

**تصور نظري لقياس قيمة الموارد البشرية في ظل توجه الفكر المحاسبي
نحو الرسملة (حالة الجزائر)**

**A theoretical perception of measuring the human
resources value in light of accounting Thought trend
towards capitalization: the case of Algeria**

سي محمد لخضر* ، جامعة باتنة 1

simohammedlakhdar@gmail.com

تاريخ القبول: 2021/03/02

تاريخ الاستلام: 2021/01/07

ملخص:

يهدف هذا البحث إلى تقديم تصور نظري لقياس قيمة الموارد البشرية في ظل توجه الفكر المحاسبي نحو الرسملة، من خلال إبراز أهم المناهج العلمية المستعملة في عملية القياس، وتلك التي يمكن تطبيقها في الواقع الجزائري بالنظر إلى البيئة ومؤهلات الموارد البشرية المكلفة بهذه المهمة، كما تم التطرق إلى مجموعة من الاقتراحات النظرية خاصة في مجال المتابعة المحاسبية لعناصر الأجر الواجب رسملتها والتسجيل المحاسبي لهذه الرسملة وكيفية حساب وتسجيل الاهتلاكات والخسائر في القيمة وعملية التخلي على هذه الأصول، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أبرزها ضرورة الاعتماد على نموذج التكلفة في قياس تكلفة المورد البشري، كما تعتبر فئة الإدارة العليا من الموظفين الفئة الأمثل لرسملة أعبائها كمرحلة أولية، كما يستحسن رسملة الجزء المتغير من أعباء المستخدمين، و ضرورة أن يحتوي مشروع النظام المحاسبي المالي الجاري تعديله معالجات مقترحة لموضوع محاسبة الموارد البشرية.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة - الموارد البشرية - القياس - التكلفة -

الرسملة

* المؤلف المراسل

Abstract:

The study aims at presenting a theoretical perception of measuring the human resources value in light of the accounting thought trend towards capitalization, by highlighting the most important scientific approaches used in the measurement process, and those that can be applied in the Algerian environment. a set of theoretical proposals were presented especially in the field of accounting follow-up of the salary elements to be capitalized, the accounting recording of this capitalization, and how to calculate and record depreciations and losses in value, and the process of abandonment of these assets. The study reached a set of results, the most notably the necessity to rely on the cost model in measuring the human resource cost, and the senior management category of the employees is considered as an ideal category for capitalizing its expenditures as a preliminary stage. It is also desirable to capitalize the variable part of the employee's expenditures, and the necessity for the financial accounting system amendment project to contain proposed treatments for the issue of human resources accounting.

Keywords: Accounting - Human Resources - Measurement - Cost - Capitalization



المقدمة

يرتكز النموذج المحاسبي المعاصر على اربعة عناصر اساسية اهمها واكثرها تعقيدا القياس المحاسبي بسبب تعدد المناهج وغياب الأسواق النشطة التي تمكن من قياس موثوق فيه وملائم، وتزداد هذه الصعوبة عندما يتعلق الأمر بقياس تكلفة الموارد البشرية في ظل التوجه نحو اعتبارها اصلا بدلا من معالجتها كتكلفة، وذلك لعدة اعتبارات أهمها المقاومة التي يلاقها داعمي الرسملة من مؤيدي المعالجة الكلاسيكية، وكذلك غياب المعايير المحاسبية ذات الصلة بهذه الحالة دون أن نغفل عدم التوافق المسجل حتى داخل اتجاه داعمي الرسملة على المصاريف الواجب رسملتها وتلك التي تعالج كأعباء حسب طبيعتها.

إن أكبر التحديات التي تواجه مختلف الفاعلين في الميدان المحاسبي في ظل التوجه نحو المحاسبة على المسؤولية الاجتماعية هو العمل من أجل إعداد معايير تضمن الحد الأدنى من التوافق بين مختلف المهتمين والمستعملين تحدد مفهوم وشروط الاعتراف بالموارد البشري كأصل وقياس تكلفته وتسجيله والافصاح عنه بطريقة تسمح بتحقيق الهدف من هذا التوجه، وهو ابراز المؤسسة الاقتصادية بقيمتها الحقيقية، خاصة تلك المدرجة في البورصة، نظرا لأثر تلك الرسملة على أسعار أسهم تلك الشركات في البورصة.

في هذا الاطار حاول الكثير من الاكاديميين التنظير وفق نماذج متعددة من أجل الوصول إلى تصور شامل وجامع لمختلف الآراء والتوجهات لنموذج للقياس المحاسبي للموارد البشرية يبدأ بتحديد العناصر الواجب رسملتها وينتهي بالإفصاح عنها في مختلف القوائم المالية للمؤسسات مما يمكن مختلف المستعملين من التحديد الدقيق للقيمة الحقيقية للمؤسسات مما يمكنهم من اتخاذ قرارات اقتصادية رشيدة.

وفي هذا الاطار كانت صياغة الإشكالية الاساسية والأسئلة الفرعية لهذا البحث كما يلي:

ما هو المنهج المناسب لقياس تكلفة الموارد البشرية في الجزائر في ظل التوجه نحو الرسملة؟

وتتدرج ضمن هذه الإشكالية مجموعة من الأسئلة الفرعية منها:

1. ماهي الفئة المعنية برسملة مصاريفها من الموارد البشرية؟

2. ماهي الأعباء الواجب رسملتها؟

3. ماهي المعالجة المحاسبية المحتملة للرسملة؟

وللإجابة على هذه الاشكالية والأسئلة الفرعية المرتبطة بها ندرج الفرضية

الرئيسية التالية:

يعتبر منهج التكلفة الطريقة الأكثر عملية لقياس قيمة الموارد البشرية في

حالة رسملتها بسبب التعقيدات الكبيرة في منهج القيمة بطرقها الرياضية

المختلفة، وكذلك المنهج السلوكي.

أهداف البحث

يهدف هذا البحث بالإضافة الى الاهداف الذاتية في مواكبة التطورات

العلمية في هذا المجال من أجل نقلها الى الطلبة، فإن أهم الأهداف تتلخص فيما

يلي:

فتح النقاش من قبل كل الفاعلين من أجل المساهمة في تطبيق محاسبة

الموارد البشرية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؛

المساهمة بالافتراحات في إطار مشروع تعديل النظام المحاسبي المالي؛

الاطلاع على ما وصلت اليه مختلف البحوث في مجال محاسبة الموارد

البشرية؛

محاولة شخصية تضاف إلى بحوث أكاديمية أخرى تؤسس لمحاسبة الموارد

البشرية في الجزائر؛

تحفيز وتشجيع مسؤولي المؤسسات على تطبيق هذه المحاسبة نظرا لدورها

في إبراز القيمة الحقيقية للمؤسسات.

المنهج المستعمل في البحث

تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي في عرض مختلف الجوانب النظرية

لهذا البحث من خلال الاطلاع على الكتب والبحوث النظرية المهمة بالمحاسبة

عن الموارد البشرية، أين تم التطرق إلى الاشكاليات المعالجة والفرضيات

والنتائج المتحصل عليها من أجل البناء عليها واسقاط جزء منها في الجانب التصوري المقترح للمتابعة المحاسبية للموارد البشرية في الجزائر.

أولا. نشأة وتطور المحاسبة عن الموارد البشرية

مرت محاسبة الموارد البشرية بعدة مراحل منذ ظهورها في بداية الستينات من القرن الماضي تزامنا مع ظهور المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية التي تظم كذلك المحاسبة البيئية، وهم هذه المراحل هي (رشا حمادة، 2002، ص 140)

الجدول رقم 1: مراحل تطور المحاسبة عن الموارد البشرية

| المرحلة | خصائصها |
|--|---|
| المرحلة الأولى من 1960 إلى 1966 | تتميز بأنها فترة وضع المفاهيم الأساسية لمحاسبة الموارد البشرية باستخدام النظريات والمبادئ المتعلقة بهذه المحاسبة في العلوم الاجتماعية؛ |
| المرحلة الثانية من 1966 إلى 1971 | وتتميز بأنها فترة إيجاد وتقييم فعالية نماذج قياس تكلفة الموارد البشرية، وكذلك فترة إيجاد مجالات حالية ومستقبلية لاستخدام هذه المحاسبة، وفي هذه الفترة تم التطبيق الميداني لهذه المحاسبة في بعض المنشآت، وكمثال على ذلك ما قام به William Pyle حينما قام بتطبيق بحثه (قياس القيمة التاريخية لتكلفة الموارد البشرية) على شركة R.J.Barry أينما نشرت الشركة ولعدة سنوات قوائمها المالية الختامية متضمنة معلومات مالية عن الموارد البشرية؛ |
| المرحلة الثالثة من 1971 إلى 1976 | وهي المرحلة التي نشرت من خلالها العديد من الدراسات الأكاديمية في أمريكا وأستراليا واليابان، وقد تم تطبيق العديد من البحوث عن أثر المعلومات التي تقدمها المحاسبة عن الموارد البشرية في اتخاذ القرارات الادارية، وفي قرارات المستثمرين من حملة الأسهم؛ |
| المرحلة الرابعة من 1976 إلى 1980 | حيث شهدت تراجعا في الاهتمام بهذه المحاسبة سواء من الاكاديميين أو التطبيقيين، ويرجع السبب في ذلك الى أن الكثير من البحوث الأولية في هذا الميدان خاصة تلك التي تتسم بالسهولة قد تم تطبيقها في المراحل السابقة، أما تلك الباقية والتي تتسم بالصعوبة وتحتاج إلى باحثين أكثر تميزا وكفاءة كما تحتاج الى |

| | |
|--|---------------------------------------|
| تعاون الكثير من الشركات التي تقبل بتطبيق هذه المحاسبة بداخلها، لم تتطور بعد هذه الشروط لتطبيقها دون أن نغفل الارتفاع الكبير لتكلفة تطبيق هذه المحاسبة والعاثد المنتظر منها غير مؤكد؛ | |
| وهي مرحلة التطور الحالية، أين شهدت بداية بعث جديد للاهتمام بهذه المحاسبة سواء نظريا أو تطبيقيا وذلك بسبب اهتمام الولايات المتحدة الأمريكية بموضوع زيادة الانتاجية ودور المورد البشري في تحقيق ذلك، بالإضافة الى زيادة المنافسة بين الولايات المتحدة واليابان في مجال الصناعة | المرحلة الخامسة من 1980 إلى يومنا هذا |

المصدر: من إعداد الباحث بالنظر إلى رشا حمادة، (القياس والافصاح المحاسبي عن الموارد البشرية وأثره على القوائم المالية)، مجلة جامعة دمشق، المجلد 18، العدد الأول، دمشق، 2002، ص، 140

ثانيا. ماهية محاسبة الموارد البشرية

تعددت المفاهيم المقدمة لمحاسبة الموارد البشرية بسبب غياب معايير محاسبية خاصة بها تمكن من توحيد التعاريف والخصائص والأهداف، فقد عرفت الجمعية المحاسبين الأمريكيين (AAA) بأنها عملية تحديد وقياس البيانات الخاصة بالموارد البشرية وتوصيل هذه المعلومات للجهات المعنية (رشا حمادة، ص 146)، ويلاحظ أن هذا التعريف ركز على الأهداف والنتائج التي يجب توجيه القوائم المالية نحو تحقيقها وهو ما ينسجم تماما مع تعريف المحاسبة المالية، أما LIKERT فعرفها بأنها تلك التي تشمل على ذلك النوع من اصول المشروع الممثل في ولاء الجمهور من المستهلكين وحملة الأسهم وكذلك على ولاء الموردين بالإضافة على سمعة المشروع في المجتمع المالي وكذلك سمعته في البيئة التي توجد بها مصانعه ومكاتبه، ونسجل أن LIKERT تناول الخصائص التي يضيفها التدريب إلى العنصر البشري إلى جانب عوامل داخلية وخارجية أخرى تؤثر في تحديد القيمة الحالية للأصول البشرية، ولقد فرق ضمنا بين بين الموارد البشرية الداخلية المتمثلة في العمال والموظفين والخارجية والمتمثلة في الزبائن والموردين وجمهور المستهلكين، أما Fric G Flamholtz

وفي كتابه المحاسبة عن الموارد البشرية يرى أن الموارد البشرية تعد وسيلة لقياس التكاليف التي تحدث في المشروع نتيجة الاختبار أو التأجير أو التدريب أو التعيين أو تنمية الأصول البشرية، كما تتضمن أيضا القياس الاقتصادي لقيمة الموارد البشرية، فهي تشمل المحاسبة عن البشر باعتبارهم موارد تنظيمية لأغراض كل من المحاسبة المالية والادارية، ونلاحظ أن Flamholtz من خلال هذا المفهوم قد اقترب من تعريف الأصل بشكل واضح إذ اقتصر في تحديدها على العاملين في المؤسسة والتكاليف المتعلقة بهم.

ثالثا. ماهية القياس المحاسبي

إن المتمعن في مختلف التعاريف المقدمة للقياس المحاسبي ورغم تعددها إلا أنها لم تختلف كثيرا عن بعضها البعض بل نجدها تشترك في نقاط جوهرية عديدة رغم المراحل الزمنية المختلفة التي قدمت فيها، إلا أن المفهوم المرجعي حسب أغلبية الدراسات، هو ذلك المقدم من طرف الجمعية المحاسبية الأمريكية (AAA) في تقريرها لعام 1979 والذي جاء كما يلي: (القياس المحاسبي هو تحديد أرقام الماضي والحاضر والمستقبل للمنشأة، أو تحديد الظاهرة الاقتصادية في المستقبل، وذلك على أساس الملاحظة، وتبعا للقواعد المحددة) (محمد مطر، موسى سويطي، 2008، ص 130). وعلى هذا المنوال جاءت التعاريف الأخرى، فنجد الشيرازي 1999 عرفها على أنها مقابلة أو مطابقة أحد جوانب أو خصائص مجال معين بأحد جوانب أو خصائص مجال آخر، وتتم هذه المقابلة باستخدام الأرقام أو الرموز، وذلك طبقا لقواعد معينة (عباس مهدي الشيرازي، 19902، ص 63)، أما Köhler فلقد أضاف إلى مفهوم القياس (بالإضافة إلى استعمال الأرقام) بعدا رياضيا من خلال إشارته إلى أن القياس هو "تحديد نظام رقمي لنتائج خطة استقصاء، أو نتائج نظام مشاهدات بمراعاة القواعد المنطقية الرياضية (على رمضان محمد، 1997، ص 310)، أما كل من Soccuzzo - Kaplan فلقد ركز على القائم بعملية القياس والخصائص التي يجب أن تتوفر فيه للقيام بهذه المهمة وعرفه على أنه يمثل مجموعة إجراءات تتبع لقياس مدى توافر خصائص معينة في الفرد، والحكم على إمكانية قيام الفرد بمهام وأنشطة وظيفية

معينة (حسين القاضي، مؤمون حمدان، 2001، ص90)، أما لجنة معايير المحاسبية الدولية (IASB) وعند عرضها لإطار إعداد القوائم المالية القياس بأنه "عملية تحديد القيم النقدية للعناصر التي سوف يعترف بها في القوائم المالية، وهذا يتطلب اختيار أساس معين للقياس، ويتم استخدام أسس مختلفة للقياس مثل التكلفة التاريخية، التكلفة الجارية، القيم القابلة للتحقق، القيم الحالية. والملاحظ في هذا التعريف هو إشارته إلى ضرورة استعمال القيم النقدية، وبضرورة توفر أساس للقياس، كما أشار إلى النماذج المستعملة في عملية القياس.

أما المنظر الرئيسي لنظرية القياس الكلاسيكية Campbell ومن خلال تحديده لمفهوم القياس تطرق إلى ضرورة تحديد الخواص الواجب قياسها من أجل ربطها بالأعداد وذلك بطريقة مباشرة أو غير مباشرة وهو ما ذهب إليه كذلك Steven في مؤلفه الصادر سنة 1946 من خلال إشارته على أن القياس هو عملية ربط بين الخواص والأعداد بموجب نموذج رياضي.

ومن خلال كل هذه التعاريف المتماثلة في المضمون في أغلب الحالات يمكن أن نستخلص ما يلي:

- القياس هو تحديد أرقام الماضي والحاضر والمستقبل للمنشأة؛
- تستخدم كل من الأرقام والرموز في عملية القياس؛
- إعطاء القيم النقدية للعناصر التي سوف يعترف بها في القوائم المالية؛
- تحديد وإعطاء قيم عددية لأحداث أو عمليات المنشأة حتى تكون قابلة للتجميع؛

▪ القائم بعملية القياس ومدى موضوعيته وحياده .

رابعاً. ماهية القياس المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية

1. تعريف القياس المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية

يقصد بعملية قياس تكلفة المورد البشري تلك العملية الديناميكية التي تقيس الجهد والخدمات التي يقدمها العنصر البشري، إذ أن الهدف ليس قياس قيمة الانسان كإنسان، وإنما قياس مقدار الخدمات التي يقدمها للمؤسسة (عبد الغاني بوشمال، 2018، ص60). كما عرفها Brummet بأنها

عملية قياس ديناميكية المورد البشري في المؤسسة، وبالتالي فإن إعداد التقارير واستخدام هذه المحاسبة يدل على مختلف العوامل التي تشير إلى أهمية رأس المال البشري وهي المعرفة والتدريب والتعيين والاستغناء.. الخ، كما تخص هذه العملية بإمداد متخذي اقرارات بالمعلومات الضرورية.

ومن خلال هاذين التعريفين نسجل أن الديناميكية هي الميزة الأساسية لقياس تكلفة الموارد البشرية والتي تبرز أهميتها في البحث المستمر لإيجاد احسن الطرق والمناهج لقياس مختلف الخدمات التي يقدمها هذا المورد من خلال مجموعة من العوامل أهمها المعرفة، التدريب، التعيين والاستغناء.

2. متطلبات قياس تكلفة الموارد البشرية

هناك أربعة متطلبات أساسية يجب أن تتوفر من اجل قياس ملائم وموثوق فيه لتكلفة الموارد البشرية نبرزها من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (2): متطلبات قياس تكلفة الموارد البشرية

| المتطلبات | المفهوم |
|-----------|--|
| الدليل | هل فعلا دور المورد البشري وتأثيراته جديرة بالقياس أم لا؟ |
| التفسير | تقديم مبررات منطقية حول كيفية تأثير هذا المورد البشري في المؤسسة؟ |
| الغرض | ينبغي أن تأخذ أهداف نظم القياس بعين الاعتبار تأثيرات المقاييس المستخدمة في القياس على مختلف المستخدمين الخارجيين والداخليين. |
| الطريقة | وهي نموذج أو إطار لدعم مقاييس أفضل لقياس تكلفة المورد البشري |

المصدر: من إعداد الباحث بالنظر إلى العنوي سعد على حمود، العابدي رزاق جواد، كلفة المورد البشري من منظور سلوكي، مجلة العلوم الاقتصادية والادارية، جامعة بغداد، العراق، العدد 62، 2001، ص 05.

3. إجراءات قياس تكلفة الموارد البشرية

من أجل الوصول إلى تحديد موضوعي ودقيق لتكلفة الموارد البشرية، يجب المرور بعدة مراحل واتخاذ عدة اجراءات نوجزها فيما يلي:

الجدول رقم 3. مراحل واجراءات تحديد تكلفة المورد البشري

| المراحل | الأنشطة | المفهوم |
|--------------------------------------|---|---|
| تحديد طبيعة النفقات | 1.نفقات الأنشطة التعليمية؛ 2.نفقات التقييم والاستكشاف؛ 3.نفقات الخدمات الاجتماعية؛ 4.نفقات الاعمال الانشائية؛ | 1.وتشمل الأنشطة التعليمية الأساسية مثل الرواتب والأنشطة المساعدة مثل نفقات الأبحاث والدراسات؛ 2.وهي نفقات التقييم واستكشاف الموارد البشرية؛ 3.مثل النقل والمتابعة الصحية؛ 4.وهي الهياكل والمباني والمرافق المخصصة للموارد البشرية. |
| تقسم النفقات المرتبطة بالمورد البشري | 1.نفقات التوظيف؛ 2.نفقات الاختبار والاختيار؛ 3.نفقات الاستئجار؛ 4.نفقات التدريب؛ 5.نفقات التكييف مع المحيط الداخلي. | العمل من أجل تحديد معايير الرسملة والتثبيت أو تسجيل العبء حسب طبيعته |

المصدر. من اعداد الباحث بتصرف

خامسا. مناهج القياس المحاسبي لتكلفة الموارد البشرية

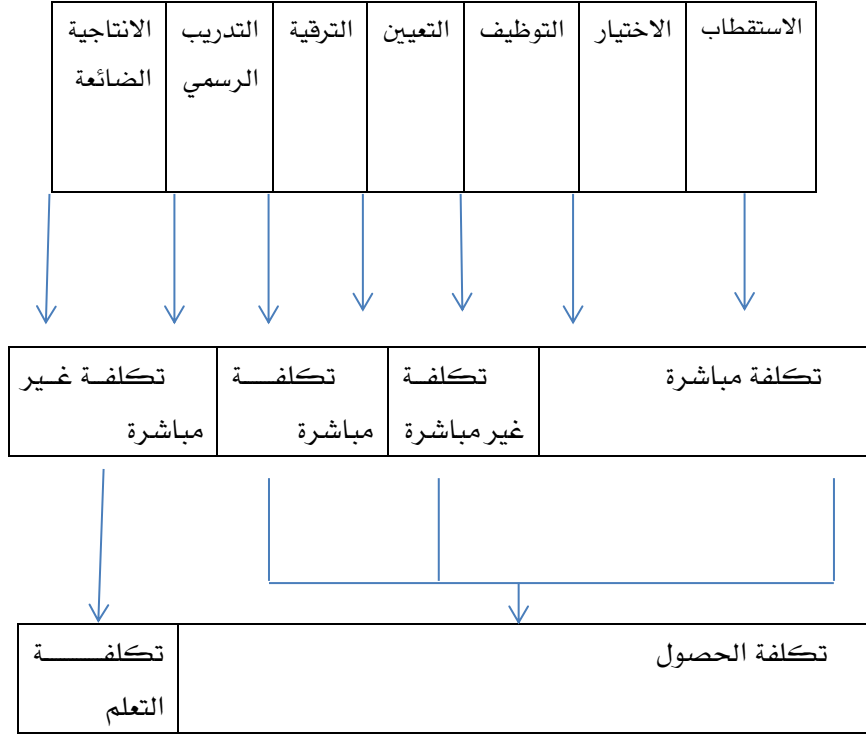
يرتكز قياس تكلفة الموارد البشرية على ثلاثة مناهج أساسية تهدف جميعها إلى العمل من أجل إعطاء قيمة نقدية للمورد البشري، انطلاقا من فكرة WILLIAM PETTY الذي يؤكد أن أساس المورد البشري في المؤسسة هو القيمة.

1. منهج التكلفة: ويشمل ثلاثة طرق وهي:

1.1. طريقة التكلفة التاريخية: ساهم في وضع أسس هذه الطريقة كل من المفكرين BARRY، PETTY، FLAMHOLTZ من خلا تعريفهم للتكلفة التاريخية لهذه الموارد بأنها تكلفة الحصول على المورد البشري

وتتمية قدراتهم ومهاراتهم ، وتم تقسيم هذه التكاليف إلى مباشرة وغير مباشرة والتي يمكن أيراز مكوناتها من خلال هذا الشكل.

الشكل رقم 1 : مكونات التكلفة التاريخية للمورد البشري



المصدر: E. Flamholtz , Human Resource Accounting , Springer Science Edition , 3rd , New Yourk ; 1999, p 61

2.1. طريقة التكلفة الاستبدالية

ويطلق عليها كذلك تكلفة الاحلال ، ومن خلال العنوان يتضح مفهوم هذه الطريقة والذي يركز على تكلفة استبدال شخص بشخص آخر بنفس المواصفات في الأداء ، وأهم تعريف لهذه الطريقة هو ما ذهب إليه كل من FLAMHOLTEZ وLIKERT حينما عرف تكلفة الاحلال بأنها التضحية التي تتحملها المؤسسة اليوم لتعويض موارد بشرية بدلا من تلك الموجودة الآن (Flamholtz , Human 1999, p 56). وتنقسم هذه التكلفة إلى تكلفة

الاحلال الوظيفي والشخصي، بحيث يقصد بالأولى التضحيات التي تقدمها المؤسسة حالياً في سبيل احلال شخص محل شخص آخر يشغل وظيفة ما في التنظيم بحيث يستطيع تحمل نفس المهام التي تقتاضها تلك الوظيفة والتي كان يقوم بها الشخص الذي تم تعويضه، وتتكون هذه التكلفة من تكلفة الحصول على الأفراد والتعلم والتكلفة الناجمة عن ترك العمل. أما الثانية فيقصد لهل تكلفة احلال شخص محل شخص آخر بنفس المواصفات والقدرة، وتشمل هذه التكلفة كل من التكلفة الناجمة عن الاستقطاب والتعيين والتدريب والتقاعد والتعويض في حالة انقطاع علاقة العمل.

2. منهج القيمة

يستند منهج القيمة على تحديد المنافع الاقتصادية المستقبلية المنتظرة من الحصول على هذا الأصل المتمثل في المورد البشري، ويرتكز هذا النموذج على عدة طرق أهمها طريقة الشهرة المستترة وطريقة المكافآت.

1.2. طريقة الشهرة المستترة: ويطلق عليها كذلك الشهرة غير المشتريات، وحسب Hermanson فإن قيمة الموارد البشرية للمؤسسة يمكن أن تقاس برسمة الإيرادات التي تزيد عن الإيرادات العادية للصناعة أو مجموعة من الشركات التي تشكل المؤسسة جزء منها لـ. وتحسب قيمة الموارد البشرية وفق هذه الطريقة كما يلي (طارق عبد الحفيظ الشريف، 2013، ص31)

$$MVS-MVA=I=HR$$

بحيث

MVS: القيمة السوقية لأسهم الشركة؛

MVA: القيمة السوقية للأصول الملموسة للشركة؛

I: قيمة الأصول غير الملموسة؛

HR: قيمة الموارد البشرية

رغم أهمية هذا النموذج ولكن يعاب عليه الاعتماد فقط على الأرباح غير العادية لقياس قيمة الموارد البشرية وإلغاء دور الموارد الأخرى رغم أهميتها داخل المؤسسة، كما أن اهماله للأرباح المستقبلية المتوقعة واعتماده فقط على الأرباح المحققة خلال آخر سنة يعرقل عملية اتخاذ القرارات المستقبلية. كل

ذلك دفع Hermansan إلى تطوير نموذج جديد يعتمد طريقة المرتبات والأجور المستقبلية المخصومة المعدلة.

2.2. نموذج المكافآت المستقلة

يعود هذا النموذج للمفكرين LEV AND SCHEWARTZ اللذين يستخدمان المفهوم الاقتصادي للرأس المال البشري في البيانات المالية الذي يستند على نظرية رأس المال، حيث يعرف بأنه مصدر لتوليد الدخل، وقيمتها هي القيمة الحالية للدخول المستقبلية المحسومة بمعدل خصم معين لمالك هذا المورد، ويتم قياس قيمة رأس المال البشري وفقا لهذه الطريقة وفق المعادلة التالية) كمال حسين جمعة، 2008 ص 109)

$$= \sum_{i=1}^n \left[\sum_{i=1}^m Ri - P(Ri)/(1+R)K \right] E(Ri)$$

بحيث

$Ri = Ri$ هي قيمة تشتق من المنظمة لكل حالة خدمة ممكنة I و

$P(Ri)$ احتمال أن شخصا سيشغل حالة I

$T = T$ الوقت أول مرة

$= N$ حالة ترك العمل

$= 1$ معدل حسم ملائم*

3.2. نموذج المزايدة التنافسية

يقترح كل من Jones وHakimian إجراء يتزايد بواسطته مديرو مراكز الربح على خدمات العمال ذوي المكانة المتميزة في أقسامهم المختلفة، وسيعتمد سعر المزايدة الأعلى كقيمة للفرد أو المورد نظرا لأنه سيمثل المعادل التقديري الحالي للاستخدام الأمثل لخدمات الأفراد بين مراكز الربح (رشا حمادة، 145)

4.2. نموذج القيمة الحالية للإيرادات المستقبلية

يستخدم كل من LEV و CHartzs المفهوم الاقتصادي لرأس المال الانساني في البيانات ويستنتجان من نظرية Irving Fischer أن رأس المال هو المصدر لتدفق الدخل، وقيمتها هي القيمة الحالية للدخول المستقبلية المحسومة بمعدل

حسم معين للمالك لهذا المورد البشري، وتحسب قيمة رأس المال البشري المقدرة لشخص ما عمره Y سنة وفق المعادلة التالية (رشا حمادة ن 146)

$$E(Vy) = \sum_{1=y}^T Py(t+1) \sum_{1=y}^t \left(\frac{I}{(1+Y)^{T-Y}} \right)$$

حيث

$E(Vy)$ هي القيمة المتوقعة لرأس المال الانساني لشخص عمره Y سنة؛

T سن التقاعد

$Py(t)$ احتمال موت الشخص، أو تركه للشركة أو تقاعده؛

I_i الايرادات المتوقعة للشخص في الفترة I

Y معدل خصم معين للشخص.

5.2. نموذج تقويم المكافآت المستقلة

تنظر هذه الطريقة إلى أدوار الأفراد المختلفة أو مناصبهم في المؤسسة باعتبارها عملية مستقلة تعتمد على الوظائف السابقة أو حالات الخدمة التي قام بها الفرد في هذه المؤسسة، ومن أجل حساب القيمة القابلة للتحقيق والمتوقعة للفرد والمؤسسة يجب إتباع الخطوات التالية:

- تعريف ووصف مجموعة من الحالات المتعاقبة التي يمكن أن يشغلها المورد في النظام؛
- تحديد قيمة معينة لكل حالة؛
- تقرير الثبات المتوقع لمورد ما في المؤسسة؛
- احتمال أن موردا ما سيشغل كل حالة ممكنة في أوقات مستقبلية محددة.

والقيمة القابلة للتحقيق والمتوقعة لشخص ما $E(RV)$ يمكن أن يعبر عنها

بالمعادلة التالية:

$$E(RV) = \sum_{i=1}^n \sum_{r=1}^m \frac{R_i - P(R_i)}{(1+R)^r}$$

حيث أن:

R_i هي قيمة R تشتق من المنظمة كل حالة خدمة ممكنة I ؛

$P(R_i)$ هي احتمال أن موردا سيشغل حالة I

T. الوقت أو مرة

N. حالة ترك العمل

r. معدل حسم ملائم.

6.2. نموذج LIKERT بين السبب والتدخل والنتيجة

وهو نموذج ركز فقط على العمليات بين الموارد كعنصر هام في نجاح العديد من المؤسسات، حيث يعتمد على علاقات مقاسة بين ثلاثة مجموعات من المتغيرات التي يرجعها إلى سببية ويقصد بها القيادة الادارية، و تدخليه وتمثل في الادارة التنفيذية والمشرفين والمنفذين، وأخيرا النتائج النهائية التي يقصد بها الانتاجية الكلية والكفاءة. هذا بالإضافة الى نماذج أخرى مثل نموذج البعاد الخمسة.

سادسا. تصور نظري مقترح لقياس تكلفة الموارد البشرية في الجزائر

على غرار غياب معايير محاسبية دولية خاصة بمحاسبة الموارد البشرية في ظل توجه الفكر المحاسبي في مرحلته الاخيرة الى التأصيل النظري للمحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية، هذه المعايير التي تضمن التوافق في المعالجة تحقيقا لأهم المبادئ المحاسبية وهو مبدأ القابلية للمقارنة سواء من حيث تحديد المفاهيم وشروط الاعتراف أو القياس والتسجيل المحاسبي وكذلك الافصاح، فان النظام المحاسبي بدوره لم يتطرق الى هذه المجالات ولم يعالج هذه الاشكاليات.

في اطار تحديث هذا النظام بعد عشرة سنوات من الممارسة انعقدت العديد من الملتقيات العلمية في مختلف الجامعات وكذلك الجلسات الجهوية التي تشرف عليها وزارة المالية من خلال المجلس الوطني للمحاسبة، ومن بين أهم المواضيع التي شغلت مختلف الاكاديميين والممارسين موضوع محاسبة الموارد البشرية التي هي موضوع هذه الورقة البحثية والتي تقترح مجموعة من التصورات النظرية العلمية تساهم في التأسيس للمحاسبة عن الموارد البشرية في الجزائر.

1. الرسملة أم المعالجة كأعباء حسب طبيعتها

أهم النقاشات حول موضوع محاسبة الموارد البشرية في بداية الستينات من القرن الماضي كانت تدور حول جدلية الرسملة والتي تقودها المدرسة الأنجلو سكسونية من جهة وتسجيل العبء حسب طبيعته من جهة أخرى والتي تقوده المدرسة اللاتينية التي تعتبر الرسملة بمثابة العودة إلى عهد العبودية والرق. لكن المتمعن في الشروط العامة الواردة في المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي حول شروط رسملة النفقات، يجد أن النفقة تسجل كعبء حسب طبيعتها أو ترسمل في الفترة التي تتحقق فيها منافعها الاقتصادية، فان كانت تلك النفقات تعود بالمنفعة الاقتصادية لعدة سنوات فيجب أن ترسمل ويعترف بها كأصل وفي حالة العكس يجب أن تسجل كعبء جاري خاص بتلك الدورة فقط.

والمتمعن في تكلفة الموارد البشرية يسجل بأن منافعها تعود لعدة سنوات وهو ما أكدته معظم الدراسات في هذا المجال، وعليه يجب أن يعترف بها كأصل شريطة أن يتم تحديد تكلفتها بكل دقة وملائمة وموثوقية. وهنا يجب الإشارة الى أن نموذج التكلفة سواء التاريخية أو التكلفة الاستبدالية هو الأنسب مع الوضع الجزائي بسبب صعوبة تطبيق طرق نموذج القيمة التي تعتمد على التقديرات والاحتمالات ومعدلات للخصم افتراضية بسبب غياب أسواق نشطة.

2. تحديد الفئة من الموارد البشرية المعنية بالرسملة

من أجل ابراز القيمة الحقيقية للمؤسسة يجب رسملة أعباء جميع الفئات الوظيفية والمهنية في المؤسسة، ولكن عمليا وفي الوقت الحالي في الجزائر لا يمكن ذلك بسبب غياب الامكانيات المادية وكذلك اشكاليات التحكم المعرفي لمختلف المشرفين على العمل المحاسبي في المؤسسات نتيجة غياب التكوين في هذا المجال ونتيجة غياب نماذج عملية يمكن محاكاتها واسقاطها على مختلف المؤسسات.

وعليه واستنادا الى نموذج LIKERT في التقييم تحت عنوان السبب والتدخل والنتيجة نقتراح رسملة أعباء الادارة العليا أي مجموعة السبب فقط، وهو ما

يتوافق كذلك مع الاطار العام للاتفاقيات الجماعية للعمل أين يحاسب كل مسؤول على مدى تحقيق الأهداف المسطرة في عقده ويحاسب على ذلك، مما يتيح فرصة للتقييم والقياس.

3. تحديد الأعباء الواجب رسملتها

بعدما تم الفصل لصالح الرسملة من أجل ابراز الصورة الحقيقية للمؤسسات، وتوجه العالم نحو توحيد الممارسة المحاسبية في اطار المعايير الدولية، برز نقاش آخر داخل معسكر الرسملة وهو ماهي العناصر من تكلفة المستخدمين التي يجب أن ترسمل وتلك الواجب تسجيلها كأعباء حسب طبيعتها، وهنا ظهرت العديد من الأفكار التي تركز في مجملها على الاستقطاب والتدريب والتكوين. وفي الجزائر نسجل أن أعباء المستخدمين والعاملين على العموم تنقسم إلى أجزاء ثابتة وأخرى متغيرة، هذه الأخيرة مرتبطة بمدى مساهمة الموارد البشرية في تحقيق الأهداف العامة والفردية في المؤسسة مثل العلاوات، وعليه تقترح الورقة البحثية رسملة الجزء المتغير من الأجر لارتباطها بإنتاجية المؤسسة ومدى مساهمة كل عامل في تحقيق ذلك، بالإضافة إلى كل الأعباء المرتبطة بالتكوين والتدريب.

4. المتابعة المحاسبية للرسملة

تعالج أعباء المستخدمين وتلك المرتبطة بالتكوين ضمن الأعباء العملية وتظهر في حساب 631 مصاريف المستخدمين وحساب 62 خدمات خارجية على التوالي، وعليه نقترح ما يلي:

1.4. تسجيل العبء حسب طبيعته

| د.م | م.م | البيان | ر.ح.د | ر.ح.م |
|-----|-----|----------------------------------|-------|-------|
| | +++ | مصاريف المستخدمين | | 631 |
| + | | الدولة الضريبة على الدخل | 442 | |
| + | | الاجمالي | 431 | |
| + | | الضمان الاجتماعي | 421 | |
| | | العاملون - الأجر الصافي | | |
| | | بطاقة الأجر | | |
| + | + | خدمات خارجية (التكوين والتدريب) | 401 | 62 |
| | | موردو المخزونات والخدمات | | |
| | | فاتورة مصاريف التكوين | | |

2.4. رسملة الجزء المتغير من الأجر ومصاريف التكوين

بعد تسجيل العبء حسب طبيعته تأتي مرحلة مهمة جدا وهي تحديد الجزء المتغير من الأجر والمتمثل خاصة في المنح والعلاوات ومختلف التحفيزات الأخرى المرتبطة بالإنتاجية وتثبيتها، وبما أن النظام المحاسبي المالي لم يتطرق إلى أن هذا الأصل مادي أو معنوي عكس البحوث العلمية المختلفة التي ادرجته ضمن الاصول المعنوية تحت ضغط رواد ومؤيدي المعالجة الكلاسيكية، فإن هذه الورقة البحثية وبسبب غياب معايير محاسبية تقترح استعمال الحساب المتاح ضمن مدونة حسابات النظام المحاسبي المالي رقم 25 تحت عنوان أصول اجتماعية أو بشرية استنادا إلى نفس الحساب الوارد في المخطط الوطني المحاسبي تجهيزات اجتماعية كما يلي:

| م.د | م.م | البيان | ر.ح.د | ر.ح.م |
|-----|-----|--|-------|-------|
| + | +++ | اصول اجتماعية أجور المستخدمين رسملة الجزء المتغير من الأجر | 631 | 25. |
| + | + | اصول اجتماعية خدمات خارجية (التكوين والتدريب) رسملة مصاريف التكوين | 62. | 25. |

3.4. تسجيل إهلاكات المورد البشري

يتم تسجيل إهلاك المورد البشري بالاعتماد على التكلفة المرسملة كقيمة أصلية، والعمر الانتاجي هي الفترة التي تفصل بين تاريخ التعيين وتاريخ التقاعد وذلك بموجب القانون رقم 15/16 المؤرخ في 2016/12/31 الذي ينص على السن القانوني للتقاعد والمتمثل في 55 سنة بالنسبة للمرأة و60 سنة بالنسبة للرجل. ومن أجل معرفة العمر الانتاجي يجب معرفة تاريخ ميلاد المورد البشري وتاريخ توظيفه وجنسه، ثم تطبيق العلاقة التالية:

✓ بالنسبة للرجل: العمر الانتاجي = 60 سنة - (سنة التوظيف - سنة الميلاد)

✓ بالنسبة للمرأة: العمر الانتاجي = 55 سنة - (سنة التوظيف - سنة الميلاد)

وتكون المعالجة المحاسبية كما يلي:

| م.د | م.م | البيان | ر.ح.د | ر.ح.م |
|-----|-----|---|-------|-------|
| | + | مخصصات الاهتلاكات | | 681 |
| + | | اهتلاك الاصول الاجتماعية قسط الإهلاك | 285. | |

4.4. تسجيل الخسائر في القيمة

من أجل تسجيل الخسائر في القيمة نقتراح مجموعة من المؤشرات التي قد تؤدي إلى انخفاض قيمة انقطاع علاقة العمل مثل الوفاة أو التوقف عن العمل مقارنة بالقيمة المحاسبية الصافية للأصل الاجتماعي، من بين هذه المؤشرات نجد:

- عدم تحقيق الاهداف السنوية من خلال حساب الفرق بين الاهداف المحددة والمحققة؛
- حالة تحقيق الخسائر؛
- حالة العطل المرضية؛
- حالة الاضرابات؛
- حالة ارتفاع معدل العطالة.

- وتكون المعالجة المحاسبية كما يلي:

| م.د | م.م | البيان | ر.ح.د | ر.ح.م |
|-----|-----|---|-------|-------|
| | + | مخصصات الخسائر في القيمة | | 681 |
| + | | الخسائر في قيمة الاصول الاجتماعية تسجيل الخسائر في القيمة | 295. | |

ويمكن استرجاع هذه الخسائر خلال الدورات القادمة في حالة زوال اسباب تسجيل هذه الخسائر شريطة أن لا تتعدى قيمة استرجاعات القيمة المحاسبية الصافية للدورة.

5.4. التخلي عن المورد البشري

يقصد بالتخلي عن المورد البشري الذي تمت رسملة أعبائه إحالته على التقاعد أو وفاته أو انتهاء علاقة العمل بسبب عدم تحقيق الأهداف المسطرة كما قد تكون لأسباب أخرى، وتكون المعالجة المحاسبية كما يلي:

✓ حالة التخلي وتحقيق فائض قيمة

| م.د | م.م | البيان | ر.ح.د | ر.ح.م |
|-----|-----|---|-------|--------|
| | + | اهتلاك الأصول الاجتماعية | | 285 |
| | + | الخسائر في قيمة الأصول الاجتماعية | | 295 |
| | + | النقديات أو التنازل على الأصول | 752 | 51/462 |
| + | | فائض قيمة التنازل | 25 | |
| + | | الأصول الاجتماعية التخلي عن المورد البشري | | |

✓ حالة التخلي وتحقيق ناقص قيمة

| م.د | م.م | البيان | ر.ح.د | ر.ح.م |
|-----|-----|---|-------|--------|
| | + | اهتلاك الأصول الاجتماعية | | 285 |
| | + | الخسائر في قيمة الأصول الاجتماعية | | 295 |
| | + | النقديات أو التنازل على الأصول | | 51/462 |
| + | + | ناقص قيمة التنازل | 25 | 652 |
| | | الأصول الاجتماعية التخلي عن المورد البشري | | |



الخاتمة والنتائج

تعتبر محاسبة الموارد البشرية من أهم المجالات التي تناولتها المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية ضمن آخر التوجهات للمحاسبة على العموم، ومن خلال قراءة وتحليل مجموعة من البحوث في هذا المجال تأكد أن عودة الاهتمام بهذه المحاسبة في بداية الثمانينات من القرن الماضي يستدعي من جميع الفاعلين المساهمة في تطوير هذه المحاسبة أكاديميا ومهنيا وتجاوز النقاشات الجدلية التي تدور حول رسمتها أو تسجيلها كأعباء حسب طبيعتها التي كانت سائدة في البدايات الأولى لهذا التوجه. وفي الجزائر واستغلالا لمشروع مراجعة النظام المحاسبي المالي بعد 10 سنوات من الممارسة الميدانية يستوجب إدراجها كباب أساسي ضمن ابواب هذا النظام الجديد المعدل لتمكين مختلف المستعملين والمهنيين من ممارسة موحدة، وتمكن الباحثين من مادة خام للعمل من أجل تطويرها وترقيتها والتشجيع على توسيع مجالات استخدامها لتحقيق أهم الأهداف المتوخاة من التوجه نحو الانخراط في العولمة المحاسبية. إن أهم النتائج والتوصيات المتحصل عليها من خلال هذه الورقة البحثية يمكن تلخيصها فيما يلي:

- تعتبر فئة الادارة العليا من الموظفين الفئة الأمثل لرسملة أعبائها كمرحلة أولية؛
- يعتبر الجزء المتغير من أعباء المستخدمين الأكثر قابلية للرسملة مقارنة بالجزء الثابت؛
- تمر المعالجة المحاسبية لرسملة أعباء الموارد البشرية بنفس المراحل التي تمر بها محاسبة الاصول الأخرى؛
- يستحسن إدراجها ضمن الاصول العينية بدلا من المعنوية؛
- ضرورة التفكير دوليا في انتاج معايير دولية محاسبية خاصة بالمحاسبة على الموارد البشرية تمكن من توحيد الممارسة في مجال تحديد المفاهيم وشروط الاعتراف والتسجيل والقياس والافصاح؛
- ضرورة أن يحتوي النظام المحاسبي المالي المعدل معالجات مقترحة لموضوع محاسبة الموارد البشرية؛

- ضرورة التكوين المستمر في مجالات محاسبة الموارد البشرية؛
- ضرورة استغلال مختلف البحوث الاكاديمية التي تناولت محاسبة الموارد البشرية؛
- ضرورة الاعتماد على نموذج التكلفة في قياس تكلفة الموارد البشرية؛
- يستحسن تطبيقها اجباريا على كل المجمعات العمومية والخاصة، واعطاء الاختيار في تطبيقها للمؤسسات المتوسطة والصغيرة.

قائمة المراجع:

الكتب

- محمد مطر، موسى السويطي: التأسيس النظري للممارسات المهنية المحاسبية، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، 2008.
- عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، دار السلاسل، الكويت، 1990.
- علي رمضان محمد، المحاسبة المتقدمة، دراسات في مشاكل محاسبية معاصرة، الطبعة 1، دار الحامد، عمان، 1997.
- حسين القاضي، مؤمن حمدان، نظرية المحاسبة، الدار الدولية للنشر والتوزيع، عمان، 2001.
- **Resource Accounting** , Springer Science , E. Flamholtz , Human Edition , 3rd , New Yourk ; 1999

المجلات العلمية

- رشا حمادة، (القياس والافصاح المحاسبي عن الموارد البشرية وأثره على القوائم المالية)، مجلة جامعة دمشق، المجلد 18، العدد الأول، دمشق، 2002،
- طارق عبد الحفيظ الشريف، (مدى إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الشركات الصناعية دراسة ميدانية على الشركات الصناعية العامة في مدينة بنغازي) ، مجلة المختار للعلوم الاقتصادية ، جامعة عمر المختار، ليبيا، العدد 03، 2013.
- كمال حسن جمعة، (محاسبة الموارد البشرية، منهج جديد لقياس قيمة خدمات المورد البشري)، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، بغداد، العراق، جامعة بغداد، العراق العدد 18، سنة 2008.

أطروحات ورسائل

- عبد الغاني بوشمال، دور رأس المال الفكري في تطوير الأداء الوظيفي، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، سنة 2018، ص 60.