

واقع القياس المحاسبي لتكلفة الموارد البشرية بالمؤسسات الجزائرية

دراسة حالة - مؤسسة الاسمنت بسطيف -

مهاوات لعبيدي جامعة الوادي

جرموني أسماء جامعة بسكرة

الملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى تبيان واقع القياس المحاسبي لتكلفة الموارد البشرية بمؤسسة الاسمنت بسطيف وذلك من أجل توجيه المزيد من الاهتمام لهذا العنصر البشري الذي يعتبر من أهم الموارد البشرية في المؤسسات، وتوصلت الدراسة إلى أهمية قياس تكلفة الموارد البشرية رغم عدم الاهتمام الكافي من قبل المؤسسة بهذا المورد وتخصيص حسابات خاصة به حيث أننا لا نجد في القوائم المالية، إضافة إلا أن المؤسسة تتفق أموالا معتبرة في استقطابه وتدريبه، لذا يجب الاهتمام به أكثر وتحديد تكلفته مما يسمح باتخاذ مختلف القرارات لأنه وفي النهاية المحرك الرئيس للعملية الإنتاجية.

الكلمات المفتاحية: الموارد البشرية، تكلفة الموارد البشرية، القياس المحاسبي لتكلفة الموارد البشرية.

Résumé :

Cette étude a pour objet de démontrer la situation de la mesure comptable relative au coût des ressources humaines de la cimenterie de Sétif afin d'accorder plus d'importance à l'élément humain dans les entreprises.

L'étude a mis en exergue l'importance de mesures le cout des ressources humaines malgré le manque d'attention de l'entreprise par rapport a cet effet et l'affectation des comptes spéciaux qui ne figurent pas dans les états financiers. de plus l'entreprise dépense des sommes faramineuse pour attirer et former l'élément humains, ainsi il est de mise d'accorder plus d'intérêt a ce dernier avec bien sur la détermination de son cout ce qui va permettre de prendre des discision adéquates, car il est le principal moteur de la productivité du processus.

يعتمد نجاح أي مؤسسة في أي قطاع بدرجة كبيرة على كفاءة وفعالية العامل البشري، حيث تتفق أموال طائلة في استقطابه واختياره وتدريبه، وبهذا فهي تمثل استثمارات حقيقية وجب على المؤسسات تحديدها وبيان قيمتها من أجل اتخاذ مختلف القرارات ذلك أن العنصر البشري ليس فقط هو أحد عناصر الإنتاج بل المؤثر الرئيس في جميع مكونات التنمية بحيث أصبح في مقدمة المقاييس الرئيسية في ثروة الأمم، من هنا ظهرت أهمية المحاسبة عن الموارد البشرية كأداة هامة يمكن الاعتماد عليها للحصول على هذه المعلومات وذلك بتحديد وقياس مختلف التكاليف المترتبة عن وجود المورد البشري بالمؤسسة، وبما أن مؤسسة الاسمنت بسطيف تعتمد في إنتاج منتجها الأساسي على خدمات العنصر البشري يمكن طرح إشكالية البحث في السؤال الجوهرى التالي:

ما هو واقع القياس المحاسبي لتكلفة الموارد البشرية بمؤسسة الاسمنت بسطيف؟

لمعالجة هذه الإشكالية تم تقسيم هذا البحث إلى المحاور التالية:

أولاً- المحاسبة عن الموارد البشرية.

ثانياً- القياس المحاسبي لتكلفة الموارد البشرية.

ثالثاً- قياس تكلفة الموارد البشرية بمؤسسة الاسمنت بسطيف.

أولاً- المحاسبة عن الموارد البشرية: تمثل الموارد البشرية باختلاف أنواعها والموزعة على وظائف المؤسسة المتعددة عنصراً أساسياً في نشاط أي مؤسسة، وخاصة تلك المؤهلة تأهيلاً علمياً وعملياً راقياً حيث أنها تساعد على رفع مستوى الأداء في المؤسسة، ولكن في نفس الوقت تتفق المؤسسة أموالاً طائلة من أجل تسيير مواردها البشرية بشكل جيد من هنا تظهر أهمية محاسبة الموارد البشرية وسنحاول توضيح ذلك في مايلي:

أ- مفهوم الموارد البشرية: للموارد البشرية عدة تعريفات اخترنا منها ما هو أنسب للموضوع وذلك كمايلي:

حيث تعرف بأنها: " ذلك النشاط الإداري المتعلق بتحديد احتياجات المؤسسة من القوى العاملة، وتوفيرها بالأعداد والكفاءات المحددة وتنسيق الاستفادة من هذه الثروة البشرية بأعلى كفاءة ممكنة"¹.

واقع القياس المحاسبي لتكلفة الموارد البشرية بالمؤسسات الجزائرية
دراسة حالة - مؤسسة الاسمنت بسطيف -

كما عرفت أيضا بأنها: " مكونة من جميع الأفراد الذين يعملون في المؤسسة من رؤساء ومرؤوسين الذين جرى توظيفهم فيها لأداء وظائفهم وأعمالهم، ومجموعة الخطط والأنظمة والسياسات والإجراءات التي تنظم أداء مهامهم"².

وتتمثل أهم خطوات تبني الموارد البشرية في أي مؤسسة مايلي:³

1- التخطيط: وهو عملية التنبؤ بعدد ونوعية العاملين اللازمة للعمل ومدى إمكانية تلبية هذه الحاجة في المكان والوقت المناسبين، لتأمين المهام الموكلة بكفاءة وفعالية.

2- التوظيف: تعد هذه العملية امتدادا طبيعيا لعملية التخطيط والأداة الأساسية التي يمكن من خلالها استخدام الأفراد وإجراء المفاضلة بينهم وفقا للمعايير العلمية لأداء العمل وتحمل المسؤولية، وتتضمن هذه العملية ثلاث عناصر أساسية هي:

- **الاستقطاب:** وهو البحث عن الأفراد المناسبين لملء الوظائف الشاغرة في العمل وجذبهم واختيار الأفضل منهم بعد ذلك العمل.

- **الاختيار:** وهو عملية انتقاء الأفراد الذين تتوفر لديهم المؤهلات الضرورية والمناسبة لشغل وظائف معينة بالمؤسسة.

- **التعيين:** وهي الخطوة الأخيرة في عملية التوظيف، يتم من خلال إصدار قرار التعيين ثم تهيئة العامل مبدئيا ومتابعته وتقويمه خلال فترة الاختبار ليتم تثبيته وتمكينه.

3- التدريب: وهو الوسيلة التي يتم من خلالها اكتساب الأفراد العاملين لمعارف وأفكار مزاوله العمل والقدرة على استخدام وسائل جديدة بأسلوب فعال أو استخدام نفس الوسائل بطرق أكثر كفاءة.

ب- تعريف محاسبة الموارد البشرية: لمحاسبة الموارد البشرية عدة تعريفات منها مايلي:

عرفت على أنها: " محاولة للتحديد والتقارير عن الاستثمار في الموارد الخاصة بالمؤسسة والتي لا يتم المحاسبة عنها حاليا بالإجراءات المحاسبية التقليدية"⁴.

أما وفقا للجنة الموارد البشرية التابعة للجمعية الأمريكية (AAA) فعرفت على أنها " عملية تحديد وقياس البيانات المتعلقة بالموارد البشرية وتوصيل تلك المعلومات إلى الأطراف المعنية"⁵.

مهاوات لعبيدي و جرموني أسماء

ويمكن تعريفها أيضا على أنها: " أداة لقياس التكاليف التي تحدث بالمؤسسة نتيجة اختبار أو تأهيل أو تدريب أو تعيين أو تنمية الأصول البشرية، كما تتضمن القياس الاقتصادي لقيمة الموارد البشرية، فهي تشمل المحاسبة عن الأفراد باعتبارهم موارد تنظيمية للمؤسسة " .⁶

من خلال التعاريف السابقة يمكننا إبراز أهداف محاسبة الموارد البشرية في النقاط التالية:

- 1- تحديد قيمة الموارد البشرية.
- 2- قياس تكلفة وقيمة الأفراد بالمؤسسة.
- 3- التحقق من تأثير السلوكية والمعرفية على المعلومات.
- ج- أهميتها: تأتي أهمية المحاسبة عن الموارد البشرية من خلال أهمية الموارد البشرية في المؤسسات، وما تشكله من مورد هام من بين مواردها التي تستخدم في عملياتها الاقتصادية شأنها بذلك شأن أية موارد مهمة أخرى بإمكانها المساهمة في تحقيق أهدافها لتلك الوحدات، وتوضح أهمية محاسبة الموارد البشرية في مدى مساهمتها في قياس وتقييم كفاءة وفعالية استخدام العنصر البشري في المؤسسة، ويأتي الاهتمام بهذا النوع من المحاسبة إلى جملة من الأسباب نذكر أهمها فيما يلي⁷:
- 1- اهتمام الأدب المحاسبي بمفاهيم وطرق المحاسبة عن الموارد البشرية التي تمثل الأصول الأساسية لمعظم المؤسسات.
- 2- التقدم التكنولوجي وما نتج عنه من حاجة الأفراد للتعليم والتدريب واكتساب المهارات التي تزيد من قيمة رأس المال البشري.
- 3- القيمة السوقية التي يتمتع بها العنصر البشري، ففي إحدى المؤسسات الأمريكية أدى استقالة بعض كبار المدراء والتحاقهم بمؤسسات أخرى إلى انخفاض القيمة السوقية لأسهم الأولى وارتفاعها للثانية.
- د- أهدافها: يتجلى الهدف الأساسي للمحاسبة عن الموارد البشرية من خلال مساعدة الإدارة بمستوياتها المختلفة على القيام بوظائفها في التخطيط والرقابة على الموارد البشرية، وتسعى المحاسبة في هذا المجال إلى بلوغ الأهداف التالية⁸:
- 1- تحديد وقياس تكلفة الموارد البشرية بطرق موضوعية، وتبيان أثرها في القوائم المالية.

واقع القياس المحاسبي لتكلفة الموارد البشرية بالمؤسسات الجزائرية
دراسة حالة - مؤسسة الاسمنت بسطيف -

- 2- مساعدة الإدارة في تخطيط القوى العاملة وإعداد الموازنات الرأسمالية للموارد البشرية، ومعرفة حجم الاستثمارات اللازمة من هذه الموارد.
- 3- مساعدة الإدارة في معرفة جدوى الاستثمار وتقييم قرارات الاستثمار في الموارد البشرية.
- 4- مساعدة الإدارة في تقييم البدائل المتاحة للقرارات الإدارية والمتعلقة بالموارد البشرية، كقرارات تسريح أو توظيف أحد العناصر البشرية.
- 5- تحديد أثر برامج خفض التكاليف بما يخص الموارد البشرية، كأن تقوم مثلا بالامتناع عن إجراء دورات تدريبية تخصصية أو عدم إجراء اختبارات كافية لتحديد الأفراد المراد تعيينهم، هذا ما ينعكس وبشكل مباشر على الإنتاجية ومعدل دوران العمل.
- 6- مساعدة الإدارة في الرقابة على الموارد البشرية واستخدامها بأفضل كفاءة ممكنة.
- 7- مساعدة الجهات الحكومية في قياس الأداء الاجتماعي للمؤسسة واتخاذ القرارات المتعلقة بتخطيط وتنمية الموارد البشرية على المستوى القومي.

هـ- الفروض التي تقوم عليها محاسبة الموارد البشرية: تستند محاسبة الموارد البشرية على الفروض التالية⁹:

- 1- **الفرض الأول:** يعتبر العنصر البشري موردا هاما من موارد المؤسسة، له قيمة اقتصادية مباشرة تتمثل في المجهود والوقت المبذول لإنجاز الأعمال وتقديم الخدمات، وقيمة اقتصادية غير مباشرة تتمثل في كفاءة استخدام الموارد المادية والتكنولوجية.
- 2- **الفرض الثاني:** يمكن تطبيق مفهوم "الأصول" على العنصر البشري، حيث يتم تعريفها على أنها موارد نادرة يتم الحصول عليها عن طريق معاملات جارية أو ماضية قادرة على إعطاء منافع أو خدمات اقتصادية في المستقبل، ويمكن تطبيق هذا المفهوم على العنصر البشري إذ يعطي للمؤسسة منافع اقتصادية ويمكن تقدير قيمته.
- 3- **الفرض الثالث:** إن استخدام الأصول البشرية يتضمن تكلفة اقتصادية تتحملها المؤسسة مقابل حصولها على منافع وخدمات وهذه الأخيرة بطبيعتها يمكن قياسها ووضعها في صور نقدية تظهر في الحسابات الختامية حتى وإن حدث تغيرات في هذه الأصول كالعامل أو الإحالة إلى التقاعد مثلا، فإن الكشوف المحاسبية تستطيع إظهارها في تكاليف التحليل.

مهاوات لعبيدي و جرموني أسماء

4- **الفرض الرابع:** تتأثر قيمة الأصول البشرية بالنمط القيادي للإدارة، أي أن الطريقة التي تتبعها الإدارة في التعامل مع العاملين تؤثر على قيمة العنصر البشري ارتفاعاً أو انخفاضاً أو ثباتاً.

5- **الفرض الخامس:** تعد المعلومات الخاصة بحاسبة الموارد البشرية في جانب تكلفة وقيمة الموارد البشرية ضرورية لفعالية وكفاءة إدارة المؤسسة في عمليات التخطيط للاختبار وتوظيف وتنمية الموارد البشرية.

ثانياً- **القياس المحاسبي لتكلفة الموارد البشرية:** إن قياس تكلفة الموارد البشرية لأي مؤسسة أصبح من الضروريات، ولكن عملية قياسها وتحديدتها غير سهلة، حيث أنه توجد هناك العديد من الطرق لقياس تكلفة الأصول البشرية وسنحاول توضيحها في مايلي:

أ- **تعريف القياس المحاسبي:** يعرف القياس المحاسبي على أنه "قرن الأعداد بأحداث المؤسسة الماضية والجارية والمستقبلية وذلك بناء على ملاحظات ماضية أو جارية أو بموجب قواعد محددة"¹⁰، أو هو "مقابلة أو مطابقة أحد جوانب أو خصائص مجال معين بأحد جوانب أو خصائص مجال آخر، وتتم هذه المقابلة أو المطابقة باستخدام الأرقام أو الرموز وذلك طبقاً لقواعد معينة"¹¹.

ب- **أركان القياس المحاسبي:** تشتمل متطلبات القياس في المحاسبة على عدة مكونات أهمها¹²:

1- **تحديد موضوع القياس:** يجب أن يكون تحديد موضوع القياس من أشياء أو أحداث متسقا مع أهداف المحاسبة والتي تتمثل أساساً في تقديم معلومات تفيد متخذي القرارات.

- **تحديد توقيت الاعتراف بالأحداث الاقتصادية طبقاً لمعايير محاسبية:** يمكن وصف عملية الاعتراف المحاسبي عن أثر الأحداث الاقتصادية بأنها تسجيل البنود المترتبة عليها أو إدخال هذه الآثار في القوائم المالية للمؤسسة كأصول أو خصوم أو إيرادات أو مصروفات، فالاعتراف ببنود من البنود السابقة يتضمن ذكر وصفه وقيمه ولا يقتصر فقط على تسجيل عملية الحصول عليه أو حدوث.

- **تحديد الخصائص الواجب إخضاعها للقياس:** إذا خضعت أحد عناصر القوائم المالية للقياس، فلا بد من تحديد تلك الخاصية أو الصفة التي يتمتع بها ذلك العنصر من بين الخصائص الأخرى والتي من الممكن أن تكون موضوعاً للقياس، وتتمثل في التكلفة التاريخية

واقع القياس المحاسبي لتكلفة الموارد البشرية بالمؤسسات الجزائرية
دراسة حالة - مؤسسة الاسمنت بسطيف -

التكلفة الجارية، القيمة السوقية العادلة، صافي القيمة التحصيلية، القيمة الحالية أو المخصومة للتدفقات النقدية المستقبلية.

- **وحدة القياس المستخدمة:** يتم استخدام النقود كوسيلة للتعبير عن الكميات من الأشياء الخاضعة للقياس وتقوم المحاسبة التقليدية على افتراض ثبات القوة الشرائية لوحدة النقد وبهذا فهي لا تؤثر على استخدام الوحدات النقدية الأصلية، لكن وفي ظل التضخم والانكماش فإن هذه المقاييس تتغير.

2- معايير القياس المحاسبي: تتمثل هذه المعايير في:

- **الملاءمة:** وهي قدرة المعلومات على إحداث تغيير في اتجاه القرار لمستخدم معين، أي أن غياب جودتها أو نقصها يؤدي حتما إلى قرارات خاطئة ومظلمة؛ وحتى تكون المعلومات ملائمة يتوجب عليها أن تتصف على مجموعة من الصفات أهمها: التوقيت المناسب للقيمة التنبؤية، قيمة التدفق العكسي أو التغذية المرجعية¹³.

- **الموضوعية العلمية:** إن هذا المعيار يختلف عن فرض الموضوعية في المحاسبة والذي يعتمد على الدقة في إصدار الأحكام وعدم الاعتماد على التقدير الشخصي والحكم، أي أن هذا الفرض يدعو إلى ضرورة ربط الحاضر بالماضي؛ وهو ما لا نجده في معيارنا هذا الذي يسمح بالاعتماد على مختلف الوسائل والأساليب التي يستلزمها قياس الموارد المتاحة وأوجه استخدامها وما يصاحبها من تغيرات وتعديلات في القيم مع ضرورة التأكيد على أهمية الأساليب الإحصائية والتحليلية في عملية التنبؤ، كما بالإمكان الاسترشاد ببعض الحجج والبراهين الدامغة التي يعتمد عليها في تقديم الأحكام الشخصية لتحقيق أهداف القياس المحاسبي¹⁴.

- **التلاؤم:** يجب عدم الخلط بين معياري الملائمة والتلاؤم على الرغم من أنهما متكاملان، حيث أن تأمين التلاؤم يعد شرطا أساسيا في عملية القياس انسجاما وتأقلا مع التغيير والحركة الديناميكية المستمرة التي تطرأ على الظروف المحيطة بهذه العملية، أي أن هذا المعيار يؤكد على اختيار الأسلوب والوسيلة والطريقة المستخدمة في عملية القياس والتي تتلاءم مع الظروف المحيطة؛ وحتى يتمكن هذا المعيار من التطبيق الفعلي يجب توفر مجموعة من العوامل أهمها¹⁵:

مهاوات لعبيدي و جرموني أسماء

- توفر الظروف العملية لتنفيذ نموذج القياس.
 - أن يصاحب تطبيق النموذج تحمل المؤسسة لتكلفة مناسبة ومعقولة.
 - إمكانية تنفيذ القياس في وقت مناسب.
- **القابلية للقياس الكمي:** يعد أسلوب القياس الكمي من أحسن الأساليب على الإطلاق وخاصة النقود نظرا لكونها تؤدي بالإضافة لوظيفة القياس كل من وظائف التقييم والدفع والمبادلة، والمعلومات المحاسبية كمخرجات للقياس المحاسبي لا بد من قياسها قيما أولا وكما ثانيا بعيدا عن الشروحات والصياغات التعبيرية التي تأتي في المرتبة الثالثة كمؤشر للقياس¹⁶.

- **المنفعة الاقتصادية لنتائج القياس:** لا بد من الاهتمام والمقارنة بين النتائج المحققة والنفقات والتكاليف المتكبدة للحصول على المعلومات المحاسبية والناجمة عن عملية القياس المحاسبي، ومنه فإن هذا المعيار يحتم الالتزام بمبدأ التوازن بين التكلفة والدقة والتفصيل والموضوعية للمعلومات ومدى قدرتها على التلاؤم¹⁷.

ب- المناهج المعتمدة في قياس تكلفة الموارد البشرية: إن مفهوم "تكلفة الموارد البشرية" مشتق من المفهوم العام للتكلفة ويقصد به: "التكلفة التي تتحملها المؤسسة في سبيل الحصول على البشر أو استبدالهم، وهذا النوع من التكلفة كغيره من التكاليف يشمل على كل من المصروفات والأصول، ويمكن أن تكون تكلفة مدفوعة أو تكلفة الفرصة، كما يمكن أن تكون مباشرة أو غير مباشرة¹⁸، وهناك عدة طرق لقياس قيمة الموارد البشرية تركز في عمومها على منظورين أساسيين هما التكلفة والقيمة الاقتصادية، حيث يعتمد المنظور الأول على التكلفة المتحققة في استقطاب واختيار وتعيين الأفراد أو التكلفة الاستبدالية، بينما يعتمد المنظور الثاني على العوائد المستقبلية المخصوصة، وفيما يلي سنستعرض أهم هذه الطرق:

1- منهج التكلفة: ويطبق بموجب ثلاث طرق هي¹⁹:

- **طريقة التكلفة التاريخية:** تشتمل هذه الطريقة على رسمة التكاليف المرتبطة بالاستقطاب والاختيار والاستخدام والتعيين والتدريب وتطوير العمال، ومن ثم إطفاء هذه التكاليف على مدى العمر المتوقع للاستخدام، كما يتم الاعتراف بالخسارة في حال تصفية الأصل وتعتمد هذه الطريقة أساسا على الطرق المطبقة في المحاسبة التقليدية، إلا أن ما تواجهه هذه الطريقة

واقع القياس المحاسبي لتكلفة الموارد البشرية بالمؤسسات الجزائرية
دراسة حالة - مؤسسة الاسمنت بسطيف -

من انتقادات تتمثل في إهمال القيمة الاقتصادية للأصل البشري والتكلفة المرتبطة بالتدريب قد تتغير من فرد لآخر.

- **طريقة تكلفة الاستبدال:** تستند هذه الطريقة على تقدير تكاليف استبدال الموارد البشرية الحالية للمؤسسة، وتتضمن جميع التكاليف الخاصة بالاستقطاب والاختيار والتعيين والتدريب للمستخدمين الجدد حتى يبلغوا مستوى كفاءة العاملين الحاليين، والميزة الأساسية لهذه الطريقة أنها تعد مدخلا جيدا للقيمة الاقتصادية على أساس اعتبارات السوق في التوصل إلى رقم نهائي، لكن ما يعيبها هو صعوبة إيجاد بديل للموارد البشرية الحالية عمليا، لأن كل شخص هو حالة متفردة من حيث الخصوصيات البدنية والفكرية، إضافة إلى أن التكلفة الاستبدالية لا تعبر بالضرورة عن المعارف والمهارات التي يمتاز بها الأفراد.

- **طريقة تكلفة الفرصة البديلة:** جاءت هذه الطريقة كبديل لطريقة التكلفة الاستبدالية وتقوم على أن قيمة المورد البشري تنشأ من خلال عملية المناقصة، حيث يقوم مدراء مراكز الاستثمار بعرض أسعارهم للعامل الذين يمتازون بالندرة باعتبارهم أصول بشرية يتم استخدامها في أكثر من نشاط وهي تمثل تكلفة لفرصة بديلة لهم، أما العمال الآخريين الذين لا يمتازون بهذه الندرة داخل المؤسسة لا يعتبرون ضمن هذه الأصول، وما يؤخذ على هذه الطريقة أنها تميز بين العاملين مما يضر بمصالح المؤسسة.

2- الطرق التي تعتمد على القيمة: تتمثل أهم هذه الطرق فيما يلي:

- **طريقة الشهرة غير المشتراة " المستترة "** : تقوم هذه الطريقة على اتخاذ الأرباح التي تزيد عن المتوسط العادي للأرباح السائدة أساسا للتقييم، وذلك برسمة الأرباح الزائدة واعتبارها ممثلة للموارد البشرية في المؤسسة، وأن قيمة هذه الموارد متواجدة دائما سواء حققت أرباحا أم لا، فهذه الطريقة تتجاهل الكفاءة التي تستعملها الأصول الأخرى²⁰.

- **طريقة العوائد المستقبلية:** وفقا لهذه الطريقة يتم تقييم الأصول البشرية على أساس القيمة الحالية للمرتبات والأجور التي يتقاضاها العنصر البشري في المستقبل حتى نهاية عمرها الإنتاجي بالمؤسسة، ويتم التوصل إلى القيمة الإجمالية من واقع متوسط رواتب مجموعة متماثلة من العاملين، إلا أنه ما يؤخذ على هذه الطريقة هو اعتمادها إلا على عنصر واحد من عناصر التكاليف وإهمال باقي العوامل كسن العامل وأقدميته وكفاءته²¹.

مهاوات لعبيدي و جرموني أسماء

- طريقة المرتبات والأجور المستقبلية المخصومة المعدلة: تقوم هذه الطريقة على استخدام المرتبات والأجور كمدخل لقياس القيمة على أساس مجموع الأفراد، وتعتمد القيمة الحالية للمرتبات والأجور المستقبلية مثلما هو الحال في طريقة العوائد المستقبلية، إلا أنه يعدل النتيجة بمعامل كفاءة لقياس الفاعلية النسبية لرأس المال البشري، وهو معدل العائد على

الاستثمار للمؤسسة نسبة إلى كل المؤسسات في القطاع لفترة معينة، وبحسب وفق العلاقة التالية²²:

$$\frac{م ك = 5م د + 4م 1 + \dots + 1م 4}{\frac{م أ + م 1 + \dots + م 4}{15}}$$

حيث أن:

م د = معدل الدخل المحاسبي على الأصول المملوكة للمؤسسة في السنة ن.

م أن = معدل الدخل المحاسبي على الأصول المملوكة بالنسبة لكل المؤسسات في القطاع للسنة ن.

- طريقة تقويم المكافآت المستقلة: جاءت هذه الطريقة لقياس قيمة الأفراد بالمؤسسة من خلال وصف جميع الحالات المتعاقبة التي يمكن للفرد أن يشغلها، تحديد القيمة لكل حالة داخل المؤسسة، تقدير الثبات المتوقع للفرد، احتمال أن شخصا ما سيشغل كل حالة ممكنة في أوقات مستقبلية محددة²³.

ثالثا- قياس تكلفة الموارد البشرية لمؤسسة الاسمنت بسطيف: تعتبر مؤسسة إسمنت سطيف من المؤسسات الرائدة في مجال صناعة الإسمنت في الجزائر، وعلى العموم فهي تتميز بتشغيل عدد معتبر من العمال بمختلف مستوياتهم ووظائفهم بالمؤسسة، مما يؤدي إلى ارتفاع تكاليفهم وبالتالي فهي مناسبة لإجراء الدراسة التطبيقية على هذا الموضوع ونحاول توضيح ذلك في مايلي:

أ- تقديم مؤسسة الاسمنت بسطيف: تعتبر صناعة الاسمنت من الصناعات الإستراتيجية لارتباطها المباشر بأعمال الإنشاء والتعمير والبنية التحتية، وتمثل مؤسسة الاسمنت بسطيف

واقع القياس المحاسبي لتكلفة الموارد البشرية بالمؤسسات الجزائرية
دراسة حالة - مؤسسة الاسمنت بسطيف -

SCAEK من المؤسسات الرائدة في هذا المجال لما تمتلكه من خبرة وتمرس في الصناعة وتعد فرع من الفروع الإثنا عشر للمجمع الصناعي والتجاري لمؤسسات الاسمنت الجزائرية (GICA) وهي شركة ذات أسهم ينحصر نشاطها في إنتاج وتسويق الاسمنت تقع ببلدية أولاد عدوان دائرة عين الكبيرة ولاية سطيف تحت مساحة 60 هكتار، يبلغ رأسمالها الاجتماعي 2.200.000.000.00 دج وطاقة إنتاجية 1 مليون طن مع عدد عمال 405 عامل. وقد مرت هذه المؤسسة في تاريخها بعدة محطات مهمة جعلتها تكتسي أهمية بالغة في القطاع نذكر أهمها فيما يلي:

الجدول رقم (1) يوضح: التطورات التاريخية لمؤسسة الاسمنت بسطيف

السنة	الحدث
1974	إمضاء الاتفاقية وبداية إنشاء مصنع الاسمنت لعين الكبيرة.
1978	بداية الإنتاج في شهر نوفمبر.
1998	انفصال المؤسسة عن باقي وحدات صناعة الاسمنت الوطنية وميلاد شركة الاسمنت بسطيف SCAEK التي تقوم بإنتاج وتسويق مادة الاسمنت.
2000	قامت المؤسسة لأول مرة في تاريخها بتجاوز عتبة الإنتاج 1000000 طن من الاسمنت.
2002	بدأت المؤسسة بوضع معايير الجودة ISO 9001 نسخة 2000، وتزويد المصنع بجسر مكشط LHO 450/41.
2003	تموين المصنع بنظام تسخين للفرن.
2004	تموين المصنع بنظام تصفية الغبار لمنطقة الطهي.
2005	تركيب النظام.
2006	تركيب مصفاة كيسيية على مستوى الفرن من أجل التحكم في انبعاث الغبار ومعالجة الغازات المنبعثة، وقد استخدمت هذه التكنولوجيا لأول مرة في الجزائر من طرف هذه مؤسسة.
2007	تركيب مصفاة كيسيية على مستوى ورشة تبريد الكلنكر.
2008	حصول المؤسسة على شهادة ISO 14001 نسخة 2004، وعلى المرتبة الثانية وطنيا في مجال حماية البيئة وقد تم تسليم الجائزة من طرف معالي وزير البيئة والتخطيط العمراني.

مهاوات لعبيدي و جرموني أسماء

تركيب مصفاة كيسيية على مستوى ورشة تبريد الكنكر .	2009
حصول المؤسسة على شهادة ISO 14001 نسخة 2008.	2010
حصول المؤسسة على شهادة ISO 18000.	2011
انجاز مستودع بألياف حديدية.	2012
انجاز خط إنتاج جديد لمادة الاسمنت.	2013

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

وتقوم المؤسسة بإنتاج خمسة أنواع من الاسمنت تتمثل في مايلي:

1- اسمنت بروتلاند CEM-CPJ 32.5 متعدد الاستخدامات حسب المعيار NA 422/2000P.

2- اسمنت بروتلاند CEM-CPJ 42.5 متعدد الاستخدامات حسب المعيار NA 422/2000P.

3- اسمنت المقاوم للكبريت CRS 400 حسب المعيار NA 443/999.

4- اسمنت سريع التصلب تحت الماء (على الطلب).

5- اسمنت آبار البترول (على الطلب).

ب- قياس تكلفة الموارد البشرية بمؤسسة الاسمنت بسطيف: بعد تحليل القوائم المالية تبين أن المؤسسة لا تفصح على مثل هذه التكاليف، لذا تم اللجوء إلى قسمي الموارد البشرية والمحاسبة التحليلية للوصول إلى تكلفة الموارد البشرية، واتضح أن المؤسسة تقوم بتحديد تكاليف مواردها البشرية وفقا لطريقة التكلفة التاريخية كما يلي:

1- تكاليف التدريب والتطوير: يضم هذا النوع من التكاليف جميع التكاليف التاريخية، وتتحملها المؤسسة نتيجة توظيف عاملين جدد أو تأهيل وتطوير العاملين بصفة دائمة، وتتم هذه العملية بدء بقياس احتياجات المؤسسة من خلال الهيكل التنظيمي والمخطط التعويضي ثم الاتصال بشبكة المناصب لاختيار المؤهلين في هذه المهنة، فإن لم يتوفروا يتم تقديم عرض العمل للوكالة الوطنية للتشغيل يكون محلي ثم وطني ومن ثم لاثني هذا ما يحتم على المؤسسة الإشهار في الجرائد، وهنا تكون المؤسسة قد تحملت تكاليف الاستقطاب مقدرة ب: سنة 2013 = 165.906.88 دج، سنة 2014 = 290.240.00 دج، سنة 2015 = 333.213.81 دج.

واقع القياس المحاسبي لتكلفة الموارد البشرية بالمؤسسات الجزائرية
دراسة حالة - مؤسسة الاسمنت بسطيف -

ثم تأتي مرحلة اختيار المرشحين من خلال لجنة مكونة من متخصصين وعناصر حيادي وممثل للإدارة، وفي هذه المرحلة لا تتحمل المؤسسة أي تكاليف.
بعدها يتم قبول الموظفين المتوفرة فيهم شروط العمل والاتصال بهم وفحصهم عند الطبيب، هذا ما ينتج عنه تكلفة خاصة بفواتير الهاتف والفحوصات الطبية وتقدر ب:
سنة 2013 = 30300.00 دج ، سنة 2014 = 57.516.00 دج، سنة 2015 = 61.000.00 دج.

عند بداية العمل للمقبولين يتم تدريبهم وفق مخطط للتدريب حسب المنصب، وهنا يتم تحمل تكلفة أجور الموظفين الجدد وتكاليف المدربين المشرفين الضائعة والمقدرة ب:

الجدول رقم (2) يوضح : تكاليف التدريب المتحملة من المؤسسة (الوحدة: دج)

السنة	عدد الموظفين الجدد	أجور الموظفين الجدد	عدد المدربين	التكلفة الضائعة للمدربين
2013	34	13.560.752.78	12	38.264.628,31
2014	54	45.753.844.06	12	39.770.412.13
2015	96	34.714.388.26	12	29.966.360.43

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد

على معطيات المؤسسة/ قسم الموارد البشرية.

أما فيما يخص تكاليف التكوين والتطوير فيتم وفق التقييم الدوري للعاملين لمعرفة النقص التي تواجههم، وأيضا اقتراحات المسؤولين ليتم إعداد مخطط للتكوين لكل سنة، وتتمثل هذه التكاليف في:

الجدول رقم (3): تكاليف التكوين بمؤسسة الاسمنت بسطيف (الوحدة: دج)

السنة	2013	2014	2015
التكوين بالجزائر	19.267.208.00	16.843.887.22	12.883.364.56
التكوين خارج	730.606.70	589.414.80	2.777.802.80

مهاوات لعبيدي و جرموني أسماء

			الجزائر
14.661.167.36	17.433.302.02	19.997.814.70	تكلفة التكوين الإجمالية

المصدر: من إعداد الباحثين

بالاعتماد على معطيات قسم المحاسبة التحليلية.

وبهذا يمكن تلخيص جميع التكاليف السابقة الخاصة بالتدريب والتطوير في الجدول التالي:

الجدول رقم (4) يوضح : تكاليف التدريب والتطوير للمؤسسة (الوحدة: دج)

2015	2014	2013	التكاليف / السنة
333.213.81	290.240.00	165.906.88	تكاليف الاستقطاب
61.000.00	57.516.00	30.300.00	تكاليف التعيين
64.680.748.69	85.524.256.19	51.825.381.09	تكاليف التدريب
14.661.167.36	17.433.302.02	19.997.814.70	تكاليف التكوين
97.736.129.86	103.305.314.21	72.019.402.67	مجموع التكاليف

المصدر: من إعداد الباحثين.

ما يلاحظ على الجدول أن تكاليف التدريب والتطوير بالمؤسسة في تذبذب فقد ارتفعت من سنة 2013 إلى سنة 2014 لتتخفف بعدها سنة 2015، ذلك أن تكاليف التكوين في انخفاض رغم أن المؤسسة قد وظفت عمال جدد ويرجع ذلك إلى الخط الإنتاجي الجديد لقطاع الاسمنت، أي أن مصاريف هذا الخط كثيرة لذا لم تقم المؤسسة بتدريب و تكوين جميع العمال.

واقع القياس المحاسبي لتكلفة الموارد البشرية بالمؤسسات الجزائرية
دراسة حالة - مؤسسة الاسمنت بسطيف -

2- **المرتبات والأجور والحوافز:** تقوم مؤسسة الاسمنت على منح الأجور وفق سلم الأجر والخبرة المهنية التي تكون مقسمة كما يلي:

- الزيادة بنسبة 2 % للعمال ذوي الخبرة من 1 إلى 10 سنوات.

- الزيادة بنسبة 2.5 % للعمال ذوي الخبرة من 11 إلى 15 سنة.

- الزيادة بنسبة 3 % للعمال ذوي الخبرة من 16 إلى 20 سنة.

- الزيادة بنسبة 3.5 % للعمال ذوي الخبرة من 21 إلى 30 سنة.

بالإضافة إلى الحوافز المادية التي تدخل في متوسط الأجر لكل عامل وتقسم كما

يلي:

- **علاوة المردودية الجماعية:** تمنح لجميع العمال في المؤسسة على أن تتجاوز كمية الإنتاج الفعلية 70% من كمية الإنتاج العادية؛

- **علاوة المردودية الفردية:** يرتبط منحها بمنح المردودية الجماعية، تمنح على أساس المجهود الفردي العالي لكل عامل وأدائه المتميز وتقدر بنسبة 30% .

- **علاوة توزيع الأرباح السنوية:** وتوزع بالتساوي على عمال المؤسسة في آخر الدورة الإنتاجية.

وتتمثل هذه الأجور فيما يلي:

الجدول رقم (6) يوضح : الأجور السنوية لعمال مؤسسة الاسمنت بسطيف (الوحدة: دج)

السنة	2013	2014	2015
الأجور	1.078.786.021.50	1.097.439.540.50	560.849.916.76

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على

معطيات المؤسسة/ قسم الموارد البشرية.

من خلال الجدول يتضح الارتفاع الكبير في أجرة العمال بالمؤسسة خلال سنة 2015 وذلك نتيجة توظيف 100 عامل جديد بالمؤسسة.

3- **تحديد قيمة خدمات المورد البشري:** إن الغاية من قياسنا لتكلفة المورد البشري ليس تقييما له، بل إيجاد قيمة توازي الخدمات المقدمة له فالإنسان في حقيقته قيمة عليا، ومورد للمجتمع الذي يعيش فيه بشكل عام وليس لمؤسسة معينة بل عن هذه الأخيرة تستفيد من

مهاوات لعبيدي و جرموني أسماء

خدمات هذا المورد بثمن (المرتبات والأجور ونفقات التدريب والتطوير وغيرها)، وهذه القيمة لاتعد مصاريف بل هي قيمة منتجة، لأن المصاريف قد استنفذت في قائمة الدخل وصولاً إلى صافي الدخل، وتستخدم لمختلف الأغراض الإدارية.

وتقاس قيمة هذا المورد البشري بإجمالي تكلفة الرواتب والأجور والحوافز المدفوعة للعاملين خلال السنة المالية إضافة إلى نفقات التدريب والتطوير التي تتحملها المؤسسة خلال هذه الفترة، وذلك وفقاً للعلاقة التالية: ²⁴

$$ق = (ر + د) \times \frac{إ}{ص}$$

ق = قيمة الموارد البشرية في نهاية الفترة.

ر = المرتبات والأجور والحوافز خلال الفترة.

د = تكاليف التدريب والتطوير المتحققة خلال الفترة.

إ = مجموع إيرادات الفترة.

ص = مجموع مصروفات الفترة.

ويتم حساب تكلفة المورد البشري للمؤسسة كما يلي:

الجدول رقم (7) يوضح: حساب قيمة المورد البشري لمؤسسة الاسمنت بسطيف (الوحدة):

(د ج)

البيان / السنة	2013	2014	2015
مرتبات وأجور وحوافز	1.078.786.021.50	1.097.439.540.50	560.849.916.76
تكاليف التدريب والتشغيل	72.019.402.67	103.305.314.21	97.736.129.86
مصاريف الفترة	4.548.830.609.43	5.207.609.661.32	3.421.290.080.33
إيرادات الفترة	7.839.226.979.08	8.512.747.968.25	8.191.252.355.75
قيمة المورد البشري	1.983.240.463.98	1.962.827.282.93	1.576.786.640.679.3

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على معطيات المؤسسة/

قسم الموارد البشرية- قسم محاسبة التكاليف.

من خلال الجدول يتبين الارتفاع الملحوظ في قيمة الموارد البشرية بالمؤسسة سنة 2015 مقارنة بسنتي 2013 و 2014، ويرجع ذلك بالدرجة الأولى إلى ارتفاع مرتبات وأجور العاملين لقيام المؤسسة بتوظيف عاملين جدد للخط الإنتاجي، وذلك رغم انخفاض كل من تكاليف التدريب ومصاريف وإيرادات الفترة لأن هذا الخط لم يشرع في إنتاج الاسمنت بعد.

خاتمة

تشكل الموارد البشرية بلا منازع مصدر الثروات الحقيقية للمؤسسات والإدارات العمومية كونها تلعب دورا حيويا في صنع نجاحها، لذا كان لا بد للمحاسبة الاهتمام بها باعتبارهم موارد ثمينة من خلال قياس وتقييم كفاءة وفعالية استخدام العنصر البشري، فهي تقدم المعلومات عن تكلفة وقيمة كل فرد في التنظيم، وبالتطبيق على مؤسسة الاسمنت بسطيف تم التوصل إلى النتائج التالية:

- يفيد القياس المحاسبي لتكلفة الموارد البشرية في تزويد المهتمين بالمعلومات الكمية والمالية لتكاليف الاستقطاب والتدريب وطرق استخدامها وتقييمها، مما يساعد في إدارة هذه الموارد واستخدامها بكفاءة عالية.
- إن عدم شمول القوائم المالية معلومات عن الموارد البشرية يعد نقصا في الوظيفة المحاسبية والإدارية على حد سواء، مما يؤثر على الأداء المستقبلي للمؤسسة وكذا صورتها في المجتمع.
- رغم اهتمام المؤسسة محل الدراسة بالبيانات الخاصة بالموارد البشرية، إلا أن هناك إهمال في الجانب المحاسبي لقياس تكلفتها وعدم إتباع إجراءات محددة لمعالجة تلك البيانات بالشكل المطلوب.

مهاوات لعبيدي و جرموني أسماء

- إن توفير معلومات عن قيمة الموارد البشرية يزيد من كفاءة الإدارة في الرقابية عليها، واستغلالها الاستغلال الأمثل الذي يحقق الإنتاجية القصوى، بالإضافة إلى أنه يوفر لها مؤشرات تحسن من عملية تقييم الأداء في مراكز وأقسام الاستثمار المختلفة.

التوصيات: تتمثل أهم التوصيات فيما يلي:

- ضرورة عقد دورات ومؤتمرات علمية تساهم في توضيح طرق القياس المحاسبي لتكلفة الموارد البشرية وإيضاح مزاياها وانعكاساتها الايجابية على المؤسسات.
- العنصر البشري ذو أهمية بالغة سواء على المستوى الجزئي أو الكلي، لذا يجب توجيه مزيد من الاهتمام بقياس تكلفته من حيث الانسقاط والتدريب وكذا تقدير قيمته الاقتصادية.
- ضرورة إظهار تكلفة وقيمة الموارد البشرية في القوائم المالية بالمؤسسة حتى يتمكن المهتمين باتخاذ قراراتهم.

المراجع:

- 1- مصطفى نجيب شوايش، إدارة الموارد البشرية، ط3، دار الشروق للنشر والتوزيع، عمان، 2000، ص: 27.
- 2- عمر وصفي عقيلي، إدارة الموارد البشرية المعاصرة: بعد استراتيجي، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2005، ص: 11.
- 3- عادل حرحوش صالح، مؤيد سعيد سالم، إدارة الموارد البشرية، ط2، دار عالم الكتب للنشر والتوزيع، 2006، ص: 58-83.
- 4-T. Vijayakumar, Accounting for management, tata MC Graw Hill education private limited, new delhi, 2010, p.10.
- 5- رضوان حلوة حنان، بدائل القياس المحاسبي المعاصر، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2003، ص: 40.
- 6- S.K.Basu, Auditing: principles and techniques, Pearson Education, India, 2006, p.430.
- 7- نوال حربي راضي، مدى إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الجامعات، العدد1، المجلد رقم 16، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة القادسية، 2014، ص: 153.
- 8- رمضان محمد غنيم علي، المحاسبة المتقدمة: دراسات في مشاكل محاسبية معاصرة، دار الحامد للنشر، عمان، 1997، ص: 299.
- 9- خالد الهيتي، إدارة الموارد البشرية: مدخل استراتيجي، دار وائل للنشر، عمان، 2003، ص: 313.

واقع القياس المحاسبي لتكلفة الموارد البشرية بالمؤسسات الجزائرية
دراسة حالة - مؤسسة الاسمنت بسطيف -

- ¹⁰ - عباس الشيرازي، نظرية المحاسبة، دار السلاسل للطباعة والنشر، الكويت، 1990، ص: 62.
- ¹¹ - محمد مطر، التأصيل العلمي للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس والعرض والإفصاح، دار وائل للنشر والتوزيع عمان، 2004، ص: 115.
- ¹² - أمين السيد احمد لطفي، نظرية المحاسبة؛ منظور التوافق الدولي، الدار الجامعية، 2006، الإسكندرية، ص ص: 475-485.
- ¹³ - عبد الحي مرعي، محمد سمير الصبان، التطور المحاسبي والمشاكل المحاسبية المعاصرة، دار النهضة العربية، بيروت، 1998، ص: 106.
- ¹⁴ - نفس المرجع، ص ص: 334-336.
- ¹⁵ - رمضان محمد غنيم علي، مرجع سابق، ص ص: 337-339.
- ¹⁶ - نفس المرجع، ص ص: 339-340.
- ¹⁷ - ERIC G. FLAMHOLTZ, HUMAN RESOURCE ACCOUNTING: ADVANCES IN CONCEPTS, METHODS AND APPLICATIONS, THIRD EDITION, SPRINGER, NEW YORK, 2012, P. 56.
- AHMED RIAHI-BELKAOU, ACCOUNTING THEORY, 5TH ¹⁸- 284.-EDITION, THOMSON, 2004, LONDON, PP. 283
- ¹⁹ - وليد ناجي الحياي، دراسات في المشاكل المحاسبية المعاصرة، دار الحامد للنشر، عمان، 2004، ص ص: 303-304.
- ²⁰ - نفس المرجع.
- ²¹ - Ahmed Riahi-Belkaoui, op. Cit, p. 284.
- ²² - Eric G. Flamholtz, op. Cit, pp. 180.
- ²³ - كمال حسين جمعة، محاسبة الموارد البشرية: منهج جديد لقياس قيمة خدمات الموارد البشرية، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، الإصدار 18، جامعة بغداد، 2008، ص: 16.