

أثر القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية وفق منهج التكلفة التاريخية على القوائم المالية للمؤسسة : دراسة حالة الشركة الجزائرية لأشغال الطرق

د/ نور الدين مزياني

جامعة سكيكدة

Abstract :

This research aims to try applying accounting of human resources in the Algerian environment, in the absence of recognition of the financial accounting system to human resources as incorporeal assets should be included in financial statements of the enterprise. Researcher adopted to achieve the objectives of the research approaches descriptive and analytical, applied on the case of the Algerian company for road works, trying to simulate the accounting measurement of human resources model through a historical cost approach applied by the American company R.G.Barry which was the first company to apply this type of accounting in 1968.

The research found that the application of accounting of human resources model through a historical cost approach to the case of the Algerian company for road works increases the degree of accounting disclosure in the financial statements as compared with those prepared on the basis of traditional accounting, by providing internal and external users with additional informations useful for the real value of the resources used by the company and the results of their activities.

Key Words: Human assets, accounting of human resources, measurement and accounting disclosure on human resources through historical cost approach, Algerian company for road works.

الملخص :

يهدف هذا البحث إلى محاولة تطبيق محاسبة الموارد البشرية في البيئة الجزائرية، في ظل عدم إقرار النظام المحاسبي المالي بالموارد البشرية كأصول معنوية ينبغي إدراجها في القوائم المالية للمؤسسة. لتحقيق أهداف البحث اعتمد الباحث المنهجين الوصفي والتحليلي، بالتطبيق على حالة الشركة الجزائرية لأشغال الطرق، محاولا محاكاة نموذج القياس المحاسبي للموارد البشرية وفق منهج التكلفة التاريخية الذي طبقته الشركة الأمريكية R.G.Barry، التي تُعد أول شركة تطبق هذا النوع من المحاسبة سنة 1968.

توصل البحث إلى نتيجة أساسية مفادها أن تطبيق نموذج محاسبة الموارد البشرية وفق منهج التكلفة التاريخية على حالة الشركة الجزائرية لأشغال الطرق يزيد من درجة الإفصاح المحاسبي في قوائمها المالية بالمقارنة مع تلك المعدة على أساس المحاسبة التقليدية، من خلال تزويد المستخدمين الداخليين والخارجيين بمعلومات إضافية مفيدة عن القيمة الحقيقية للموارد المستخدمة من طرف المؤسسة و نتائج أعمالها.

الكلمات المفتاحية: الأصول البشرية ؛ محاسبة الموارد البشرية ؛ القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية وفق منهج التكلفة التاريخية ؛ الشركة الجزائرية لأشغال الطرق.

مقدمة :

لقد أدى التحول الجوهري في الاقتصاد العالمي من اقتصاد يعتمد على الصناعة إلى اقتصاد قائم على المعرفة إلى نشوء طلب على "خدمات التقنية العالية" يقدمها أفراد يتمتعون بقدرات علمية ومهنية عالية، وفي بيئة كهذه، يصبح هناك تركيز متزايد على رأس المال البشري وتركيز أقل على رأس المال المادي لتقديم هذه الخدمات، من خلال تخصيص استثمارات كبيرة في مجال الموارد البشرية، تشمل هذه الاستثمارات، على سبيل المثال لا الحصر، التوظيف والتدريب والتكوين. تعامل هذه الاستثمارات ذات المبالغ الضخمة كمصاريف إستراتيجية بموجب مبادئ والمعايير المحاسبة المتعارف عليها حالياً، في حين تعامل بعض المقتنيات كأصول رغم أن مبالغها منخفضة نسبياً، مما يعني أن هناك خلل واضح في قياس النتيجة عندما يتم قيد جميع النفقات على الموارد البشرية كمصاريف على الرغم من حقيقة أن هذه المصاريف ما كانت لتظهر لو أنها لم تمثل استثمارات في رأس المال البشري.

تشكل الموارد غير الملموسة خاصة الموارد البشرية جزء هام من أصول المؤسسة، بينما تعمل النظم المحاسبية ونماذج التقييم المالي للمؤسسات على قياس بشكل غير كامل هذه الموارد، مما نتج عنه فروقات لم تفسر بين أسعار البورصة وأداء تلك الشركات المقيدة في البورصة، خاصة في ظل تنوع الأصول غير المادية التي تمثل الجزء الأكثر أهمية في القيمة المالية للمؤسسة. في الوقت الذي يشكل فيه رأس المال البشري الجزء الأهم من هذه الأصول صعبة التحديد، التقييم والتحويل بالمقارنة مع الأصول المادية والمالية.

وفي بداية الستينات، تم انجاز عدة بحوث في الولايات المتحدة الأمريكية تؤكد على أن العامل البشري يمثل عنصر مهم في الأداء وخلق الثروة و نمو المؤسسة، كما قدمت نماذج للقياس و الإفصاح عن الأصول البشرية. غير أن هذه البحوث لم تلق القبول الملائم لدى المؤسسات و المنظمات أو الجمعيات المحاسبية إلى أن قررت شركة R.G.Barry سنة 1968 تطبيق نموذج مقترح من قبل مجموعة من الباحثين، وتحولت تجربتها إلى تجربة رائدة عالمياً في هذا المجال. ونحن الآن في العقد الثاني من القرن الواحد والعشرين، ولم يسبق أن كان للموارد البشرية في أي وقت من الأوقات قيمة أعلى مما هي عليه في الوقت الحاضر، أصبح تصور و تطبيق القياس المالي لهذه الموارد كغيرها من الموارد أكثر من ضرورة، وذلك باستعمال أدوات وطرق القياس المحاسبي المطبقة على الأصول الأخرى،

والإفصاح عن الموارد البشرية في القوائم المالية للمؤسسة من أجل توفير معلومات إضافية عن هذه الموارد للمستخدمين الداخليين والخارجيين.

إشكالية البحث :

تتركز مشكلة هذا البحث في كيفية القياس و الإفصاح عن الموارد البشرية وأثر ذلك في القوائم المالية للمؤسسات في الجزائر، لأغراض الاستخدامات الإدارية وكذا استخدام الجهات الخارجية من مستثمرين ودائنين وتنظيمات مختلفة لمعلومات أكثر ملائمة لاتخاذ قرارات سليمة في إدارة وتوجيه مصالحهم في المؤسسة، في ظل عدم إقرار النظام المحاسبي المالي المعتمد سنة 2007 المستوحى من المعايير الدولية للمحاسبة بالموارد البشرية كأصل من أصول المؤسسة. يمكن تلخيص إشكالية هذا البحث في السؤال التالي: ما هو تأثير القياس و الإفصاح عن الموارد البشرية على القوائم المالية للشركة الجزائرية لأشغال الطرق (ALTRO)؟

أهمية البحث:

- تتبع أهمية البحث لأهمية المتصاعد للموارد البشرية في تقرير نجاح المنظمات بمختلف أنواعها، إذ تعد هذه الموارد أهم الموارد الاقتصادية للمؤسسات؛ الأمر الذي يستدعي مراعاة المتطلبات الخاصة بإدارة فعالة للموارد البشرية على المديين القصير والطويل.
- تظهر أهمية البحث أيضا من أهمية محاسبة الموارد البشرية في إمداد المستثمرين والفئات الأخرى بمعلومات عن قيمة الأصول البشرية للمؤسسة ضمن قوائمها المالية، ومن ثم مساعدتهم على معرفة القيمة الكلية للمؤسسة، خاصة وأن المقولة التي تتردد في الكثير من الأدبيات، والتي اكتسبت عناية كبيرة، بتأثير المنطق العملي لقطاع الأعمال، وهي: "إن ما لا تستطيع قياسه، لن تستطيع إدارته".
- تتبع أهمية هذه الدراسة من كونها الأولى من نوعها في البيئة الجزائرية كمحاولة من الباحثين لتطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الجزائرية ومعرفة طبيعة التغيرات التي تحدث في القوائم المالية للمؤسسة؛ و بالتالي تحديد الآثار المترتبة على قيمة المؤسسة، في ظل عدم إقرار النظام المحاسبي المالي بهذا الموارد البشرية كأصل من أصول المؤسسة.

أهداف البحث: يهدف البحث إلى:

- التعرف بحاسبة الموارد البشرية، والمناهج المقترحة لتقييم هذه الموارد، والمشاكل والانتقادات التي تواجهها ؛
- بيان كيفية القياس و الإفصاح عن تكاليف وقيمة الموارد البشرية في القوائم المالية وفقا لمنهج التكلفة التاريخية، وتحديد إيجابيات و حدود هذا النموذج ؛
- تحديد أثر تطبيق نموذج محاسبة الموارد البشرية وفق منهج التكلفة التاريخية على القوائم المالية للشركة الجزائرية لأشغال الطرق (ALTRO) في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي؛
- إقناع الباحثين ومسيري المؤسسات الجزائرية ومختلف الفئات ذات العلاقة بأهمية وإمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الجزائرية ولو بصفة اختيارية.

منهجية البحث:

إعتمد الباحث المنهجين الوصفي و التحليلي وفق أسلوب دراسة الحالة من خلال الإطلاع على البحوث و الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع محاسبة الموارد البشرية من أجل الاستفادة من النتائج التي توصلت إليها في تحديد الإطار النظري لمحاسبة الموارد البشرية و تقديم نموذج القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية وفقا لمنهج التكلفة التاريخية، و إبراز أهميته و خصائصه، ليتم في الأخير تطبيق هذا النموذج على حالة الشركة الجزائرية لأشغال الطرق (ALTRO).

خطة البحث:

مراعاة لأهمية البحث و سعيا لتحقيق لأهدافه، فإن معالجة إشكالية البحث تكون من خلال المحاور الأساسية التالية:

- ✓ أولا: مفهوم محاسبة الموارد البشرية؛
- ✓ ثانيا: القياس والإفصاح المحاسبي عنالمواردالبشرية ؛
- ✓ ثالثا: نموذج محاسبة الموارد البشرية وفق منهج التكلفة التاريخية ؛
- ✓ رابعا: تطبيق نموذج محاسبة الموارد البشرية وفق منهج التكلفة التاريخية على شركة ALTRO؛
- ✓ خامسا: النتائج والتوصيات.

أولاً: مفهوم محاسبة الموارد البشرية:

إن الإهتمام بموضوع الموارد البشرية ليس بالجديد، فقد نال قسطاً كبيراً من الدراسة والتنظير في الفكر الإقتصادي والإداري منذ زمن بعيد، وبإستقراء بعض الدراسات والإسهامات (سالم، 2008، ص. 28 ؛ رشا حمادة، 147، 2002؛ AMOKRANE, 2008, P.23) في هذا المجال يتضح أن نشأة محاسبة الموارد البشرية تعود إلى الستينات حيث عرفت بداية هذه الفترة وضع مفاهيمها الأساسية مستوحاة من الفكر الاقتصادي و النظرة السوسيولوجية للعاملين السائدين آنذاك، غير أن البداية الفعلية لمحاسبة الموارد البشرية كانت في نهاية الستينات بفضل إسهامات العديد من الباحثين، منهم: Renesis ، Roger Hermanson ، likert و Eric Flamholtz ، فقد تميّزت هذه المرحلة بأنها فترة إيجاد وتقييم فعالية نماذج قياس تكلفة وقيمة الموارد البشرية وفترة إيجاد مجالات حالية ومستقبلية لاستخدامات محاسبة الموارد البشرية في بعض المنشآت، حيث تم تطبيق نموذج لقياس القيمة التاريخية لتكلفة الموارد البشرية المقترح من William PYLE على شركة R.G.Barry، التي نشرت لعدة سنوات قوائمها المالية الختامية متضمنة معلومات مالية عن الموارد البشرية ، ثم توالى الإسهامات وفق مقاربات مختلفة للقياس والإفصاح المحاسبي للموارد البشرية في القوائم المالية للمؤسسات.

1- تعريف محاسبة الموارد البشرية: وضعت العديد من التعاريف لمحاسبة الموارد البشرية، تعكس في مجملها إختلاف وجهات النظر إلى طبيعة هذا النظام المحاسبي وأهدافه و وظائفه. فقد عرفت لجنة محاسبة الموارد البشرية التابعة للجمعية الأمريكية للمحاسبة (AAA) في تقريرها الأول عام 1973 محاسبة الموارد البشرية بأنها "عملية تحديد وقياس البيانات المتعلقة بالموارد البشرية، وتوصيل هذه المعلومات، إلى الجهات ذات المصلحة (Oluwatoyin, 2014, P.64). رغم أن التعريف السابق لم يحدد أسلوباً لقياس هذه البيانات، هل هو قياس تاريخي أم قياس إقتصادي، إلا أنه قدم العناصر الأساسية لوضع إطار علمي وعملي لمحاسبة الموارد البشرية، يتضمن هذا الإطار مجموعة من المبادئ و المفاهيم والأساليب والإجراءات التي تحكم ثلاثة وظائف لهذا المجال من المحاسبة وهي: القياس، التطبيق للمقاييس، والتقرير عن النتائج لخدمة إحتياجات الأطراف المختلفة ذات المصلحة في المؤسسة.

أما الباحث Eric Flamholtz فقد عرّف محاسبة الموارد البشرية، بأنها " عبارة عن عملية التعرف على الموارد البشرية وقياسها وتوصيل المعلومات المتعلقة بها إلى المختصين بإصدار القرارات وهي أيضا تتضمن تحديد التكاليف التي تتحملها المشروعات مقابل جمع واختبار وتوظيف وتأجير وتدريب الأصول البشرية وقياس قيمتها للمشروع " (P.51, 1999, Flamholtz). ويلاحظ على هذا التعريف اعترافه بالموارد البشرية كأصل من أصول المؤسسة.

لقد سعى بعض الباحثين إلى تعريف محاسبة الموارد البشرية على أساس دمج محاسبة الموارد البشرية في جوهر المحاسبة، وبشكل خاص مبدأ المقابلة في المحاسبة أي مقابلة التكاليف بالإيرادات، حيث عرف أحد الباحثين محاسبة الموارد البشرية " أنها امتداد لمبادئ المحاسبة وذلك بمقابلة التكاليف بالإيرادات، وتنظيم البيانات الخاصة بالموارد البشرية لتوصيلها للمختصين معبرا عنها بـ"قيم نقدية" (سالم، 2008، ص.33) ؛ فمحاسبة الموارد البشرية ليست نظاما مستقلا بل هي مجال لنظام معلومات محاسبي موجود تسعى لتحسينه وتطوير مخرجاته بما يستجيب لاحتياجات الفئات المختلفة ذات المصلحة.

من خلال التعاريف السابقة يتبين أن الهدف الأساسي لمحاسبة الموارد البشرية هو توفير معلومات عن العنصر البشري للمؤسسة، وكذا توجيه الإدارة إلى الإهتمام بالموارد البشرية ومساعدتها في قياس هذه الموارد وتقييمها. إن الإفصاح عن رأس المال البشري في القوائم المالية للمؤسسة له عدة أهداف أهمها:

- التزويد بمعلومات رقمية فيما يخص تكلفة وقيمة الأفراد باعتبارها موارد بالنسبة للمؤسسة ؛
- تقديم إطار مساعد لإتخاذ القرار خاصة فيما يتعلق بالتوظيف، الإختيار، تكوين المستخدمين، وبعبارة أخرى تقديم وسيلة تقييم سياسات إدارة الموارد البشرية ؛
- دفع مستخدمي الموارد البشرية لتصور الأجراء كموارد قابلة للتقييم يمكن قياسها حسب الطريقة التي تدار بها (DELAUNAY Eba et al, 2003).

2- المزايا و الآثار الإعلامية لتطبيق محاسبة الموارد البشرية:

تمثل محاسبة الموارد البشرية مقاربة جديدة في إدارة الموارد البشرية وكذا نظاما متميزا لإمداد الإدارة بالمعلومات الملائمة لإدارة تلك الموارد بكفاءة وفعالية. كما تساعد محاسبة الموارد البشرية المستثمرين الحاليين والمحتملين على تقييم الأصول البشرية للمنشأة والإستثمار فيها، وعلى إتخاذ القرارات المناسبة الخاصة بإقتناء أسهم المنشأة، أو الإحتفاظ

بها، أو التخلي عنها، لما لتلك المعلومات عن رأس المال البشري من أثر على المركز المالي للمنشأة. تحقق محاسبة الموارد البشرية عدة مزايا للإدارة أهمها (سالم، 2008؛ الجعدي، 2007) :

- تقدير الإستثمارات التي توجهها المنشأة لبناء تنظيمها الإنساني ؛
 - عدم تحميل حسابات النتيجة بكافة المصاريف المرتبطة بالموارد البشرية التي لا تستهلك خلال الفترة المالية الحالية مما يترتب عليه زيادة الأرباح؛
 - إن إستحداث أصول جديدة هي الأصول البشرية يترتب عليه تضخم المركز المالي للمنشأة، وهذا يوحي بزيادة ثقلها في السوق ؛
 - إظهار إيجابيات في جميع نسب التحليل المالي الذي يمثل فيها البسط النتيجة الصافية أو أصول المنشأة مثل المردودية الإقتصادية أو المالية؛
 - تساعد محاسبة الموارد البشرية المنشأة على القيام بمسؤوليتها الإجتماعية وذلك عن طريق وضع أهداف لتنمية الموارد البشرية إلى جانب الأهداف الإنتاجية ؛
 - تسهم محاسبة الموارد البشرية في تحويل النظرة إلى العاملين على أنهم أعباء إلى اعتبارهم أصولا، ومن ثم تزيد الإدارة اهتمامها بتطوير الموارد البشرية.
- 3- صعوبات تطبيق محاسبة الموارد البشرية:** إن معالجة الموارد البشرية باعتبارها أصلا من أصول المؤسسة يبدو ممكنا وبسيطا من الناحية النظرية، إلا أن التطبيق العملي لهذه المحاسبة يواجه صعوبات متعددة، جعلت تعميم هذا النظام المحاسبي على جميع المؤسسات أمرا صعبا. يمكن تحديد أهم هذه الصعوبات فيما يلي:

- صعوبة تحديد نسب إهلاك قيمة الموارد البشرية، حيث أن بعض العاملين تقل قدراتهم مع مرور الزمن في حين أن البعض الآخر تزداد قدراتهم وبالتالي فيقيمتهم نتيجة زيادة الخبرة والمعرفة المتراكمة لديهم ؛
- صعوبة تقدير فترة إهلاك الموارد البشرية وأيضا الصعوبة في معالجة شطب الأصول البشرية لدانته اء السنوات التقديرية للاستفادة منها، كما أن فترة العمر الإنتاجي للموارد البشرية تتعلق بالعديد من المتغيرات مثل مدة حياة الفرد، حالته الصحية، سن التقاعد، المناخ الإجتماعي في المؤسسة، احتمال إنقطاع عقد العمل، ... (DELAUNAY Eba et al, 2003)

• صعوبة

- تقييم الأفراد وخاصة العاملين في المجال الإداري، والأعمال المتداخلة التي يصعب التمييز في مستويها مساهمة كل منها في تحقيق الأرباح إذا أردنا إعتداع منهج القيمة في القياس.
- صعوبة تحديد فترة الإستفادة من الموارد البشرية بسبب الحرية الطبيعية لهذه الأصول، التي تتركسها القوانين والمواثيق الوطنية والدولية الخاصة بالعمل.
- إننا لأصولاً مادية يمكننا أن نقدر لها قيمة بيعية في نهاية العمر الإنتاجي، لا يمكننا تحديد ذلك للموارد البشرية، وقد يتطلبا الأمر أن تصرف لهم تعويضاتاً ومكافآت نهاية خدمة.
- إن تطبيق محاسبة الموارد البشرية يتطلب تسجيل قيمة مالية عن الأفراد باعتبارها أصول، وذلك لواجه جوانب أخلاقية قد تتسبب في ردود فعل سلبية من قبل الأفراد لرفضهم أن يعتبروا كسلعة لها قيمة مالية (الصقر، 2013، ص.183).

ثانياً: القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية:

1- معايير الاعتراف المحاسبي بالموارد البشري كأصل من الأصول المعنوية للمؤسسة:

لغرض تطبيق الإجراءات المحاسبية على الموارد البشرية لابد من توافر مجموعة من المعايير في الموارد البشرية حتى تستطيع أي منشأة الاعتراف بها، وبالتالي الإفصاح عنها في قوائمها المالية على أنها أصول أو مصروفات، في ظل عدم وجود إعتراض صريح من المعايير المحاسبية الدولية بالموارد البشرية كأحد مكونات الأصول المعنوية رغم الإتفاق السائد بأنها قادرة على أن تحقق منافع إقتصادية مستقبلية.

عرّفت لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) الأصل بأنه "مورد تسيطر عليه المنشأة نتيجة لأحداث سابقة، ومن المتوقع أن ينجح عنه منافع إقتصادية مستقبلية للمنشأة"، أما مجلس معايير المحاسبة الأمريكي (FASB) عرّف الأصول على أنها منافع إقتصادية متوقع الحصول عليها في المستقبل، وقد اكتسبت الوحدة الإقتصادية حق الحصول على هذه المنافع أو السيطرة عليها نتيجة أحداث أو عمليات تمت في الماضي". أما المعيار المحاسبي الدولي (IAS) رقم 38 فقد عرّف الأصل المعنوي بأنه " أصل غير نقدي قابل للتحديد وليس له وجود مادي ويتوقع أن تتدفق منه منافع إقتصادية مستقبلية" (IASB, 2016).

استناداً إلى ما سبق، يمكن تحديد ثلاث خصائص يجب أن تتوفر في الشيء حتى يمكن اعتباره أصلاً من أصول المنشأة المعنوية والسماح بتسجيله وإدماجه في القوائم المالية

للمنشأة وهذه المقومات هي:

1.1 معيار السيطرة: أي خضوع المورد للرقابة الكاملة للمنشأة، وهذه الرقابة تتبع أساساً إما من امتلاك الأصل، أو الحق في الرقابة عليه، حيث يحق للمنشأة التصرف في مواردها الاقتصادية بما يحقق الهدف الذي استخدم من أجله هذا المورد. وفي حالة الموارد البشرية يمكن للمنشأة أن تفرض رقابة على الأفراد العاملين لديها عن طريق ما يسمى بالعقد المانع (وهو العقد الذي يحدد للفرد بمباشرة قدراته ومهارته والخبرة المكتسبة لديه بشكل كلي أو جزئي) وبالتالي يعتبر شكلاً من أشكال الولاء الإجمالي وبالتالي الخضوع لرقابة المنشأة وعدم الإخلال بشروط العقد.

2.1 معيار الخدمات والمنافع المستقبلية: إن الموارد البشرية هي مصدر للمنافع الاقتصادية المستقبلية، التي يمكن أن تتمثل في إمكانية المساهمة بشكل مباشر أو غير مباشر في تحقيق تدفقات نقدية للمؤسسة، كما يمكن لتلك المنافع أن تتدفق بعدة طرق على سبيل كإن يستثمر الأصل البشري وحده أو مع أصول مادية لتقديم خدمات أو إنتاج سلع (حمادة، 2002، ص. 149). وبالرغم من أن المنشأة لا تملك الأفراد الذين يعملون معها، فإن هناك منفعة مستقبلية يمكن جنيها من مجموعة الموارد البشرية التي تعمل في المنشأة، وتزيد حجم أعمالها بفضل كفاءات ومؤهلات موظفيها، وبالتالي فإنها تملك قيمة مؤهلة للاعتراف بها على أنها أصل في الميزانية. وعليه من أجل التفرقة بين مصاريف الموارد البشرية التي يمكن اعتبارها نفقات رأس مالية، وتلك التي تعتبر نفقات استغلالية فإن الأولى تعود بالمنفعة على عدة سنوات كما هو الحال لنفقات الحصول على المورد البشري وتحسينه وصقل مهاراته، بينما تخص الثانية الدورة المالية المنتهية مثل الأجور إضافة إلى الجزء المهتلك من الأصول البشرية .

3.1 معيار القابلية للقياس أو التحديد: يتطلب تعريف المورد على أنه أصل وجوب أن يكون قابلاً للتحديد أو القياس وذلك لتمييزه عن باقي الموارد الأخرى، وهذا التحديد أو القياس يعبر عنه بوحدة نقدية. وتهدف عملية القياس إلى قياس الخدمات الاقتصادية المستقبلية المتدفقة من المورد. وبالنسبة للموارد البشرية فتوجد عدة طرق لقياس خدماته الاقتصادية المستقبلية.

استناداً إلى ما سبق نخلص إلى أن المعايير الواجب توفرها في الموارد الاقتصادية لكي تعتبر أصولاً للمنشأة من وجهة النظر المحاسبية، يمكن توفرها في الموارد البشرية، وبالتالي يمكن معالجة هذه الموارد محاسبياً كأحد أصول المنشأة.

2- المناهج المستخدمة في القياس المحاسبي للموارد البشرية :

يعبر القياس المحاسبي وفق ما عرفته لجنة معايير المحاسبة الدولية عن عملية تحديد القيم النقدية للعناصر التي سوف يعترف بها في القوائم المالية، وهذا يتطلب إختيار أساس معين للقياس (رضوان، 2003، ص.212). القياس المحاسبي للموارد البشرية له هدفان أساسيان هما: المحاسبة عن تكلفة الموارد البشرية باعتبارها أصلاً من أصول المؤسسة، و المحاسبة عن قيمة الموارد البشرية باعتبارها مورداً إقتصادياً يتطلب الأمر إستغلاله بكفاءة (سالم، 2008، ص.92)، فكيف نقيم الموارد البشرية؟

تعرضاً لأدبيات المحاسبية، طرقت متعدد قياسات للموارد البشرية، تركز تحول منهجاً أساسيينهما: منهج التكلفة؛ ومنهج القيمة الاقتصادية، نستعرض فيما يلي الطرق المختلفة المقترحة بصورة مختصرة:

أ. منهج التكلفة، و يطبق بموجب ثلاثة أساليب هي:

➤ **أسلوب التكلفة التاريخية:** تمثل التكلفة التاريخية للموارد البشرية التضحية التي

تتحملها المنشأة في سبيل الحصول على البشر وتتميتهم، وهي تتكون من عنصرين هما: تكلفة الحصول على البشر و تكلفة التعلم.

➤ **أسلوب التكلفة الاستبدالية:** ويسمى أيضاً أسلوب تكلفة إحلال الموارد البشرية.

يمكن تعريف تكلفة الإحلال للموارد البشرية بأنها :

التضحية التي ستتحملها المنشأة اليوم لإحلال موارد بشرية بديل من

الموجود الآن، بحيث يكون البديل قادراً على تقديم نفس المجموعة من الخدمات التي يقوم بها الفرد الذي شغل لهذا الوظيفة.

➤ **أسلوب تكلفة الفرصة البديلة:**

ويقوم علماً أساساً بتكلفة الفرصة البديلة للموظف هي قيمتهم للاستخدام البديل المتاح لهم بدلاً من

تخدامها الحالي. و يقوم هذا الأسلوب على ما يعرف بمفهوم المساومة أو المناقصة التفاضلية بين مراكز

لاستثمار المتعددة في المنشأة التي تتنافس فيما بينها على استقطاب الموظفين ذوي الخبرة النادرة من أجل

للاستغناء عن خدماتهم فيها (المطيري، 2010، ص. 26).

ب. منهج**القيمة:**

يقوم هذا المنهج على مفهوم القيمة الاقتصادية للموارد البشرية، لذا يبعد أكثر واقعية من منهج التكلفة لأنه يأخذ بعين الاعتبار قيمة الخدمات المتوقعة من الموظف كأساس لتحديد قيمتها الاقتصادية بالنسبة للمنشأة، وهو ما يهملهم نهج التكلفة (المطيري، 2010، ص. 30). تم إقتراح العديد من النماذج لقياس الموارد البشرية وفق مقارنة مالية و إقتصادية تتجاوز سلبيات المقاربة المحاسبية التي سادت لفترة طويلة، وتستوحي مفاهيمها و أدواتها من علوم ومجالات مختلفة مثل الإدارة الإستراتيجية، وعلم إجتماع المنظمات و مالية المؤسسة. يمكن ذكر بعض هذه النماذج: نموذج الشهرة غير المشتركة ل: Roger H Hermanson؛ نموذج المزايدة التنافسية ل: Hekimian and Jones؛ نموذج القيمة الحالية للإيرادات المستقبلية ل: Lev & Chartz's ؛ نموذج القيمة الاقتصادية ل: Pyle, and Flamholtz وغيرها من النماذج المقترحة (PLUCHART, 2005).

مما سبق يمكن القول أن قياس الموارد البشرية على أساس منهج التكلفة خصوصاً أسلوب التكلفة التاريخية هو الأكثر ملائمة للاستخدام في إطار إعداد القوائم المالية، أما القياس على أساس منهج القيمة فيخدم إعداد التقارير المالية الداخلية التي تعتمد مخرجات المحاسبة الإدارية (مراقبة التسير). أضف إلى ذلك أن استعمال منهج التكلفة هو الأنسب للمؤسسات التي تنشط في إقتصاد غير مؤهل مثل الإقتصاد الجزائري أين يغيب فيه سوق مالي نشط، و سوق كفاء للأصول المادية والمعنوية.

3- المعالجة المحاسبية للموارد البشرية: تعبر المعالجة المحاسبية للموارد البشرية عن عملية تحديد، قياس، تسجيل و نشر المعلومات المالية الملائمة حول هذه الموارد لفائدة الإدارة والأطراف ذات المصلحة في المؤسسة. تتم المعالجة المحاسبية للمورد البشري، بعد رسملة المصاريف اللازمة للحصول على المورد البشري، من خلال ترحيل جميع حسابات التكاليف المختلفة الخاصة بالموارد البشرية، كتكاليف التعيين، التدريب، والمحافظة على الموارد البشرية إلى حساب الاستثمار في الموارد البشرية.

المعالجة المحاسبية المتعلقة بالعنصر البشري تشبه تلك المتبعة في الأصول المادية، وهي تتعلق بأربع عمليات وهي: تكلفة الحصول على المورد البشري، إطفاء قسط الإهلاك من الأصول البشرية والمستحق للدورة المالية المنتهية ؛ الإستغناء عن المورد البشري ؛ وأخيراً موت المورد البشري. مع التذكير أنه قد يتم الاستغناء عن المورد البشري لقاء مقابل مالي،

لذلك فإن مكاسب الاستغناء تساوي مبلغ الانتقال أو البيع مخصوما منها (ناقص) القيمة المحاسبية للأصل البشري؛ علما أن القيمة المحاسبية للأصل البشري تساوي تكلفة الحصول على العنصر البشري مخصوما منها (ناقص) مجموع أقساط الإهلاك السنوية.

باعتبار أن الموارد البشرية تمثل جزءا من الأصول المعنوية، فإن المعيار المحاسبي الدولي (IAS) رقم 36 المتعلق بإنخفاض (أو التدهور) قيمة الأصول المعنوية قد حدد مفهوم إهلاك الأصول المعنوية الذي فرّق بين الأصول المعنوية القابلة للإهلاك والتي لها مدة حياة محددة، وتلك الأصول غير قابلة للإهلاك، و هي التي لها مدة حياة غير محددة كما حال شهرة المحل وإنما تخضع لإعادة التقييم لمعرفة قيمة التدهور المحتملة والتي تعالج ضمن المؤنات.

إن إهلاك الأصول البشرية إنما هو إهلاك الأصل خلال الفترة التقديرية المتوقعة لهذا الأصل، والتي يمكن أن تكون مبنية على الإعتبارات التالية (المطيري، 2010، ص. 30):

- مدة خدمة الأصل البشري تعادل فترة بقائه في الخدمة لدى المؤسسة ؛
- مدة خدمة الأصل البشري تعادل فترة بقاء الأصل في وظيفة معينة في المؤسسة ؛
- مدة خدمة الأصل البشري تعادل مدة إستمرار معارفهم في التكنولوجيا المتطورة والجديدة، فإذا كانت معارفهم غير قادرة على مجاراة هذه التكنولوجيا الجديدة فإن قيمتهم كأصل بشري تستنفذ بالكامل.

وعليه يمكن أن يتم حساب قسط إهلاك تكلفة العنصر البشري كما يلي:

$$\text{قسط الإهلاك السنوي} = \text{تكلفة الأصل البشري} / \text{العمر الإنتاجي للأصل البشري}$$

ثالثا: نموذج تقييم الموارد البشرية وفق منهج التكلفة التاريخية:

لقد قررت إدارة الشركة الأمريكية المتخصصة في الألبسة الرياضية R.G.BARRY في 1968 دعوة رواد مجال محاسبة الموارد البشرية في ذلك الوقت وهم: W.C PYLE ، Eric Flamholtz، R.L.Brummet، من أجل وضع نظام محاسبي يسمح بتحسين المعلومات حول المستخدمين. كان الهدف العام من وضع هذا النظام هو تحديد وتطوير طريقة لتقييم بشكل نقدي كل التغيرات التي تخص الأصول البشرية و التي لا تظهرها المحاسبة التقليدية (Oluwatoyin, 2014, P.67). لقد إقترح الباحثون الذين استعان بهم هذه الشركة مقارنة محاسبية لتقييم الموارد البشرية وفق منهج التكلفة التاريخية

(الأصلية)، وذلك لأسباب أساسية وهي (AMOKRANE, 2015):

- المعلومات حول تكاليف العنصر البشري تبدو أكثر موثوقية و يمكن الوصول إليها ؛
- مثل هذا المشروع لا يشكل تهديد للعاملين لأنه لم يهدف إلى استحضار الأداء الفردي للعاملين ؛
- يمكن المحاسبين من إيجاد لغة يعرفونها، مما يسمح بتجنب الصراعات وتكريس لغة اتصالية مفهومة.

ولعل أهم ما يميز المقاربة المحاسبية لتقييم الموارد البشرية على أساس التكلفة التاريخية هو أنها أقرب للمحاسبة التقليدية من المقاربات الأخرى (المالية أو الإقتصادية)، حيث يتم تطبيق نفس الأساليب المطبقة في المحاسبة على الأصول المادية و المعنوية الأخرى، وبالتالي تجد المؤسسة نفسها ملتزمة بالمعايير المحاسبية السارية.

يمكن تحديد البنود التي تشكل التكلفة التاريخية للموارد البشرية فيما يلي:

➤ -

تكلفة الحصول على الموارد البشرية، وهي التوضحية التي يجب أن نتحملها المنشأة من أجل الحصول على نيء غلمر كرامعياً أو يقوم بوظيفة معينة. يمكن سرد عدد تكاليفه خلفيتك اليف الحصول على الموارد البشرية، مثل:

● **تكلفة الاستقطاب:**

وتبدأ عندما يتم البحث عن الموارد البشرية وتطويعها العملية على إعلان المرسلات وغيرها، وتشمل حثنا التكاليف المترتبة على الرد على المرفوضين من المتقدمين.

● **تكلفة الاختيار:** وتبدأ عندما يتم الرد على المتقدمين المختارين، وتنتألف من مقابلة المرشح بالسفر روال إقامة في الفنادق ...

الخ، شرح عقد الاختبار أو أية فحوصاً أخرى، ومثلها مثل تكاليف الاستقطاب: تحملا لتكاليف لإجمالية للاختيار على المتقدمين المتعاقد معهم.

● **تكلفة التعاقد،** وتبدأ بمجرد اختيار الموظفين وتنطوي على إعداد العقد ونفقات السفر.

➤ **تكلفة تطوير الموارد البشرية، مثل:**

● **تكلفة التعلم للموارد البشرية:** حيث تتحمل المنشأة نفسي بيئاً لندريب الفرد ووضعهم في مستوى الأداء عادياً المتوقّع من الفرد عند قيامه بوظيفة معينة .

- تكلفة التدريب: وهي تكيف الموظف الجديد مع الخصائص والتفصيلية للوظيفة، وينطبق الحال نفسها بالنسبة للمشروع والذي يتولاه لإشرافه لتدريب هذا الموظف لقيامه بعملها بالشكل الصحيح؛
- تكلفة التحسين: وتتمثل هذه العملية على المحافظة على إمكانيات وتحسينها للموظف، وقد شكل هذا التكلفة بنذامهم من التكاليف التاريخية.

3- المعالجة المحاسبية لمصاريف الموارد البشرية وفقا لمنهج التكلفة التاريخية:

تعتمد محاسبة الموارد البشرية على إقصاء عن الموارد البشرية في القوائم المالية من خلال رسملة تكاليف التوظيف ف

والتدريب والتطوير للموظفين وإظهارها في الميزانية تحت بند الأصول البشرية بشكل مستقل عن الموجودات المادية، كما يتم تطبيق الإجراءات الخاصة بالاهتلاك السنوي والاشتطيفي نهاية العمر الإنتاجي لأصول البشرية وهي مشابهة لإجراء اتالاندثار والاشتطيل لأصول المادية في المحاسبة التقليدية، حيث أن جميع التكاليف التي تخص الموارد البشرية والتي يتوقع منها عوائد مستقبلية في الفترة المالية القادمة، سيتم رسملتها وإضافتها على قيمة الاستثمارات البشرية (الصقر، 2013، ص. 179).

يمكن تقديم خطوات المعالجة المحاسبية للموارد البشرية وفقا لمنهج التكلفة التاريخية كما يلي:

- **الخطوة الأولى:** يجب التفرقة قبل كل شيء بين التكاليف الخاصة بالموارد البشرية والتكاليف الأخرى، حيث يتم معالجة الأولى في نظام محاسبة الموارد البشرية بينما تعالج الثانية في النظام المحاسبي العام ؛

- **الخطوة الثانية:** التكاليف الخاصة بالموارد البشرية يتم تقسيمها إلى صنفين هما: مصاريف الاستغلال والتي تعبر عن المبالغ التي تخص دورة مالية واحدة ، و استثمارات الموارد البشرية والتي تتعلق بالمبالغ التي تخص المدى الطويل. مصاريف الاستغلال تدمج في جدول النتائج كما وهو معتاد، أما الرصيد المهتلك لإستثمارات الموارد البشرية يتم عرضه في جانب الأصول من الميزانية ؛

- **الخطوة الثالثة:** يتم تسجيل إستثمارات الموارد البشرية في أحد الحسابات الستة في اليومية العامة حسب طبيعتها: الإستقطاب، التوظيف، التوجيه، التكوين، التدريب، التطوير؛

- **الخطوة الرابعة:** يتم تحميل هذه الإستثمارات إلى الحسابات الشخصية لكل إطار من إطار الشركة ضمن دفتر اليومية المساعدة، كما يتم تخصيص في الخصوم حسابين هما: حساب " الضرائب المؤجلة على الدخل" والتي تعني الضرائب النظرية المؤجلة على أرباح الشركات إذا تم الاعتراف بالمصاريف على أنها إستثمارات في الموارد البشرية. أما الحساب

الثاني هو "أرباح غير موزعة" يتم فيه رسملة الفائض من أرباح الدورة الذي يظهر بعد الأخذ بعين الاعتبار الإستثمارات الصافية في الموارد البشرية.

الخطوة الخامسة: في نهاية الدورة المالية، يتم إهلاك الإستثمارات في الموارد البشرية إما على أساس المدة القصوى أي السن العادي للتقاعد، أو على أساس المدة المتوقعة أي احتمالية الإحتفاظ بالإطار إلى غاية سن تقاعده. إن حساب المدة المتوقعة يأخذ بعين الإعتبار العديد من المتغيرات أهمها: العمر، الأقدمية، مستوى الوظيفة التي يشغلها، الحالة المدنية للموظف، الرضا الوظيفي.

رابعا: أثر الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية على القوائم المالية للشركة الجزائرية لأشغال الطرق:

1- تقديم الشركة الجزائرية لأشغال الطرق محل الدراسة

عرفت الجزائر في سنوات الثمانينات إعادة هيكلة المؤسسات العمومية، نتج عنها تفتيت العديد من الشركات الوطنية الكبرى إلى شركات أكثر تخصصا و أقل حجما، ومن ذلك الشركة الوطنية لأشغال الطرق (SONATRO)، التي انبثقت عنها المؤسسة العمومية لأشغال الطرق بالشرق (EPTR EST) وكان ذلك في 12 مارس 1983م تبعا للمرسوم الوزاري رقم 92/83. وبتاريخ 12 نوفمبر 1989م أصبحت مؤسسة (EPTR EST) مؤسسة عمومية اقتصادية بصفة شركة ذات أسهم (SPA) برأس مال يقدر بـ 640.000.000 دج. وفي عام 1992م أصبحت (EPTR EST) شركة على شكل خمس وحدات مستقلة، لتتحول بتاريخ 17 جويلية 2001 إلى الشركة الجزائرية لأشغال الطرق (ALTRO) و هي مؤسسة عمومية بصفة شركة ذات أسهم برأس مال اجتماعي قدره 2.000.000.000 دج، لتصبح فيما بعد مجمع (Groupe) من خلال إنشائها لأول فرع (Filiale) متخصص في صيانة عتاد الأشغال العمومية وكان ذلك في سبتمبر 2001م يسمى MECATOP. يقع المقر الاجتماعي للشركة الجزائرية لأشغال الطرق ALTRO بالمنطقة الصناعية بسكيكدة، يتمثل النشاط الرئيسي للشركة في انجاز، تعبيد، تزفيت، تهيئة، شق، وصيانة الطرق العادية والطرق السريعة والمزدوجة، و إنشاء أرضيات المطارات.

2- طبيعة و مكانة الموارد البشرية في شركة ALTRO: تضم شركة ALTRO مجموعة كبيرة من الموارد البشرية حيث بلغ عددها 2089 و 1739 خلال سنتي 2014 و 2015

على التوالي، تختلف في طبيعتها ومسؤولياتها وذلك حسب نوع العمل الذي تؤديه موزعين حسب الفئات المهنية كما يظهر في الجدول التالي:

جدول رقم(1): توزيع الموارد البشرية حسب الفئات الاجتماعية المهنية لسنتي 2015/2014

السنوات	2014	2015
الإطارات	131	108
عون تحكم	99	77
عون تنفيذ	1859	1554
المجموع	2089	1739

المصدر: مديرية الموارد البشرية لشركة ALTRO

يقدر متوسط العمر في الشركة الجزائرية لأشغال الطرق هو 40 سنة وهي تمثل موارد بشرية شابة، لكنها ذات خبرة معتبرة في مجال الأشغال العمومية تسمح لها بالتطور والنمو عن طريق تحقيق الأهداف المسطرة من طرف الإدارة. حيث بلغت نسبة الإطارات الذين لديهم أقدمية لا تقل عن خمس سنوات 74 % و 67% خلال سنتي 2014 و 2015 على التوالي.

تعتمد الشركة الجزائرية لأشغال الطرق على التكوين هي الطريقة المفضلة لمنح مواردها البشرية المعرفة النظرية والتطبيقية الضرورية من أجل التحكم الجيد في الوظائف، وتطوير مؤهلاتها، من أجل مواجهة التغيرات النوعية الناتجة عن تنظيم جديد في الشركة، أو عن إدخال تكنولوجيا جديدة . للتذكير فإنه يوجد نوعان من التكوين على مستوى الشركة:

✓ التكوين الداخلي والذي يتم داخل مكاتب الشركة، أما من خلال وسائل خاصة بالشركة، أو عن طريق اللجوء إلى هيئة خارجية خاصة بالتكوين، والذي يتم تحديده من طرف مديرية الموارد البشرية؛

✓ التكوين الخارجي يتعلق بمشاركة الموارد البشرية التابعة لشركة لتكوين الخارجي من طرف هيئة خاصة بالتكوين والتي لها صلاحية تحديد المدة، الفترة و مكان التكوين.

3- منهجية القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية في القوائم المالية لشركة ALTRO:

3-1- تحديد تكلفة الموارد البشرية: نعتد في قياس تكلفة الاستثمار في الموارد البشرية في الشركة على طريقة التكلفة التاريخية في تحديد قيمة الأصول البشرية ومن المعلوم أنها تشمل كل من مصاريف التوظيف والتكوين، غير أننا قمنا بحساب التكاليف المنفقة على تكوين الموارد البشرية فقط، والتي تعتبر التكاليف الوحيدة التي تنفقها الشركة في غياب العناصر الأخرى للتكاليف التي يمكن إدراجها ضمن تكلفة المورد البشري مثل تكاليف الاستقطاب، الاختيار،... الخ، حيث أنه يمكن إعتبارها منعدمة لأن عملية توفير احتياجات اليد العاملة في الشركة تتم غالبا من خلال التنسيق المباشر مع الوكالة الولائية للتشغيل، في حين تمثل الرواتب والأجور واهتلاك الأصول البشرية من مصاريف الدورة.

قامت الشركة خلال سنة 2014 طبقا للقانون رقم 97/02 المؤرخ في 31 ديسمبر 1997 المتعلق بقانون المالية لسنة 1998 بتكوين 78 مستخدم قسموا إلى 08 مجموعات حسب نوع وموضوع التكوين الذي يختلف من مجموعة إلى أخرى بسبب المستويات الإدارية، والجدول التالي يوضح ذلك:

جدول رقم (2): تكاليف الاستثمار في الموارد البشرية خلال سنة 2014

رقم المجموعة	نوع التكوين	الموضوع	التاريخ	عدد المشاركين	التكلفة (دج)
01	تكوين المدى قصير	قانون المالية لسنة 2014	15-01/16 2014	05	125 000.00
02	تكوين تعاقدي	الصيانة	27-01/30 2014	21	352 000.00
03	تكوين المدى قصير	العقد التجارية	19-02/20 2014	03	97 800.00

04	تكوين بالشهادات	تكوين المدققين الداخليين	-10 03/12 2014	12	256 800.0 0
05	تخصيص	تسيير البيئة والمحيط	-04 05/07 2014	26	235 876.0 0
06	تكوين المدى	تكوين قصير المدى	-18 05/22 2014	02	349 893.2 6
07	تكوين المدى	تكوين قصير المدى	-18 05/21 2014	01	164 009.6 3
08	تكوين تعاقدية	تكوين	-16 06/18 2014	08	38 100.00
		المجموع		78	1 619 478.89

المصدر: مديرية الموارد البشرية لشركة ALTRO

يتضح من الجدول أن أعداد الموارد البشرية التي سنقوم بحساب تكلفتها على أساس التكلفة التاريخية هي فقط الموارد البشرية التي تم تكوينها سنة 2014 البالغ عددها 78 موظف، بمعنى آخر الموارد البشرية المستثمر فيها، حيث تم تحملت الشركة مبلغ 1619478,89 دج من أجل تأهيل و تحسين مستواهم. نقترح تسجيل تكلفة هذه الأصول ضمن حساب يخص لهذا الغرض يكون برقم 201 بعنوان الأصول البشرية ضمن حساب التثبيات (أو الأصول) المعنوية.

3-2- إهلاك الأصول البشرية: بإعتبار سنة الأساس هي سنة 2014، أي السنة التي تم فيها الإنفاق الإستثماري على الموارد البشرية، فإنه يتم احتساب أقساط الإهلاك على عدد

سنوات العمر الإنتاجي المتبقي لكل مستخدم، وذلك باعتبار سن 60 سنة كأقصى سن للتقاعد وفق للقانون 83/12 المؤرخ في 20 جويلية 1983 المتعلق بالتقاعد المعدل والمتمم بالأمرين: رقم 96/18 المؤرخ في 06 جويلية 1996 ؛ رقم 97/13 المؤرخ في 31 ماي 1997.

تعتمد طريقة القسط الثابت في حساب قسط الإهلاك السنوي إذ أن الشركة تبقى مستفيدة من المورد البشري العامل لديها طيلة مدة خدمته لحين أن يصبح غير منتج، ويبقى يمد الشركة بخبرته ومهارته طيلة مدة خدمته لديها. يتم تعيين كل مستخدم خضع للتكوين برمز خاص به، وذلك حسب ترتيب المجموعات التي خضعت للتكوين، ويتم حساب قسط الإهلاك المستحق للدورة لكل مستخدم حسب عمره الإنتاجي المتوقع (أي الفترة المتبقية من حياته المهنية إلى غاية سن التقاعد العادي)، علما أنه سيتم إظهار أقساط الإهلاك بالنسبة لسنة 2014 فقط نظرا لتعذر الحصول على المعلومات التفصيلية الضرورية لتطبيق محاسبة الموارد البشرية للعام 2015 بسبب عدم رغبة الإدارة في تزويدنا بهذه المعلومات بحجة كبر عدد المستخدمين الخاضعين للتكوين وهو 243، ومن الصعب إعطاء تفاصيل عن كل واحد من هؤلاء المستخدمين.

يوضح الجدول التالي المعالجة المحاسبية للموارد البشرية، مع اقتراح الحساب رقم 201 للأصول البشرية ضمن حسابات التثبيات المعنوية.

جدول رقم (3): التسجيل المحاسبي لتكاليف الموارد البشرية

رقم الحساب	البيان	المبالغ	
201	ح/ الأصول البشرية ح/ أعباء المستخدمين	1 619 478.89	1 619 478.89
	تسجيل قيد الحصول على الموارد البشرية		
681	ح/ مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة ح/ إهلاك التثبيات المعنوية	141 353.39	141 353.39
	تسجيل قسط إهلاك الموارد البشرية في 2014/12/31		

4- انعكاسات القياس والإفصاح عن تكاليف الاستثمار في الموارد البشرية على القوائم المالية لشركة ALTRO:

تمثل القوائم المالية مصدرا للمعلومات لاسيما إذا احتوت على كمية ونوعية من المعلومات الملائمة لترشيد القرارات المختلفة، ولكافة الأطراف المستفيدة، وعلى ذلك فإن مستوى الإفصاح عن هذه المعلومات في القوائم المالية يلعب دورا بارزا في تخفيض حالة عدم التأكد، وتقليص فجوة عدم تماثل المعلومات بين الإدارة والموارد البشرية، مما يساعد المهتمين على تقييم أداء الشركات بشكل موضوعي، وبما أن الاستثمارات في الموارد البشرية تستوفي القواعد المحاسبية المطلوبة لديها أصلا، فإنه يجب أن تعامل محاسبا معاملة الأصول في القوائم المالية، وسوف يتم إعداد نوعين من القوائم المالية لشركة الجزائرية لأشغال الطرق، الأولى تمثل القوائم المالية دون تطبيق محاسبة الموارد البشرية، والثانية تمثل القوائم المالية مع تطبيق محاسبة الموارد البشرية لنعرف التغيرات على مستوى القوائم المالية للشركة و المترتبة على تطبيق هذا النوع من المحاسبة، وتحديد المدلول المالي لتلك التغيرات.

■ نلاحظ من خلال الميزانية المالية بعد تطبيق محاسبة الموارد البشرية أنه تم إدخال حساب جديد في جانب الأصول وهو الاستثمارات في الموارد البشرية ضمن حساب الأصول غير الجارية، وبالتالي اعتبار جزء من تكاليف الموارد البشرية أصلا من أصول الشركة الجزائرية لأشغال الطرق، مما أدى إلى ارتفاع مجموع الأصول غير الجارية بقيمة 1478125.5 دج، وبالتالي ارتفاع مجموع الأصول إلى 13.606.061.203.03 دج.

■ ساهم تطبيق محاسبة الموارد البشرية في تقليل النتيجة الصافية السالبة (خسارة) للسنة المالية 2014 بـ 1478 125.5 دج بفعل انخفاض مجموع أعباء الأنشطة العادية جراء انخفاض مبلغ أعباء المستخدمين (ح/63) بعد الإعتراف بمصاريف التكوين بقيمة 1619 478.89 كتكلفة للأصول البشرية دج وإدراجها في الميزانية ضمن الأصول المعنوية، بينما تم تحميل الدورة المالية 2014 بأقساط الإهلاك المستحقة لها والمقدرة بـ: 141 353.39 دج.

■ فيما يخص جانب الخصوم، فقد تم توزيع الفائض في نتيجة الدورة المحقق بعد تطبيق محاسبة الموارد البشرية بين حسابين أحدهما "الضرائب المؤجلة" (والذي

يعبر عن الفرق بين التقييم الاقتصادي والتقييم الجبائي) ضمن الخصوم غير الجارية، وذلك من خلال تطبيق معدل الضريبة على أرباح الشركات المعمول به سنة 2014 وهو 25% على قيمة الفائض في النتيجة؛ أما الجزء الآخر (75% من الفائض) والمقدر بـ 1108594.125 دج فتم رسملته في حساب خاص ضمن الأموال الخاصة يدعى "صافي الإستثمارات في الموارد البشرية"، مما أدى إلى زيادة في الخصوم غير الجارية بـ 5 136 393 554.46 دج، وبالتالي ارتفاع مجموع الخصوم إلى 13.606.061.203.03 دج.

■ من المتفق عليه بين الباحثين أن تطبيق محاسبة الموارد البشرية سيظهر تحسنا في المؤشرات المالية المستخدمة في تقييم الأداء المالي والإقتصادي و المستخرجة من القوائم المالية، بالنسبة للشركة الجزائرية لأشغال الطرق، فقد عرف الفائض الإجمالي للاستغلال تحسنا بقيمة 1619478.89 دج رغم بقاءه سالبا، في حين ارتفع مبلغ مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسارة القيمة بقيمة 141 353.39 دج، وهو ما يمكن من توزيع العبء المالي لتكلفة الأصول البشرية على عدة دورات. كما تحسنت القيمة المحاسبية للمؤسسة نتيجة تحسن قيمة الأموال الخاصة بعد رسملة جزء هام من المصاريف على الموارد البشرية المقدر بـ: 1108594.125 دج.

رابعا: النتائج والتوصيات:

1- النتائج:

- تمثل محاسبة الموارد البشرية أداة فعالة لتسيير المستخدمين، وفي نفس الوقت تمثل تقنية للإستجابة لاحتياجات المجتمع المالي والمحاسبي.
- يواجه قياس قيمة الأصول البشرية وإدماجها في الميزانية المالية مشاكل عديدة بالمقارنة مع الأصول المادية، تتعلق هذه المشاكل بصعوبة تكيف المفاهيم والمبادئ والمعايير المحاسبية المتعارف عليها مع خصوصيات الأصول البشرية، فمثلا يصعب علينا تقدير عمرها الإنتاجي ومدى مساهمتها في نجاح المؤسسة بالنظر لارتباط هذه المساهمة بعوامل متعددة أغلبها تتعلق بتطورات البيئة الخارجية، والتي يصعب تقديرها بشكل موضوعي؛

- تظهر المعالجة المحاسبية للموارد البشرية على أنها عملية ذات طبيعة فلسفية أكثر منها تقنية وهو ما يدل عليه كثرة المعالجات المقترحة في هذا الشأن التي تنقسم بين من يعتبر أن المعالجة المحاسبية تكون للإستعمال الداخلي فقط في المؤسسة من أجل التسيير الفعال للموارد البشرية، ومن يرى أنها موجهة أيضا للفئات خارج المؤسسة، وبالتالي يجب إدراج هذه المعالجات في الوثائق و القوائم المالية التقليدية للمؤسسة أو على الأقل الإفصاح عنها في شكل قوائم مستقلة ملحقه (الميزانية الإجتماعية).

- ينسجم نموذج محاسبة الموارد البشرية وفق منهج التكلفة التاريخية الذي طبقته شركة R.G.Barry خلال الفترة 1968-1973، مع المفاهيم و المعايير والمبادئ المحاسبية المقبولة عموما، ويلقى القبول لدى المحاسبين و مستخدمي القوائم المالية، لأنهم تعودوا عليه أولا، ثم لموضوعية هذا المنهج في القياس المحاسبي من وجهة نظرهم، كما أن طريقة المعالجة المحاسبية تشبه إلى حد كبير تلك المتبعة في الأصول المادية أو المعنوية الأخرى، سواء ما تعلق بإدراج الأصل البشري و إطفاء إهلاكه المستحق، أو الإستغناء عنه بالمغادرة الطوعية أو الحتمية بسبب الموت أو التقاعد.

- أدى تطبيق نموذج القياس و الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية على أساس التكلفة التاريخية على الشركة الجزائرية لأشغال الطرق (ALTRO) إلى إحداث تغيرات هيكليّة و رقمية في قوائمها المالية المعدة وفق المحاسبة التقليدية، حيث يسمح تطبيق هذا النموذج بتحسين درجة الإفصاح المحاسبي عن حقيقة قيمة الموارد المستخدمة من طرف المؤسسة بما في ذلك الموارد البشرية، وكذا النتيجة الحقيقية للدورة المالية.

- يسمح نموذج القياس و الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية على أساس التكلفة التاريخية بإظهار جهود الإدارة في تنمية وتطوير الموارد البشرية من أجل تحقيق منافع مستقبلية للمؤسسة، مما يؤثر إيجابا على تقديرات المستثمرين لقيمة المؤسسة.

- يساهم تطبيق نموذج محاسبة الموارد البشرية وفق منهج التكلفة التاريخية في تحسين أهم المؤشرات المالية للمؤسسة بالمقارنة مع تلك الناتجة عن المحاسبة التقليدية، مثلالقيمة المحاسبية للمؤسسة (صافي الأصول)، و المردودية الإقتصادية و المالية بفعل تحسن قيمة الفائض الإجمالي للإستغلال، و نتيجة الدورة الصافية، وكذا القيمة الإجمالية للأصول؛ وهو ما أظهرته القوائم المالية للشركة الجزائرية لأشغال الطرق بعد الأخذ بعين الإعتبار تكلفة الموارد البشرية.

2- التوصيات:

- ضرورة إهتمام المنظمات المهنية والهيئات المصدرة للمعايير المحاسبية بمشكلة القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية في القوائم المالية التي تنشرها المؤسسات، وذلك بإصدار معايير محاسبية دولية خاصة بالموارد البشرية كما هو الحال بالنسبة للأصول المعنوية الأخرى، على الأقل تطبيق في المؤسسات التي تستخدم موارد بشرية ذات كفاءة ومهارة متميزة ذات تأثير محتمل على قيم هذه المؤسسات.
- زيادة وعي مختلف المؤسسات الإقتصادية والمالية في الجزائر بضرورة أخذ زمام المبادرة في تبني نظام محاسبة الموارد البشرية وفق منهج معترف به والمناسب للظروف الحالية للبيئة الجزائرية من أجل تحقيق مزايا وجود هذا النظام المحاسبي فيها،
- إقتراح على مسيري المؤسسات الجزائرية تطبيق نموذج القياس المحاسبي وفق منهج التكلفة التاريخية كأسهل أسلوب محاسبي لتطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الجزائرية بالنظر إلى توافقه مع القواعد والمبادئ المحاسبية في المحاسبة التقليدية، وفي ظل صعوبة تطبيق النماذج الأخرى للتقييم المحاسبي في البيئة الجزائرية غير المؤهلة خصوصا تلك التي تعتمد على منهج القيمة.
- إقتراح أدوات و طرق جديدة وبمبسطة من أجل الإستفادة من مخرجات نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية في اتخاذ القرارات لدى المستخدمين الداخليين والخارجيين.
- إجراء المزيد من البحوث والدراسات الأكاديمية في البيئة الجزائرية من أجل وضع نموذج للقياس والإفصاح عن الموارد البشرية يأخذ بعين الإعتبار خصوصيات البيئة الجزائرية.

الملاحق:**الملحق رقم 01: الميزانية المالية المختصرة للدورة 2014 لشركة ALTRO****الوحدة: الدينار الجزائري**

الأصول	المبلغ الإجمالي	الامتلاكات المؤنونات	المبلغ الصافي
التثبيات المعنوية	4 308 500.00	1 309 379.72	2 999 120.28
التثبيات العينية	11 903 259 426.77	5 762 249 800.70	6 141 009 626.07
التثبيات المالية	1 147 463 070.40	88 320 000.00	1 059 143 070.40
مجموع الأصول	13 055 030 997.17	5 851 879 180.42	7 203 151 816.75

			غير الجارية
6 401 431 260.78	67 654 434.52	6 469 085 695.30	مجموع الأصول الجارية
13 604 583 077.5 3	5 919 533 614.94	19 524 116 692.47	مجموع الأصول
المبلغ الصافي			الخصوم
2 000 000 000.00			رأس مال الشركة
5 060 257 101.16	-	-	العلاوات المرتبطة برأس مال الشركة
-2 038 142 934.25	-	-	النتيجة الصافية
-2 983 139 210.59	-	-	الترحيل من جديد
2 038 974 956.32	-	-	المجموع
4 679 548 577.84	-	-	الاقتراضات والديون المالية
286 544 212.17	-	-	الضرائب المؤجلة
170 300 764.45	-	-	المؤونات للأعباء
5 136 393 554.46	-	-	مجموع الخصوم غير الجارية
6 429 214 566.75	-	-	مجموع الخصوم الجارية
13 604 583 077.5 3	-	-	مجموع الخصوم

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على الميزانية المالية المنشورة من طرق شركة
ALTRO.

الملحق رقم 02: الميزانية المالية للدورة 2014 لشركة ALTRO بعد تطبيق محاسبة الموارد البشرية وفق منهج التكلفة التاريخية: الوحدة: الدينار الجزائري

الأصول	المبلغ الاجمالي	الامتلاكات المؤنات	المبلغ الصافي
التثبيات المعنوية (بما فيها الأصول البشرية)	5927978.89	1450733.11	4 477 245.78
التثبيات العينية	11 903 259 426.77	5 762 249 800.70	6 141 009 626.07
التثبيات المالية	1 147 463 070.40	88 320 000.00	1 059 143 070.40
مجموع الأصول غير الجارية	13 056 650 476.06	5 852 020 533.81	7204629942.25
مجموع الأصول الجارية	6 469 085 695.30	67 654 434.52	6 401 431 260.78
مجموع الأصول	19 525 736 171.36	5 919 674 968.33	13.606.061.203.03
الخصوم			المبلغ الصافي
رأس مال الشركة			2 000 000 000.00
العلاوات المرتبطة برأس مال الشركة	-	-	5 060 257 101.16
صافي الاستثمارات في الموارد البشرية			1108594.125
النتيجة الصافية	-	-	-2 038 142 934.25
الترحيل من جديد	-	-	-2 983 139 210.59
المجموع	-	-	2 038 974 956.32
الاقتراضات والديون المالية	-	-	4 679 548 577.84
الضرائب المؤجلة	-	-	286913743.375
المؤنات	-	-	170 300 764.45

للأعباء			
مجموع الخصوم غير الجارية	-	-	5 136 393 554.46
مجموع الخصوم الجارية	-	-	6 429 214 566.75
مجموع الخصوم	-	-	13.606.061.203.03

المصدر: من إعداد الباحث

الملحق رقم 03: جدول حسابات النتائج (حسب الطبيعة) لسنة 2014 قبل وبعد تطبيق

محاسبة الموارد البشرية

وفق منهج التكلفة التاريخية. الوحدة: الدينار الجزائري

البيان	المبالغ بدون تطبيق محاسبة الموارد البشرية	المبالغ مع تطبيق محاسبة الموارد البشرية
رقم الأعمال	1 912 075 126.14	1 912 075 126.14
انتاج مخزن	-79 931 569.03	-79 931 569.03
إنتاج السنة المالية	1 832 143 557.11	1 832 143 557.11
المشتريات المستهلكة	1 022 138 351.59	1 022 138 351.59
الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى	714 531 255.85	714 531 255.85
استهلاك السنة المالية	1 736 669 607.44	1 736 669 607.44
القيمة المضافة للاستغلال	95 473 949.67	95 473 949.67
أعباء المستخدمين	1 213 075 854.89	1 211 456 376
الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة	59 607 130.05	59 607 130.05
إجمالي فائض الاستغلال	-1 177 209 035.27	-1 175 589 556.38
المنتوجات العملية الأخرى	33 114 176.83	33 114 176.83
الأعباء العملية الأخرى	265 369 711.34	265 369 711.34
المخصصات للاهلاكات المؤونات وخسارة القيمة	664 781 932.92	664 923 286.31
استرجاعات على خسائر القيمة والمؤونات	11 016 014.57	11 016 014.57
النتيجة العملية	-2 063 230 488.13	-289 426 750.13

2 035 262.06	2 035 262.06	المنتجات المالية
14 998 069.70	14 998 069.70	الأعباء المالية
-12 962 807.64	-12 962 807.64	النتيجة المالية
-302 389 557.77	-2 076 193 295.77	النتيجة العادية قبل الضرائب
-38 050 361.52	-38 050 361.52	الضرائب المؤجلة (التغير)
1 878 309 010.57	1 878 309 010.57	مجموع منتجات الأنشطة العادية
3 914 973 819.32	3 916 451 944.82	مجموع أعباء الأنشطة العادية
-2 036 664 808.75	-2 038 142 934.25	النتيجة الصافية للأنشطة العادية
-2 036 664 808.75	-2 038 142 934.25	صافي نتيجة السنة المالية

المصدر: من إعداد الباحث

الهوامش:

1. فضل كمال سالم ، " مدى أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره على إتخاذ القرارات المالية - دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة في قطاع غزة"، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين، 2008.
2. رشا حمادة، " القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية وأثره في القوائم المالية- دراسة تطبيقية..."، مجلة جامعة دمشق، المجلد الثامن عشر، العدد الأول ، دمشق، 2002.
3. سناء عبد الهادي الجعدي، " دور وأهمية القياس المحاسبي للموارد البشرية في الجامعات الفلسطينية في قطاع غزة -دراسة تحليلية تطبيقية"، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين، 2007، ص.28.
4. ثامر عادل الصقر، " محاسبة الموارد البشرية : المفهوم والأهمية دراسة على عينة من الشركات العراقية في البصرة "، مجلة دراسات البصرة، مركز دراسات البصرة، العراق، العدد 16، 2013.

5. حمد فهد المطيري، " تطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية في الشركات المساهمة العامة بدولة الكويت: المبررات - المبادئ - المعوقات"، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، عمان الأردن، ديسمبر 2010.
6. رضوان حلوة حنان، " بدائل القياس المحاسبي المعاصر"، دار وائل للنشر والتوزيع، ط1، عمان، 2003.
7. AMOKRANE Abdellaziz et Dr BEKOUR Farida, « **Quelle reconnaissance comptable au capital humain composante essentielle du capital immatériel de l'entreprise ?** », Congrès International de l'économie de la connaissance et de l'immatériel sur le thème : Regards croisés sur le Capital immatériel dans les Pays de la région MENA et de l'OCDE. Etat des lieux, Enjeux et Perspectives ; 16-18 Décembre 2015, Université Chouaib DOUKALI- El Jadida (Maroc),
8. AMOKRANE Abdellaziz, « **Des fondements historiques du capital humain au concept de comptabilité des ressources humaines** », Revue des Sciences Économiques et de Gestion, N°0 23 8 (2008), Université de Sétif 1, P.P.21- 48.
9. DELAUNAY Eba et al, « **La valorisation des entreprises par une appréciation des ressources humaines** », Dossier du DESS Contrôle de Gestion Sociale, année 2003/2004 , sur le site : www.desscgs.free.fr
10. Eric G. Flamholtz , « **Human Resource Accounting : Advances in Concepts, Methods and Applications** », 3rd Ed., Springer Science+Business Media, LLC, New York, 1999.
11. International Accounting Standards Board(IASB), « **IAS 38 Intangible Assets** », on site of IASB : www.ifrs.org/IFRSs/Documents/Technical...2014/IAS%2038.pdf.
12. J.J.PLUCHART, « **l'évaluation comptable et financière des ressources humaines de l'entreprise** », communication aux journées AGRH 2005, 16/17 Septembre 2005, Université de Paris II, sur site web : <http://docplayer.fr/12506668-L-evaluation-comptable-et-financiere-des-ressources-humaines-de-l-entreprise.html>.
13. Afolabi Samiat Oluwatoyin, « **Human Resources Accounting and Disclosure in Financial Statement: Literature Review** », Research Journal of Finance and Accounting, Vol.5, No.22, 2014, P.P. 64-75.