصب المستجدة لعام 2017:

جدول رقم 6.3: التوزيع العددي للعينة المدروسة

المنصب	مشرف	مقتصد	رئيس طبّاخين	رئيس صف	نادل	طبّاخ	مساعد طبّاخ	غاسل أواني	عون متعدد الخدمات	المجموع
العدد	3	10	15	20	97	10	15	18	25	213

المصدر: من إعداد الطالب اعتماداً على البيانات المسلمة من مصلحة التوظيف

و عليه كان التركيز على هذه المجموعة من أجل إنجاز الدراسة التطبيقية وتحديد تلك التي تم توظيفها سنة 2017 كسنة مرجعية.

المطلب الأول: طرق جمع البيانات

بعد تحديد الفئة المقصودة من الدراسة ونوعية البيانات المطلوبة لإنجاز الدراسة وبالارتباط مع مدير الموارد البشرية وأخذ موافقة الإدارة العامة حول نوعية وكمية البيانات المطلوبة تم الاتفاق على أن يتم تقديم البيانات بطريقتين:

1. المقابلة المباشرة مع الإطارات: مدير الموارد البشرية، مدير المالية والمحاسبة، مدير أنظمة التحكم في الجودة، رئيس مصلحة التكوين والمتابعة.

2. طلب البيانات اللازمة من مدير الموارد البشرية رسمياً عن طريق طلب رسمي، ومن ثم يتم تجهيزها وتمكين الباحث منها.

وقد كانت المقابلات الشخصية مع الإطارات المسؤولين عن المصالح المذكورة أعلاه، أين تم توجيه الأسئلة التي كان الباحث بصدد البحث عن إجابات لها، انطلاقاً من أهداف الدراسة وحيثياتها، كما يبيّنه الجدول رقم: 7.3 أدناه:

1. السيد طير رياض: مدير أنظمة التحكم في الجودة، من أجل الحصول على مختلف إجراءات العمل والارتباطات الوظيفية كونه في نفس الوقت مسئولاً عن نظام المعلومات في المؤسسة.

2. السيد بلمشرح بلقاسم: مدير الموارد البشرية، من أجل الحصول على أكبر قدر ممكن بصفته المسئول الأول على الموارد البشرية.

3. السيد محمد رضا متوكي: رئيس مصلحة التكوين والمتابعة وهذا للحصول على البيانات اللازمة.

4. السيد طولقي محمد الزير: مدير المالية والمحاسبة للحصول على البيانات المحاسبية الضرورية وبعض المؤشرات المالية.

جدول رقم 7.3: أسئلة المقابلة

الرقم	السؤال	الشخص المعني بالسؤال
01	هل تولي مؤسستكم عناية خاصة بالموارد البشرية؟	مدير الموارد البشرية
02	في ما تتمثل هذه العناية وعلى أي مستوى، وما هي مظاهرها؟	مدير الموارد البشرية
03	هل هناك برامج تدريب و تنمية لقدرات هذه الموارد، مسطرة أو ميزانيات مخصصة لذلك، وعلى أي مدى؟	مدير الموارد البشرية
04	ما هي الفئات المقصودة أو المختارة للاستفادة من هذه البرامج و الميزانيات ؟	رئيس مصلحة التكوين والمتابعة
05	ما هي الوسائل المادية والبشرية والهياكل المسخرة لتنفيذ تلك البرامج والميزانيات؟	رئيس مصلحة التكوين والمتابعة
06	هل هناك سياسة واضحة من طرف المؤسسة في مجال العناية بالموارد البشرية والحفاظ عنها وترقيتها؟	مدير أنظمة التحكم في الجودة
07	كيف يمكن معاينة مدى التزام المؤسسة بتنفيذ سياساتها في هذا المجال الحيوي ؟	مدير أنظمة التحكم في الجودة
08	هل يتم تصنيف المعلومات المالية الخاصة بالموارد البشرية على حدى؟	مدير المالية والمحاسبة

الفصل الثالث: تطبيق طرق القياس المحاسبي على تقييم الموارد البشرية في مؤسسة ب.كاترينغ

09	هل يتم تصنيف تلك المعلومات المالية حسب طبيعتها أو على حسب الغرض منها؟	مدير المالية والمحاسبة
10	هل يتم تحديد نسبة مساهمة الموارد البشرية في تحقيق الربح السنوي للمؤسسة؟	مدير المالية والمحاسبة
11	هل يتم حساب تكلفة الاستثمار في تكوين الموارد البشرية ورعايتها وترقيتها؟	مدير المالية والمحاسبة
12	ما هي التكاليف التي يتم احتسابها كتكاليف استثمارية في الموارد البشرية؟	مدير المالية والمحاسبة
13	هل يتم الفصل بين التكاليف الاستثمارية والتكاليف الجارية الخاصة بالموارد البشرية؟	مدير المالية والمحاسبة
14	هل هناك معالجات محاسبية خاصة بالتكاليف الاستثمارية في تكوين الموارد البشرية ورعايتها؟	مدير المالية والمحاسبة
15	كيف يتم حساب تلك التكاليف المتعلقة بالاستثمار في الموارد البشرية؟	مدير المالية والمحاسبة
16	ما هي الطريقة المحاسبية المعتمدة من طرف المؤسسة في قياس عملية الاستثمار في تلك الموارد؟	مدير المالية والمحاسبة

المصدر: من إعداد الطالب تماشياً مع متطلبات الدراسة.

المطلب الثاني: البيانات المحصل عليها

كانت البيانات التي تم التحصل عليها تخص مختلف مكونات التكاليف التي تتكبدها المؤسسة في سبيل الحصول على جميع الكفاءات، تطويرها، تدريبها والحفاظة عليها كما يلي:

1. تكاليف مباشرة: وتمثل في التكاليف المتحملة مباشرة مثل:
 - i. التكاليف الخاصة بالإعلانات وعمليات الاستقطاب والاختبار والتوظيف وما يشمل من: مصاريف طبية وتنقلات، بالإضافة إلى تلك المتعلقة بالتوجيه انطلاقاً من التعليمات الإرشادية الأولية عند التوظيف وصولاً إلى دورات التدريب المستمرة وحملات التحسيس المتواصلة عادية كانت أو استثنائية.
 - ii. إضافة إلى تكاليف المحافظة على تلك الموارد البشرية: متمثلة في التكاليف الناجمة عن توفير مركز طبي اجتماعي داخلي خاص بعمال المؤسسة يتكفل بالرعاية الطبية المستمرة ويضمن التدخل السريع والمتابعة اللازمة في حالة حدوث إصابات أو حوادث عمل يتوفر على: عيادة طبية مجهزة تجهيزاً جيداً ومؤطرة بطاقم طبي متكون من: طبيب، ممرض، سيارة إسعاف تحت التصرف.
2. تكاليف غير مباشرة:
 - i. مثل أجور الإطارات الذين يجرون الاختبارات، المكونين من المصالح الأخرى كمفتشي الأمن والسلامة.
 - ii. وسائل النقل المستعملة في نقل المكونين والوسائل البيداغوجية المستخدمة في العملية التكوينية .

والجدول التالي رقم: 8.3، يبين المعلومات المحصل عليها والخاصة بتكاليف الحصول على الموارد البشرية مصنفة على حسب تكلفة كل نشاط على حدى للفرد الواحد بعد لإجراء لتعديلات اللازمة عليها انطلاقاً من المعلومات المسلمة إلينا من طرف مصلحة التكوين والمتابعة.

الفصل الثالث: تطبيق طرق القياس المحاسبي على تقييم الموارد البشرية في مؤسسة ب.كاترينغ

جدول رقم 8.3: تكاليف الحصول على الموارد البشرية

النشاط	الاستقطاب	الانتقاء	الاختبار	تكاليف إدارية	الفحص الطبي	الإرشادات والتوجيهات	زي العمل	تكاليف النقل	الإقامة والإطعام	المجموع
تكلفة الفرد الواحد/ دج	2 000,00	208,33	666,66	166,66	800,00	270,83	3000,00	5000,00	3000,00	15 112.48

المصدر: من إعداد الطالب بناءً على المعلومات المسلمة من مصلحة التكوين والمتابعة

أما الجدول التالي فيوضح المعلومات المحصل عليها والخاصة بتكاليف المحافظة على الموارد البشرية، ورعايتها وتطويرها، مصنفة على حسب نوعها وتكلفة كل نشاط على حدى للفرد الواحد، وعلى خلاف تكاليف الحصول على المورد البشري السابقة، والتي كانت مباشرة وسهلة التقدير نوعاً ما، فإنه في هذه الحالة، ولأنها تعلقت بنفقات استثمارية موجهة لكل عمال المؤسسة وتحتوي علاوة على ذلك نفقات تدريب خارجية فوجب تحديد نصيب كل فرد منها على حدى؛ وقد كانت على النحو التالي :

جدول رقم 9.3: تكاليف تدريب وتنمية الموارد البشرية والمحافظة عليها

النشاط / الوظيفة	الطاقم الطبي	طاقم التدريب والتكوين	تنقلات المديرين والمكونين	عتاد التدريب	العلاجات (الأدوية)	المجموع
تكلفة الفرد الواحد في السنة (دج)	76,00	1620,00	420,00	100,00	76,59	834.59

المصدر: من إعداد الطالب بعد إجراء التعديلات اللازمة على المعلومات المسلمة من مصلحة التكوين والمتابعة

المطلب الثالث: ترتيب البيانات وتصنيفها

الفرع الأول: حساب التكاليف كل على حدى للفرد الواحد وللمجموعة بناء على ما تم عرضه في المطلب السابق، وذلك بتجميعها وتصنيفها حسب طبيعتها :

جدول رقم 10.3: تكاليف اقتناء الموارد البشرية

تكلفة الفرد (دج)	تكاليف الاستقطاب		تكاليف الاختبار				تكاليف التوظيف			
	الإعلانات والاتصالات	الانتقاء	الاختبار	ت.إدارية	فحص طبي	توجيهات وإرشادات	زي ومعدات العمل	الإقامة والإطعام	التنقلات	
2 000,00	208,33	666,66	166,66	800,00	270,83	3000,00	5000,00	3000,00	3000,00	
المجموع	2 000,00	874,99	12 237,49							

المصدر: من إعداد الطالب بعد إجراء التعديلات اللازمة على المعلومات المسلمة من مصلحة التكوين والمتابعة

الفصل الثالث: تطبيق طرق القياس المحاسبي على تقييم الموارد البشرية في مؤسسة ب.كاترينغ

وبنفس الطريقة نقوم بتصنيف وتجميع كل من تكلفة المحافظة على الموارد البشرية ورعايتها صحياً ونفسياً من جهة، وتكلفة تدريبها وتنميتها من جهة أخرى.

جدول رقم 11.3: تكاليف التدريب والتنمية والمحافظة ورعاية الموارد البشرية

تكاليف المحافظة والرعاية			تكاليف التدريب و التنمية			تكلفة الفرد (دج)
العلاجات (الأدوية)	عتاد طبي	طاقم طبي	عتاد التدريب	تكاليف التنقلات	طاقم التدريب والتكوين	
76,59	210,00	76,00	100,00	420,00	1620,00	
362,59			2 140,00			المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بعد إجراء التعديلات اللازمة على المعلومات المسلمة من مصلحة التكوين والمتابعة

ومنه يمكننا حساب و عرض جميع التكاليف الخاصة بالعينة المدروسة على النحو التالي :

جدول رقم 12.3 : مجموع التكاليف الخاصة بالموارد البشرية

مجموع التكاليف						
الرقم	المنصب	العدد	الاستقطاب	الاختبار	التوظيف	التدريب والتنمية
01	مشرف	03	6 000,00	2 624,97	36 712,47	6 420,00
02	مقتصد	10	20 000,00	8 749,90	122 374,90	21 400,00
03	رئيس طباطخين	15	30 000,00	13 124,85	183 562,35	32 100,00
04	طباخ	10	20 000,00	8 749,90	122 374,90	21 400,00
05	مساعد طباخ	15	30 000,00	13 124,85	183 562,35	32 100,00
06	رئيس صف	20	40 000,00	17 499,80	244 749,80	42 800,00
07	نادل	97	194 000,00	84 874,03	1 187 036,53	207 580,00
08	غاسل أواني	18	36 000,00	15 749,82	220 274,82	38 520,00
09	عون م.الخدمات	25	50 000,00	21 874,75	305 937,25	53 500,00
10	المجموع	213	426 000,00	186 372,87	2 606 585,37	455 820,00

المصدر: من إعداد الطالب بعد إجراء التعديلات اللازمة على البيانات الموجودة في الجدول رقم: (10.3)

الفرع الثاني : تبويب التكاليف على حسب النظام المحاسبي المالي

ولتسهيل عملية التسجيل المحاسبي وتوضيحها أكثر سنقوم في ما يلي بإعادة تصنيف التكاليف حسب طبيعتها وحسب تصنيف النظام المحاسبي المالي لها على النحو التالي:

3. **تكاليف الاستقطاب:** هي تكاليف ناجمة عن نشاط الإعلان والاتصال والبحث عن الموارد البشرية بالكفاءة والكمية

المطلوبة لتلبية حاجيات المؤسسة الراهنة والمتوقعة، ولكونها متعلقة بالموارد البشرية فقط أي بالعاملين فإن الطالب يقترح

تسجيلها في حساب رقم «638»: **أعباء العاملين الأخرى.**

4. **تكاليف الاختيار:** هي تكاليف ناجمة عن القيام بانتقاء واختيار الموارد البشرية، والتي يقوم بها أساساً مُسَيِّرو الموارد البشرية

بتطبيق شروط الانتقاء والاختيار الموصوفة في بطاقات المناصب تبعاً لتوجيهات و خطوات الإجراء العملي: إجراء التوظيف

(P-DRH-02)، وعليه فإن هذه التكاليف مكونة من أجور أولئك المسيرين والمثبتة في حساب رقم «631»: **أجور العاملين.**

5. تكاليف التوظيف: على العكس من العنصرين السابقين فإن التكاليف في هذه الحالة لا تسجل في حساب واحد بل تنقسم على:

i. تكاليف إدارية وتكاليف التوجيه والتحسيس: وهي تكاليف متمثلة في أجور مسيري الموارد البشرية القائمين على عملية التوظيف وأجور مفتشي السلامة والأمن والمشرفين العامين، وباقي أسلاك الإدارة المشاركين في العملية وعليه فإنها مكونة من أجورهم ومثبتة في الحساب رقم «631»: أجور العاملين.

ii. تكاليف الفحص الطبي: هي تكاليف ناجمة عن عرض العاملين على مصلحة طبيب العمل للتأكد من سلامتهم الصحية والنفسية لمزاولة هذا النشاط الحساس والهام لارتباطه بصحة الأفراد، والذي يشترط فيه القانون الساري المفعول والمنظم للعملية أن يتم عند هيئة منفصلة ومحيدة ومعتمدة من طرف الدولة، لضمان شفافية العملية ومصداقيتها، وبالتالي فهي تصنف في باب التكاليف ضمن الخدمات الخارجية، في حساب رقم «622»: أجور الوسطاء والأتعاب.

iii. تكاليف زي العمل والمعدات: هي تكاليف ناجمة عن استهلاك معدات تمويبية على طبيعتها الابتدائية، وبالتالي فهي تصنف في حساب رقم «602»: التموينات الأخرى.

iv. تكاليف الإقامة والتنقلات: بما أن هذه التكاليف المتحملة لا تخص عاملين منتمين للمؤسسة فعلاً، إذ هم يعتبرون إلى حد الآن أشخاصاً خارجيين عنها فبالتالي فإن تكاليف تنقلهم، إقامتهم، استقباهم والتكفل بهم عموماً تثبت في حساب رقم «625»: التنقلات والمهمات والاستقبالات.

6. تكاليف التدريب والتنمية: هي تكاليف ناجمة عن القيام بدورات تدريبية لتطوير وتنمية قدرة العاملين في الجانب العملي وفق برامج وخطط سنوية وفصلية مستوحاة من النتائج والتوصيات التي تفرزها عملية التقييم الدورية للعاملين و لبرامج التكوين، وهي متكونة من:

i. تكاليف أطقم التدريب بمختلف اختصاصاتهم: وتنحصر في أجور هاته الفئة بمختلف تخصصاتها والمثبتة في حساب رقم «631»: أجور العاملين.

ii. تكاليف تنقلاتهم: بما أن مصاريف النقل في هاته الحالة تخص العاملين بالمؤسسة فإنه يجب إدراجها في حساب رقم «624»: نقل السلع والنقل الجماعي للعاملين، إذا كان يتم عن طريق الغير أما إذا كان من طرف المؤسسة فإنها لا تحتسب.

iii. تكاليف العتاد: هي في الحقيقة تكاليف ناتجة عن استثمار في العتاد يتم استهلاكه على عدة سنوات و بالتالي فهي تسترجع في بنود أخرى ولا يمكن استرجاعها على مرتين، وعليه فسيتم استبعادها.

7. تكاليف المحافظة والرعاية: وهي تكاليف ناجمة عن توفير الرعاية الصحية للعاملين طيلة بقائهم في المؤسسة ومتابعة حالتهم البدنية والنفسية والتكفل بهم في حالة إصابتهم بأي عارض من العوارض الممكنة وهي مكونة من:

i. تكاليف الطاقم الطبي: وتتكون من الأجور المدفوعة لهاته الفئة لقاء ما تقوم به من عمل وهي بطبيعة الحال مثبتة في حساب رقم «631»: أجور العاملين.

- .ii** تكاليف العلاج والأدوية: هي تكاليف ناجمة عن استهلاك مواد صيدلانية وأدوية تستهلك على طبيعتها و تعالج نفس المعالجة مع التموينات المستهلكة في حساب رقم «602»: التموينات الأخرى.
- .iii** تكاليف العتاد الطبي: هي تكاليف ناتجة عن استثمار في العتاد يتم استهلاكه على عدة سنوات و تسترجع في بنود أخرى فلا يمكن استرجاعها على مرتين، وعليه فسيتم استبعادها.
- .iv** سيارة الإسعاف: هناك حالتين : فإذا كانت السيارة متحصل عليه في إطار عقد كراء، فإنها تصبح تكلفة وتحمل بمبلغ كرائها، أما في الحالة الثانية وهي الملاحظة في المؤسسة محل الدراسة فإنها مملوكة لها، مما يعني أنها تستهلك على سنوات في بند آخر ولا يمكن استرجاع تكلفتها تفادياً للتكرار.

الفصل الثالث: تطبيق طرق القياس المحاسبي على تقييم الموارد البشرية في مؤسسة ب.كاترينغ

كما سبق فإن جدول تكاليف الاستثمار في الموارد البشرية سيصبح بالشكل التالي:

جدول رقم 13.3: مجموع التكاليف الخاصة بالموارد البشرية مبوبة في الحسابات

مجموع التكاليف											
الحفاظة والرعاية		التدريب والتنمية		التوظيف				الاختيار	الاستقطاب	المنصب	الرقم
التموينات الأخرى (602)	أجور العاملين (631)	نقل سلع ونقل جماعي للعاملين (624)	أجور العاملين (631)	التنقلات والمهمات (625)	التموينات الأخرى (602)	أجور الوسطاء والأتعاب (622)	أجور العاملين (631)	أجور العاملين (631)	أعباء العاملين الأخرى (638)		
859.77	228,00	1 260,00	51 60,00	24 000,00	9 000,00	2 400,00	1312,47	2 624,97	6 000,00	مشرف	01
2 865.90	760,00	4 200,00	17 200,00	80 000,00	30 000,00	8 000,00	4 374,90	8 749.90	20 000,00	مقتصد	02
4 298.85	1140,00	6 300,00	25 800,00	120 000,00	45 000,00	12 000,00	6 562,35	13 124,85	30 000,00	رئيس طباطحين	03
2 865.90	760,00	4 200,00	17 200,00	80 000,00	30 000,00	8 000,00	4 374,90	8 749,90	20 000,00	طبايح	04
4 298.85	1140,00	6 300,00	25 800,00	120 000,00	45 000,00	12 000,00	6 562.35	13 124,85	30 000,00	مساعد طبايح	05
5 731.80	1520,00	8 400,00	34 400,00	160 000,00	60 000,00	16 000,00	8 749,80	17 499,80	40 000,00	رئيس صف	06
27 799.23	7 372,00	40 740,00	166 840,00	776 000,00	291 000,00	77 600,00	42 436,53	84 874,03	194 000,00	نادل	07
5158.62	1368,00	7 560,00	30 960,00	144 000,00	54 000,00	14 400,00	7 874,82	15 749,82	36 000,00	غاسل أواني	08
7 164.75	1900,00	10 500,00	43 000,00	200 000,00	75 000,00	20 000,00	10 937,25	21 874,75	50 000,00	عون م.خ	09
61 043.67	16 188,00	89 460,00	366 360,00	1 704 000,00	639 000,00	170 400,00	93 185,37	186 372,87	426 000,00	المجموع	10

المصدر: من إعداد الطالب اعتماداً على الجداول السابقة

المبحث الرابع: المعالجات المحاسبية على الموارد البشرية وفق النظام المحاسبي المالي

المطلب الأول: الاعتراف بالأصل البشري وفق النظام المحاسبي المالي

اشترط المشرع الجزائري من أجل إدراج الأصول ضمن بنود الميزانية تحقيقها لشرطي:

- احتمال تولّد المنافع المستقبلية.

- القابلية للقياس.

وهما شرطان تمّ التأكد من توفرهما في الأصل البشري في الفصل الأول من هذا البحث، أما بالنسبة لتصنيف هذا الأصل فإنه وبالاعتماد على حقيقة أن المؤسسة تمتلك حق الانتفاع من خبرات الأفراد ومعرفة المهنية، وأفكارهم الخلاقة وطاقاتهم الإبداعية في مجال نشاطها وفقاً لعقد العمل الذي يربطها بهم، والذي يحوّل لها التفرد بكل ذلك دون الجميع، وأن تلك المهارات كلها تسهم في الرفع من كفاءة المؤسسة وربحيتهما إلا أنها في المقابل تبقى غير ملموسة رغم أنه يمكن قياس أثرها الواضح في ذلك، يجعل من تصنيف هذا الأصل وإدراجه شيئاً سهلاً وواضحاً إذ أن هذا الأخير يحقق شروط الأصل المعنوي، أو التثبيت غير الملموس كما يصطلح على تسميته المشرع في النظام المحاسبي المالي في المادة الأولى من القسم الأول: التثبيتات العينية والمعنوية، المنضوية تحت الفصل الثاني: قواعد خاصة للتقييم والإدراج في الحسابات؛ حيث تنص الفقرة رقم 02: "التثبيت المعنوي هو أصل قابل للتحديد غير نقدي وغير مادي، مراقب ومستعمل في إطار أنشطته العادية...". و في الفقرة رقم: 03: "طبقاً للقاعدة العامة لتقييم الأصول، يدرج التثبيت العيني أو المعنوي في الحسابات كأصل: إذا كان من المحتمل أن تؤوّل منافع اقتصادية مرتبطة به إلى الكيان؛ وإذا كانت تكلفة الأصل من الممكن تقييمها بصورة صادقة"¹.

المطلب الثاني: إدراج الأصل البشري ضمن بنود الميزانية

ويقترح الطالب إدراج هذا النوع الجديد من الأصول المعنوية في الصنف الثاني من مدونة الحسابات: 2- حسابات التثبيتات ضمن المجموعة الأولى: 20- التثبيتات المعنوية، وهذا باستعمال الحساب المتاح رقم: 201 - على أن يُطلق عليه حساب: الأصول البشرية، تماشياً مع قاعدة أن الأصول ترتب على حسب درجة سيولتها من الأقل إلى الأكثر، ويدرج في هذا الحساب الجديد ضمن التثبيتات المعنوية كل التكاليف التي تم تحملها من أجل اقتنائه، إضافة إلى التكاليف الخاصة بالمحافظة عليه ورعايته.

المطلب الثالث: التسجيل المحاسبي للأصل البشري

وُسجّل في حساب الأصل البشري المخصص له في قائمة الميزانية، تكلفة الحصول على الأصل البشري ومجموع الأعباء التي

تكبدتها المؤسسة في سبيل ذلك مثل:²

- تكاليف الإعلانات، النشريات والملصقات في مختلف قنوات الإعلام والاتصالات للحصول على الأصل البشري المطلوب.

¹ لخضر علاوي. (2018). المحاسبة المعقدة وفق النظام scf. البويرة، الجزائر: les pages bleues. ص 30-31

² أمّين عبد الله محمد أبو بكر، مرجع سابق، ص 77

الفصل الثالث: تطبيق طرق القياس المحاسبي على تقييم الموارد البشرية في مؤسسة ب. كاترينغ

- تكاليف توظيف المورد البشري المطلوب ابتداءً من الانتقاء والاختيار مروراً بالاختبارات وعمليات التقييم، وصولاً إلى عملية التوجيه والإرشاد.
 - تكاليف تتعلق بالقائمين على عملية الاختيار من مشرفين وخبراء للحصول على المورد البشري من: نقل ومكافآت ومصاريف المقابلات والاختبارات.
 - تكاليف تتعلق بالتوظيف وتمثل في: أجور موظفي الموارد البشرية، والأتعاب المتعلقة بالفحص الطبي، والمعدات المستهلكة العملية من ملفات وأدوات عمل، مصاريف تنقلات العاملين والتكفل بإيوائهم وإطعامهم.
 - تكاليف الرعاية الصحية والمتابعة للتأكد من سلامة الأفراد واستعدادهم لتقديم الأفضل.
 - تكاليف ناجمة عن منح تحفيزات ومزايا اجتماعية للعاملين وذويهم لتقوية ارتباطهم بالمؤسسة ووفائهم لها.
- وللقيام بعملية التسجيل المحاسبي للأصول البشرية، سنحاول في ما يلي تسجيل كل نوع من التكاليف في الحساب الموافق له في مدونة الحسابات الخاصة بالتكاليف الموسومة بالمجموعة السادسة، حيث يقترح الطالب:
- أن يتم تسجيل تكاليف عملية الاستقطاب من إعلانات، اتصالات وحوارات مع المستخدمين في الحساب رقم 638: أعباء المستخدمين الأخرى، لكونها مصاريف متعلقة بالتسيير.
 - أن يتم تسجيل التكاليف الخاصة بعملية الانتقاء والاختيار في حساب الأجور رقم: 631 - أجور المستخدمين، وهذا لتعلقها بأجور الأفراد القائمين على العملية من مسيري الموارد البشرية.
 - أن يتم تسجيل تكاليف عملية التوظيف بتقسيمها حسب نوعيتها:
 - أجور موظفي الموارد البشرية: الذين يسهرون على عملية التوظيف، تسجل التكاليف المتحملة حسب نسبتها مباشرة في حساب رقم 631: أجور المستخدمين.
 - الأتعاب المتعلقة بالفحص الطبي: تسجل في حساب الخدمات الخارجية وتحديدًا حساب رقم 622: أجور الوسطاء والأتعاب.
 - المعدات المستهلكة في العملية من ملفات أدوات عمل: وتسجل في حساب رقم 602: التموينات الأخرى.
 - مصاريف تنقلات العاملين والتكفل بإيوائهم وإطعامهم: ولأنها تخص عمالاً لم يُوظفوا أو ينتموا بعد للمؤسسة وبالتالي فإن تكاليفهم تسجل في حساب رقم 625: تنقلات ومهمات.
 - تكاليف الرعاية الصحية والمتابعة: للتأكد من سلامة الأفراد واستعدادهم لتقديم خدمات أفضل ويتم تقسيمها إلى ما يلي:
 - تكاليف الطاقم الطبي: وتسجل مباشرة في حساب رقم 631: أجور المستخدمين.
 - تكاليف الأدوية والمواد الصيدلانية: وتسجل في حساب رقم 602: التموينات الأخرى.
 - تكاليف العتاد والمعدات المستعملة في الرعاية: ويتم إهلاك قسطها السنوي بإجراء العمليات المعتادة في آخر كل دورة على حسابات مخصصات الإهلاك السنوي وحسابات التثبيتات العينية.
 - تكاليف ناجمة عن منح تحفيزات ومزايا اجتماعية للعاملين: وتسجل في حساب رقم 637: التكاليف الاجتماعية الأخرى.

الفرع الأول : تسجيل العمليات

و يكون التسجيل المحاسبي لهذه العمليات، كما رأبناه في الجانب النظري، أولاً بإثبات وقوع التكلفة وتحملها بجعل الحساب المعني بالتكلفة مديناً وفي المقابل جعل أحد حسابات النقدية دائناً بنفس المبلغ، إلا أنه هنا في هذه الحالة فإن النظام المحاسبي المالي يشترط أن تثبت القيم الملموسة أو المعنوية على ثلاثة مراحل إن كانت منجزة من طرف المؤسسة ذاتها أي مولدة داخلياً وهذا بتسجيل وقوع العبء أو التكلفة حسب طبيعتها بجعل الحسابات المعنية كما في هذه الحالة الخاصة بالموارد البشرية مديناً، وفي المقابل جعل أحد حسابات النقدية أو موردي الخدمات دائناً:¹

1°/ تسجيل وقوع العبء أو التكلفة حسب طبيعتها:

من مذكورين: حسابات التكاليف المسجلة

ح / 638: أعباء المستخدمين الأخرى.

ح / 631 : أعباء المستخدمين.

ح / 622: أجور الوسطاء و الأتعاب.

ح / 602 : الترميمات الأخرى.

ح / 625: تنقلات و مهمات.

ح / 637: التكاليف الاجتماعية الأخرى.

إلى ح / 53 النقدية – 512 البنك أو موردي الخدمات و المخزونات (401)

2°/ تأكيد تولد إيراد إنشاء هذا الأصل وهذا بجعل حساب 37 : التثبيتات المعنوية قيد الإنجاز مديناً بنفس قيمة الأصل التي تثبتها، وهو حساب مخصص لتسجيل و إبراز قيمة التثبيتات التي لم يكتمل إنجازها قبل نهاية السنة المالية وهذا بجعل حساب 731: الإنتاج المثبت للأصول غير الملموسة دائناً، ويرصد هذا الحساب 237 عندما يصبح التثبيت جاهزاً للخدمة مع الحساب المعني بالتثبيت أو الأصل.²

من ح / 237: التثبيتات المعنوية قيد الإنجاز

إلى ح / 731: الإنتاج المثبت للأصول غير الملموسة قيد الإنجاز

3°/ إثبات جاهزية الأصل للاستعمال والاستغلال و هذا بترصيد حساب 237 : التثبيتات المعنوية قيد الإنجاز بجعله دائناً بقيمة الأصل الذي تم تثبيته وتحويل رصيده إلى حساب الأصل المكتمل 201 : الأصول البشرية بجعله مديناً.

¹ مسعود صديقي وآخرون، المحاسبة المالية طبقاً للنظام المحاسبي المالي الجزائري، دار الهدى، الجزائر، 2014، ص 125.

² الجريدة الرسمية الجزائرية رقم: 2009/19، مرجع سابق، ص 60.

من ح/ 201: الأصول البشرية

إلى ح/ 237: التثبيتات المعنوية قيد الإنجاز

أم إن كانت منجزة من طرف متعامل خارجي كلياً أو هناك جزء منها فقط تم إنجازه بهذه الطريقة فإن التسجيل سيكون لهذا الجزء على النحو التالي:

1 / إثبات الجزء المنجز خارجياً من طرف المتعامل :

من ح/ 237: التثبيتات المعنوية قيد الإنجاز

إلى ح/ 404: موردو القيم الثابتة

2 / إثبات الحصول على الأصل أو الجزء الخاص بالمتعامل الخارجي منه:

من ح/ 201: الأصول البشرية

إلى ح/ 237: التثبيتات المعنوية قيد الإنجاز

وهكذا كلما كانت هناك تكاليف تخص الأصول البشرية خلال السنة المالية يتم تسجيلها بنفس الطريقة ونفس القيود المحاسبية.

الفرع الثاني: تسجيل الإهلاك أو الاستنفاد

بخلاف باقي الأصول أو التثبيتات المعنوية الأخرى فإنه كما سبق أعلاه، ليس من المعقول الكلام عن تخصيص إهلاك للأصل البشري لأنه يفنى مرة واحدة فقط.

ويتم تسجيله على النحو التالي:

من ح/ 201 الأصول البشرية.

إلى ح/ 2901 خسائر القيمة عن التثبيتات المعنوية

الفرع الثالث: تسجيل خروج الأصل البشري

يتم التسجيل في حالة تحقيق مكاسب على النحو التالي:

من ح/ (53) النقدية أو (512) البنك

إلى مذكورين:

ح/ 752: فائض القيمة عن التنازل عن التثبيتات المعنوية

ح/ 201: الأصول البشرية

الفصل الثالث: تطبيق طرق القياس المحاسبي على تقييم الموارد البشرية في مؤسسة ب. كاترينغ

و في حالة تسجيل خسائر سيكون كما يلي:

من المذكورين:

ح/ (53) النقدية أو (512) البنك أو حسابات الغير (40X)

ح/ 652 :نواقص القيمة عن التنازل عن التثبيتات المعنوية

إلى ح/ 201 : الأصول البشرية

أما في حالة الوفاة فهي القيمة الباقية غير مستنفذة من قيمة الأصل البشري

الخسارة= تكلفة الحصول على الأصل البشري - مجموع الإطفاء السنوي

و يتم تسجيلها كما يلي:

من ح / 2901 خسائر القيمة عن التثبيتات المعنوية

إلى ح/ (201) الأصول البشرية

وفي حالة ترك أحد العاملين للمؤسسة من تلقاء نفسه أو بالتراضي، أو كان القرار صادراً عن المؤسسة في حد ذاتها بالتنازل عن هذا

الأصل، فإنه تسجل ذلك على النحو التالي على حالتين:

1°/ تسجيل ربح عند التنازل:

من المذكورين :

ح / 462: الحسابات الدائنة لعمليات التنازل عن التثبيتات المعنوية

ح / 2901: خسائر القيمة عن التثبيتات المعنوية

إلى المذكورين:

ح/ 201: الأصول البشرية

ح / 752: فائض القيمة عن التنازل عن التثبيتات المعنوية

2°/ تسجيل خسارة عند التنازل:

من المذكورين :

ح / 462: الحسابات الدائنة لعمليات التنازل عن التثبيتات المعنوية

ح / 2901: خسائر القيمة عن التثبيتات المعنوية

ح/ 652 :نواقص القيمة عن التنازل عن التثبيتات المعنوية

إلى:

ح/ 201: الأصول البشرية

الفرع الرابع: حالة إعادة التقييم

يشترط المشرع الجزائري على المؤسسات عند إقفال الحسابات في آخر السنة ملاحظة وتقدير ما إذا كان أحد الأصول قد فقد من قيمته المالية المسجلة في حساباتها، فإن وُجد الفرق أو تم ملاحظته فإن على المؤسسة أن تقدر القيمة القابلة للتحويل ليعاد تسجيله بها في حسابه الأصلي ويسجل الفرق كفارق سلبي في حساب رقم: 105/ فارق إعادة التقييم على النحو التالي:

من ح / 105: فارق إعادة التقييم

إلى ح / 201: الأصول البشرية

أما إذا كان العكس، أي كان الفرق إيجابياً فإنه يسجل بنفس الطريقة بقلب القيد السابق:

من ح / 201: الأصول البشرية

إلى ح / 105: فارق إعادة التقييم

المطلب الرابع: الإفصاح المحاسبي عن الأصل البشري وفق النظام المحاسبي المالي

يشترط المشرع الجزائري في مجال الإفصاح عن الأصول بصفة عامة من خلال ما يتم عرضه في الكشوف المالية على المؤسسات ما

يلي: ¹

- أن الأصول تسجل في الميزانية وتدرج فيها عند اقتنائها من الغير أو توليدها داخلياً اعتماداً على مبدأ التكلفة التاريخية كقاعدة عامة دون الأخذ بعين الاعتبار آثار التغير في الأسعار أو القدرة الشرائية للعملة الوطنية، مع إتاحة الفرصة للمؤسسات بإعادة التقييم لبعض العناصر وفق مبدأ القيمة العادلة، القيمة المحققة أو القيمة الحالية، في حالة توفر مؤشرات على ذلك من حيث تغير القيمة أو إمكانية قياسها بموضوعية وصدق، وأن يسجل هذا التغير بوضوح ويثبت في جدول تغيرات الأموال الخاصة، الذي يعد أحد القوائم المالية الخمسة الضرورية الواجب الإفصاح عنها حسب النظام المحاسبي المالي.
- أن يحتوي جدول تغيرات الأموال الخاصة على عمليات الرسملة التي تمت على الأصول كمعلومة مهمة يجب الإفصاح عنها.
- أن يتم الإشارة في الملاحق إلى الطرق المحاسبية والإجراءات التي اتبعتها المؤسسة في إنجاز جميع العمليات المتعلقة بالأصول خلال السنة المالية، كأغاط التقييم المتبعة في حساب قيمة الأصول وكيفية إهلاكها.
- كذلك يمكن إضافة بعض الجداول المتعلقة مثلاً: بتطور التثبيتات العينية أو المعنوية خلال السنة المالية، جدول تتبع الاهتلاكات أو جدول خسائر القيمة في التثبيتات العينية والمعنوية.

وهذه الشروط وضعت من أجل تقديم معلومات مالية تتسم بالقدرة على مساعدة مستعمليها على اتخاذ القرارات السليمة، بناءً على تحقيقها لتلك الشروط الموضوعية من طرف المشرع الجزائري الواجب توفرها في هذه المعلومات المعروضة، كالوضوح والقابلية للمقارنة.

¹ الجريدة الرسمية الجزائرية رقم: 2009/19، مرجع سابق، ص 38-39.

الفصل الثالث: تطبيق طرق القياس المحاسبي على تقييم الموارد البشرية في مؤسسة ب. كاترينغ

أما بالنسبة للإفصاح عن الأصول البشرية وحتى تتفادى مخالفة المعايير الدولية للمحاسبة والتي لم تضع إلى حد الآن معياراً خاصاً لمعالجة هذا النوع الخاص من الأصول ولم تعترف به بعد كأصل عادي مثل باقي الأصول، وهو نفس الحال بالنسبة لقانون المحاسبة المحلي المتمثل في النظام المحاسبي المالي والذي يتفق مع المعايير الدولية للمحاسبة في هذه الحالة، فإن الطالب يقترح الإفصاح عن قيمة الأصول البشرية وتكاليف تطويرها وتنميتها، في الملحقات لكن بقيم عددية وكمية وشروحات وافية عن قيمة الاستثمارات في جانب هذه الأصول، مع توضيح الطرق المحاسبية المستعملة في إنجاز ذلك.

المبحث الخامس: تطبيق الطرق المحاسبية المعتمدة من النظام المحاسبي المالي على تقييم الموارد البشرية.

المطلب الأول: طريقة التكلفة التاريخية

الفرع الأول: حساب التكلفة:

كما سبق و رأيناه في الفصول النظرية فإن هذه الطريقة تعتمد على تسجيل الأصل في قائمة أصول المؤسسة في تاريخ الحصول عليه بمجموع تكلفة الاقتناء والتي يعبر عنها كما يلي¹:
تكلفة الاقتناء = تكاليف الحصول على المورد البشري + تكاليف التأهيل والتدريب
حيث أن:

1. تكاليف الحصول على المورد البشري = ت. الاستقطاب + ت. الاختيار + ت. التوظيف.

2. تكاليف التأهيل والتدريب = ت. داخلية + ت. خارجية = (ت. العاملين + ت. المكونين) + (ت. المكونين الخارجيين + ت. التعاقد مع الهيئات والمؤسسات).

وفي هذه الحالة ستكون تكاليف الاقتناء بناءً على ما تقدم في الجدول رقم: 10.3 كما يلي:

$$\text{تكلفة الاقتناء} = 426\,000,00 + 186\,372,87 + 2\,606\,585,37 = 3\,218\,958,24 \text{ دج}$$

الفرع الثاني: عملية التسجيل:

بعد الحصول على تكلفة الاقتناء سنقوم في ما يلي بعملية التسجيل والتي تمر بمرحلتين:

المرحلة الأولى: تسجيل التكاليف حسب طبيعتها لحظة حصولها بإجراء القيد اللازم بين حسابات التكاليف المعنية وحسابات النقدية أو أحد حسابات الغير من موردي الخدمات ذات الصلة بالعملية.
أي:

00/00/00		من مذكورين:	
602	ح/ الترميمات الأخرى	639 000,00	
622	ح/ أجور الوسطاء و الأتعاب	170 400,00	
631	ح/ أجور العاملين	93183.37	
638	ح/ أعباء العاملين الأخرى	426 000,00	

¹ أيمن عبد الله محمد أبو بكر، مرجع سابق، ص 77

الفصل الثالث: تطبيق طرق القياس المحاسبي على تقييم الموارد البشرية في مؤسسة ب. كاترينغ

3 218 958.24	1 704 400,00	ح/ تنقلات ومهمات إلى: ح/ حقوق الغير - البنك أو النقدية إثبات قيمة التكاليف المحتملة للحصول على الأصول البشرية	5XX	625
3 218 958.24	3 218 958.24	من : ح/ التثبيتات المعنوية قيد الإنجاز إلى: ح/ الإنتاج المثبت للأصول غير الملموسة قيد الإنجاز إثبات قيمة الأصل قيد الإنجاز داخليا	731	237
3 218 958.24	3 218 958.24	من : ح/ الأصول البشرية إلى: ح/ التثبيتات المعنوية قيد الإنجاز إثبات الأصل البشري في حسابه بالميزانية	237	201

المطلب الثاني: طريقة تكلفة الإنجاز

الفرع الأول: حساب التكلفة

تبعاً لما اشرنا إليه في الجانب النظري فإن مدخل أو مقارنة تكلفة الإنجاز، التي نص عليها النظام المحاسبي المالي تعتمد على تقييم الأصل باحتساب جميع التكاليف المباشرة أو غير المباشرة التي تحملتها المؤسسة في سبيل الحصول عليه أو القيام بإنجازه، وفي هذه الحالة ستكون تكاليف الانجاز بناءً على ما تقدم في الجدول رقم: 9.3 كما يلي:

تكلفة الإنجاز = ت. المباشرة + ت. غير المباشرة = ت. الحصول على المورد البشري + ت. التأهيل والتدريب + ت. التنمية و التطوير + ت. الرعاية الصحية و المتابعة = 3 218 958.24 + 77 231.67 + 455 820.00 = 3 752 009,91 دج.

الفرع الثاني: عملية التسجيل

في هذه الطريقة سيكون التسجيل الأولي للتكاليف المتكبدة على الموارد البشرية بإتباع طريقة التكلفة التاريخية كقاعدة أساسية في تسجيل تكاليف الاقتناء، وخلال السنة نقوم بتسجيل تكاليف التدريب والرعاية الصحية والمتابعة بنفس الطريقة السابقة في تاريخ وقوعها كما يلي:

	00/00/00 من مذكورين:			
639 000,00	ح/ التموينات الأخرى			602
170 400,00	ح/ أجور الوسطاء و الأتعاب			622

الفصل الثالث: تطبيق طرق القياس المحاسبي على تقييم الموارد البشرية في مؤسسة ب. كاترينغ

	279 558,24	ح/ أجور العاملين		631
	426 000,00	ح/ أعباء العاملين الأخرى		638
	1 704 400,00	ح/ تنقلات و مهمات		625
		إلى:		
3 218 958.24		ح/ حقوق الغير - البنك أو النقدية	5XX	
		إثبات قيمة التكاليف المحتملة للحصول على الأصول البشرية		
		من :		
	3 218 958.24	ح/ التثبيتات المعنوية قيد الإنجاز		237
		إلى:		
3 218 958.24		ح/ الإنتاج المثبت للأصول غير الملموسة قيد الإنجاز	731	
		إثبات قيمة الأصل قيد الانجاز داخليا		
		من :		
	3 218 958.24	ح/ الأصول البشرية		201
		إلى:		
3 218 958.24		ح/ التثبيتات المعنوية قيد الإنجاز	237	
		إثبات الأصل البشري في حسابه بالميزانية		

وخلال السنة تقوم بإضافة تكاليف التدريب والرعاية المتكبدة إذا كانت داخليا كما يلي:

		00/00/00		
		من مذكورين:		
	61 043.67	ح/ التموينات الأخرى		602
	382 548.00	ح/ أجور العاملين		631
	89 460.00	ح/ نقل سلع ونقل جماعي للعاملين		624
		إلى:		
533 051.67		ح/ حقوق الغير - البنك أو النقدية	5XX	
		إثبات قيمة التكاليف المحتملة للحصول على الأصول البشرية		
		من :		
	533 051.67	ح/ التثبيتات المعنوية قيد الإنجاز		237
		إلى:		
533 051.67		ح/ الإنتاج المثبت للأصول غير الملموسة قيد الإنجاز	731	
		إثبات قيمة الأصل قيد الانجاز داخليا		
		من :		
	533 051.67	ح/ الأصول البشرية		201
		إلى:		

الفصل الثالث: تطبيق طرق القياس المحاسبي على تقييم الموارد البشرية في مؤسسة ب. كاترينغ

533 051.67		ح/ التثبيتات المعنوية قيد الإنجاز إثبات الأصل البشري في حسابه بالميزانية	237
------------	--	---	-----

و إذا كانت تلك التكاليف المتعلقة بالتدريب والرعاية منجزة من طرف متعامل خارجي فإننا نقوم بتسجيلها كما يلي:

	533 051.67	من : ح/ التثبيتات المعنوية قيد الإنجاز	237
533 051.67		إلى: ح/موردو الخدمات والمخزونات	4XX
	533 051.67	إثبات قيمة الأصل قيد الانجاز خارجيا من : ح/ الأصول البشرية	201
533 051.67		إلى: ح/ التثبيتات المعنوية قيد الإنجاز إثبات الأصل البشري في حسابه بالميزانية	237

وبالتالي سيصبح حساب الأصول البشرية كما يلي:

201 ح/ الأصول البشرية	
مدین	دائن
3 218 958.24	
533 051.67	رصيد مدین
3 752 009,91	3 752 009,91

المطلب الثالث : طريقة القيمة الحالية(المحيّنة)

الفرع الأول :حساب التكلفة

من خلال نقاشنا المطول مع كل من: مدير المالية والمحاسبة ،مدير الموارد البشرية، والمسئول عن أنظمة الجودة فإن إسهام الموارد البشرية في تحقيق النمو في الربح السنوي والرفع من كفاءة المؤسسة ونجاحتها، والذي تم تقديره بالاعتماد على تحليل نتائج ومعطيات السنوات السابقة من خلال: التقييم السنوي لمؤشرات الأداء، نتائج برامج خفض التكاليف، تحليل منحني تغيرات نتيجة السنوات المالية السابقة... الخ، حيث حُدِدَتْ نسبة إسهام هذا الأخير في الرفع من الربح المحقق سنويا بـ: 10%، وعليه فإن القيمة المقابلة له من قيمة

الفصل الثالث: تطبيق طرق القياس المحاسبي على تقييم الموارد البشرية في مؤسسة ب. كاترينغ

الربح السنوي والمقدر بـ: 200 614 698,00 دج، هي: 20 061 469.80 دج، وتطبيق سعر الخصم المحدد والمعدل من طرف بنك الجزائر المركزي والمقدر بـ: % 3.75¹، فإن القيمة المحيئة للتدفقات المالية المرتقبة المناسبة في هذه الحالة هي:

$$ق ح = \text{قيمة التدفقات المالية المرتقبة} / (\text{نسبة الفائدة} + 1)^{-1} \text{ ومنه فإن:}$$

$$ق ح = 20\ 061\ 469.80 / (1 + 3.75\%)^{-1} = 4\ 223\ 467.33 \text{ دج. حيث أن: } ق ح \text{ هي القيمة المحيئة للتدفقات المالية المرتقبة.}$$

الفرع الثاني: عملية التسجيل

في هذه الطريقة سيكون التسجيل الأولي للتكاليف المتكبدة على الموارد البشرية بإتباع طريقة التكلفة التاريخية كقاعدة أساسية في تسجيل تكاليف الاقتناء، وخلال السنة نقوم بتسجيل تكاليف التدريب والرعاية الصحية والمتابعة بنفس الطريقة السابقة في تاريخ وقوعها كما يلي:

		00/00/00		
		من مذكورين:		
	639 000,00	ح/ التموينات الأخرى	602	
	170 400,00	ح/ أجور الوسطاء و الأتعاب	622	
	279 558,24	ح/ أجور العاملين	631	
	426 000,00	ح/ أعباء العاملين الأخرى	638	
	1 704 400,00	ح/ تنقلات و مهمات	625	
		إلى:		
3 218 958.24		ح/ حقوق الغير - البنك أو النقدية	5XX	
		إثبات قيمة التكاليف المحتملة للحصول على الأصول البشرية		
		من:		
	3 218 958.24	ح/ التثبيتات المعنوية قيد الإنجاز	237	
		إلى:		
3 218 958.24		ح/ الإنتاج المثبت للأصول غير الملموسة قيد الإنجاز	731	
		إثبات قيمة الأصل قيد الانجاز داخليا		
		من:		
	3 218 958.24	ح/ الأصول البشرية	201	
		إلى:		
3 218 958.24		ح/ التثبيتات المعنوية قيد الإنجاز	237	
		إثبات الأصل البشري في حسابه بالميزانية		

¹ موقع بنك الجزائر، <https://www.bank-of-algeria.dz/>، (تاريخ الزيارة: 2020/11/15)

الفصل الثالث: تطبيق طرق القياس المحاسبي على تقييم الموارد البشرية في مؤسسة ب. كاترينغ

وخلال السنة نقوم بإضافة تكاليف التدريب والرعاية المتكبدة إذا كانت داخليا كما يلي:

		00/00/00 من مذكورين:		
	61 043.67	ح/ التموينات الأخرى		602
	382 548.00	ح/ أجور العاملين		631
	89 460.00	ح/ نقل سلع ونقل جماعي للعاملين		624
533 051.67		إلى: ح/ حقوق الغير - البنك أو النقدية	5XX	
		إثبات قيمة التكاليف المحتملة للحصول على الأصول البشرية		
	533 051.67	من : ح/ التثبيتات المعنوية قيد الإنجاز		237
533 051.67		إلى: ح/ الإنتاج المثبت للأصول غير الملموسة قيد الإنجاز	731	
		إثبات قيمة الأصل قيد الانجاز داخليا		
	533 051.67	من : ح/ الأصول البشرية		201
533 051.67		إلى: ح/ التثبيتات المعنوية قيد الإنجاز	237	
		إثبات الأصل البشري في حسابه بالميزانية		

و إذا كانت تلك التكاليف المتعلقة بالتدريب والرعاية منجزة من طرف متعامل خارجي فإننا نقوم بتسجيلها كما يلي:

		من : ح/ التثبيتات المعنوية قيد الإنجاز		237
533 051.67	533 051.67	إلى: ح/موردو الخدمات والمخزونات	4XX	
		إثبات قيمة الأصل قيد الانجاز خارجيا		
	533 051.67	من : ح/ الأصول البشرية		201
533 051.67		إلى: ح/ التثبيتات المعنوية قيد الإنجاز	237	
		إثبات الأصل البشري في حسابه بالميزانية		

الفصل الثالث: تطبيق طرق القياس المحاسبي على تقييم الموارد البشرية في مؤسسة ب. كاترينغ

وبالتالي سيصبح حساب الأصول البشرية كما يلي:

201 ح/ الأصول البشرية	
مدین	دائن
3 218 958.24	
533 051.67	رصید مدین
3 752 009,91	3 752 009,91

لكن إذا كان قرار المؤسسة هو تطبيق القيمة الحالية (المحيّنة) بدل التكلفة التاريخية وتكلفة الإنجاز، فإن عملية التسجيل ستكون بمرحلتين هما:

- تقديم البراهين الكافية حول تغيير طريقة القياس أو التقييم، و الإفصاح عن ذلك في الملاحق المرفقة بالكشوف المالية الختامية المفصح عنها.
 - إثبات الفرق بين القيمتين في حساب فارق إعادة التقييم.
- أي:

$$\text{حساب الفرق بين القيمتين هو} = 4\ 223\ 467.33 - 3\ 752\ 009,91 = 471\ 457.42 \text{ دج.}$$

	471 457.42	من : ح/ الأصول البشرية	201
471 457.42		إلى: ح/ فارق إعادة التقييم	105
		إثبات الفرق في إعادة التقييم	

وبالتالي سيصبح حساب الأصول البشرية كما يلي:

201 ح/ الأصول البشرية	
مدین	دائن
3 218 958.24	
533 051.67	
471 457.42	رصید مدین
4 223 467.33	4 223 467.33

المطلب الرابع: طريقة القيمة العادلة

رغم أنها تحظى باتفاق الجميع على أنها الطريقة الأكثر تعبيراً عن الواقع والأقرب إلى الحقيقة لكونها تشترط رضا الطرفين وتمتعهما بالحرية الكاملة في عملية التبادل، مما يضيف على هذه الأخيرة جانباً كبيراً من الموثوقية والصدقية، يضاف إلى ذلك عامل آخر لا يقل أهمية ألا وهو عامل الوقت أو التوقيت فهي تعطي قيمة حقيقية في الوقت المناسب؛ إلى أن شروط توفر السوق النشط وصعوبة إثبات حرية الأطراف يبقى صعباً في ظل الواقع المحلي المعاش والذي يتسم بعدم تنظيم الأسواق وغياب الرؤية الواضحة لتسيير عمليات التبادل الاقتصادي ككل، رغم الجهود المبذولة وخصوصاً ما تعلق بجانب الموارد البشرية فجميع الأجهزة الإدارية المتكفلة بعملية الشغل تميل إلى معالجة ذلك من جانب التقليل من البطالة ومراقبة عمليات التوظيف والسهر على تطبيق القوانين والتشريعات المؤطرة لذلك فقط، ولا تلقى بالألوان الجانب الاقتصادي للعملية من ناحية قيمة وكمية الخبرات المعروضة في سوق العمل لدى الفئة الباحثة عن العمل وربطها بمستوى الطلب المتوفر والمقابل لها لدى المؤسسات الباحثة عن تلك الخبرات، أي محاولة خلق علاقة عرض- طلب بينهما، وبث ديناميكية وحيوية في تلك العلاقة تعود بالفائدة على الطرفين وتعطي في الأخير الصورة الحقيقية المنشودة من خلال تغيرات الأسعار الناجمة عن تلك الديناميكية بين عمليتي العرض والطلب؛ والتي يمكن من خلالها الكلام عن القيمة الحقيقية للموارد البشرية.

خلاصة:

في نهاية هذا الفصل خلصنا إلى أن تطبيق محاسبة الموارد البشرية لا يشكل عائقاً ولا يعترضه آخر أمام المؤسسات من الناحية القانونية لأن منظومة التشريعات كما رأينا خلال البحث تسمح بالاعتراف بهذا النوع من الأصول دون أدنى مشكل، كما أن عملية القياس المحاسبي والتي كانت تعتبر من أهم الصعوبات المنتظرة، وجدنا أنها ممكنة شرط المحافظة على الشفافية والوضوح؛ ومن ناحية أخرى فإن تطبيق هذا النوع من المحاسبة سيعود بالنفع على جميع الأطراف المعنية.

إضافة إلى أن تطبيق الطرق المحاسبية المعتمدة من طرف القانون المنظم لعملية المحاسبة وطنياً، اعتماداً على البيانات المالية المحصل عليها من المؤسسة محل الدراسة مكنت من قياس قيمة الأصول البشرية وإعطاء قيم عددية لها، حيث استطعنا من خلالها القيام بتسجيلها وعقد المقارنة المطلوبة، والتي أضفت إلى الحكم على نجاعة طريقة تكلفة الإنجاز كأحسن طريقة وهذا القرب القيم المقدمة من طرفها من الواقع والحقيقة ومواكبتها للسيرورة الزمنية وتطور الأحداث، على العكس من الطرق الأخرى التي أثبتت محدوديتها وعدم مطابقتها للواقع الاقتصادي والعملي.

الخاتمة

كان هدف الدراسة في البداية البرهنة على تحقيق الموارد البشرية لشروط الاعتراف بما كأصول حسب الشروط الموضوعية من طرف النظام المحاسبي المالي والناطقة أساساً من شروط المعايير الدولية للمحاسبة؛ ومن ثمّ القيام بقياسها عبر اختيار الطريقة المثلى والتي تعطي قيمة مناسبة وعملية؛ توفر معلومات مالية في التقارير المالية الختامية تتسم بالصدق والموضوعية، و تسجيل العمليات محاسبياً ومتابعة تلك الأصول خلال السنوات المالية القادمة؛ فقد قمنا من خلال ذلك بمحاولة رصد المصاعب والمعوقات التي من الممكن أن تحول دون تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الجزائرية والتأكد من إمكانية تطبيق هذا النوع من المحاسبة في بلادنا بطريقة سهلة ومفيدة للمؤسسات والعاملين في المقام الأول، ولمختلف الشركاء بدرجة أقل، حيث توصلنا في الأخير بعد اختبار الفرضيات الموضوعية في مستهل الدراسة وتجميع ما توصلنا عبر الدراسة الميدانية، إلى ما يلي من نتائج وتوصيات يمكن أن تساهم في إثراء النقاش حول هذا الموضوع المهم.

1- نتائج البحث واختبار الفرضيات:

- نتائج الدراسة: من خلال ما تم استعراضه في فصول الدراسة تم التوصل إلى مجموعة من النتائج يمكن عرضها في ما يلي:
 - المصاريف المستثمرة في تطوير وتدريب وتحسين ظروف العاملين هي مصاريف استثمارية يجب أن تعالج بالطريقة المنصوص في المعايير الدولية للمحاسبة، وتستنفذ على مدى السنوات المالية القادمة ولا يجب أن تعالج على أنها مصاريف استغلال تستهلك في نفس سنة تحمّلها، وهو الأمر الذي يؤثر بوضوح على دقة ومصداقية المعلومة المالية المصريح بها.
 - بمعالجة تلك التكاليف الاستثمارية بالطريقة التي تكلمنا عليها فإن المؤسسات ستستفيد من إدراج تلك المصاريف في بند التثبيتات مما يزيد من قيمة هذا البند وينتج عنه تضخيم للميزانية ككل وينعكس على قيمة المؤسسة السوقية.
 - في نفس الوقت تستفيد المؤسسة من تطبيق محاسبة الموارد البشرية عبر القيام باستنفاد قيم تلك الأصول على عدة سنوات وهو ما يزيد من وضوح نتيجة السنة المالية وتوازن الميزانيات السنوية عامة.
 - ومن جهة أخرى فإن العاملين سيستفيدون من تطبيقها من خلال البرامج المقدمة والتي تزيد من كفاءتهم وارتباطهم بالمؤسسة ووفائهم لها، وتحسين ظروفهم المعيشية.
 - أن تبني المشرع الجزائري من خلال النظام المحاسبي المالي لمضمون المعايير الدولية المحاسبية وخصوصاً شروط المعيار الدولي للمحاسبة رقم: 16 الخاص بالأصول، في مسألة الاعتراف والتقييم، حسم بصورة نهائية مسألة الاعتراف بالموارد البشرية كأصول معنوية وإمكانية إدراجها في بنود الميزانية للمؤسسات الجزائرية.
 - أن الموارد البشرية تحقق شروط الاعتراف بما كأصول معنوية وهذا لتوفر الشروط التي نص عليها المعياران الدوليان للمحاسبة (IAS 16) الخاص بالاعتراف بالأصول وتقييمها وتسجيلها و: (IAS 38) الخاص بالأصول المعنوية؛ وعليه يمكن الفصل بين تكاليفها التسييرية والاستثمارية وبالتالي رسملة هاته الأخيرة واستنفادها على فترات.
 - أن المشرع قد أقر مبدأ التكلفة كمدخل لقياس عناصر الأصول والخصوم عوضاً عن مبدأ القيمة وهذا لإمكانية التأكد من موثوقية ومصداقية الأحداث والعمليات القائمة على أساس المبدأ الأول، الشيء الذي يتعذر توفره في مدخل القيمة والذي يحتاج لأسواق مالية مفتوحة ومنظمة وقائمة على أساس التنافس الحر والصادق والمحمي بمنظومة قانونية وإجرائية قوية تضمن الشفافية والمصداقية بالقدر المطلوب.
 - أن عملية القياس المحاسبي لقيمة هذه الأصول البشرية ستبقى خاضعة لمبدأ التكلفة التاريخية بنص القانون إلا أن يظهر للمؤسسة احتمال وجود مؤشرات قد تؤثر في الملاءمة فعندها يمكن استعمال الطرق الأخرى.
 - أن الطرق الأخرى أو البدائل المتاحة من طرف النظام المحاسبي المالي للقياس المحاسبي تعتبر السبيل الوحيد لتدارك قصور التكلفة التاريخية عن إعطاء قيم لحظية وعجزها عن مواكبة التغير المستمر في الزمن.

- أن طريقة "قيمة الإنجاز" في نظر الباحث هي الطريقة البديلة الأفضل والأقرب إلى تحقيق الملاءمة والمصادقية عند قصور طريقة التكلفة التاريخية، وهذا لقرنها من الواقع وتمثيلها الجيد للحقيقة.
- أن الإفصاح عن قيمة الأصول البشرية في التقارير الختامية ستزيد من قيمة تلك التقارير اقتصادياً ومالياً، ويضفي عليها قدراً من الموضوعية.
- ضرورة استعمال المحاسبة على الموارد البشرية خصوصاً في الوحدات التي تعتمد على العنصر البشري بشكل كبير.
- أن مفهوم محاسبة الموارد البشرية يزداد نضجاً يوماً بعد يوم في الأوساط المحاسبية بسبب التوجه العام نحو الاستثمار في المورد البشري.

■ التوصيات:

باعتقادنا على نتائج البحث المتوصل إليها فإن الطالب يتقدم بالتوصيات الآتية:

- على الجهات الوصية على التشريع في مجال المحاسبة وطنياً الإسراع في توفير الإجراءات اللازمة لتطبيق محاسبة الموارد البشرية نظراً للأهمية التي أصبحت تشكلها.
- وعليها تنظيم دورات ومنتديات للتحسيس بأهمية الموضوع وتقديم دورات تكوينية فيه لشرحه للقائمين على المؤسسات الاقتصادية خصوصاً.
- على المؤسسات الكبرى والتي تضم عدداً كبيراً من العمال أن تقوم بالفصل بين التكاليف الاستثمارية والتكاليف التشغيلية الخاصة بهم، وهذا لأن الفصل سيضفي مزيداً من الوضوح والمصادقية والملاءمة على المعلومات المالية المفصح عنها في التقارير المالية الختامية.
- على المؤسسات القيام بتطبيق محاسبة الموارد البشرية لأنها ستشجعها على تحمل المزيد من مسؤوليتها الاجتماعية اتجاه العاملين واتجاه محيطها الاقتصادي، وإبراز دورهم أكثر.

■ اختبار الفرضيات: وقمنا بالإضافة إلى هذا بالتأكد من صحة الفرضيات التي تم وضعها في بداية الدراسة حيث لاحظنا:

- بالنسبة للفرضية الأولى المتعلقة بإدراك المؤسسات واهتمامها بمواردها البشرية من حيث توافر برامج الانتقاء والتدريب والتطوير، فإن ذلك ظهر واضحاً وجلياً من خلال ما عايناه في المؤسسة محل الدراسة والتي رغم انتمائها إلى القطاع الخاص الذي مازال يعاني من تأخر كبير في هذا الاهتمامات الحديثة، إلا أن الواقع عكس ذلك، كما رأينا من خلال : البرامج الموضوعية والإمكانيات والوسائل المسخرة إلى جانب الأموال و الهياكل المستثمر فيها، مما يدعم ويبرهن على صحة هذا الافتراض.
- رغم الاهتمام الكبير الذي توليه المؤسسات الجزائرية لمواردها البشرية، إلا أنها كما افترضنا في البداية لا تعترف بما كأصول ضمن بنود الميزانية، وهذا راجع إلى الجانب الشكلي والإجرائي الذي يحكمه القانون ولا سبيل إلى معارضته.
- أما الفرضية الثالثة والمتعلقة بقابلية الموارد البشرية إلى الاعتراف بما كأصول وإمكانية قياسها حسب شروط النظام المحاسبي المالي والتي شكلت محور الدراسة، فإننا تمكنا من التأكد من صحتها من خلال النتائج التي تم التوصل إليها.

○ في حين أن الفرضية الرابعة والقائمة على قدرة طرق القياس المحاسبي على إعطاء قيم صادقة وموثوقة عن حجم الاستثمارات في مجال الموارد البشرية تبقى صحيحة في ظل اعتماد النظام المحاسبي المالي لمبدأي التكلفة والقيمة جنباً إلى جنب، وكل حسب ما تتطلبه مرحلة القياس، فكلتا المقاربتين تحوزان على إجماع المهتمين والأكاديميين على المستوى الدولي.

○ ويبقى غياب الإطار القانوني على المستوى المحلي وعدم وضع معيار على المستوى الدولي حسب الفرضية الخامسة، السبب الرئيسي والأساسي في الحيلولة دون تطبيق محاسبة الموارد البشرية والاعتراف بالأصول البشرية وقياسها.

2. آفاق البحث: بعد التأكد من إمكانية الاعتراف بالأصول البشرية والقدرة على قياسها ومتابعتها، فإنه يتولد لدى

المهتمين بالموضوع والمتابعين له، أمل وتطلع كبيران لتطبيق محاسبة الموارد البشرية والتفكير في المستقبل القريب في:

- تقنين هذا الجانب من المحاسبة واعتماد نموذج كامل للمعالجات والإجراءات المحاسبية التابعة له.
- إجبار المؤسسات على تطبيق هذا النوع من المحاسبة في المستقبل القريب.
- حث المؤسسات على المزيد من الاهتمام بالموارد البشرية والإفصاح عن قيمة الأموال المستثمرة في تطويرها والمحافظة عليها.
- أن يتم الاعتماد على ما تنشره المؤسسات في تقاريرها الختامية حول الموارد البشرية من أجل اتخاذ القرارات الاستثمارية في الأسواق المالية.

المراجع والمصادر

1. أحمد بدر، (1996)، أصول البحث العلمي ومناهجه، المكتبة الأكاديمية، مصر.
2. أيمن عبد الله محمد أبو بكر، (2017)، نظرية المحاسبة مدخل معاصر، دار الكتاب الجامعي، بيروت، لبنان.
3. اريك فلامهولتز، (1992)، المحاسبة على الموارد البشرية، دار المريخ للنشر، (ترجمة: محمد عصام الدين زايد)، الرياض، م.ع. السعودية.
4. جمعة هوام، (2010)، المحاسبة المعمقة وفقاً للنظام المحاسبي المالي، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر.
5. جعفر عبد الله، (2003)، مبادئ الاعتراف والقياس والإفصاح المحاسبي، دار العلمية ودار حنين للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
6. حنان رضوان، (2001)، تطور الفكر المحاسبي: مدخل نظرية محاسبية، دار العلمية ودار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
7. عامر إبراهيم قنديلجي، (1979)، البحث العلمي: دليل الطالب في الكتابة والمكتبة والبحث، مطبعة عصام، بغداد، العراق.
8. عباس الشيرازي، (1990)، نظرية المحاسبة، دار السلاسل للطباعة والنشر، الكويت.
9. عبد الرزاق الشحادة وخالد الخطيب، (2017)، قضايا محاسبية معاصرة، دار الإعصار العلمي، الطبعة الأولى، عمان، الأردن.
10. عمار بن عيشي، (2019)، مشاكل القياس والإفصاح عن القضايا المحاسبية المعاصرة، دار أسامة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
11. عمار بوحوش ومحمد محمود الذنبيات، (2014)، مناهج البحث العلمي وطرق إعداد البحوث، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر.
12. رمضان محمد علي غنيم، (2000)، المحاسبة المتقدمة: دراسات في مشاكل محاسبية معاصرة، الطبعة الثانية، عمان، الأردن.
13. محمد مطر، (2010)، مبادئ المحاسبة المالية: مشاكل الاعتراف والقياس والإفصاح، دار وائل للنشر، الجزء 02، الطبعة 05، مصر.
14. مسعود صديقي وآخرون، (2014)، المحاسبة المالية طبقاً للنظام المحاسبي المالي الجزائري، دار الهدى، الجزائر.
15. لخضر علاوي، (2012)، معايير المحاسبة الدولية (IFRS/IAS)، les pages bleues، البويرة، الجزائر.
16. لخضر علاوي، (2018)، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي scf، les pages bleues، البويرة، الجزائر.
17. وليد الحياي، دراسات في المشاكل المحاسبية المعاصرة، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن.
18. وليد الحياي ولعتبي البوعلي، (2014)، محاسبة الموارد البشرية، مركز الكتاب الأكاديمي، عمان، الأردن.
19. يوسف جربوع، (2001)، النظرية المحاسبية، دار الوراقة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.

ثانياً: البحوث الجامعية

20. فضل كمال سالم، مدى أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره على اتخاذ القرارات المالية، الجامعة الإسلامية بغزة، كلية التجارة، رسالة ماجستير غير منشورة، غزة، فلسطين، 2008.
21. سناء عبد الهادي الجعيدي، دور وأهمية القياس المحاسبي للموارد البشرية في الجامعات الفلسطينية في قطاع غزة، الجامعة الإسلامية بغزة، رسالة ماجستير، فلسطين، 2007.
22. معاذ محمد الأعرج، (2016)، استخدام نموذج Lev & Schwartz لقياس رأس المال البشري ومساهمته في صافي

ثالثاً: المقالات المنشورة

23. عادل حرحوش (2007)، رأس المال الفكري وطرق قياسه وأساليب المحافظة عليه، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة.
24. عبد الحميد أحمد شاهين (2003)، مدخل مقترح للقياس المحاسبي لأصول الملكية الفكرية مع دراسة تطبيقية على صناعة الأدوية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، يوليو.
25. محمود عبد الفتاح إبراهيم رزق، (2007)، إطار مقترح لتحديد تكاليف الإفصاح والتقارير عن رأس المال المصرفي، المجلة المصرفية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد 31، العدد الثاني.
26. مؤيد محمد علي الفضل، (2009) العلاقة بين رأس المال الفكري وخلق القيمة دراسة ميدانية على الصناعة المصرفية في دول الخليج العربي، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصاد.
27. بن عبد الرحمن نصيرة، رأس المال الفكري وإشكالية تحقيق التميز في ظل الاقتصاد المعرفي، مجلة الاقتصاد الجديد، ع 17، جامعة المدية، الجزائر.
28. رشا حمادة، (2002)، القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية وأثره في القوائم المالية، مجلة جامعة دمشق-المجلد- 18 العدد 01، سوريا.
29. قورين الحاج قويدر، (2014)، التأصيل والقياس المحاسبي لرأس المال المحاسبي في المنظمات الحديثة، مجلة أبحاث اقتصادية وتجارية، العدد 15، الجزائر.
30. على محمد تجيل المعموري، (2012)، تحديات الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية، المؤتمر العلمي الدولي: عولمة الإدارة في عصر المعرفة، 2012/12/15، جامعة الجنان، لبنان.
31. هشام شلغام وبوعلام بن زخروفة، (2016)، تقييم بدائل القياس المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، عدد 2016/02.
32. كمال حسن جمعة، (2008)، محاسبة الموارد البشرية منهاج جديد لقياس خدمة المورد البشري، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 18، العراق.
33. ثامر عادل الصقر، (2013)، محاسبة الموارد البشرية: المفهوم والأهمية دراسة على عينة من الشركات العراقية، مجلة دراسات البصرة، المجلد 16، العراق.
34. أيمن عبد الله أبو بكر، (2015)، نحو إطار مقترح لتطبيق نظام الموارد البشرية في الجامعات السودانية، مجلة العلوم الاقتصادية، العدد 06، الإمارات. ع.م، أبو ظبي.
35. خضير مجيد علاوي، (2012)، أثر تطبيق القياس والإفصاح عن تكلفة الموارد البشرية على القوائم المالية، مجلة المنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 2، العدد 3، العراق.
36. عمر مصطفى علي عثمان، (2017)، مدى تطبيق مبادئ الإدارة لهنري فايول في الكلية الجامعية بضماء، مجلة التنمية والاقتصاد التطبيقي، العدد 04، جامعة المسيلة، ص 16.

رابعاً: الملتقيات العلمية

37. سلام عبد الرزاق بوسهوه نذير،(2012)، دور رأس المال الفكري في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، الملتقى الوطني حول استراتيجيات التنظيم ومرافقة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر.
38. محمد موسى عيسى محمد بابكر، (2017)، أثر الإفصاح عن رأس المال الفكري على جودة المعلومات المحاسبية، المؤتمر الدولي الثالث حول الاتجاهات الحديثة في المحاسبة، جامعة العربي بن مهيدي – أم البواقي، 24 و 25 أكتوبر 2017، الجزائر.
39. رحمان موسى وترغيب صباح، (2011)، دور التعلم التنظيمي في بناء رأس المال الفكري، الملتقى الدولي الخامس حول رأس المال الفكري في المنظمات العربية في ظل الاقتصاديات الحديثة، جامعة الشلف، الجزائر.
40. على محمد ثجيل المعموري، (2012)، تحديات الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية، المؤتمر العلمي الدولي: عولمة الإدارة في عصر المعرفة، 2012/12/15، جامعة الجنان، طرابلس، لبنان، ص 22.

خامساً: القوانين

41. الجريدة الرسمية الجزائرية رقم: 2009/19، الصادرة بتاريخ: 28 ربيع الأول 1430 الموافق لـ: 15 مارس 2009.

المراجع باللغة الأجنبية

A-Ouvrage :

42. Abdelaziz Amokrane, la comptabilité des ressources humaines, office nationale des publications, Alger.
43. Pursak.L, The knowledge advantage strategy and leadership, March-April (1996).
44. Vatasoiu Cristian Ionel.Cornescu Alina.Motoniou Ioan Dumitru.Human Resources Accounting –Accounting For The Most Valuable Asset Of An Enterprise.
45. Eric G. Flamholtz. Maria L.Bullen. Wei Hua .Human resource accounting: a historical perspective and future implications, 2002

B- Articles:

46. Md. Mustafizur Rahaman, Md. Amzad Hossain,Tabassum Akter. Problem with Human Resource Accounting and A Possible Solution Research Journal of Finance and Accounting .www.iiste.org ISSN 2222-1697 (Paper) ISSN 2222-2847 (Online) Vol.4, No.18, 2013
47. American Accounting Association .(1971) . report of the committee on foundations of accounting measurement .accounting review

48. Md. Shamimul Islam, Jaynob Sarker .Human Resource Accounting: Practical Challenges in Recognition, Measurement, Accounting Treatment Procedure and a Possible Way Out. Journal of Business and Management, 2016.
49. Maria L. Bullen. Kel- Ann Eyley.Human resource accounting and international developments: implications for measurement of human capital. Journal of International Business and Cultural Studies.

C- forums :

50. OECD, The Organization for Economic Co-operation and Development (OECD) measuring and Reporting Intellectual Capital: Experience, Issues and Prospect Programmed notes and background technical Meeting and Policy and Strategy Forum, Paris (1999).
51. Pursak.L, The knowledge advantage strategy and leadership, March-April (1996).
52. American Accounting Association .(1971) . report of the committee on foundations of accounting measurement . accounting review.

المواقع الإلكترونية

1. https://www.arabdict.com/ar_
2. <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1624928>
3. <http://ssrn.com/abstract=2691896>
4. www.iiste.org ISSN 2222-1697 (Paper)
5. <https://www.bank-of-algeria.dz>

المسـالـح

الملحق رقم 01: السياسة العامة للشركة في مجال الجودة و السلامة الغذائية

بيات كاترينغ / س.ف.أ

شركة خدمات الفندقة و الإطعام و تسيير قواعد الحياة



سياسة الجودة، السلامة الغذائية، الحفاظ على البيئة و السلامة المهنية

تموين قواعد الحياة بمنتجات صحية وآمنة، استخدام وسائل نقل مطابقة للمعايير، تعيين عمال و موظفين أكفاء و مؤهلين و ضمان خدمة عالية الجودة تستجيب لتطلعات و متطلبات زبائننا، هي التزاماتنا اليومية في بيات كاترينغ / س.ف.أ
الحفاظ على شهادات نظم إدارة الجودة (ISO 9001 V2008)، والصحة والسلامة في العمل (OHSAS 18001V2007) والبيئة (ISO 14001V2004).
الشروع في إجراءات الحصول على شهادة المطابقة لسلامة الأغذية (ISO 22000 V2005) هو خطوة نحو التميز في فن الإطعام الجماعي.
رؤيتنا الاستراتيجية هي:

" فرض وجود بيات كاترينغ كشركة رائدة في مجالها في الجزائر "

أهدافنا الاستراتيجية هي:

- الإمتثال للشروط القانونية و التنظيمية المطبقة في مجال نشاطنا و كذا الشروط و المتطلبات التي إلترمنا بها في جميع أعمالنا و مواقعنا.
- تنمية روح الشراكة و الجودة العالية مع الزبائن والموردين؛
- ضمان سلامة العمال و الموظفين من الأخطار المضرة بصحتهم؛
- الوقاية من التلوث في جميع المجالات التي تعمل فيها و ذلك بالحد من التأثيرات السلبية على البيئة؛
- التحسين المستمر لأدائنا؛
- إعتماد ترتيبات فعالة للتواصل مع موظفي الشركة، مع مواقع العمليات، مع زبائننا و كل الجهات المعنية.

ولهذه الغاية، بصفتي المدير العام لشركة بيات كاترينغ / س.ف.أ نلتزم بتوفير جميع الموارد لتلبية متطلبات زبائننا و الأطراف المعنية، و كذا التحسين المستمر لفعالية أنظمة الإدارة لدينا.

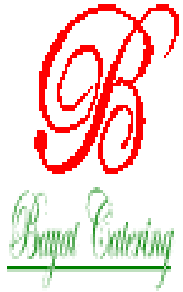
المدير العام

حاسي مسعود في: 17 سبتمبر 2013

بوجعدار عبد الفتاح



الملحق رقم 02: البرنامج السنوي للتحسيس والإرشاد لسنة 2017



POGRAMME ANNUEL DE SENSIBILISATION

ANNEE : ...2017....

N°	Intitulé de la formation	Personnel Ciblé (Nombre)	Réalisation	Réalisateur de formation
1	Anticipation sur les attentes des clients	90	21	Inspecteur HSE
2	Suivie de l'application des menus de régime	54	5	Inspecteur HSE
3	Capacité D'adaptation	654	317	Inspecteur HSE
4	Qualité Relationnelle	802	354	Inspecteur HSE
5	Travail d'Equipe	628	606	Inspecteur HSE
6	Traitement des Non Conformités	369	124	Inspecteur HSE
7	Communication Interne et Externe	675	415	Inspecteur HSE
8	Capacité à intervenir pour secourisme et lutte anti incendie	10	795	Inspecteur HSE
9	Dispersion de Formations et/ou sensibilisations au profit du personnel sur les règles HSE, Sécurité des denrées alimentaires.	110	50	Inspecteur HSE

10	Capacité à la détection, surveillance et suivi de l'efficacité du nettoyage et désinfection des lieux et matériels.	141	85	Inspecteur HSE
11	Bonne pratique d'ergonomie des gestes et postures	600	1002	Inspecteur HSE
12	STOP CARD	500	298	Inspecteur HSE
13	Les risques professionnels (chute plein pied, électrocution, coupure, luxation...)	600	485	Inspecteur HSE
14	Plan de gestion (collecte et tri, contrôle, transfert et élimination).	800	580	Inspecteur HSE
15	Les risques de salubrité sanitaires (BPH-BPF)	800	742	Inspecteur HSE
16	les Bonnes pratiques d'hygiène , bonnes pratiques de fabrication, et bonnes pratiques de conservation des produits	500	761	Inspecteur HSE
17	La prévention des gripes saisonnières avant le début saison	400	0	Inspecteur HSE
18	La prévention sur les risques des maladies professionnelles	400	0	Inspecteur HSE
19	Sensibilisation sur le stress managérial	20	0	Inspecteur HSE
20	Suivi et atteinte des objectifs de gestion et Ou du SMI	60	20	Superviseur
21	Gestion comptable (ratio, stocks, etc.) des exploitations	33	0	Superviseur
22	Gestion des stocks (in , out , PRJ, ...)	38	4	Superviseur
23	Management et Motivation du Personnel	46	33	Superviseur
24	Gestion de reunion	6	0	Superviseur
25	Lecture et maitrise des exigences clients et des parties intéressées	21	0	Superviseur
26	Gestion des exploitations	12	0	Superviseur
27	Maitrise des applications informatique (word, excel.)	26	0	Superviseur

28	Repas Temoin	50	41	Superviseur
29	La vitesse excessive à l'interieur de la base avec le golf car	10	19	Inspecteur HSE
30	Prevention sur les contamination croisées	50	40	Inspecteur HSE
31	Gestion des produits dangereux	500	375	Inspecteur HSE
32	Lavage et désinfection des fruits et légumes	50	20	Inspecteur HSE
33	Prévention période des grandes chaleurs	500	345	Inspecteur HSE
34	minimisation de la consommation (sel, sucre et matiere grasse)	500	409	Inspecteur HSE
35	Le port des E,P,I et Respect de tenus réglementaires	800	518	Inspecteur HSE
36	Les risques d'intoxication (TIAC)	1500	1891	Inspecteur HSE
37	Simulation (Extincteur de feu)	50	41	Inspecteur HSE
38	Les regles HSE, Sécurité des denrées alimentaires, procedures de l'entreprise,	30	17	Inspecteur HSE
39	Utilisation des instruments de mesures qualité d'huile et T° des aliments	20	2	Inspecteur HSE
40	Réduction consommation du papier	100	48	Inspecteur HSE
41	Code d'etique Bayat Catering	20	2	Inspecteur HSE
42	Politique sur la consommation d'alcool ou drouge	300	115	Inspecteur HSE
43	Risques de piqure des scorpions et serpents	500	315	Inspecteur HSE
44	Les bonnes Pratiques d'Hygiène selon la norme ISO 22002_2	500	666	Inspecteur HSE
45	Préparation chaud et froid	50	13	Inspecteur HSE

46	Politique et objectifs SDA, contribution à la réussite du SMSDA	50	30	Inspecteur HSE
47	L'hygiène personnelle et vestimentaire		50	Inspecteur HSE
48	Lute contre le gaspillage		336	Inspecteur HSE

Taux de realization

Sensibilisations prévues

48

Sensibilisations réalisées

40

Taux

83,33%

الملحق رقم 03: البرنامج السنوي للتكوين الداخلي لسنة 2017

BILAN ANNUEL DE FORMATION INTERNE

ANNEE : ...2017.....



N°	Intitulé de la formation	Personnel Ciblé (Nombre)	Réaliser	Réalisateur de formation
1	Planification et maîtrise des menus	25	5	Formateur Interne
2	Maitrise de la production selon les exigences du métier (BPH-BPF)	390	326	Formateur Interne
3	Maitrise des techniques de cuisson des préparations.	104	175	Formateur Interne
4	Maitrise des techniques de portionnement, découpage, conditionnement de la viande.	56	28	Formateur Interne
5	Maitrise de la méthode de décongélation des viandes	68	103	Formateur Interne
6	Maitrise des opérations de blanchisserie selon la procédure en vigueur (réception , tri , lavage, pliage,, rangement , étiquetage,).	21	49	Formateur Interne
7	Savoir-faire dans l'accueil du client, l'orientation et le respect de la procédure de réception.	11	39	Formateur Interne
8	Maitrise du planning d'affectation des chambres et son suivi.	11	2	Formateur Interne
9	Savoir-faire sur les techniques de dressage des tables, les modes des services convenus (service à l'anglaise, à la française, etc).	202	233	Formateur Interne
10	Les ASE/Rs&ST et ADA Liés à son activité	873	587	Inspecteur HSE
11	Capacité de travail sous tension	726	727	Inspecteur HSE

12	Maitrise des températures de conservation des DA et de BPF applicables au métier.	439	758	Inspecteur HSE
13	Capacité participer aux opérations de nettoyage et de désinfection des lieux et du matériel selon les dispositions établies.	688	1225	Inspecteur HSE
14	Maitrise des techniques de Dosage des Détergents et Désinfectants	442	533	Inspecteur HSE
15	Orientation aux objectifs de gestion	48	3	Inspecteur HSE
16	Identification des analyses environnementales	30	2	Inspecteur HSE
17	Formation interne en comptabilité des dirigeants pour les responsables de structure	12	0	Inspecteur HSE

Taux de réalisation

formations prévues

17

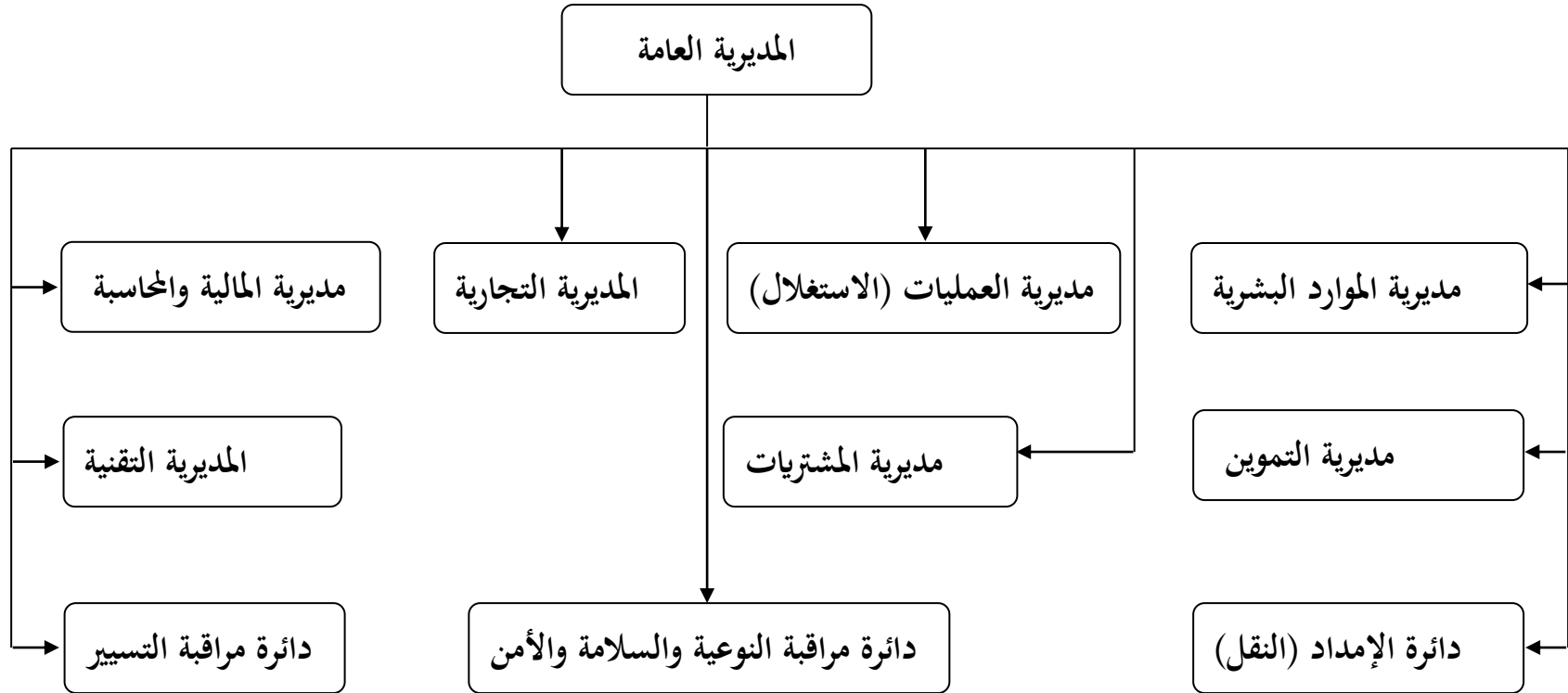
Formations réalisées

16

Taux

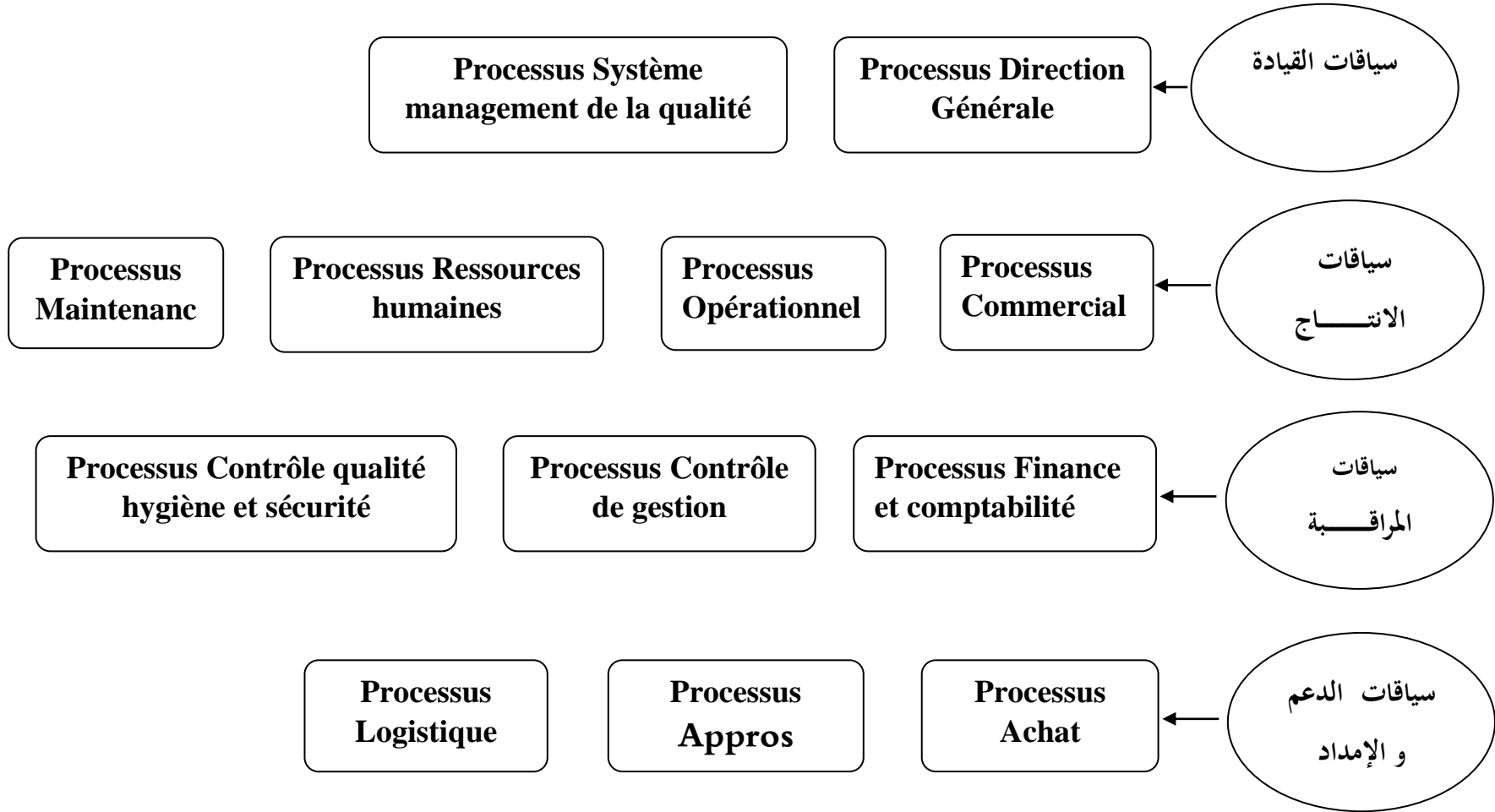
94,12%

الملحق رقم 04: مخطط يبين الهيكل التنظيمي لمؤسسة بيات كاترينغ



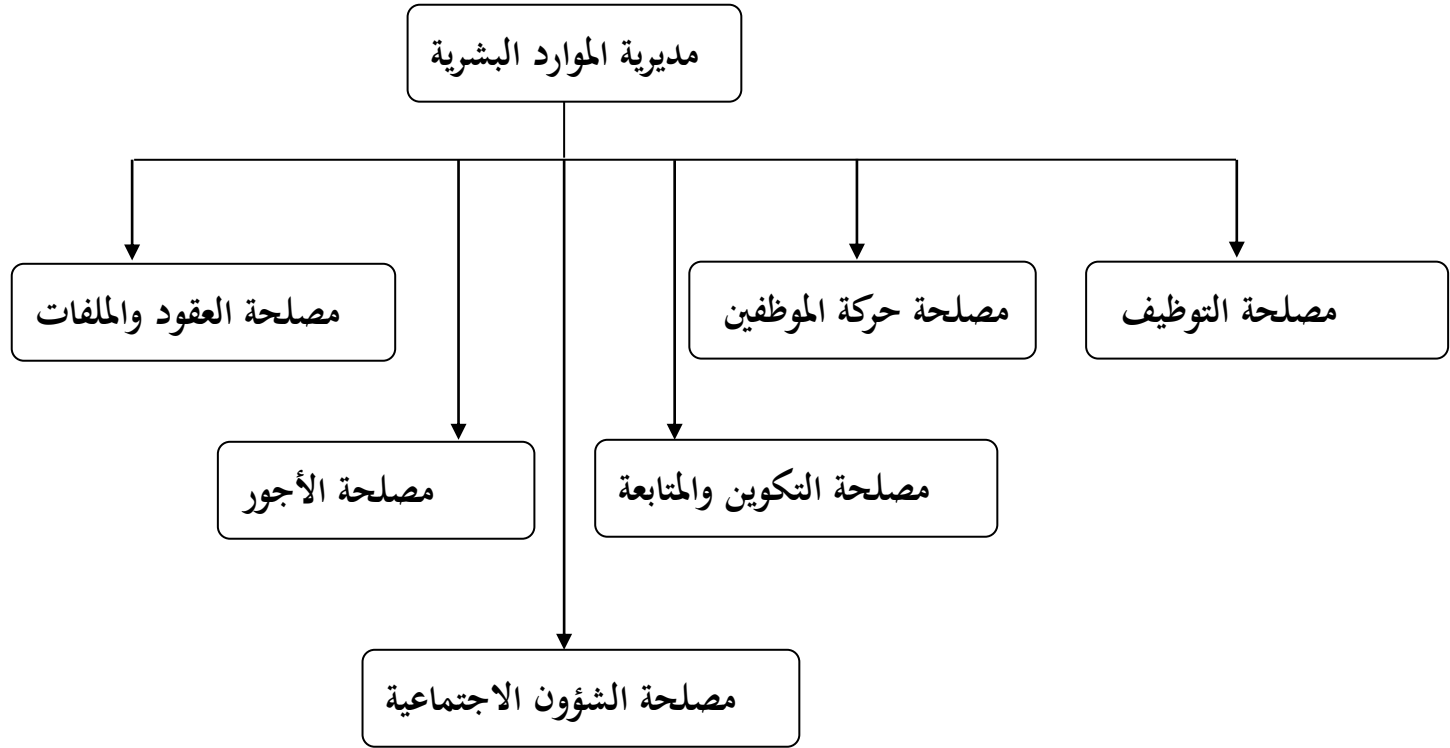
المصدر: من إعداد الطالب انطلاقاً من الهيكل التنظيمي للمؤسسة

الملحق رقم 05: مخطط يبين خريطة السياقات (la cartographie des processus) لمؤسسة بيات كاترينغ



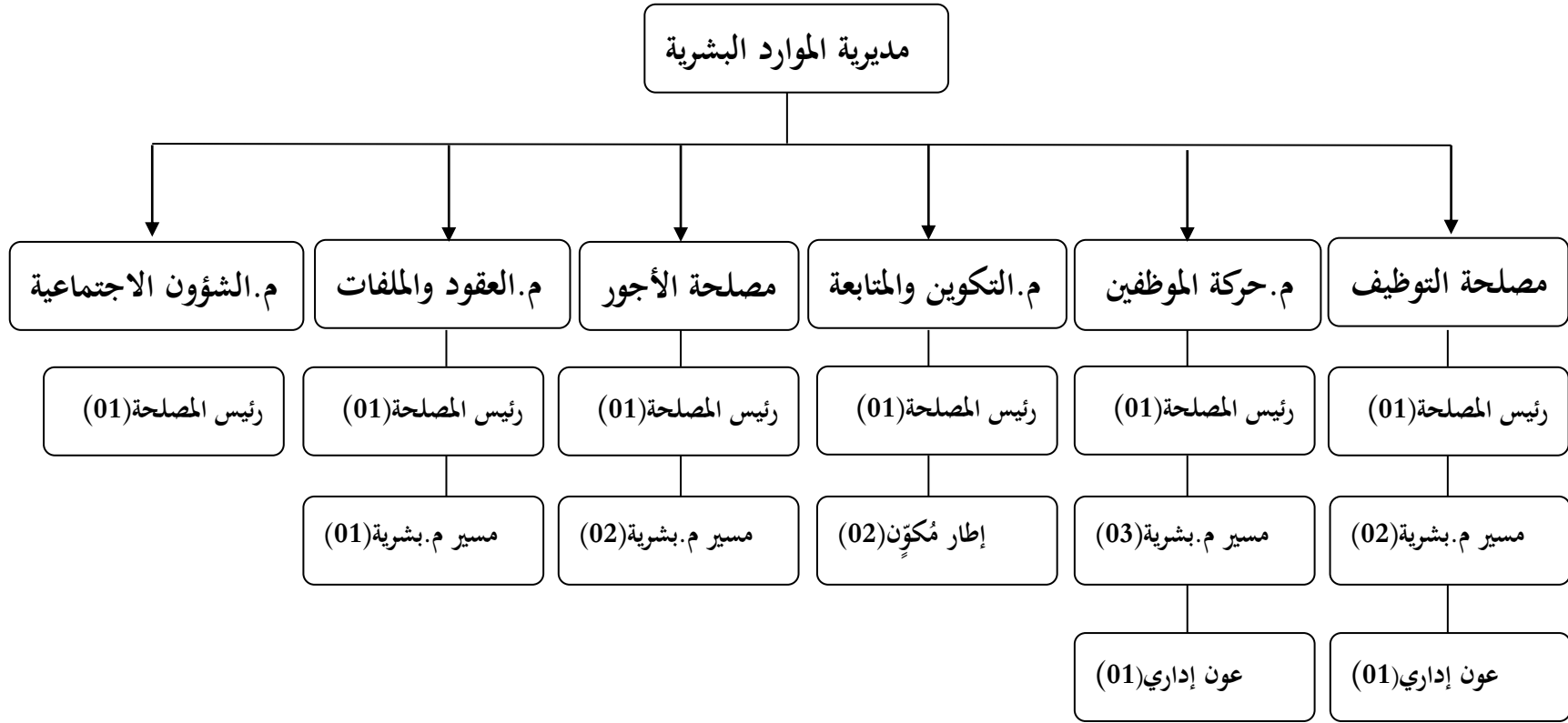
المصدر: من إعداد الطالب انطلاقاً من خريطة السياقات الخاصة بالمؤسسة

الملحق رقم 06: مخطط يبين الهيكل التنظيمي لمديرية الموارد البشرية بمؤسسة بيات كاترينغ



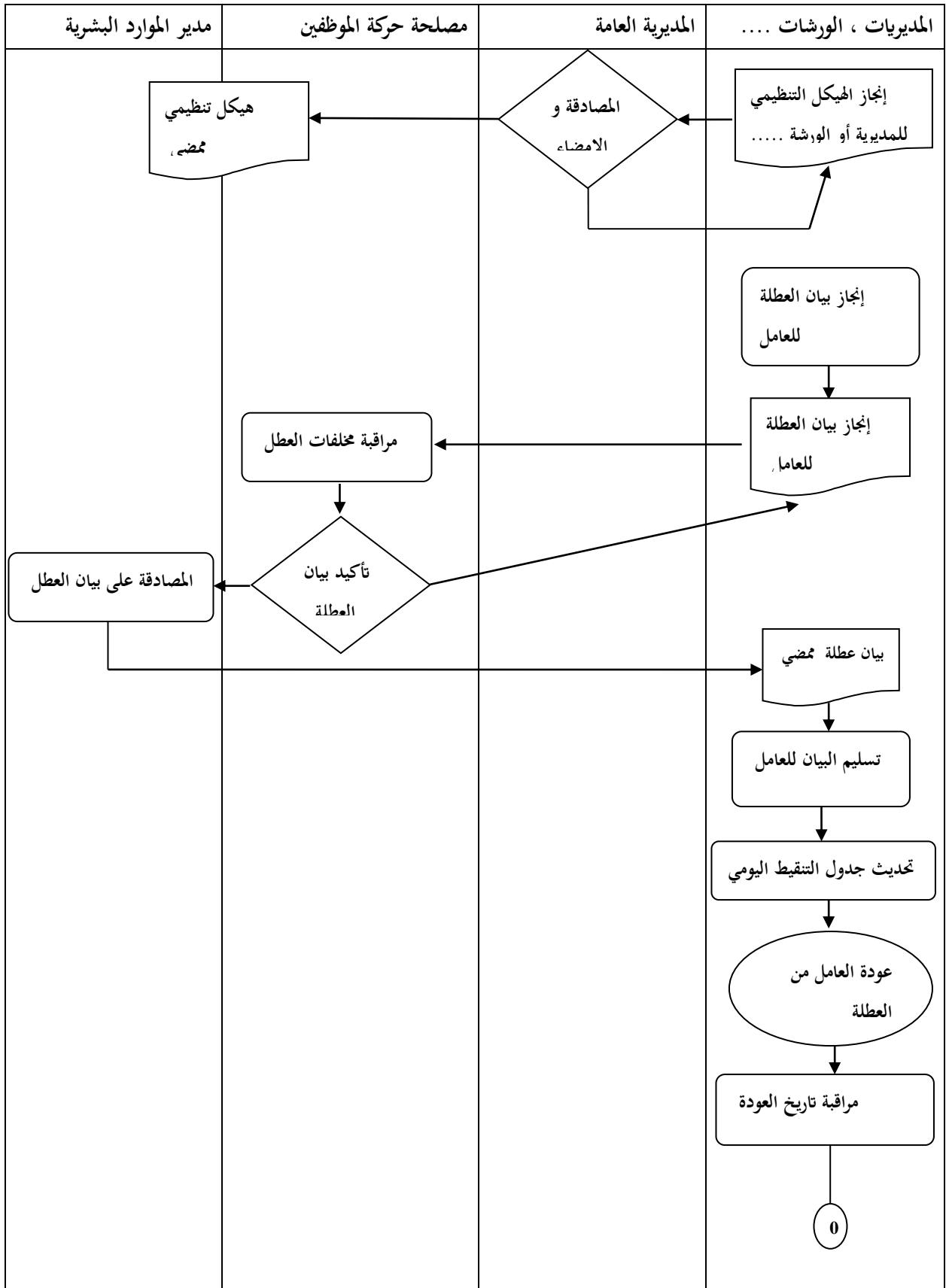
المصدر: من إعداد الطالب انطلاقاً من الهيكل التنظيمي لمديرية الموارد البشرية لمؤسسة بيات كاترينغ

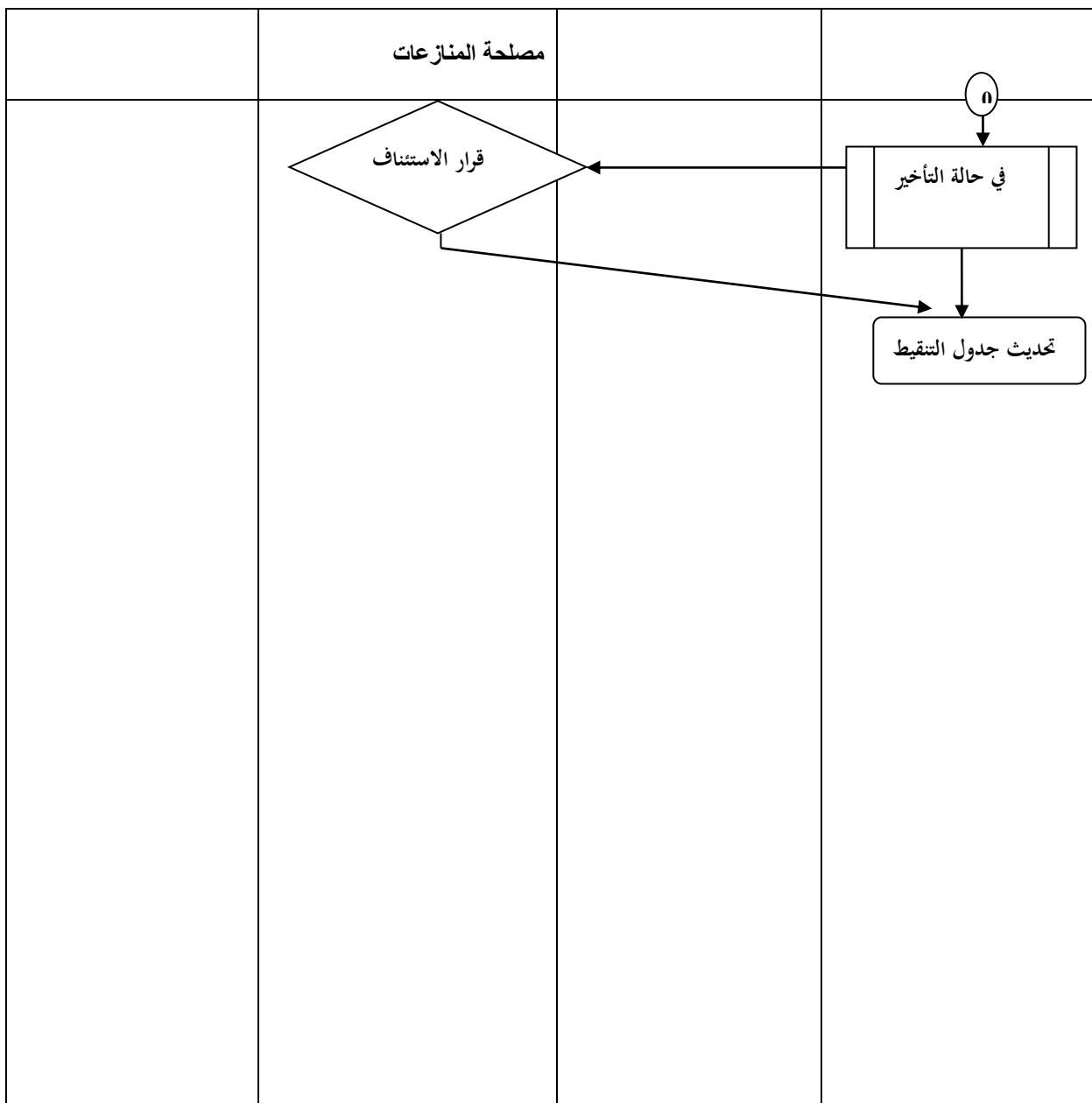
الملحق رقم 07: مخطط يبين الهيكل التنظيمي لمديرية الموارد البشرية بمؤسسة بيات كاترينغ



المصدر: من إعداد الطالب انطلاقاً من الهيكل التنظيمي الوظيفي لمديرية الموارد البشرية لمؤسسة بيات كاترينغ

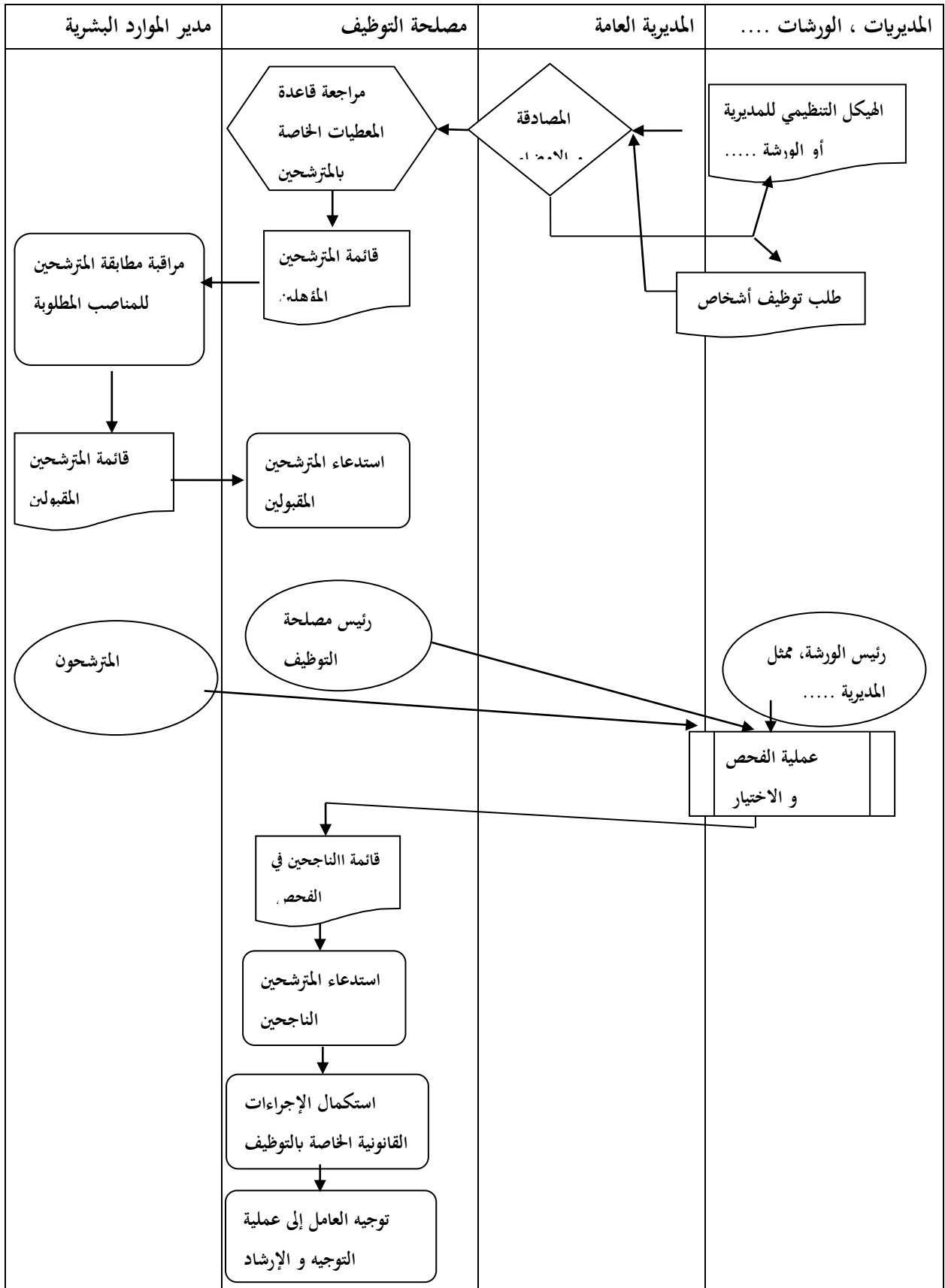
الملحق رقم 08: مخطط يبين خطوات عملية " حركة الموظفين "

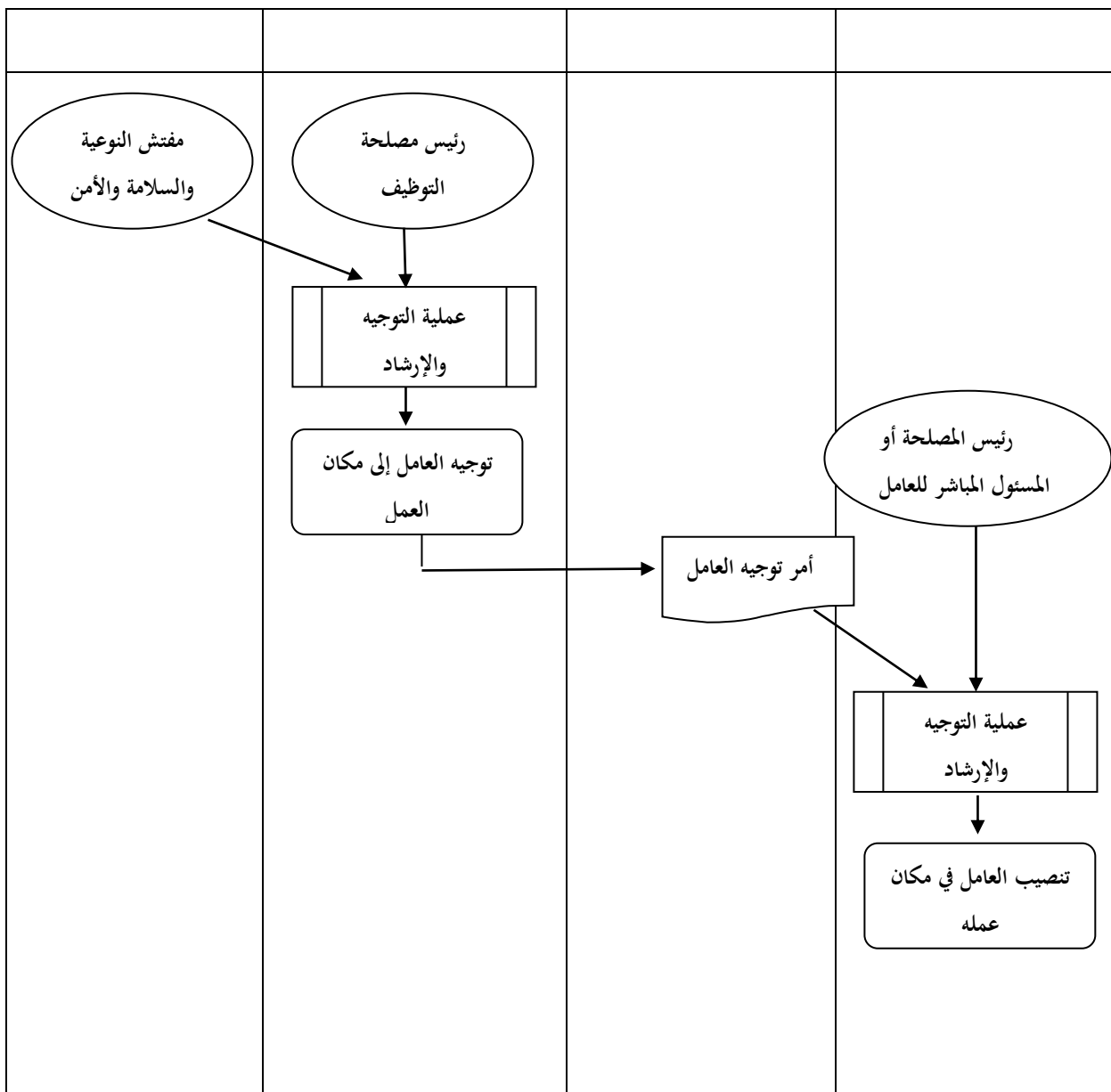




المصدر: من إعداد الطالب بناء على وثيقة: P-DRH-01 Procédure movement du personnel

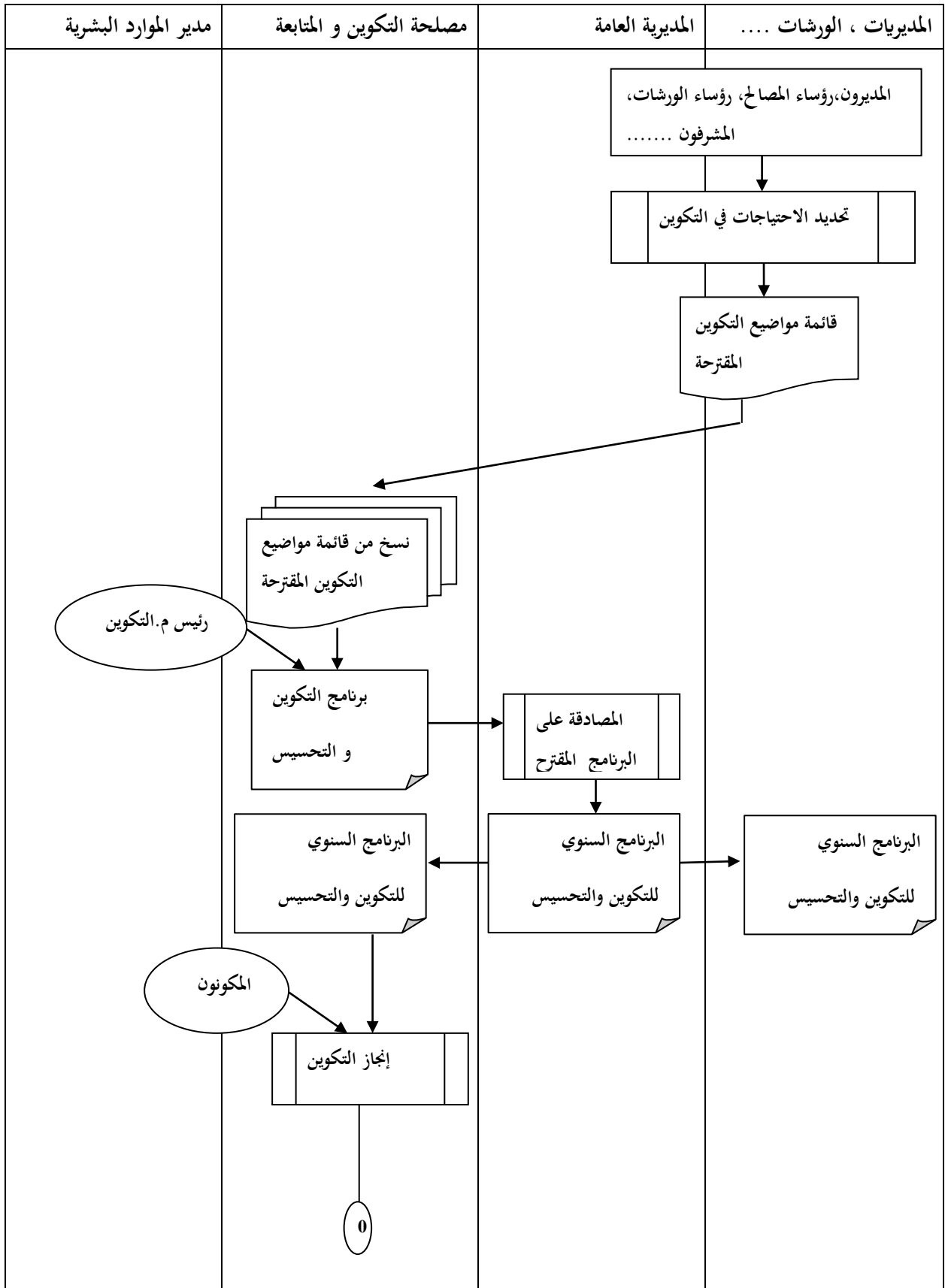
الملحق رقم 09 : مخطط يبين خطوات عملية " إجراء التوظيف "

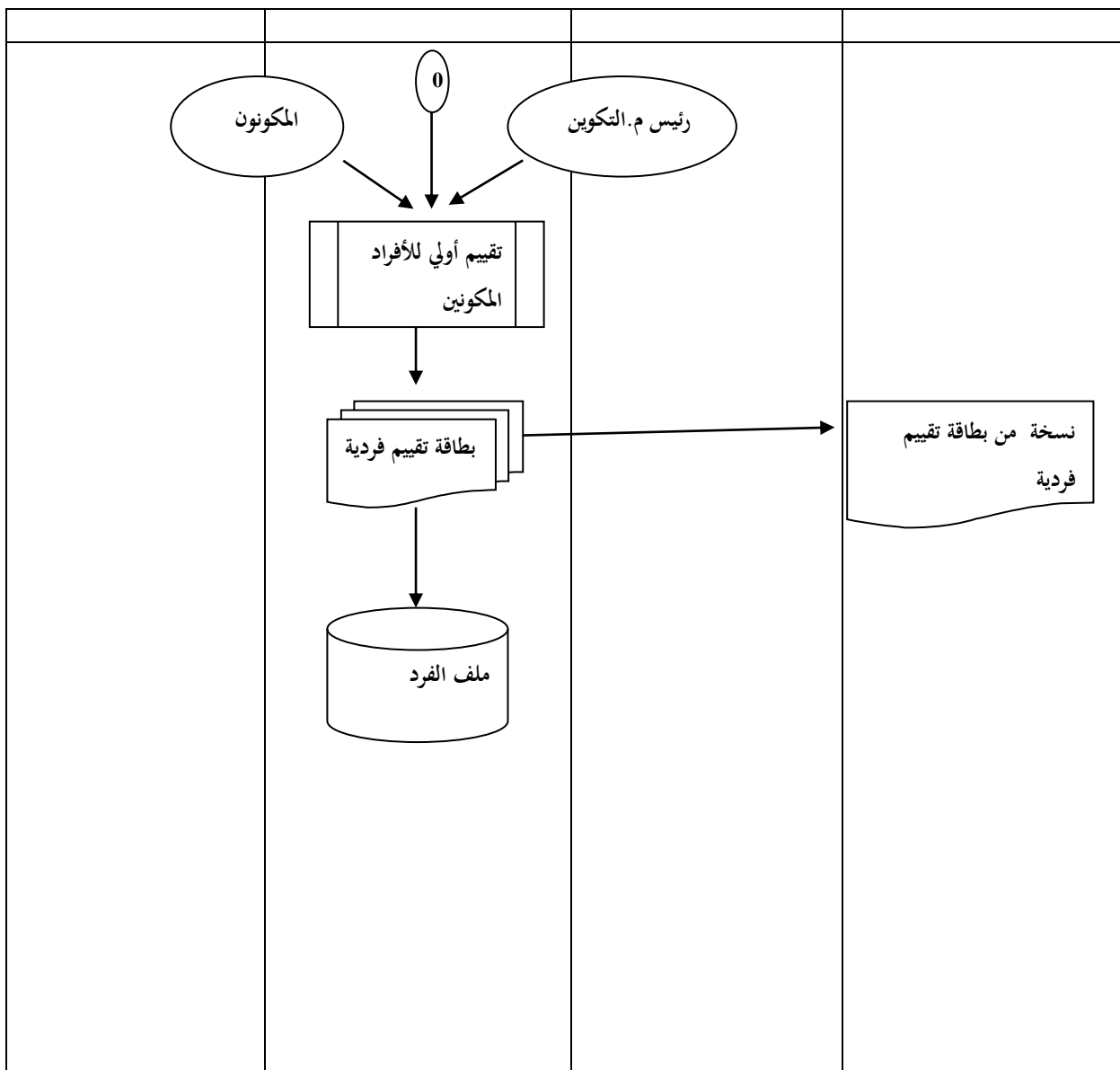




المصدر: من إعداد الطالب بناء على وثيقة الإجراء: P-DRH-02 Procédure de recrutement

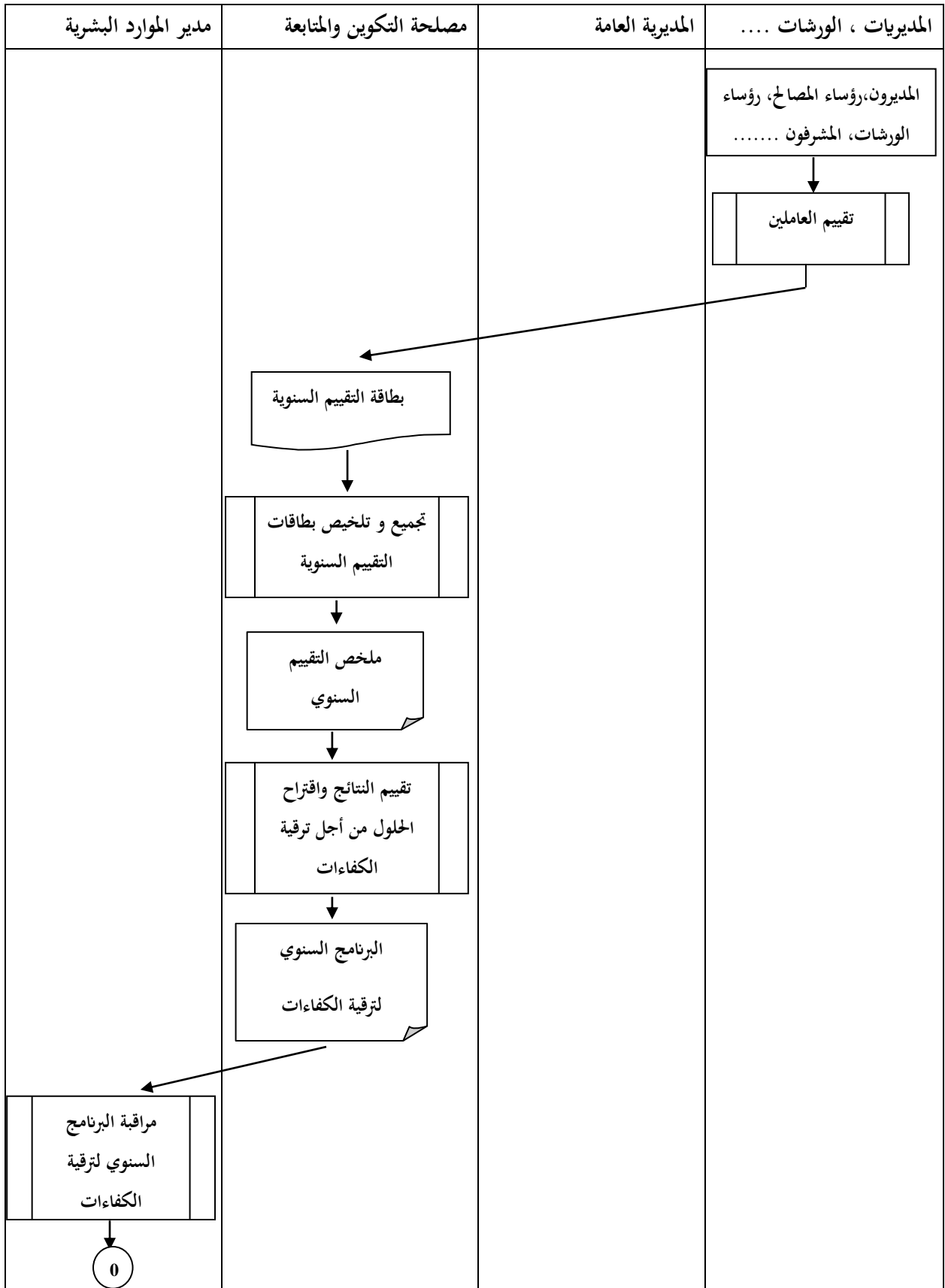
الملحق رقم 10 : مخطط يبين خطوات عملية " متابعة التكوين والتحسيس "

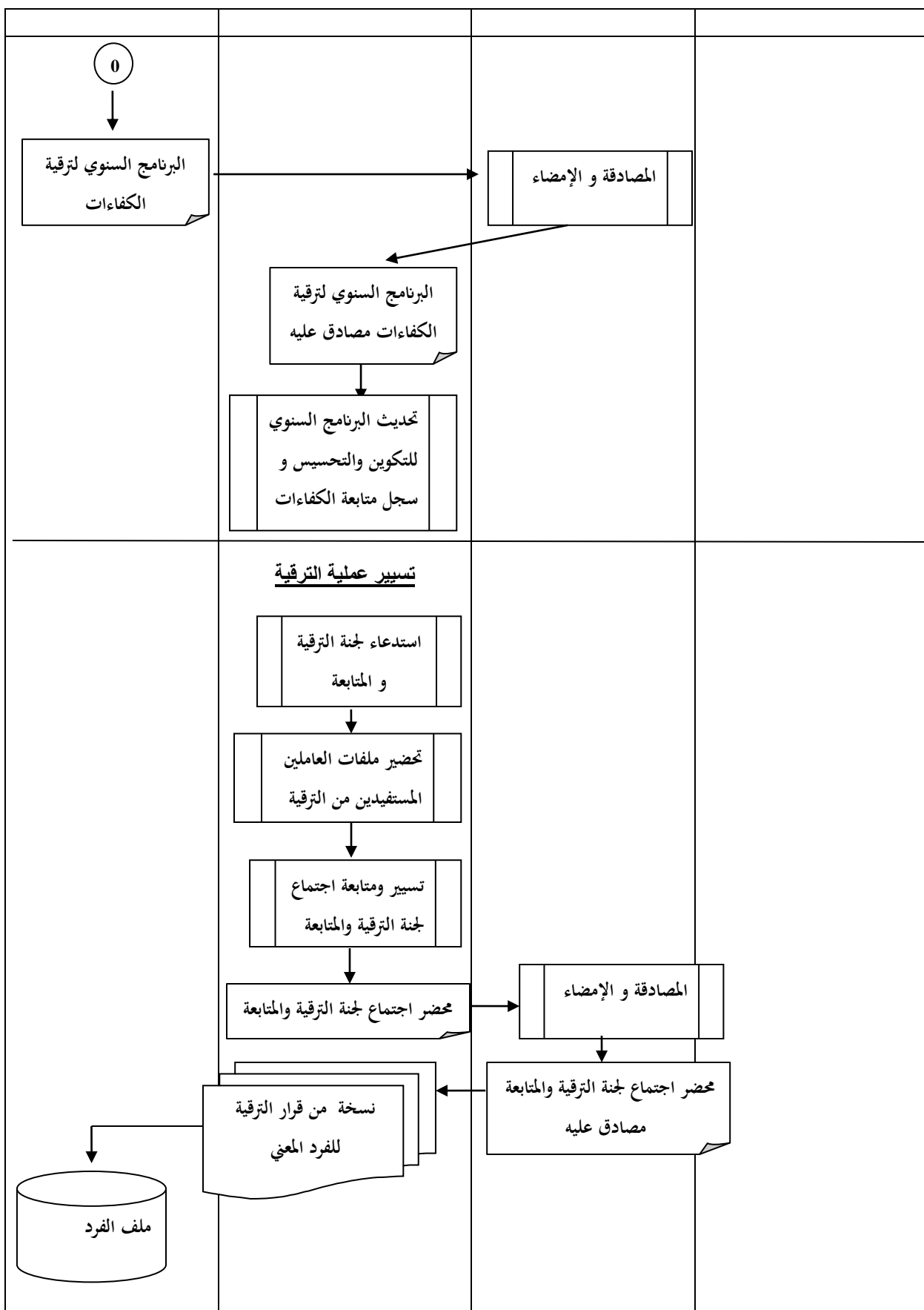




المصدر: من إعداد الطالب بناء على وثيقة: P-DRH-03 Procédure gestion des formations et sensibilisations

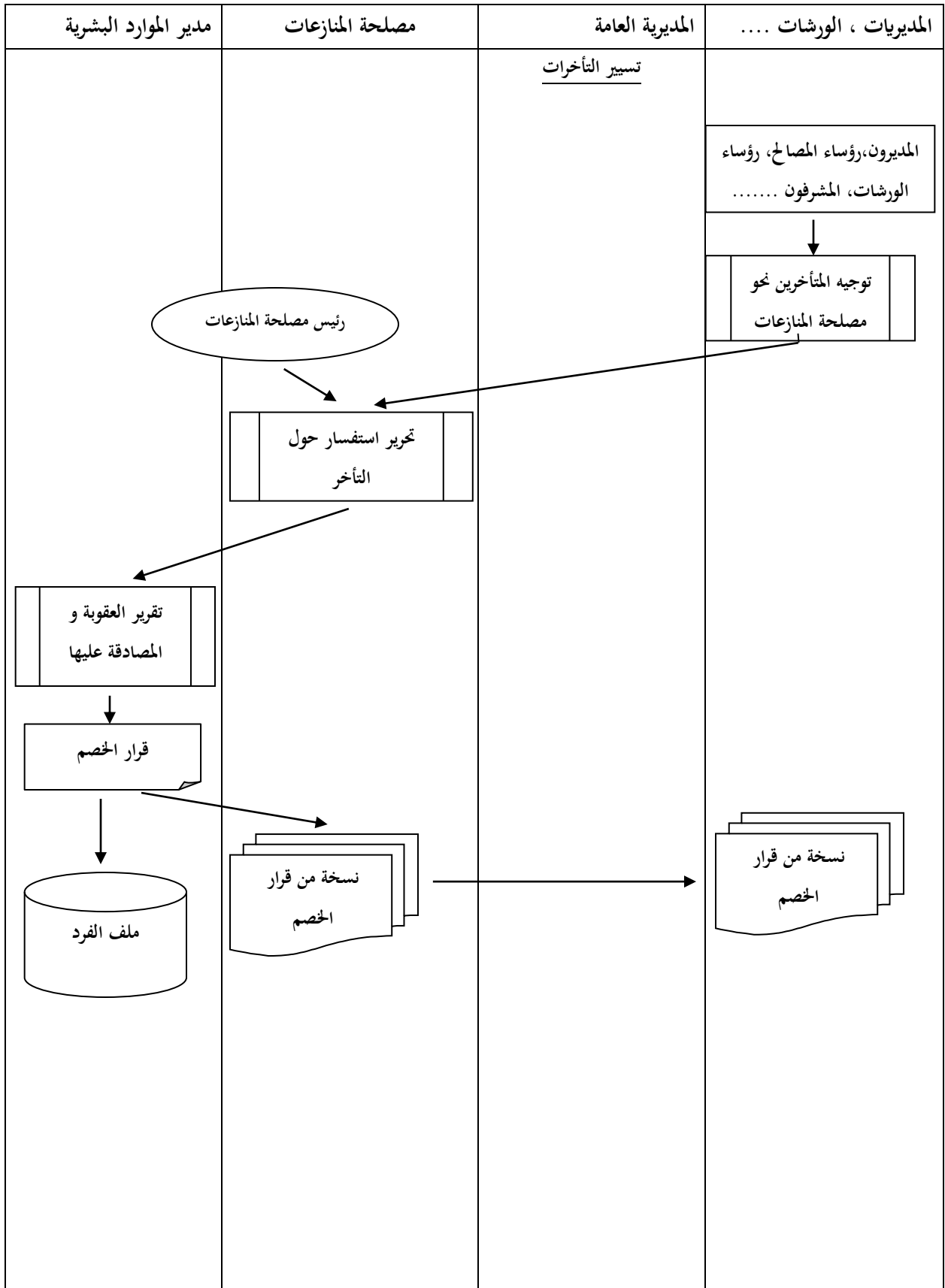
الملحق رقم 11 : مخطط يبين خطوات عملية " تسيير الكفاءات "

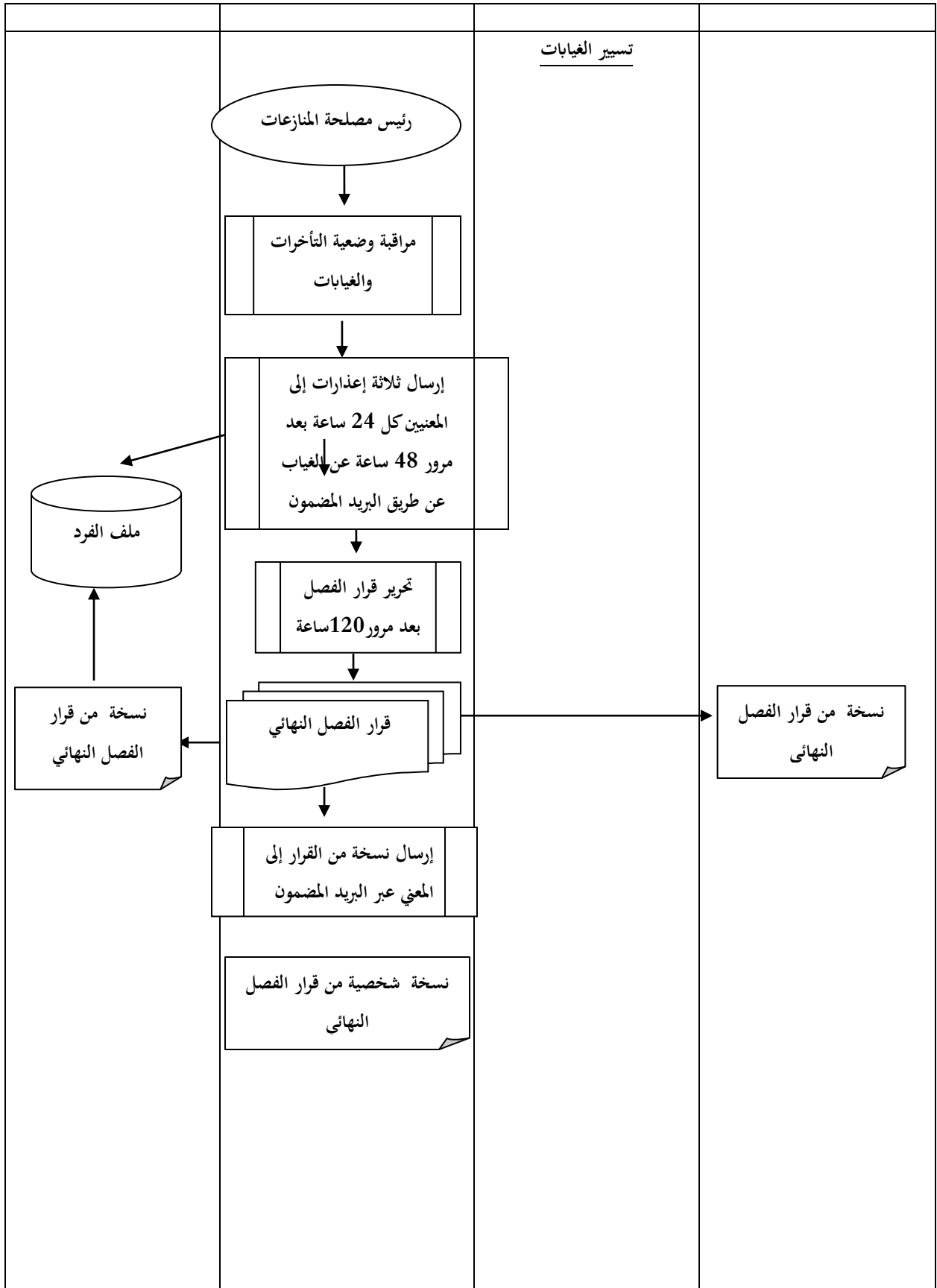




المصدر: من إعداد الطالب بناء على وثيقة: P-DRH-04 Procédure gestion des compétences

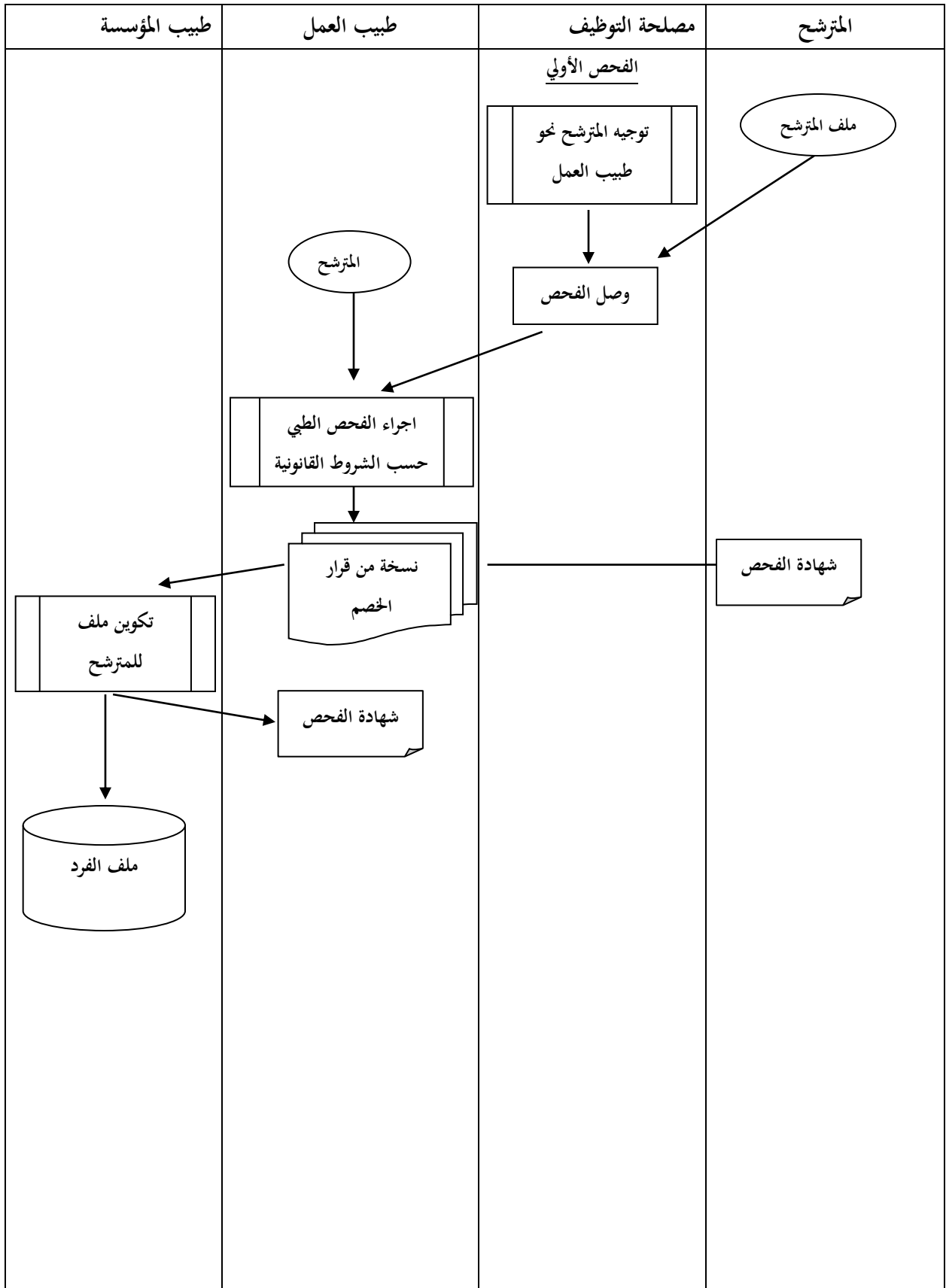
الملحق رقم 12 : مخطط يبين خطوات عملية " تسيير المنازعات "

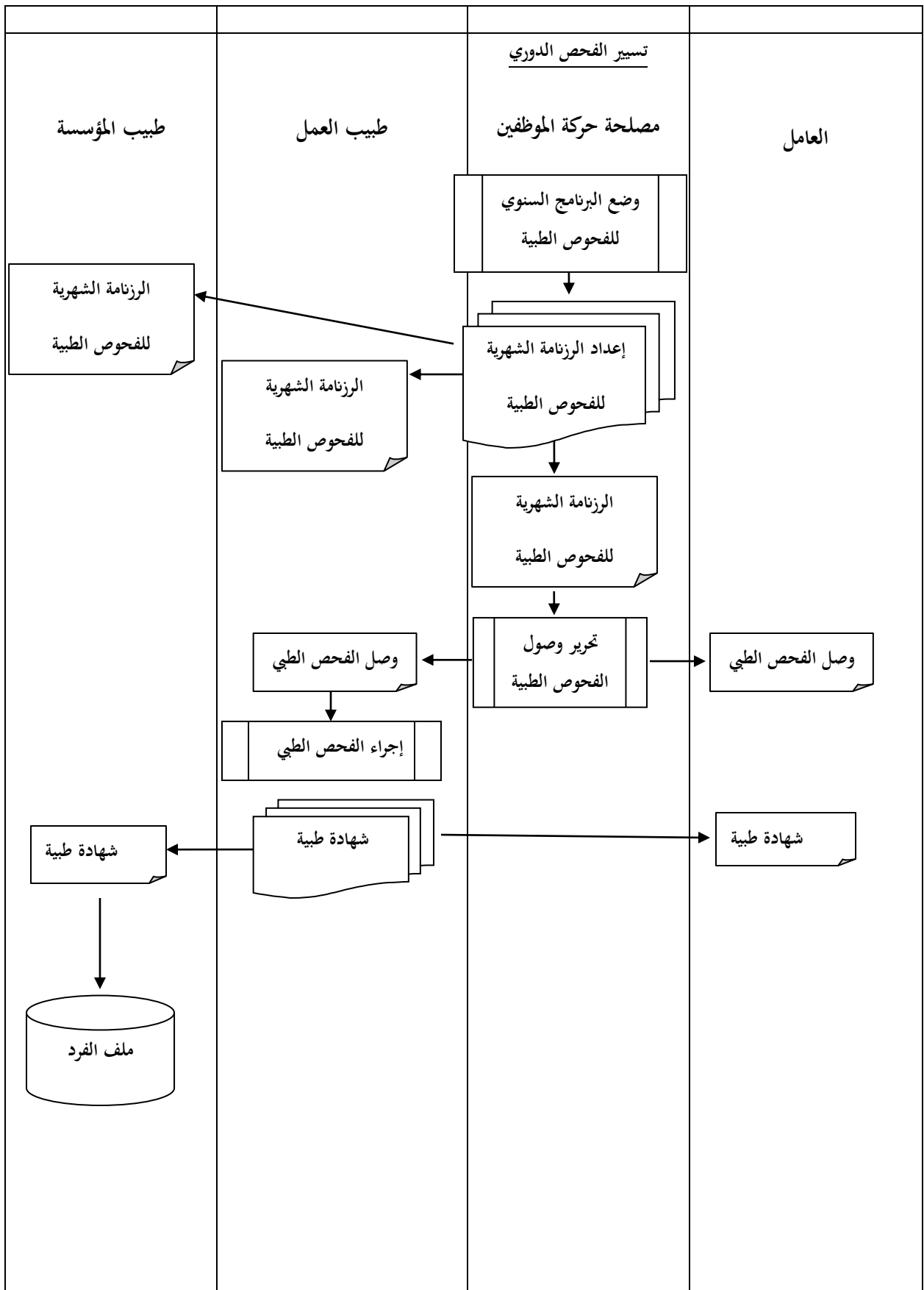




المصدر: من إعداد الطالب بناء على وثيقة: P-DRH-05 Procédure contentieux

الملحق رقم 13 : مخطط يبين خطوات عملية " متابعة الفحص الطبي "





المصدر: من إعداد الطالب بناء على وثيقة: P-DRH-06 Procédure gestion des activités médicales

الفـسـرس

الفهرس

الصفحة	المحتوى
III	الإهداء.....
IV	الشكر.....
V	الملخص.....
VI	قائمة المحتويات.....
IX	قائمة الجداول.....
XII	قائمة الأشكال البيانية.....
XII	قائمة الاختصارات والرموز.....
XII	قائمة الملاحق.....
أ	المقدمة.....
50-02	الفصل الأول: الأدبيات النظرية حول رأس المال الفكري ومحاسبة الموارد البشرية
02	تمهيد.....
03	المبحث الأول: مفهوم رأس المال الفكري.....
03	المطلب الأول: تعريف رأس المال الفكري.....
06	المطلب الثاني: مكونات رأس المال الفكري.....
06	الفرع الأول: رأس المال الهيكلي.....
06	الفرع الثاني: رأس المال البشري.....
06	الفرع الثالث: رأس المال الزبوني.....
09	المطلب الثالث: خصائص ومميزات رأس المال الفكري.....
09	المبحث الثاني: محاسبة الموارد البشرية.....
09	المطلب الأول: تعريف محاسبة الموارد البشرية.....
09	الفرع الأول: تعريف جمعية المحاسبين الأمريكيين.....
09	الفرع الثاني: تعريف Eric Flamholtz.....
10	الفرع الثالث: تعريف Brummet.....
10	الفرع الرابع: تعريف Alexander.....
11	الفرع الخامس: تعريف Robinson.....
11	الفرع السادس: تعريف الحيالي.....
12	المطلب الثاني: أهداف محاسبة الموارد البشرية.....
12	المطلب الثالث: تاريخ محاسبة الموارد البشرية ومراحل تطورها.....

17	المطلب الرابع: فروض ومبادئ محاسبة الموارد البشرية.....
17	المطلب الخامس: فوائد محاسبة الموارد البشرية.....
19	المبحث الثالث: المشاكل المحاسبية والصعوبات المتعلقة بمحاسبة الموارد البشرية.....
19	المطلب الأول: صعوبات الاعتراف.....
19	المطلب الثاني: صعوبات التطبيق.....
20	المبحث الرابع: العمليات المحاسبية على الموارد البشرية.....
20	المطلب الأول: الاعتراف المحاسبي بالموارد البشرية.....
20	الفرع الأول: مفهوم الأصل.....
21	الفرع الثاني: شروط الاعتراف بالأصول.....
22	الفرع الثالث: توفر خصائص الأصل في الموارد البشرية.....
23	المطلب الثاني: القياس المحاسبي للموارد البشرية.....
23	الفرع الأول: مفهوم القياس المحاسبي.....
24	الفرع الثاني: معايير القياس المحاسبي.....
25	الفرع الثالث: طرق القياس المحاسبي للموارد البشرية.....
30	المطلب الثالث: الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية.....
30	الفرع الأول: مفهوم الإفصاح المحاسبي.....
32	الفرع الثاني: نشأته وتطوره.....
32	الفرع الثالث: أهميته وأهدافه وأنواعه.....
33	الفرع الرابع: متطلباته ومقوماته.....
36	الفرع الخامس: طرق الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية.....
37	الفرع السادس: مشاكل وصعوبات الإفصاح عن الموارد البشرية.....
37	المبحث الخامس: المعالجات المحاسبية على الموارد البشرية.....
37	المطلب الأول: الاعتراف بالأصل البشري.....
38	المطلب الثاني: التسجيل المحاسبي للأصل البشري.....
40	المطلب الثالث: الإهلاك والإنفاذ.....
41	المطلب الرابع: خروج الأصل البشري.....
43	المبحث السادس: صعوبات والاعتراف ومشاكل القياس للأصول البشرية حسب النظام المحاسبي المالي.....
43	المطلب الأول: صعوبات الاعتراف بالأصول البشرية حسب النظام المحاسبي المالي.....
44	المطلب الثاني: مشاكل القياس المحاسبي للأصول البشرية حسب النظام المحاسبي المالي.....
45	المطلب الثالث: طرق التقييم المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي.....
49	الخلاصة.....

84-51	الفصل الثاني: الأدبيات التطبيقية حول رأس المال البشري ومحاسبة الموارد البشرية
51	تمهيد.....
52	المبحث الأول: الدراسات السابقة في المنطقة العربية.....
66	المبحث الثاني: الدراسات السابقة الأجنبية.....
73	المبحث الثالث: المقارنة بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية.....
73	المطلب الأول: المقارنة بين الدراسات العربية والأجنبية.....
83	المطلب الثاني: المقارنة بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية.....
84	الخلاصة.....
127-86	الفصل الثالث: تطبيق طرق القياس المحاسبي على تقييم الموارد البشرية في م. ب. كاترينغ
86	تمهيد.....
86	المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لمنهج دراسة الحالة.....
87	المطلب الأول: مفهوم منهج دراسة الحالة.....
88	المطلب الثاني: أغراض منهج دراسة الحالة.....
89	المطلب الثالث: خطوات منهج دراسة الحالة.....
89	المطلب الرابع: طرق جمع البيانات وشروطها.....
89	الفرع الأول: طرق جمع البيانات.....
91	الفرع الثاني: شروط جمع البيانات.....
92	المبحث الثاني: إدارة الموارد البشرية في مؤسسة بيات كاترينغ.....
92	المطلب الأول: إدارة الموارد البشرية في المؤسسات الاقتصادية.....
95	المطلب الثاني: دراسة المؤسسة محل الدراسة.....
95	الفرع الأول: بطاقة فنية للمؤسسة.....
97	الفرع الثاني: دور الموارد البشرية في مؤسسة بيات كاترينغ ومظاهر الاهتمام بها.....
100	المطلب الثالث: وظيفة الموارد البشرية في المؤسسة المدروسة.....
103	المبحث الثالث: جمع البيانات وتصنيفها.....
104	المطلب الأول: طرق جمع البيانات.....
105	المطلب الثاني: البيانات المحصل عليها.....
106	المطلب الثالث: ترتيب البيانات وتصنيفها.....
106	الفرع الأول: حساب التكاليف الشخصية.....
107	الفرع الثاني: تبويب التكاليف على حسب النظام المحاسبي المالي.....
111	المبحث الرابع: المعالجات المحاسبية على الموارد البشرية وفق النظام المحاسبي المالي.....
111	المطلب الأول: الاعتراف بالأصل البشري وفق النظام المحاسبي المالي.....

111	المطلب الثاني: إدراج الأصل البشري ضمن بنود الميزانية.....
111	المطلب الثالث: التسجيل المحاسبي للأصل البشري.....
113	الفرع الأول: تسجيل العمليات
114	الفرع الثاني: تسجيل الإهلاك أو الاستنفاد
116	الفرع الثالث: حالة إعادة التقييم
116	المطلب الرابع: الإفصاح المحاسبي عن الأصل البشري وفق النظام المحاسبي المالي.....
117	المبحث الخامس: تطبيق الطرق الحاسوبية المعتمدة من النظام المحاسبي المالي على تقييم الموارد البشرية.....
117	المطلب الأول: طريقة التكلفة التاريخية.....
117	الفرع الأول: حساب التكلفة
117	الفرع الثاني: عملية التسجيل
118	المطلب الثاني: طريقة تكلفة الإنجاز.....
118	الفرع الأول: حساب التكلفة
118	الفرع الثاني: عملية التسجيل
120	المطلب الثالث: طريقة القيمة الحالية(المحينة).....
120	الفرع الأول: حساب التكلفة
121	الفرع الثاني: عملية التسجيل
124	المطلب الرابع: طريقة القيمة العادلة.....
125	الخلاصة.....
126	الخاتمة.....
130	المراجع والمصادر.....
135	الملاحق.....
159	الفهرس.....