

الاعتراف والقياس المحاسبي للموارد البشرية على ضوء النظام المحاسبي المالي

دراسة تطبيقية: مؤسسة بيات كاترينغ نموذجاً

Recognition and accounting measurement of human resources in the light of the financial accounting system

فاتيح بريجة^{1*}، عبد الله مايو²

¹ مخبر التمويل مالية المؤسسة ومالية الاسواق، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة (الجزائر)

(briha.fatih@univ-ouargla.dz)

² مخبر التطبيقات الكمية في العلوم الاقتصادية والمالية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة (الجزائر)

(mayouabdellah@gmail.com)

تاريخ الاستلام: 2020/11/25، تاريخ المراجعة: 2020/12/01، تاريخ القبول: 2021/05/27

ملخص: تهدف الدراسة إلى رصد أهم الصعوبات والمشاكل التي من الممكن أن تحول دون تطبيق المحاسبة على الموارد البشرية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وخصوصاً ما تعلق بإمكانية الاعتراف بالموارد البشرية كأصول بالدرجة الأولى، وهذا بعرضها على الشروط التي وضعها النظام المحاسبي المالي للاعتراف بالأصول، و في المقام الثاني مناقشة قابليتها للقياس من جهة و مدى ملاءمة طرق التقييم المنصوص عليها في ذات القانون للتطبيق على خصائص هذه الموارد ذات الطبيعة الاستثنائية من جهة أخرى، وهذا بإتباع المنهج الوصفي التحليلي في طرح الاطار النظري بالإضافة الى منهج دراسة حالة في الدراسة التطبيقية.

تم التوصل إلى أن عملية الاعتراف بمحاذة الأصول على ضوء شروط النظام المحاسبي المالي، لا تتعرض لصعوباتٍ ولم تُلاقِ أي مشكل يكاد يُذكر، كما يُمكن أن تلقاها عملية القياس المحاسبي لها، والتي تبقى متأثرة بطبيعة تلك الأصول وما يعتريها من تغيرات نابعة من طبيعتها الإنسانية، بالإضافة إلى ما يفرضه عليها النص القانوني المنظم للعملية.

الكلمات المفتاح: محاسبة موارد بشرية، أصول بشرية، اعتراف محاسبي، قياس محاسبي، طرق قياس .

تصنيف JEL: M63, M49, M40

Abstract: The study aims to monitor the most important difficulties and problems that may prevent the application of human resources accounting in Algerian economic institutions, especially with regard to the possibility of recognizing human resources as assets in the first place, and this is by submitting them to the conditions set by the financial accounting system for the recognition of assets, and in the first place The second is to discuss their measurability on the one hand and the appropriateness of the evaluation methods stipulated in the same law for application to the characteristics of these exceptional resources on the other hand, and this is by following the descriptive and analytical approach in presenting the theoretical framework in addition to the case study methodology in the applied study.

It was concluded that the process of recognizing these assets in light of the conditions of the financial accounting system, is not subject to difficulties and met almost no problem, and that the process of accounting measurement can meet it, which remains affected by the nature of those assets and the changes that stem from their human nature, in addition to To what is imposed on it by the legal text regulating the process.

Keywords: human resource accounting, human assets, accounting recognition, accounting measurement, measurement methods.

Jel Classification Codes : M63, M49, M40

*فاتيح بريجة briha.fatih@univ-ouargla.dz

I - تمهيد :

تخطى عديد المواضيع الحديثة في المحاسبة مجدل كبير في الأوساط الأكاديمية، مثل المحاسبة على المسؤولية الاجتماعية، المحاسبة الإبداعية والمحاسبة على الموارد البشرية ويدور هذا الجدل عموماً حول شرح مفاهيم كل منها وضبط مصطلحاتها وإجراءاتها، وجمع أكبر قدر من الإجماع حول أبعادها لتسهيل وتوجيهها إلى العالم التطبيقي وترويض أهم العقبات الميدانية التي تعترضها؛ ولعل أكثر موضوع نال الكم الأكبر من النقاشات والدراسات هو موضوع المحاسبة على الموارد البشرية لسببين مهمين:

- ظهوره المبكر في الفكر المحاسبي المعاصر والذي يعود إلى بدايات القرن الماضي.
- أبعاده وآثاره المتعددة والعميقة في حياة المؤسسات على المستويين المحاسبي والإداري.

فقد حاول رواد هذا المجال من أمثال إريك فلامهولتر وبيكر وغيرهم كثيرون، البرهان على إمكانية الاعتراف بالموارد البشرية ضمن أصول المؤسسات، ووضعوا طرقاً لقياسها واقتروا مداخل ونماذج لتحديد قيمتها، وصولاً في الأخير إلى الإفصاح عنها في القوائم المالية المعروضة للجمهور، ليتمكن مستعملو تلك القوائم - من جميع الأطراف المهتمة بذلك - من الحصول على رؤية دقيقة لوضعية الموارد البشرية وكمية الاستثمارات الموجهة لها، وما نجم عنها من أرباح وما يتوقع منها من منافع في المستقبل.

لكن ورغم ذلك فقد تعرض الكثير من مفاهيم وفروض المحاسبة على الموارد البشرية معارضة قوية من طرف الكثير من الأكاديميين والمهنيين، تلك المعارضة التي وعلى العكس قد أثرت هذا الموضوع على المستوى الدولي ووطدت أسس هذا الفرع من المحاسبة ومبادئه؛ أما على الصعيد المحلي في الجزائر، فرغم تناول الموضوع من الكثير من الأكاديميين بالنقاش والدراسة على المستوى النظري، فإن الفصل فيه لا شك سيقى رهين القوانين والتشريعات التي تحكم مهنة المحاسبة وتُسَيِّرُها وتنفرد وحدها بوضع المبادئ والفروض و سنّ الإجراءات التنظيمية في هذا المجال؛ وبالتالي فإن تطبيق هذا الفرع من المحاسبة سيكون مرتبطاً بمدى توافق فروضه ومبادئه مع الإطار التصوري للمحاسبة من منظور محلي، ومدى انسجام آلياته مع إجراءات القانون الساري المفعول (النظام المحاسبي المالي)؛ وهو الشيء الذي سيقودنا للتساؤل: حول للبحث في مدى إمكانية تطبيق المحاسبة على الموارد البشرية على المستوى المحلي في الجزائر، و حول رصد مختلف العوائق والمشاكل التي ستعترض طريق ذلك.

الإشكالية العامة: انطلاقاً مما تقدم أعلاه فإننا نحاول فيما يلي دراسة ومناقشة جوانب هذا الموضوع من خلال الإجابة على التساؤل العام الآتي:

ما هي المشاكل والصعوبات التي تحول دون الاعتراف بالموارد البشرية كأصول وعملية قياسها محاسبياً في المؤسسات الجزائرية؟

أهداف الدراسة: من خلال هذه الورقة نأمل بلوغ الأهداف الآتية:

- البحث في مدى إمكانية تطبيق هذا النوع من المحاسبة والكشف عن نقاط الغموض والمحددات التي يفرضها القانون الخاص بالنظام المحاسبي المالي.

- رصد أهم الصعوبات والتحديات التي تواجه الممارسين لمهنة المحاسبة من الناحية العملية في سبيل الاعتراف بالموارد البشرية كأصول بالدرجة الأولى وفي المقام الثاني ما يعترض عملية قياسها من مشاكل ومعوقات.

- استعراض طرق القياس المحاسبي التي وضعها النظام المحاسبي المالي بوصفه الإطار المعياري والمجال الحيوي لكل العمليات المحاسبية على المستوى المحلي في الجزائر واختبار إمكانية تطبيقها على خصائص الأصول البشرية.

منهجية الدراسة وأدواتها: سنتبع في معالجة هذه الإشكالية على المادة العلمية المتوفرة في الكتب والمجلات التي تناولت الموضوع عدداً تتطرق للمفاهيم الأساسية والمصطلحات المتعلقة به، وعلى المنهج الوصفي وذلك لمناسبته لموضوع الدراسة والذي من خلاله يحاول وصف الظاهرة والتعليق عليها، والمنهج التحليلي بالضبط عند تفكيكها وتحليل أسبابها من جهة، ومن جهة أخرى المنهج الاستنباطي عند تقرير الحلول وتعميمها على جوانب الظاهرة.

هيكلية الدراسة: وفقاً لما تم وضعه من تصور لمعالجة الإشكالية عبر تفكيكها إلى إشكاليات فرعية وما سطر من أهداف للبحث فإنه تم تصور هيكل لهذه الورقة على النحو التالي:

- المحور الأول: المشاكل المحاسبية والصعوبات المتعلقة بالمحاسبة على الموارد البشرية.
- المحور الثاني: المشاكل والصعوبات المسجلة في الحالة الجزائرية.

I - المشاكل المحاسبية والصعوبات المتعلقة بالمحاسبة على الموارد البشرية :

إن أهم ما يعترض الموارد 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

القسم 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 التأكد السائدة حول إمكانية تحقيق المنافع واستفادة المؤسسة منها أصلا من جهة ومن جهة أخرى صعوبة ضمان بقاء تلك الموارد تحت تصرفها لأنها قد تترك العمل أو تغيره في أي وقت؛
- صعوبة توفر عاملي الموضوعية والملاءمة أثناء القياس والمرتبطة بطبيعة الموارد البشرية؛
- كثرة الحركة والتغيير والتي يعبر عنها بمعدل دوران الموظفين مما يصعب من تتبع عملية استنفاد الخدمات الإنتاجية.

القسم الثاني: صعوبات التطبيق: أما في الجانب الميداني فهناك عدة مشاكل حقيقية تعترض المحاسبين في تطبيق المحاسبة على الموارد البشرية، وتتلخص فيما يلي:²

- رملة الموارد البشرية: فالتفق عليه أن الشرط الذي يفصل بين اعتبار النفقات أصولاً يجب رسملتها واستنفاذها 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، فتحديد ما يمكن رسملته من مجموع التكاليف المتحملة في سبيل جلب والاحتفاظ بالأصول البشرية.
- استنفاد خدمات الموارد البشرية: في الأصول الملموسة أو العينية الأمور واضحة فعملية الإهلاك يتم من خلالها 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 استنفاذها في فترة محاسبية معينة، فالخدمات والمنافع المتوقعة من الأصول البشرية منها ما يمتد طول بقاء الفرد في المؤسسة، أو فترة بقاءه 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 كتهور الحالة الصحية، الذهاب إلى التقاعد المبكر، عدم مواكبة التقدم التكنولوجي وغيرها؛ قد تؤدي إلى تغير سريع في قيمته المحاسبية الحالية ككل وفي قيمة الرصيد الباقي دون استنفاد دفترها؛ فهنا سيكون من الصعب تسوية حساب الأصل من الناحية الموضوعية.
- عرض البيانات 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 كرة القدم، لكنه لا ينف وجود مساحة من الحرية للأفراد للتنقل وبالتالي التأثير على المعلومات.
- الموضوعية في عرض البيانات الخاصة بالموارد البشرية: هناك ميل كبير واتجاه معتبر لا بأس به لكثير من المحاسبين الذي يرون أن القصد من وراء المحاسبة على الموارد البشرية هو إنما محاولة للتلاعب بالأرباح التأثير على قيمة صافي الدخل.

1.I- الاعتراف المحاسبي بالموارد 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 كانت: مدى اعتبار الموارد البشرية أصولاً كباقي الأصول التي تملكها الوحدة أو المنشأة الاقتصادية وقدرتها على استيفاء كل الشروط المطلوبة من أجل الاعتراف بها؟

أولاً: مفهوم الأصول

ظهر مصطلح الأصل « asset » في الأوساط المحاسبية منذ مدة طويلة اقترنت 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 و له قيمة ، و هو رأي يعبر عن رأي أصحاب المشروع و الذين يتصورون بأن الأصول في جوهرها و أصلها إنما هي موجهة لسداد التزامات المنشأة و الوفاء بالمستحقات المترتبة على ذمتها، كما نص على ذلك (Oliver) في تعريفه حين قال : "هي تلك الموارد التي تستخدم في سداد الالتزامات و الديون التي على المشروع" ، و هذا 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.

وقد أيد (Chambers) هذا المنحى في تعريف الأصول فهو يرى أنها: "وسيلة في حيازة الوحدة الاقتصادية ويكون لها حقوق قانونية عليها".⁴

و من ثم تطور هذا المفهوم مع مرور بعض الوقت تماشياً مع ظهور المشروعات الضخمة و المعقدة الناجم عن إنشاء الشركات الكبرى المتاجرة في رؤوس الأموال في أواخر القرن التاسع عشر و ظهور فئة جديدة في المجتمع الاقتصادي و هي فئة المقرضين، و التي تشترط لإقراض المنشأة التأكد من قدرتها على الإنتاج و توليد المنافع الاقتصادية لضمان سداد القروض، و لا 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 المشروع أو المنشأة في حد ذاتهم للأصول فهي حسبهم عبارة: "عن خدمات مستقبلية متوقعة ويمكن ترجمتها إلى شكل نقدي في كل وقت" كما عرفها (Canning).⁵

وعرفت 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"⁶

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 حسب رأينا الشخصي المتواضع تجميع كل تلك التعريفات واستخلاص عبارة واحدة منها هي أن: الأصول هي مجموعة الوسائل المادية وغير المادية التي تملك الوحدة الاقتصادية حق التصرف فيها بشكل من الأشكال المعترف بها قانوناً وتوظفها للحصول على منافع اقتصادية مستقبلية تمتد إلى عدة سنوات.

ثانياً: شروط الاعتراف بالأصول

عندما نتمعن جيداً في اختلاف التعاريف التي وضعها الباحثون للأصول و نغوص فيها نجد أن مصدر اختلافها بالإضافة إلى تنوع المداخل النظرية و المقاربات الفكرية ؛ سبب آخر ألا و هو تركيزهم على بعض خصائص تلك الأصول و مواصفاتها دون الأخرى لاعتقادهم بأنها هي الأكثر تعبيراً أو هي الأكثر تمييزاً لها عن غيرها، و أنها الأكثر تجسيدا للمعنى و الأكثر مساهمة في خلق المنافع المستقبلية ؛ فمثلاً الذي يركز على الملكية هو من ناحية أخرى يريد التأكيد على استقلالية الوحدة بما تملك عن غيرها، و عن قدرة تلك الأصول على تسديد الديون مستقبلاً و هكذا دواليك بالنسبة لباقي الخصائص.

وأغلب الصفات التي يثبتها أهل الاختصاص للأصول الاقتصادية هي ما يلي:⁷

1. أن تكون المنافع المتوقعة من الأصل في المستقبل موجودة فعلاً وممكنة التحقيق، فلا يُعْتَدُّ بالمنافع التي يمكن أن تتلاشى فالوحدة الاقتصادية تُعَوَّلُ على الملموس ولا تطارد السراب، بالإضافة إلى ذلك يجب أن تكون تلك المنافع ايجابية فلا يمكن أن تتوقع الوحدة منافع سلبية وتسعى لتحقيقه

2. أن تكون تلك المنافع المتوقعة من الأصل ملكاً أو حقاً لشخصٍ أو منشأةٍ ما، بما لها من حقوق سابقةٍ عليها مهما كان نوعها مباشرةً أو غير ذلك، فلا تكون مشاعاً لكل فهذا ينفي حق التمتع بما للكل كما يشته 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 منشأةٍ 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 المنشأة طرفاً فاعلاً فيها أو مالكة لها لا يمكن اعتبارها أصولاً تابعة لها.

ثالثاً: خصائص الأصل في الموارد البشرية

1- شرط الملكية : إن النظرة القديمة المسطحة لمفهوم الأصول في أي منشأة ، كانت تربطها دوماً بمفهوم الملكية و أن المنشأة تملك تلك الأصول ملكية مطلقة لا جدال فيها ، لكن بالتمعن قليلاً نجد أن الكثير من أصول تلك المنشأة ليس ملكاً لها فعلاً، فمثلاً مصاريف التأسيس الأولية و المساهمات في رأس المال كلها تعتبر أصولاً و تظهر في الميزانية لكنها ليست ملكاً لها، بالإضافة إلى أن هناك فرقاً كبيراً بين حيازة الأصل في إطار أي عقد من عقود الحيازة سواء إيجاراً كان أو قرضاً و بين ملكيته القانونية رغم أن الحيازة توفر جانباً لا بأس به للمنشأة في التصرف في الأصل و تمكنها من إدراجها 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 إن الموارد البشرية لا يمكن أن تخضع للتملك فقد انتهى عهد العبودية إلى الأبد كما هو معروف ومتفق عليه؛ لكن المنشأة بإيرامها لعقود العمل مع المستخدمين فهي تستفرد بالمنافع الاقتصادية المتولدة من فكر وجهد العامل لفائدتها وحكرا عليها وتقوم بتسيير تلك الجهود والأفكار وتوجيهها لتحقيق مخططاتها؛ لأن المقصود أو المرجو من توظيف الموارد البشرية هو ما تقدمه للمنشأة من منافع اقتصادية وأرباح وليس تملك الأفراد أو التحكم فيهم، وبالتالي فهي تحقق الشروط المذكورة أعلاه:
- فعقود العمل المبرمة بين المستخدمين والمنشأة هي صورة واضحة عن السند القانوني الذي يخول للمنشأة حيازة المنافع المرجوة منهم والاستفادة من القدرات الكامنة فيهم.
- وخضوع المستخدمين للوائح التنظيمية والإجراءات الداخلية للمنشآت إنما يعبر على سيطرة المنشأة 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 و التصرف بل تطور ليشمل كل العقود التي تضمن للمؤسسة عائد مالياً من تسيير ومراقبة الكثير من الأصول عبر تلك العقود.
- 2- **خاصية سداد الديون:** إن النظر 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 المنشآت الفردية الصغيرة والتي تتسم بعدم الاستمرارية فكانت الأطراف والشركاء الاقتصاديون يتساءلون دوماً عن قدرة هذه الأخيرة على الوفاء بما على المنشأة بالتزاماتها اتجاه زبائنها ومورديها وحتى أصحابها.
- 3- **خاصية القدرة الإنتاجية:** وتعد من أبرز الخصائص المتوفرة في الموارد البشرية ولشدة وضوحها فهي لا تحتاج لا برهان ولا لتدليل وهذا انطلاقاً من أنها أهم عامل من عوامل الإنتاج على الإطلاق كونها 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 المنشأة.
- 4- **خاصية المنافع المستقبلية:** إن هذه الخاصية مهمة جداً فالأصل في جوهر الأصول مقدرتها على توليد المنافع الاقتصادية للمنشأة 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 وهو العامل الوحيد الذي ظل دوره يتنامى ويزداد أهمية عبر الوقت على عكس عوامل الإنتاج الأخرى التي تتناقض كلما تقدم سنهنا وزاد استعمالها.

I.2- القياس المحاسبي للأصول البشرية

أولاً: 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.⁸

وعرفته جمعية المحاسبين الأمريكيين بأنه تحديد أرقام الماضي والحاضر والمستقبل للشركة، أو تحديد الظاهرة الاقتصادية في المستقبل، وذلك على أساس الملاحظة وتبعاً للقواعد المحددة.⁹

وأما لجنة المعايير المحاسبية الدولية (IASB) في عرضها لإطار إعداد القوائم المالية فقد عرفت القياس بأنه عملية تحديد القيم النقدية للعناصر التي سوف يعرف 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.¹⁰

كما عرفه Kohler بأنه عبارة عن "تحديد نظام رقمي لنتائج خطة استقصاء أو نتائج نظام مشاهدات بمراعاة القواعد المنطقية أو الرياضية".¹¹ كما يمكن تعريف 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.¹²

يظهر من التعريفات السابقة والتي وإن اختلفت في التعبير في الظاهر عن ماهية القياس تبعاً لما تهدف إليه من خلال هاته عملية إلا أنها حسب رأي الباحث 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.

ثانياً: 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، لذلك فقد وضع رواد الفكر المحاسبي عدة معايير وتوصيات تضبط هذه العملية عند استخدام المناهج المتعددة لها منها:¹³

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

- معيار قابلية التطبيق العملي: وهذا مهم جداً 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 عادة وسلسلة بسبب ما يحيط بها من صعاب لا يمكن تذليلها ويواجهها 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 الوحدة المحاسبية لتكلفة معينة.

▪ أن يكون تنفيذه في الوقت المناسب حتى يتمكن من توفير معلومات ملائمة.

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

وفي رأينا المتواضع أن هناك 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.

ثالثاً: طرق قياس الموارد البشرية:

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

أولاً: كيف بإمكانهم تقييم هذه الموارد 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 الموارد؟ ومن ثم طريقة استنفادها على مدى الفترات المالية المستقبلية فيما بعد.

فالظروف العملية والشروط الخاصة بكل بيئة إضافة إلى الأهداف والرؤى الإستراتيجية المختلفة بين الوحدات 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 مدخل معين كما يلي: مدخل التكلفة، مدخل القيمة، مدخل السلوك.

الصنف الأول: طرق القياس المبينة على التكلفة:¹⁴

إن المفهوم العام للتكلفة ينص على أنها ما تتكبده الوحدة المحاسبية 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 مباشرة.

I. التكلفة التاريخية: يقصد بالتكلفة التاريخية تسجيل المصاريف والأعباء بقيمتها في تاريخ حدوثها تحملها.

وفي حالة المحاسبة على الموارد البشرية يرى أنصارها وروادها ابتداء من إريك فلامهولتز مروراً ببيكر أنه يجب رسملة التكاليف المتعلقة بالحصول على المورد البشري كما يلي:

أولاً: تكلفة الحصول على المورد البشري:

وهي التكلفة التي تضحي بها الوحدة المحاسبية 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:¹⁵

أ- تكلفة الاستقطاب: وهي التكلفة الناجمة عن البحث وجلب أشخاص جدد إلى الشركة وتطهر 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 الشركة 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.

ث- تكلفة التوظيف: هذا النوع من التكلفة تتحملة الشركة 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 تتحملة الشركة في سبيل نقل الفرد من مستواه الحالي إلى مستوى آخر أكثر مهارة وهي نوعان خارجية وداخلية وتتضمن ما يلي:

1- تكاليف داخلية:

أ- تكاليف تعريف الفرد بالشركة 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 داخليا وخارجيا.

ث- تكاليف المكونين الداخليين وما يتبعهم من مواد مستخدمة ووسائل مسخرة للعملية ككل.

2- تكاليف خارجية:

أ- تكاليف جلب المكونين الخارجيين وما يتبع ذلك من وسائل لوجيستية مسخرة وتكفل بهم.

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

II. التكلفة الاستبدالية:

هي التكلفة التي تتحملها الشركة من أجل استبدال موارد بشرية جديدة في مكان تلك الموجودة حالياً؛ وهي على نوعين:

1- تكلفة الاستبدال الوظيفي: وهي التضحية بالموارد الاقتصادية التي تتحملها الشركة لوضع شخص يشغل وظيفة في التنظيم مكان آخر 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 ما.

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 تحتسب 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 فيما بينهم من أجل الحصول على الموارد البشرية ذات المهارات النادرة والتي تمكنهم من تحقيق الأرباح والرفع من درجة التنافسية لمؤسستهم حيث أن ما يدفعونه لقاء ذلك من حوافز ومكافآت يمثل تكلفة الفرصة البديلة لذلك المورد وهي تدخل في حساب العائد من الاستثمار منه.

الصف الثاني: طرق القياس المبنية على القيمة:¹⁶

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 الآن ومستقبلاً وعلى قدر تلك المنافع والخدمات تزيد أو تنقص تلك القيمة أو تصبح معدومة أحياناً.

2- مفهوم قيمة الموارد أو الأصول البشرية: تعرف على أنها القيمة الحالية للأرباح المستقبلية التي ترجع إلى الموارد 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 للموارد البشرية، وهي تعتبر أكثر واقعية من الطرق المبنية على التكلفة لأن هذه الأخيرة تحمل 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 المشتراة أو نموذج (Hermanson):

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

وقال بأن ذلك الفارق في مستوى الأرباح غير العادية يجب رسملته لأنه يمثل إسهام تلك الموارد في العملية وهو صورة صادقة عن المنافع الاقتصادية التي كانت كامنة في العنصر وحققتها الشركة. وقد وضع لها قانوناً لحسابها:

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

II. نموذج أوغان:

يقترح هذا النموذج يقوم على مراعاة جانبي التكلفة والمنفعة لقيمة الموارد البشرية على حد سواء وقد عبر عليه بالرموز التالية:

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

حيث أن:

Kkj = القيمة الحالية الصافية الكلية المعدلة للموارد البشرية في المنظمة.

Vaj = المنافع الصافية المؤكدة التي تولد من قبل الموارد 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 واستنتجا من نظرية فيشر أن: رأس المال يعرف بأنه مصدر لتدفق الدخل وقيمه هي القيمة الحالية للدخول المستقبلية محسومة بمعدل حسم معين لمالك هذا المورد، ووصلا عبر هذا إلى قيمة رأس المال 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.

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

I_i : الإيرادات المتوقعة للشخص في فترة I .

Y : معدل خصم معين للشخص.

3.I- المشاكل والصعوبات المسجلة في الحالة الجزائرية :**1.3 الاعتراف المحاسبي بالموارد البشرية:**

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، إطارا تصوريا يعد بمثابة الدليل العملي لإعداد المعايير المحاسبية وتأويلها، واختيار الطريقة المحاسبية الملائمة عندما تكون بعض المعاملات وغيرها من الأحداث الأخرى غير معالجة بموجب معيار أو تأويل.

أي أنه يعد بمثابة القاعدة المعيارية التي تعرض عليها كل المستحقات في المجال المحاسبي على المستوى المحلي أو الدولي، سواء كانت تفسيرات أو تأويلات نظرية أو تطبيقات عملية مستحدثة كما هو الحال في موضوع المحاسبة على الموارد البشرية كونها من أحد المستحقات و المواضيع المعاصرة في المجال المحاسبي ، و التي يحتاج أنصارها أو الساعون إلى تطبيقها إلى إيجاد حل لمشكلة الاعتراف بالأصول البشرية و إدراجها ضمن أصول المؤسسات من خلال عرضها على الشروط التي تضعها الحكومات و الهيئات الدولية المختصة و ما يفرضه المشرع الجزائري لذلك على المستوى المحلي في ظل غياب معيار دولي ينظم و يوظف هذا الجانب المهم من المحاسبة، فقد تطرق المشرع الجزائري إلى شروط الاعتراف بالأصول في البند الأول من القرار الوزاري رقم : 08-156 والذي نص فيه على أنه : "يدرج عنصر الأصول و الخصوم و الأعباء و المنتجات في الحسابات عندما:¹

- 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 بالمتلكات، التجهيزات والمعدات، على نفس الشرطين السابقين. فيبدو 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 منافعه الاقتصادية في كل وقت و زمان 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 و الوصول بها في النهاية إلى سلع وخدمات نائية قابلة للعرض و التسويق وهي متصلة عبر الزمن و مستمرة إلى المستقبل من حياة المؤسسة ؛ و بالتالي فيكفي هذا الأصل أن يثبت احتمال تحقيق منافع اقتصادية بإنتاجها و توليدها من جوهره و انطلاقاً من ذاته و طبيعته كالمواد الأولية و النقود ، أو تعود إليه من خلال استعماله و توظيفه بطريقة غير مباشرة كأدوات و المعدات المساهمة في العملية الإنتاجية مثلاً، حتى ينسب للكيان لكن شرط أن يكون مألها له أي مرتبطة به على حد تعبير النص. أما بالنسبة للشرط الثاني و المتعلق بالكلفة و طريقة قياسها فإن تكلفة الحصول على الكفاءات البشرية و تدريبها لتكون في مستوى طموحات المؤسسة و المحافظة عليها و تطويرها باستمرار تعد من أعلى التكاليف التي تتحملها جميع المؤسسات على حد سواء بل إن الجميع يكاد يجمع إجماعاً تاماً على أن المورد البشري هو أكثر عوامل الإنتاج تكلفة و استهلاكاً للموارد المالية للمؤسسات لكثرة الحركة فيه من خلال دوران العاملين و زيادة نسق التدريب و التطوير و الاستغناء عن البعض و تغيير البعض الآخر ، و لولا أن الساهرين على تسيير الشركات لم يكن لديهم مؤشرات قوية على إمكانية تحقيق المنافع الاقتصادية مستقبلاً من خلال التدريب و التطوير ما تحملوا تلك التكاليف ، بل أن الكثير موقن بذلك بناء على التجارب الكثيرة و الدراسات العديدة و العميقة التي أجريت في الميدان .

بالإضافة ذلك إلى فإن المنافع المتوقعة من الموارد البشرية ينطبق عليها تعريف التثبيت المعنوي و تحوي كل مكوناته و تحمل جميع صفاته التي حددها 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 أن: "التثبيت المعنوي هو أصل قابل للتحديد غير مادي وغير نقدي. مراقب ومستعمل في إطار أنشطته العادية " وكذلك هي بعض المنافع المتولدة عن الموارد البشرية وخصوصاً تلك الناجمة عن الخبرة الطويلة و التدريب المتواصل و المكتسبات العلمية و المهنية المتراكمة فهي موجودة و لها أثر إيجابي وفعال ولا يمكن نكرانه بأي حال من الأحوال، لكن ليس لها وجود مادي ملموس ولا لها قيمة نقدية ظاهرة و بالتالي يمكن إدراج المنافع المستقبلية المتولدة من الموارد البشرية ضمن التثبيتات المعنوية مثلها مثل براءات الاختراع و العلامات التجارية وغيرها.

2.3 القياس المحاسبي للموارد البشرية حسب النظام المحاسبي المالي

إن المتفحص لكل تلك الطرق و المداخل المذكورة في المحور السابق على تعددها و تنوعها يدرك مدى اتساع المجال و الفرصة المتاحة أمام الشركات و المحاسبين بالأخص في جميع أنحاء العالم ، ليختاروا الطريقة أو النموذج المناسب لظروفهم و بيئتهم و الملائم لأهدافهم المالية و خططهم الإستراتيجية؛ و هو الشيء الذي لا يتوفر في الحالة الجزائرية و التي يهيمن عليها التقنين و التوجيه المسبق للسياسات المحاسبية و المالية و توجيهها نحو تحقيق الأهداف الجبائية للدولة و تزويد المحاسبة الوطنية بالمعلومات الضرورية ، و هذا من خلال اختيار القانون و تحديده لطرق التقييم بنص القانون و التنظيم الساري المفعول ، و الذي يعتبر في رأي الباحث المتواضع أمراً ليس سيباً للغاية ، فحدائة النظام المالي المحاسبي في حد ذاته و ظروف التغيير الإجرائي بالانتقال إليه و ما يحفهما من تحفظ كبير و خوف من النتائج غير المتوقعة يفرضان على المشرع و واضع التنظيمات عدم التساهل و ضبط الأمور، و التريث في هذا الجانب خصوصاً لما فيه من أثر عميق على مصداقية التقارير المالية و موثوقيتها، إذ أن القياس و طرقه من أهم المؤثرات في نوعية و كمية المعلومات المالية التي ستعرض في نهاية كل دورة ، و من جهة أخرى فإن تحديد الطرق مسبقاً سيضفي نوعاً من التوحيد بين مختلف التقارير المنشورة و يولد حالة أو وضعية من القابلية للمقارنة و التصنيف على المستوى الكلي أو الوطني بين الشركات المتماثلة من حيث الغرض و قطاع النشاط؛ و هذا مما يدخل في أهداف المحاسبة الوطنية و الأهداف المالية للدولة و هي السمة المذكورة أعلاه و التي تميز هذا القانون الناظم للعمليات المحاسبية و المدعوم بنسبة كبيرة بحالة النسيج المؤسساتي في الوطن و الذي يمكن تقسيمه إلى جزأين هامين متميزين : الأول النسيج العمومي بكل أشكاله و الذي تحتكر الدولة رأسماله و لا كلام فيه عن هدف آخر للتقارير المالية سوى المحاسبة و المراقبة و الثاني : النسيج الخاص و المكون في غالبيته القسوى إن لم نقل كله من شركات عائلية تتنافس من أجل الهيمنة و التوسع مع غياب تام لدور السوق المالي الذي من المفروض أن يضم المستثمرين على اختلاف أحجامهم و القادرين على إعطاء تلك التقارير الأهمية اللازمة لها و لمحتوياتها، و الحكم على مصداقية ما تحمله من معلومات و موثوقيتها .

3.3 طرق تقييم الموارد البشرية وفق حسب النظام المحاسبي المالي

أولاً: أنواعها:

لقد استهل المشرع القسم الثاني من الفصل الأول: الخاصة بالمبادئ عامة، 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/إنتاجها؛ أو مبلغ المنتجات المستلمة في مقابل السند أو مبلغ الخزينة الذي من المفترض دفعه لانقضاء الخصوم أثناء السير العادي للنشاط.²

بينما يمكن في بعض الحالات وحسب بعض الشروط أن تطبق مراجعة على ذلك التقييم بالاعتماد على طرق أخرى مثل:

- 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 المحينة أو قيمة المنفعة: التقدير الحالي للقيمة المحينة للتدفقات المقبلة في أموال الخزينة من المسار العادي للنشاط.

أي أنه فصل في اختيار طريقة القياس مباشرة إلى حد كبير ، لم يترك مجالاً للاجتهاد أو الاختيار للشركات و المحاسبين معاً، فتعبير "كقاعدة عامة" يعني شمولية تطبيق المبدأ بصفة شاملة و مستمرة إلا في بعض الحالات الاستثنائية التي لا تستطيع التكلفة التاريخية إعطاء معلومة ملائمة حول ما يراد قياسه أو تقييمه، فيمكن تغطية عجزها باعتماد الطريقة الملائمة لتلك الحالة من بين الطرق الأخرى ، ، فاختصاص و اقتصاص مبدأ أو طريقة التكلفة التاريخية على تقديم قيمة البند لحظة تسجيله في الدفاتر فقط، لا يتلاءم مع حاجة المؤسسة المستمرة و الدائمة إلى تحديد قيمة تلك البنود في الحاضر و المستقبل أو على امتداد فترة ما من الزمن.

إضافة إلى هذا يمكن ملاحظة أن المشرع في الفصل عموماً عندما يتكلم عن التقييم يتخذ من "مدخل التكلفة" مرجعاً أساسياً و نقطة مهمة يبي عليها كل تقييم لبنود الميزانية عند تقييمها للوهلة الأولى وإدراجها في الحسابات ، و هو في رأي الباحث أمر بديهي من أجل ضمان و تحقيق شروط المعلومة المالية خصوصاً ما تعلق بالموثوقية و الصدق بالدرجة الأولى ، لكن عند إعادة التقييم مرة أخرى سواء كان دورياً استجابة لنص القانون ، أو استثنائياً لأي سبب طارئ فإنه يفتح الباب أمام التقييم انطلاقاً من مقارنة أخرى و هي "مدخل القيمة" بإقرار طرق أخرى مثل القيمة العادلة (القيمة الحقيقية)، القيمة المحينة (قيمة المنفعة) أو قيمة الإنجاز.

ثانياً: المفاضلة بين الطرق

نقصد بالمفاضلة بين الطرق فيما يلي: البحث عن الطريقة الأمثل والأفضل بين الطرق الموضوعية من طرف المشرع ومدى ملاءمتها لقياس الموارد البشرية في تاريخ القيام بتلك العملية إذا تعلق الأمر بحدث أو عملية مرتبطة بالتاريخ كافتتاح السنة المالية أو إقفالها أو حسب حاجة الطرف الذي يريد القيام بالقياس أو الغرض الذي يراد من وراء العملية أصلاً.

1- التكلفة التاريخية: وعموماً بالنسبة لحالة الموارد البشرية فإن إدراجها بالتكلفة التاريخية سيكون عملاً ذا فوائد كثيرة على المؤسسة داخلياً وعلى مصداقية المعلومات المالية خارجياً من عدة نواح:

- العناصر المكونة لتكلفة الحصول على الموارد البشرية (تكلفة الاستقطاب، الانتقاء، التوظيف... الخ) واضحة و متميزة وقابلة للقياس بشكل منفرد ومنفصل مما يزيد من عملي الملاءمة والمصداقية فيما يتمخض عنها من معلومات مالية فيما بعد.
- انطلاقاً من وضوحها وتميزها ستكون عملية تصنيف التكاليف وتسجيلها في الميدان سهلة و واضحة 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 عاجزة عن تخطي عبثة الماضي والتاريخ ومجارات التطور ومواكبة التغير في الزمن مما يؤثر على ملاءمة القياسات والقيم التي تقدمها، مما يؤثر سلباً على ملاءمة المعلومات المالية المقدمة والمفصّل 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"

نظرياً تعتبر هذه الطريقة من أحسن الطرق إذ أنها تمنح للقائمين بعملية القياس قدراً كبيراً من الملاءمة خصوصاً ، إلى جانب مهم من الموثوقية بالنظر إلى أنها تعطي القيمة الحقيقية للأصل في تاريخ القياس مما يعزز من مصداقيتها ، لكنها تبقى مرتبطة بتوفر الشروط المطلوبة فيها كالمسوق الحر و الذي يعد توفره شيئاً صعباً و قليل التحقق ، و من ثم فإن افتراض قيم عادلة عند القياس في ظل عدم توفره

سيكون أمراً غير مقبول و سيطعن مباشرة في مصداقية و موثوقية تلك القياسات ، و بالتالي سينعكس بالضرورة على مصداقية و ملائمة و موثوقية المعلومات الواردة في التقارير المالية في الأخير؛ و عليه فهي مرهونة بتوفر الأسواق الملائمة و الأشخاص القادرين و المؤهلين و الذي يبقى مرتبطاً دوماً بتنظيم الحياة الاقتصادية على العموم.

3- **القيمة المحينة:** وهي حسب المشرع: "التقدير الحالي للقيم المحينة للتدفقات المقبلة في أموال الخزينة ضمن المسار العادي للنشاط". تعتمد على الطريقة الرياضية لتقدير القيم الحالية للموارد البشرية، أي تقدير قيمتها رياضياً في لحظة ما من الزمن، وقد تكون بديلاً جيداً ومعيّاراً يُلجأ إليه ويُستأنس به عند عدم توفر الطرق الأخرى المعتمدة على القياس الكمي المباشر؛ لكن يبقى مشكلاً أن مخرجاتها قيم 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 تعبر بمفهوم آخر عن مجموع التكاليف المباشرة أو غير المباشرة التي تحمّلتها المؤسسة في سبيل الحصول أو إنجاز أصل ما وهي قريبة جداً من الحقيقة باعتبار أنها تصف القيم والمبالغ بقيمتها الحقيقية.

مما سبق يظهر جلياً أن التكلفة التاريخية والتي أقرها النظام المحاسبي المالي كمبدأ عام لقياس بنود الميزانية ككل ولا سيما الأصول والخصوم، وهي تقوم على تسجيل البند بقيمته في تاريخ وقوع العملية؛ وهو نفسه سبب انتقاد هذه الطريقة فهي تعجز عن إعطاء نفس المصداقية والموثوقية التي تنسب بها المعلومة المالية في لحظة أخرى غير تلك التي تم فيها هذا القياس أول مرة؛ وهذا بسبب عدة عوامل منها:

- تغير الأسعار وعدم ثباتها.

- ظاهرة التضخم التي ترافق أغلب الاقتصاديات النامية.

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 تسف 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 نشي ظاهرة الاحتكار وغياب المنافسة الحقيقية لسيطرة بعض الجهات على معظم الأسواق ومسكها بزمام التنظيم والتسعير وهي عوامل تقدر في حرية السوق ونشاطها المشتركين 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 الإنجاز 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 وصورة عن تطورها من خلالها مما يضفي عليها نوعاً من المصداقية ويعزز من قابليتها للمقارنة بين لحظة وأخرى.

- **ثالثاً: مثال تطبيقي (دراسة حالة).**

يتعلق الأمر بمؤسسة خاصة يقع مقرها بمدينة حاسي مسعود، من الحجم المتوسط - شركة ذات أسهم - برأسمال قدره: 3 650 000,00 دج وعدد عمال قدره: 4700 عامل تنشط في مجال الفنادق والإطعام الجماعي، وقد تم استخراج المعلومات الآتية من دفاترها لسنة 2017، ونلخصها في الجداول على الترتيب (3.2.1)؛

وبإجراء بعض العمليات نحصل على مجموع التكاليف للعينة المدروسة حسب نوعها في الجدول رقم (4).

أولاً: طريقة التكلفة التاريخية: كما سبق ورأيناه 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 يلي:

تكلفة الاقتناء = تكاليف الحصول على المورد البشري + تكاليف التأهيل والتدريب حيث أن:

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

- تكاليف التأهيل و التدريب = ت. داخلية+ت. خارجية = (ت. العاملين + ت. المكونين)+(ت. المكونين الخارجيين+ت. التعاقد مع الهيئات و المؤسسات).

وفي هذه الحالة ستكون تكاليف الاقتناء بناءً على ما تقدم في الجدول رقم: 04 كما يلي:

$$\text{تكلفة الاقتناء} = 390\,000,00 + 186\,372,87 + 2\,602\,985,37 = 3\,179\,958,24 \text{ دج}$$

ثانياً: طريقة الإنجاز: حسب ما أشرنا 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 بالإنجاز، وفي هذه الحالة ستكون تكاليف الإنجاز بناءً على ما تقدم في الجدول رقم: 04 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 = 390 000,00 + 186 372,87 + 2 602 985,37 = 3 858 971,01 دج

ثالثاً: طريقة المنفعة المحيية: من خلال نقاشنا المطول مع كل من : مدير المالية و المحاسبة ، مدير الموارد البشرية، و المسئول عن أنظمة الجودة فإن إسهام الموارد البشرية في تحقيق النمو في الربح السنوي و الرفع من كفاءة المؤسسة و نجاعتها ، و الذي تم تقديره بالاعتماد على تحليل نتائج و معطيات السنوات السابقة من خلال : التقييم السنوي لمؤشرات الأداء، نتائج برامج خفض التكاليف، تحليل منحى تغيرات نتيجة السنوات المالية السابقة... الخ، حيث حُدِّثت نسبة إسهام هذا الأخير في الرفع من الربح المحقق سنوياً بـ: 10%، و عليه فإن القيمة المقابلة له من قيمة الربح السنوي و المقدر بـ: 200 614 698,00 دج هي : 20 061 469,80 دج ، و بتطبيق سعر الخصم المحدد و المعدل من طرف بنك الجزائر المركزي و المقدر بـ: 3,75 % ، فإن القيمة المحيية للتدفقات المالية المرتقبة المناسبة في هذه الحالة هي :

$$قح = \text{قيمة التدفقات المالية المرتقبة} / (\text{نسبة الفائدة} + 1) - 1 \text{ ومنه فإن } قح = 20\,061\,469,80 / (1 + 3,75) - 1 = 223\,467,33 \text{ دج}$$

رابعاً: طريقة القيمة الحقيقية: رغم أنها تحظى باتفاق الجميع على أنها الطريقة الأكثر تعبيراً عن الواقع و الأقرب إلى الحقيقة لكونها تشترط رضا الطرفين و تمتعهما بالحرية الكاملة في عملية التبادل مما يضيفي على هذه الأخيرة جانباً كبيراً من الموثوقية و الصدقية ، تضيف إليه عاملاً آخر لا يقل أهمية ألا و هو عامل الوقت أو التوقيت فهي تعطي قيمة حقيقية في الوقت المناسب ؛ إلى أن شروط توفر السوق النشط و صعوبة إثبات حرية الأطراف يبقى صعباً في ظل الواقع المحلي المعاش و الذي يتسم بعدم تنظيم الأسواق و غياب الرؤية الواضحة لتسيير عمليات التبادل الاقتصادي ككل، رغم الجهود المبذولة و خصوصاً ما تعلق بجانب الموارد البشرية فجميع الأجهزة الإدارية المتكفلة بعملية الشغل تميل إلى معالجة ذلك من جانب التقليل من البطالة و مراقبة عمليات التوظيف و السهر على تطبيق القوانين و التشريعات المؤطرة لذلك فقط، و لا تلقى بالأل للجانِب الاقتصادي للعملية من ناحية قيمة و كمية الخبرات المعروضة في سوق العمل لدى الفئة الباحثة عن العمل و ربطها بمستوى الطلب المتوفر و المقابل لها لدى المؤسسات الباحثة عن تلك الخبرات، أي محاولة خلق علاقة عرض- طلب بينهما، و بث ديناميكية و حيوية في تلك العلاقة تعود بالفائدة على الطرفين و تعطي في الأخير الصورة الحقيقية المنشودة من خلال تغيرات الأسعار الناجمة عن تلك الديناميكية بين عمليتي العرض و الطلب؛ و التي يمكن من خلالها الكلام عن القيمة الحقيقية للموارد البشرية.

II - الطريقة والأدوات :

لقد اعتمدنا في إنجاز هذه الورقة على مختلف المناهج العلمية بالنسبة لطرق الدراسة وذلك على حسب ملاءمتها لمرحلة الدراسة ونوعية المعلومات والهدف المرجو منها على النحو التالي:

- المنهج الوصفي في وصف الموضوع المدروس وتقصي جوانب الظاهرة وأبعادها.

- وعلى المنهج التحليلي في تفكيك المعلومات والمعطيات المتوفرة في المراجع والمؤلفات.
 - بينما كان المنهج الاستقرائي هو الملائم بطبيعة الحال عند الشروع في شرح المواد القانونية المتعلقة بالموضوع.
 - وعلى المنهج الاستنباطي عند الاستنتاج واستخلاص النتائج وتقييمها.
- أما فيما يخص الأدوات فلطبيعة الدراسة والتي تتسم بكونها نظرية وذات طابع جدلي فإنها ستعتمد على التحليل النظري والاستنتاج العقلي أكثر من الأدوات العملية، لكن رغم ذلك فقد أدرجنا مثلاً تطبيقاً على إحدى المؤسسات الخاصة الجزائرية محاولة إعطاء صورة بسيطة ومقربة على ما تم تناوله ومناقشته في الجانب النظري، و قد تم جمع المعلومات المدرجة في المثال بعد إجراء مقابلة مع كل من: مدير الموارد البشرية، مدير التحكم في أنظمة الجودة و مدير المالية و المحاسبة؛ و توجيه عدة أسئلة تم تحضيرها مسبقاً كما هو مبين في الجدول رقم: 05.

II- النتائج ومناقشتها :

- لقد قمنا من خلال هذه الورقة البحثية 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 والمختلف الشركاء بدرجة أقل، وهذا باستعراض أهم الشروط التي وضعها النظام المالي المحاسبي في مجال الاعتراف الأصول وكيفية قياسها محاسبياً، حيث توصلنا في الأخير إلى ما يلي من نتائج:
- أن تبنى 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 المركز المالي للمؤسسات الجزائرية.
 - أن الموارد البشرية تحقق شروط الاعتراف بها 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 واستفادها على فترات.
 - أن رسملة التكاليف الاستثمارية للموارد البشرية سيزيد في قيمة المركز المالي لتلك المؤسسات، خصوصاً إذا كانت قيمة هذه التكاليف مرتفعة بالموازاة مع عدد العمال.
 - 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 يتعدّر 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 الموارد 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 قم لحظية وعجزها عن مواكبة التغير المستمر في الزمن.
 - أن طريقة "قيمة الإنجاز" في نظر الباحث هي الطريقة البديلة الأفضل والأقرب إلى تحقيق الملاءمة والمصداقية عند قصور طريقة التكلفة التاريخية، وهذا لقربها من الواقع وتمثيلها الجيد للحقيقة.
 - أن المؤسسات الكبرى والتي تضم عدداً كبيراً من العمال مطالبة بالفصل بين التكاليف الاستثمارية والتكاليف التسييرية الخاصة بهم وهذا لأن الفصل سيضفي مزيداً من الوضوح والمصداقية والملاءمة على المعلومات المالية المفصّل عنها في التقارير المالية الختامية.
 - أن المؤسسات الكبرى والتي تضم عدداً كبيراً من العمال مطالبة بالفصل بين التكاليف الاستثمارية والتكاليف التسييرية الخاصة بهم وهذا لأن الفصل سيضفي مزيداً من الوضوح والمصداقية والملاءمة على المعلومات المالية المفصّل عنها في التقارير المالية الختامية.

IV- الخلاصة :

في الأخير خلص الباحث إلى أن تطبيق المحاسبة على الموارد البشرية لا يشكل عائقا ولا يتعرض له 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:

- فمن وجهة النظر الأكاديمية العلمية فإن المصاريف المستثمرة في تطوير وتدريب وتحسين ظروف العاملين هي مصاريف استثمارية يجب أن تعالج بالطريقة المنصوص في المعايير الدولية للمحاسبة وستنفذ على سنوات مالية قادمة لا أن تعالج على أنها مصاريف استغلال أو تسيير تستهلك في نفس سنة تحملها، الشيء الذي على دقة ومصداقية المعلومة المالية المصرح بها.
- من وجهة نظر المؤسسات فإنها تستفيد من إدراج تلك المصاريف في بند الاستثمارات مما يزيد من قيمة البند وأهمية المركز المالي ككل وفي نفس الوقت تستفيد من إهلاكها واستقذاها على عدة سنوات مما يزيد من وضوح نتيجة السنة المالية وتوازن الميزانيات السنوية ككل.
- أما بالنسبة للعاملين فإنهم يستفيدون من البرامج المقدمة والتي تزيد من كفاءتهم وارتباطهم بالمؤسسة وتحسين ظروفهم المعيشية.

- الملاحق:**جدول رقم 01: التوزيع العددي للعينة المدروسة**

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

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المعلومات المحصل من مديرية الموارد البشرية.

جدول رقم 02: 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 بالاعتماد على المعلومات المحصل عليها من مديرية الموارد البشرية.

جدول رقم 03: تكاليف المحافظة وتدريب وتنمية الموارد البشرية

النشاط / الوظيفة	استثمار العيادة	طاقم الطبي	سيارة الإسعاف	عتاد طبي	العلاجات (الأدوية)	طاقم التدريب والتكوين	تنقلات المدرسين والمكونين	عتاد التدريب	المجموع
تكلفة الفرد الواحد في السنة (دج)	236,00	76,00	140,00	210,00	76,59	1620,00	420,00	100,00	2878,59

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المعلومات المحصل عليها من مديرية الموارد البشرية.

جدول رقم 04: مجموع التكاليف الخاصة بالموارد البشرية

مجموع التكاليف					العدد	المنصب	الرقم
المحافظة والرعاية	التدريب والتنمية	التوظيف	الاختيار	الاستقطاب			
2 215,77	6 420,00	36 712,47	2 624,97	6 000,00	03	مشرف	01
7 385,9	21 400,00	122 374,90	8 749,90	2 000,00	10	مقتصد	02
11 078,85	32 100,00	183 562,35	13 124,85	30 000,00	15	رئيس طباحين	03
7 385,9	21 400,00	122 374,90	8 749,90	2 000,00	10	طباخ	04
11 078,85	32 800,00	183 562,35	13 124,85	30 000,00	15	مساعد طباح	05
14 771,8	42 800,00	244 749,80	17 499,80	40 000,00	20	رئيس صف	06
71 643,28	207 580,00	1 127 036,53	84 874,03	194 000,00	97	نادل	07
13 294,62	38 520,00	220 274,82	15 749,82	36 000,00	18	غاسل أواني	08
18 464,75	53 500,00	305 937,25	21 874,75	50 000,00	25	عون م. الخدمات	09
223 792,77	455 820,00	2 602 985,37	186 372,87	390 000,00	213	المجموع	10

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المعلومات المحصل من مديرية الموارد البشرية.

جدول رقم 05: أسئلة المقابلة

الرقم	السؤال	الشخص الموجه له
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 مسطرة أو ميزانيات مخصصة لذلك، وعلى أي مدى؟	مدير الموارد البشرية
04	ما هي الفئات المقصودة أو المختارة للاستفادة من هذه البرامج والميزانيات؟	مدير الموارد البشرية
05	ما هي الوسائل المادية والبشرية والهيكل المسخرة لتنفيذ تلك البرامج والميزانيات؟	مدير الموارد البشرية
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 البيانات والمعلومات المالية الخاصة بالموارد البشرية على حدى؟	مدير المالية و المحاسبة
09	هل يتم تصنيف تلك البيانات والمعلومات المالية حسب طبيعتها أو على حسب الغرض منها؟	مدير المالية و المحاسبة
10	هل يتم تحديد نسبة مساهمة الموارد البشرية في تحقيق الربح السنوي للمؤسسة؟	مدير المالية و المحاسبة
11	هل يتم حساب تكلفة الاستثمار في تكوين الموارد البشرية و رعايتها و ترقيتها؟	مدير المالية و المحاسبة
12	ما هي التكاليف التي يتم احتسابها كتكاليف استثمارية في الموارد البشرية؟	مدير المالية و المحاسبة
13	هل يتم الفصل بين التكاليف الاستثمارية والتكاليف الجارية الخاصة بالموارد البشرية؟	مدير المالية و المحاسبة
14	هل هناك معالجات محاسبية خاصة بالتكاليف الاستثمارية في تكوين الموارد البشرية و رعايتها؟	مدير المالية و المحاسبة
15	كيف يتم حساب تلك التكاليف المتعلقة بالاستثمار في الموارد البشرية؟	مدير المالية و المحاسبة
16	ما هي الطريقة المحاسبية المعتمدة من طرف المؤسسة في قياس عملية الاستثمار في تلك الموارد؟	مدير المالية و المحاسبة

المصدر: من إعداد الطالب

- الإحالات والمراجع:

1. عمار بن عيشي، مشاكل القياس والإفصاح عن القضايا المحاسبية المعاصرة (2019)، دار أسامة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، ص 8.
2. عبد الرازق. ق. الخطيب وخالد.ر. الشحادة (2017)، قضايا محاسبية معاصرة، دار الإعمار العلمي، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، ص ص 234-235.
3. وليد الحيايي ولعبي البوعلي (2015)، محاسبة الموارد البشرية، مركز الكتاب الأكاديمي، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، ص 17.
4. الحيايي ولعبي (2015)، مرجع سابق، ص 29.
5. الحيايي ولعبي (2015)، مرجع سابق، ص 18.
6. الحيايي ولعبي (2015)، مرجع سابق، ص 29.
7. الحيايي ولعبي (2015)، مرجع سابق، ص 30.
8. القاضي حسين و مأمون حمدان (2006)، نظرية المحاسبة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، صفحة 144.
9. American Accounting Association AAA, "report of the committee on foundations of accounting measurement", accounting review, vol.46, N° 04, supplement, 1971, p. 3
10. جعفر عبد الله (2003)، المحاسبة المالية: مبادئ القياس والإفصاح المحاسبي، دار العلمية ودار حنين للنشر والتوزيع، الأردن، ص 120.
11. عباس الشيرازي (2009)، نظرية المحاسبة، دار السلاسل للطباعة والنشر، الكويت، 1990، ص 62.
12. الشيرازي (2009)، مرجع سابق، ص 97.
13. حنان رضوان (2001)، تطور الفكر المحاسبي: مدخل نظرية محاسبية، دار العلمية ودار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، ص 83.
14. جريوع يوسف (2001)، النظرية المحاسبية، دار الورقة للنشر والتوزيع، الأردن، ص 73.

15. إريك فلامهولتز (1992)، المحاسبة على الموارد البشرية، تعريب: محمد عصام الدين زايد، دار المريخ للنشر، الرياض، ص 110.
16. عمار بن عيشي، مرجع سابق، ص ص 40-41.
17. جمعة هوام (2010)، المحاسبة المعمقة حسب النظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية **IAS/IFRS**، ديوان المطبوعات الجامعية، ص 34.
18. جمعة هوام، مرجع سابق، ص 40.
19. لخضر علاوي (2012)، معايير المحاسبة الدولية (**IFRS/IAS**)، الصفحات الزرقاء، الجزائر، ص 93.
20. لخضر علاوي (2018)، المحاسبة المعمقة وفق النظام **scf**، الصفحات الزرقاء، الجزائر، ص ص 30-31.
21. الجريدة الرسمية الجزائرية رقم: 2009،28/19 ربيع الأول 1430 هـ الموافق ل: 25 مارس 2009، ص 6.
22. الجريدة الرسمية رقم: 2009/19، مرجع سابق، صفحة 87.
23. الجريدة الرسمية رقم: 2009/19، مرجع سابق، صفحة 90.
24. الجريدة الرسمية رقم: 2009/19، مرجع سابق، صفحة 91.
25. موقع بنك الجزائر، <https://www.bank-of-algeria.dz/>، (تاريخ الزيارة: 2020/11/15).

كيفية الاستشهاد بهذا المقال حسب أسلوب APA:

فاتيح بريحة ، عبد الله مايو (2021) ، الاعتراف والقياس المحاسبي للموارد البشرية على ضوء النظام المحاسبي المالي - دراسة تطبيقية: مؤسسة بيات كاترينغ نموذجاً ، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، المجلد 08 (العدد 02)، الجزائر: جامعة قاصدي مرياح ورقلة، ص.ص 101-118.



يتم الاحتفاظ بحقوق التأليف والنشر لجميع الأوراق المنشورة في هذه المجلة من قبل المؤلفين المعنيين وفقاً لـ **رخصة المشاع الإبداعي نسب المصنّف - غير تجاري - منع الاشتقاق 4.0 دولي (CC BY-NC 4.0)**.

المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية مرخصة بموجب **رخصة المشاع الإبداعي نسب المصنّف - غير تجاري - منع الاشتقاق 4.0 دولي (CC BY-NC 4.0)**.



The copyrights of all papers published in this journal are retained by the respective authors as per the **Creative Commons Attribution License**.
Algerian Review of Economic Development is licensed under a **Creative Commons Attribution-Non Commercial license (CC BY-NC 4.0)**.