

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة البليدة -2-

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية و علوم التسيير

قسم: العلوم المالية والمحاسبة

المحاسبة عن الموارد البشرية و دورها في اتخاذ القرارات داخل المؤسسة الاقتصادية

على ضوء معايير الإبلاغ المالي الدولية والنظام المحاسبي المالي

دراسة استشرافية

أطروحة مقدمة لنيل درجة دكتوراه علوم

تخصص محاسبة وتدقيق

إشراف الأستاذ الدكتور:

العربي حمزة

إعداد الطالبة:

جمعة البتول

الموسم الجامعي: 2020-2021

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة البليدة -2-

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية و علوم التسيير

قسم: العلوم المالية والمحاسبة

المحاسبة عن الموارد البشرية و دورها في اتخاذ القرارات داخل المؤسسة الاقتصادية
على ضوء معايير الإبلاغ المالي الدولية والنظام المحاسبي المالي

دراسة استشرافية

أطروحة مقدمة لنيل درجة دكتوراه علوم

تخصص محاسبة وتدقيق

إعداد الطالبة

جمعة البتول

أمام اللجنة المشكلة من:

عمورة جمال	أستاذ	جامعة البليدة -2-	رئيسا
العراي حمزة	أستاذ	جامعة البليدة -2-	مشرفا ومقررا
حجاج زينب	أستاذة محاضرة -أ-	جامعة البليدة -2-	عضوا مناقشا
شعباني مجيد	أستاذ	جامعة بومرداس	عضوا مناقشا
العقريب كمال	أستاذ محاضر -أ-	المركز الجامعي تيبازة	عضوا مناقشا
حمادي نبيل	أستاذ	جامعة المدية	عضوا مناقشا

السنة الجامعية: 2020-2021

شكر وعرفان

بداية أشكر الله عز وجل وأحمده حمدا كثيرا طيبا مباركا فيه على توفيقتي لإتمام هذا العمل ثم، يقول خير الأنام صل الله عليه وسلم: "مَنْ لَوْ يَشْكُرُ النَّاسَ لَوْ يَشْكُرُ اللَّهَ"، لذلك يسع حدي ويشرفني أن أتقدم بجزيل الشكر والعرفان الحامل لكل معاني التقدير والامتنان والعرفان بالجميل إلى أستاذي الذي تحملني وقبل الإهراضة على هذا العمل، لك مني كل الشكر والتقدير الأستاذ الدكتور: العراقي حمزة؛

كما أتقدم بجزيل الشكر والتقدير إلى أعضاء لجنة المناقشة الذين قبلوا قراءة ومناقشة هذا العمل المتواضع ؛

أشكر أيضا جميع إدارات شركة AGRO-SIM الذين لم يخلوا علينا بالمعلومات واستقبلونا بأفضل استقبال؛

أتقدم بجزيل الشكر والعرفان إلى جميع أساتذتي من بداية مشواري الدراسي إلى غاية التعليم العالي؛

كما أتقدم بأسمى عبارات الشكر والعرفان إلى من أعطاني دفعا من الإرادة وقوة العزيمة، إلى من كان سندا ومثلما، إلى من كان حضورهم بلسما، إلى الذين رمموا ما تبقى من أمل بداخلنا؛ إلى جميع من يحمل لنا من الود ومن الاحترام ولو القليل؛

شكرا لكم جميعا

الباحثة

المخلص

جاءت هذه الدراسة بهدف تسليط الضوء على أساليب الاعتراف والقياس الخاصة بالموارد البشرية وأهميتها داخل المؤسسة وأهم المشاكل التي تواجهها، حيث تقوم هذه المعالجات المحاسبية على اعتبار التكاليف الخاصة بالموارد البشرية أصل من أصول المؤسسة وذلك بعد توفر شروط الاعتراف بالأصول التي تنص عليها معايير الإبلاغ المالي والنظام المحاسبي المالي في تلك التكاليف، ويمكن الاعتراف بالموارد البشرية ضمن موجودات المؤسسة في الميزانية المالية بالتحديد حسب قيمتها النفعية أو حسب تكلفتها، مما يساهم هذا النوع من المعالجة المحاسبية في إعطاء صورة صادقة للوضع المالية للمؤسسة عند عرض القوائم المالية الخاصة بها وعدم تضليل مستخدميها.

ومن أجل تحقيق أهداف الدراسة قمنا باستخدام المنهج الوصفي التحليلي وذلك من خلال عملية المسح المكتبي في الجانب النظري، أما في الجانب التطبيقي فقد اعتمدنا على المعلومات والمعطيات المحاسبية الخاصة بالموارد البشرية التي حصلنا عليها من مؤسسة AGRO-SIM وقمنا بتحليلها وإعادة تبويبها وفقاً لنموذج التكلفة بهدف رسملة المصاريف الخاصة بالموارد البشرية ودراسة أثر ذلك على القوائم المالية وعلى اتخاذ القرار من طرف مسؤولي المؤسسة.

من بين أهم النتائج التي تم التوصل إليها بعد الدراسة التطبيقية أنه يمكن قياس تكلفة الموارد البشرية والاعتراف بها ضمن أصول المؤسسة بعد توافق شروط الاعتراف بالأصل حسب ما ينص عليه النظام المحاسبي المالي ومعايير الإبلاغ المالي الدولية ومن شأن هذا الاعتراف أن يجعل النتيجة المالية السنوية للمؤسسة ترتفع وترتفع معها حصص المساهمين، وتعكس لنا المركز المالي الحقيقي للمؤسسة، وأن تبني نظام معلومات خاص بالموارد البشرية من شأنه أن يؤثر على قرارات المتخذة من طرف المؤسسة من حيث التخطيط للحصول على المورد البشري وانتقائه وتعيينه وتكوينه وتسريحه أو المحافظة عليه.

الكلمات المفتاحية: الموارد البشرية، الاعتراف، القياس ، الإفصاح، اتخاذ القرارات.

Abstract:

This study aims to shed light on the methods of recognition and measurement of human resources and their importance in the establishment and the most important problems with which they are confronted, because these accounting treatments are based on taking into account the costs of human resources. as an asset of the establishment, after the availability of the assets accounting conditions stipulated in the financial reporting standards and the financial accounting system With regard to these costs, human resources can be recognized as an asset of the establishment in the financial budget precisely according to their value or according to their cost, which contributes to this type of accounting treatment by giving a true picture of the financial situation of the establishment when presenting its financial statements and finally 'not misleading its users.

In order to achieve the objectives of the study, we used the descriptive and analytical approach through the desk survey process in the theoretical side. On the practical side, we depended on the information and accounting data related to human resources that we obtained from the AGRO-SIM organization and we analyzed and re-classified them according to the cost model in order to capitalize Expenses related to human resources and study the impact of that on the financial statements and decision-making by the officials of the institution.

Among the most important results that we have achieved after the applied study is that the cost of human resources can be measured and recognized within the asset of the establishment after having satisfied the conditions for recognition of the asset such as stipulated in the financial accounting system and international financial reporting This recognition would increase and increase the annual financial result of the institution with it. Share of shareholders, which reflect the actual financial situation of the company, and that the adoption of an information system on human resources would affect the decisions taken by the company in terms of planning for obtaining, selecting, appointment, training, demobilization or maintenance of the human resource.

Keywords :Human Resources, Recognition, Measurement, Disclosure, Decision Making.

فهرس المحتويات

.....	شكر وعرفان
.....	الملخص
.....	قائمة الجداول
.....	قائمة الأشكال
.....	قائمة الملاحق
.....15.....	المقدمة:
.....26.....	1. الإطار النظري لمحاسبة الموارد البشرية
.....28.....	المبحث الأول: إمكانية تأصيل الموارد البشرية
.....28.....	المطلب الأول: ماهية الأصول
.....30.....	المطلب الثاني: التقييم المحاسبي للأصول:
32.	المطلب الثالث: معايير الاعتراف المحاسبي بالأصول ومدى انطباقها على الموارد البشرية
.....35.....	المطلب الرابع: رسملة الموارد البشرية
.....37.....	المبحث الثاني: ماهية محاسبة الموارد البشرية
.....37.....	المطلب الأول: نشأة محاسبة الموارد البشرية
.....41.....	المطلب الثاني: مفهوم محاسبة الموارد البشرية
.....45.....	المطلب الثالث: دوافع وأسباب اللجوء إلى محاسبة الموارد البشرية
.....47..	المطلب الرابع: أهداف وخصائص محاسبة الموارد البشرية
.....50.....	المبحث الثالث: أسس محاسبة الموارد البشرية
.....50.....	المطلب الأول: فروض ومبادئ محاسبة الموارد البشرية
.....53.	المطلب الثاني: معوقات وصعوبات مسك محاسبة الموارد البشرية

.....57.....	المطلب الثالث: مزايا مسك محاسبة الموارد البشرية
60.	المطلب الرابع: وجهات النظر المؤيدة ووجهات النظر المعارضة لمحاسبة الموارد البشرية
.....64.	المبحث الرابع: محاسبة الموارد البشرية كنظام للمعلومات المحاسبي
.....64.	المطلب الأول: عموميات حول نظام المعلومات المحاسبي
.....68.	المطلب الثاني: الإطار المفاهيمي لنظام معلومات محاسبة الموارد البشرية
.....71.	المطلب الثالث: تصميم نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية وإجراءات تشغيله
.....77.....	خلاصة الفصل:
.....78.....	2. أساليب القياس والإفصاح عن الموارد البشرية
.....79.....	المبحث الأول: أساليب قياس الموارد البشرية
.....79.....	المطلب الأول: خطوات القياس المحاسبي
.....85.	المطلب الثاني: نماذج قياس الموارد البشرية التي تعتمد على القيمة
.....90.	المطلب الثالث: نماذج قياس الموارد البشرية التي تعتمد على التكلفة
.....98.	المبحث الثاني: قياس الموارد البشرية وفقا لمعايير الإبلاغ المالي الدولية
.....98.	المطلب الأول: الإطار المفاهيمي لمعايير الإبلاغ المالي الدولية
	المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية لتكاليف الموارد البشرية وفقا للمعيار المحاسبي الدولي
.....104.....	رقم 38
	المطلب الثالث: المعالجة المحاسبية لمنافع الموظفين وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 10619
	المطلب الرابع: المعالجة المحاسبية لخطط منافع التقاعد وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 10926
.....111.	المبحث الثالث: النظام المحاسبي المالي ومحاسبة الموارد البشرية
.....111..	المطلب الأول: الإطار النظري للنظام المحاسبي المالي
.....115	المطلب الثاني: الاعتراف بالأصول الغير ملموسة وفق النظام المحاسبي المالي
.117.	المطلب الثالث: منافع الموظفين ومكافأة نهاية الخدمة حسب النظام المحاسبي المالي

.....121.	المبحث الرابع: الإفصاح عن الموارد البشرية في القوائم المالية
.....121.....	المطلب الأول: ماهية الإفصاح المحاسبي
.....125	المطلب الثاني: أساليب الإفصاح عن تكلفة الموارد البشرية وأهميته
.....129	المطلب الثالث: المعالجة المحاسبية لتكلفة الموارد البشرية
.....140.....	المطلب الرابع: أثر الإفصاح المحاسبي عن تكاليف الموارد البشرية في قائمة المركز المالي كموجودات
.....142.....	خلاصة الفصل:
.....143.	3. مساهمة محاسبة الموارد البشرية في اتخاذ القرار داخل المؤسسة الاقتصادية
.....144.	المبحث الأول: ماهية اتخاذ القرار داخل المؤسسة الاقتصادية
.....144.....	المطلب الأول: مفهوم عملية اتخاذ القرار
.....147.....	المطلب الثاني: مراحل عملية اتخاذ القرار
.....151.....	المطلب الثالث: أنواع القرار وتصنيفاته
.....155....	المطلب الرابع: العوامل المؤثرة على عملية اتخاذ القرار
.....158.....	المبحث الثاني: دور جودة المعلومات في اتخاذ القرارات
.....158	المطلب الأول: مفهوم المعلومات و جودة المعلومات وأبعادها
.....160.....	المطلب الثاني: معايير قياس جودة المعلومات
.....162...	المطلب الثالث: دور وأهمية المعلومات في اتخاذ القرار
.....168.....	المبحث الثالث: تحليل القرارات المتعلقة بالموارد البشرية
.....168.....	المطلب الأول: القرارات الداخلية
.....173.....	المطلب الثاني: القرارات الخارجية
.....175	المطلب الثالث: ضرورة وجود نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية
.....179.....	خلاصة الفصل

180.....	4 . تطبيق نموذج التكلفة للاعتراف بالموارد البشرية في شركة AGRO-SIM
181.....	المبحث الأول: تقديم عام لمجمع SIM والفرع AGRO-SIM
181.....	المطلب الأول: نظرة عامة حول مجمع SIM
186.....	المطلب الثاني: تقديم شركة AGRO-SIM:
190.....	المطلب الثالث: عرض وتحليل الهيكل التنظيمي لشركة AGRO-SIM
200.....	المبحث الثاني: واقع الموارد البشرية في شركة AGRO-SIM
200.....	المطلب الأول: الإمكانيات البشرية للشركة
204.....	المطلب الثاني: التدرج الوظيفي للمورد البشري في الشركة
211.....	المطلب الثالث: تحليل محيط العمل في شركة AGRO-SIM:
213.....	المبحث الثالث: تطبيق نموذج التكلفة على تكاليف الموارد البشرية بالشركة AGRO-SIM
213.....	المطلب الأول: وصف المعالجة المحاسبية
218.....	المطلب الثاني: رسملة تكاليف تكوين الموارد البشرية لسنة 2018
232.....	المطلب الثالث: رسملة تكاليف تكوين الموارد البشرية لسنة 2019:
246.....	المبحث الرابع: دراسة أثر المعالجة المحاسبية على اتخاذ القرارات:
246.....	المطلب الأول: أثر المعالجة المحاسبية على القوائم المالية للدورة المحاسبية 2018:
258.....	المطلب الثاني: أثر المعالجة المحاسبية على القوائم المالية لسنة 2019
272.....	المطلب الثالث: أثر المعالجة المحاسبية على اتخاذ القرارات داخل الشركة
278.....	خلاصة الفصل:
279.....	الخاتمة:
288.....	قائمة المراجع:
302.....	قائمة الملاحق:

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
147	تطور اليد العاملة في الشركة	الجدول رقم: (4-1)
148	توزيع العمال على المصالح في شركة AGRO-SIM	الجدول رقم: (4-2)
148	تصنيف العمال داخل الشركة	الجدول رقم: (4-3)
154	التكلفة المقدرة لبرامج التكوين في السنوات 2018، 2019	الجدول رقم: (4-4)
161	عرض وتحليل مصاريف التكوين لسنة 2018	الجدول رقم: (4-5)
166	حساب أقساط الاهتلاك لمصاريف التكوين في سنة 2018	الجدول رقم: (4-6)
169	عرض وتحليل مصاريف التكوين لسنة 2019	الجدول رقم: (4-7)
173	حساب أقساط الاهتلاك لمصاريف التكوين لدورتين 2018-2019	الجدول رقم: (4-8)
178	أرصدة الحسابات قبل وبعد المعالجة المحاسبية	الجدول رقم: (4-9)
180	الميزانية المقفلة في 31-12-2018 جانب الأصول	الجدول رقم: (4-10)
182	الميزانية المقفلة في 31-12-2018 جانب الخصوم	الجدول رقم: (4-11)
183	جدول النتائج حسب الطبيعة للفترة المالية 2018 بعد التغيير	الجدول رقم: (4-12)

184	أرصدة الحسابات قبل وبعد المعالجة المحاسبية	الجدول رقم: (4-13)
185	أرصدة الحسابات قبل وبعد المعالجة المحاسبية	الجدول رقم: (4-14)
186	الميزانية المقفلة في 31-12-2019 جانب الأصول	الجدول رقم: (4-15)
187	الميزانية المقفلة في 31-12-2019 جانب الخصوم	الجدول رقم: (4-16)
188	جدول النتائج حسب الطبيعة بعد التغيير	الجدول رقم: (4-17)
191	جدول تحديد النتيجة الجبائية للدورة المقفلة 31 ديسمبر 2019	الجدول رقم: (4-18)

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
49	العمليات ضمن الأنشطة المحاسبية	الشكل رقم (1-1)
71	نموذج لقياس التكلفة الأصلية للموارد البشرية	الشكل رقم (2-1)
99	المعالجة المحاسبية المقترحة لتكاليف الموارد البشرية	الشكل رقم (2-2)
135	الفروع الأساسية لمجمع سيم	الشكل رقم (4-1)
142	الهيكل التنظيمي لشركة AGRO-SIM	الشكل رقم (1-1)

148	التمثيل البياني لتطور اليد العاملة بالشركة	الشكل رقم (1-1)
149	التمثيل البياني لتوزيع العمال بالشركة	الشكل رقم (1-1)
150	التمثيل البياني لتصنيف العمال داخل الشركة	الشكل رقم (1-1)

قائمة الملاحق

الصفحة	اسم الملحق	رقم الملحق
175	بطاقة احتياجات الموارد البشرية	الملحق رقم 01
176	محضر تنصيب المورد البشري	الملحق رقم 02
177	بطاقة متابعة وتقييم المورد البشري	الملحق رقم 03
178	عقد تكوين بيم الشركة والمورد الخاضع للتكوين	الملحق رقم 04
182	برامج التكوين المقترحة للسداسي الأول من سنة 2018	الملحق رقم 05
183	برامج التكوين المقترحة للسداسي الثاني من سنة 2018	الملحق رقم 06
184	برامج التكوين المقترحة للسداسي الأول من سنة 2019	الملحق رقم 07
185	برامج التكوين المقترحة للسداسي الثاني من سنة 2019	الملحق رقم 08
186	الحركة المفصلة لحساب 6181000 مصاريف التكوين خلال سنة 2018	الملحق رقم 09
187	الحركة المفصلة لحساب 6181000 مصاريف التكوين خلال سنة 2019	الملحق رقم 10
188	الميزانية الختامية لسنة 2018 جانب الأصول	الملحق رقم 11
189	الميزانية الختامية لسنة 2018 جانب الخصوم	الملحق رقم 12
190	جدول النتائج لسنة 2018	الملحق رقم 13

191	الجدول رقم 09 الذي يحدد النتيجة الجبائية لسنة 2018	الملحق رقم 14
192	الميزانية الختامية لسنة 2019 جانب الأصول	الملحق رقم 15
193	الميزانية الختامية لسنة 2019 جانب الخصوم	الملحق رقم 16
194	الجدول رقم 09 الذي يحدد النتيجة الجبائية لسنة 2019	الملحق رقم 17
195	جدول النتائج لسنة 2019	الملحق رقم 18

المقدمة:

يعتبر التحول الجوهري الراهن في الاقتصاد العالمي من الاقتصاد المبني على الصناعة إلى الاقتصاد المبني على المعرفة إلى زيادة الطلب على اليد العاملة التي تتمتع بقدرة علمية ومهنية عالية، من أجل تقديم خدمات تكنولوجيا وتقنية عالية الجودة ، لذلك أصبح التركيز يتزايد على المورد البشري من أجل الاستثمار فيه والاستفادة أكثر من خدماته، حيث تلعب الموارد البشرية في المؤسسة دورا لا يقل أهمية عن الدور الذي تلعبه الأصول المادية في تحقيق أهدافها ورفع كفاءتها وتقدمها ونجاحها باعتبار العنصر البشري هم المورد الحقيقي لأي مشروع، كم يعتبر أساس ومحور كل المجتمعات دون استثناء، وجميع الأنظمة التي يتعامل معها تعتمد بشكل أساسي عليه بطريقة مباشرة أو غير مباشرة.

وبما أن لهذا المورد أهمية كبيرة تعود على المردود المالي أو عوائد المؤسسة فإنه وجب على هذه الأخيرة العمل على تطوير قدراته ومهارته من أجل تحسين أدائه والرفع من مردوديته، وبما أن لهذه الموارد منافع اقتصادية تنتظر المؤسسة تدفقها منها مستقبلا، كما أن المؤسسة تتكبد تكاليف معتبرة من أجل توظيفها وتدريبها وتطويرها جاءت فكرة تقييم وقياس الخدمات التي يقدمها هذا المورد للمؤسسة والاعتراف به كأصل من أصول المؤسسة، وهذا ما يسمى بحاسبة الموارد البشرية حيث تدور الفكرة الأساسية لها حول قياس تكلفتها التي تشمل الاستقطاب، الاختيار، التعيين، التدريب والتنمية ثم قياس الخدمات التي تقدمها هذه الموارد للمؤسسة والإفصاح عنها في قائمة المركز المالي ضمن بند الأصول، في المقابل النظام المحاسبي المالي يعتبر كل ما ينفق على الموارد البشرية هو عبارة عن نفقات جارية حسب طبيعتها تظهر في جدول النتائج ولا يمكن رسملتها، ماعدا التي تخصص منها إلى الإحالة على التقاعد، متجاهلا بذلك الخصائص النوعية

التي يتميز بها المورد البشري، في حين أن معايير الإبلاغ المالي قامت بتخصيص معايير من أجل وصف المعالجة المحاسبية لبعض العمليات ذات العلاقة مع الموارد البشرية من خلال المعيار المحاسبي الدولي رقم 19 المتعلق بمنافع الموظفين والمعيار الدولي رقم 38 الذي يصف المعالجة المحاسبية للأصول المعنوية، حيث تتطابق فيه بعض المعالجات مع خصائص المورد البشري، وكذلك المعيار المحاسبي الدولي رقم 26 المتعلق بالمحاسبة والإبلاغ عن خطط المنافع المحددة "منح التقاعد"، ورغم كل هذه المعايير الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية، إلا أنه تقتصر لوجود معيار محاسبي شامل لمعالجة الاعتراف برأس المال البشري، وقد حذر العديد من الباحثين من استبعاد رأس المال البشري من التقارير المالية للمؤسسات لما له من عواقب وخيمة على الاقتصاد الكلي، ونادوا بتخصيص معيار محاسبي خاص بهذا العنصر المهم في المؤسسة.

1 إشكالية الدراسة

تعتبر قياس تكلفة الموارد البشرية والاعتراف بها ضمن أصول المؤسسة من الأمور المستعصية، نظرا لطبيعة وخصائص الأصل محل القياس، خاصة وأنها لم تحض بالاهتمام من طرف النظام المحاسبي المالي إلا من خلال التفتات بسيطة تمس كيفية معالجة التكاليف الخاصة بالمستخدمين، في حين نجد بعض المعالجات الموسعة من طرف معايير المحاسبة الدولية التي يمكن الاعتماد عليها من أجل اقتراح طريقة لكيفية الإفصاح عنه، ذلك أنه إذا ما قمنا بقياسه والاعتراف به بشكل موثوق منه فإنه سيؤثر حتما على قرارات المؤسسة خاصة الإستراتيجية منها والمتعلقة بالموارد البشرية.

من خلال ما سبق تبرز معالم الإشكالية التي يمكن صياغتها كما يلي:

كيف يؤثر الاعتراف بالموارد البشرية ضمن الأصول الغير الجارية للمؤسسة وفقا للنظام

المحاسبي المالي ومعايير الإبلاغ المالي الدولية على اتخاذ القرارات بها؟

هذا التساؤل الجوهرى يقودنا إلى الأسئلة الفرعية التالية:

- كيف يتم قياس تكاليف الموارد البشرية انطلاقا من قيمتها وتكلفتها؟
- هل تعترف معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية بتكاليف الموارد البشرية على أنها تكاليف رأسمالية؟
- كيف تتم المعالجة المحاسبية لتكاليف الموارد البشرية حسب متطلبات النظام المحاسبي المالي؟

- هل يمكن رسملة تكاليف الموارد البشرية داخل مؤسسة AGRO-SIM ؟
- كيف تؤثر هذه المعالجة المحاسبية على القوائم المالية وعلى اتخاذ القرارات داخل مؤسسة AGRO-SIM ؟

2 فرضيات الدراسة

قصد الإجابة على الإشكالية المطروحة ومختلف التساؤلات الأخرى قمنا بصياغة

الفرضيات التالية:

- توجد مجموعة من نماذج الاعتراف بالموارد البشرية حسب قيمتها وتكلفتها يمكن تطبيقها على أرض الواقع؛
- يمكن الاعتماد على متطلبات معايير المحاسبة الدولية التي تخص الموارد البشرية والتي تخص الأصول الغير ملموسة من أجل بناء نموذج لقياس تكاليف الموارد البشرية؛

- يتم الاعتراف بتكاليف الموارد البشرية حسب النظام المحاسبي المالي كتكاليف جارية،

وهذا ما يؤدي إلى جعل القوائم المالية لا تعكس الوضعية المالية الحقيقية والأداء

المالي الحقيقي للمؤسسة مما يؤدي إلى تضليل مستخدمي هذه القوائم؛

- تعالج مؤسسة AGRO-SIM التكاليف الخاصة بالموارد البشرية على أنها تكاليف

جارية يتم إقفالها خلال الدورة في جدول النتائج؛

- تتأثر القرارات المتخذة من طرف المؤسسة خاصة التي تتعلق بالموارد البشرية إذا ما تم

رسملة التكاليف الخاصة بالموارد البشرية؛

3 أهمية الدراسة

تتبع أهمية الدراسة من أهمية المورد البشري والدور الفعال الذي يلعبه داخل المؤسسة،

حيث أصبح من الضروري إعادة النظر في التكاليف المتعلقة به خاصة تلك التي تتعلق

بالتكوين والتدريب ذلك لأن برامج التكوين والتدريب من شأنها أن تعزز كفاءات الموارد

البشرية داخل المؤسسة وتزيد من مردوديتها مما يؤثر إيجاباً على أرباح المؤسسة ومكانتها

في السوق، بالإضافة إلى إمكانية تأثر القرارات التي يتخذها المسؤولون داخل المؤسسة

عند توفر معلومات كمية عن تكلفة وقيمة الموارد البشرية.

4 أهداف الدراسة

ترمي الدراسة للوصول إلى عدة أهداف، يمكن حصرها في ما يلي:

- تسليط الضوء على موضوع محاسبة الموارد البشرية الذي لا يلقى الاهتمام الكبير

من طرف الباحثين، ذلك كون المورد البشري هو العنصر الأساسي داخل المؤسسة

والمحرك الرئيسي لها؛

- التعرف على أساليب قياس الموارد البشرية حسب القيمة وحسب التكلفة التي توصل إليه الباحثون، وكيف يمكن تطبيق هذه النماذج على المعلومات التي سوف تتوفر لدينا من خلال دراسة الحالة؛

- التعرف على المعالجات المحاسبية الخاصة بتكاليف الموارد البشرية التي ينص عليها النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية؛

- تحليل التكاليف الخاصة بالموارد البشرية وطرق الاعتراف بها وقياسها والإفصاح عنها على أنها تكاليف رأسمالية وبيان الفرق بين المعالجة المحاسبية لهذه التكاليف على أنها جارية تقفل خلال الدورة المحاسبية وبين الاعتراف بها على أنها مصاريف رأسمالية تصنف ضمن الأصول المعنوية ، وكيف تتأثر القرارات المبنية عليها عند تبني هذه المعالجة المحاسبية.

5 -خوافع اختيار الموضوع

يعتبر موضوع محاسبة البشرية من المشاكل المحاسبية المعاصرة وقد ارتأينا اختيار هذا الموضوع وربطه مباشرة مع النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية لعدم وجود دراسات سابقة من هذا النوع بالذات، بالإضافة إلى توفر المعلومات المتعلقة بمتغيرات الدراسة وإمكانية ربطها والوصول إلى نتائج، كذلك لفت الانتباه لهذا الموضوع لما له من أهمية ولما له من فوائد تعود على المؤسسة والفرد على حد سواء .

6 المنهج المتبع والأدوات المستخدمة في الدراسة

بالنظر إلى طبيعة الدراسة وقصد الإجابة على الإشكالية المطروحة واختبار صحة الفرضيات ارتأينا اختيار المنهج الوصفي التحليلي، وهو المنهج المناسب لهذا النوع من الدراسة ويتطابق

معها في الجانب النظري بشكل واضح عند اعتمادنا على المراجع المكتبية من كتب ومقالات ومداخلات علمية ونصوص القوانين بالعنتين العربية والأجنبية وغيرها، أما في الجانب التطبيقي فقد تحصلنا على المعلومات من طرف المؤسسة وقمنا بتحليلها، كما اعتمادنا على أسلوب الملاحظة والمقابلة من أجل الوصول إلى النتائج، وذلك بعد أن تطرقنا إلى وصف طبيعة نشاط هذه المؤسسة وإمكانياتها المادية والبشرية.

7 إطار وحدود الدراسة

تتمثل حدود الدراسة في الحدود المكانية والحدود الزمنية والتي تم تحديدها كما يلي:

– **الحدود المكانية:** قمنا بدراسة الحالة على مستوى شركة AGRO-SIM التي تقع بالتحديد في بلدية عين الرمانة ولاية البليدة.

– **الحدود الزمنية:** من أجل تحقيق أهداف الدراسة قمنا بتحليل القوائم المالية الخاصة بالدورة المحاسبية لسنة 2018، وسنة 2019 على التوالي، ذلك لأنه توفرت لدينا المعلومات الدقيقة حول برامج التكوين المسطرة من طرف الشركة في هذه الدورتين، حيث أنه قبل هذه السنة لم تكن المؤسسة تقوم بإعداد برامج مفصلة للتكوين. كما حددت مدة الاهتلاك على حسب المدة المنصوص عليها في عقود التكوين، ولم نستطع تحديد مدة أكبر منها نظرا لأن جميع الإطارات الذي استفادوا من برامج التكوين يعملون في المؤسسة بعقود غير محددة المدة.

– **الحدود البشرية:** قامت الدراسة على إطارات المؤسسة الذين استفادوا من برامج التكوين من طرف المؤسسة خلال دورة 2018 ودورة 2019.

8 الدراسات السابقة

من أجل إعداد هذه الدراسة تم الاعتماد على بحوث ودراسات سابقة محلية وأجنبية وقد قمنا بترتيب هذه الدراسات والأبحاث حسب تاريخ نشرها:

- رشا حمادة، القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية وأثره على القوائم المالية، "دراسة تطبيقية على أعضاء الهيئة التدريسية في جامعة دمشق"، مقال مجلة جامعة دمشق، المجلد الثمن عشر، العدد الثاني، 2002: حيث تم التطرق إلى أساليب قياس الموارد البشرية على أساس القيمة وعلى أساس التكلفة، كم تم التطرق أيضا إلى كيفية الإفصاح عن قيمة الموارد البشرية وتكلفتها في القوائم المالية، واقترحت الباحثة في الأخير تطبيق هذا النوع من المحاسبة في جامعة دمشق، كما دلت هذه الدراسة على أن محاسبة الموارد البشرية هي أداة إدارية يمكن الاعتماد عليها للحصول على معلومات مهمة من أجل تحسين آلية اتخاذ القرارات المختلفة "الاستثمارية، الائتمانية، الضريبية، الإنتاجية، والتي تخص العمالة أيضا" والتي تخدم فئات مختلفة مما يؤدي إلى تطوير أساليب الإدارة بما ينسجم مع حاجات التطور ومن ثم إلى تطوير الفكر الاجتماعي للبشر من خلال اعتبارهم عناصر تنظيمية عالية القيمة اقتصاديا. وأظهرت نتائج الدراسة أن المحاسبة عن الموارد البشرية تكفل الاستخدام الأمثل لتلك الموارد باعتبارها أصولا، اعتمادا على المفهوم الاقتصادي للأصل، وإن عدم تضمين القوائم المالية معلومات عن الموارد البشرية إنما يعد نقصا جوهريا في الوظيفة المحاسبية والإدارية على حد سواء، كما أوصت الدراسة بأن تضمين القوائم المالية للموارد البشرية كأصل يعني ضرورة قياس اهتلاك الأصل وذلك

من خلال قياس قيمة الأصل وعمره الإنتاجي، ومن ثم احتساب قسط الاهتلاك على مدى سنوات الخدمة.

- خالد محمد المدهون، تطبيق محاسبة الموارد البشرية في البنوك التجارية في فلسطين دراسة ميدانية، مقال في المجلة العربية للمحاسبة، المجلد السابع عشر، العدد الثاني، 2014: وقد هدفت الدراسة إلى التعرف على مبادئ ودوافع تطبيق محاسبة الموارد البشرية في البنوك التجارية العامة في فلسطين، كما هدفت إلى التعرف على الصعوبات والمعوقات التي تواجه تطبيقها، وتوصلت الدراسة إلى أن أهم دوافع تطبيق محاسبة الموارد البشرية هي مساهمتها في تصميم نظام معلومات متكامل يجمع بين الجانب الإداري والمحاسبي، وكذلك النفقات الكبيرة المدفوعة لتعيين وتوظيف واستقطاب وتدريب الموظفين، مع التوسع في أعمال البنوك واستحداث خدمات تعتمد على الإطارات البشرية، وأنها لا تقوم بإتباع القواعد والمبادئ لتطبيق محاسبة الموارد البشرية، وتبين وجود عديد من الصعوبات والمعوقات التي تواجه تطبيق محاسبة الموارد البشرية كان من أهمها، عدم وجود حق ملكية قانوني للموارد البشرية يكون مبررا لمعاملته كأصل، وصعوبة تقدير العوائد المستقبلية للموارد البشرية، وكذلك تمسك الإدارة بنظام المحاسبة التقليدي وعدم الرغبة في التغيير، بالإضافة إلى صعوبة قياس كفاءة الموظفين وتحويلها إلى قيمة نظرا لتباينها من وقت لآخر.

- نور الهدى حداد، محاسبة الموارد البشرية من منظور القياس والإفصاح وتطبيقها في المؤسسات الجزائرية، دراسة نظرية وتطبيقها، أطروحة دكتوراه، كلية علوم التجارية، جامعة سطيف - 1 - سنة 2014-2015: حيث هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على محاسبة الموارد البشرية، التي تدور فكرتها أساسا حول القيمة

الاقتصادية للمورد البشري، وذلك من خلال رسملة النفقات المتعلقة بالموارد البشرية التي تحقق منافع اقتصادية مستقبلية بدلا من اعتبارها أعباء تحمل على نتيجة الدورة، حيث حاولت الباحثة الإجابة على إشكالياتها من خلال التطرق إلى مفهوم محاسبة الموارد البشرية وأهدافها وتطورها التاريخي، وكذلك نماذج القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشري، مع دراسة إمكانية تطبيقها في المؤسسات الجزائرية، وقد توصلت الباحثة إلى مجموعة من النتائج أهمها أنه يمكن تطبيق محاسبة الموارد البشرية في ضل المعيار المحاسبية الدولي رقم 38 الخاص بالأصول الغير ملموسة، ونظرا لأنه لا يوجد نموذج موحد تم الاتفاق عليه لتحديد قيمة المورد البشري، فإنه على المؤسسة اختيار النموذج الأكثر مناسبة لنشاطها وطبيعة مواردها البشرية مما يسهم في تقديم معلومات أكثر قربا من الواقع. أما فيما يخص تطبيقها في المؤسسات الجزائرية فقد توصلت الباحثة من خلال الدراسة التطبيقية إلى أن تطبيق محاسبة الموارد البشرية يحتاج إلى ترقية الفكر والوعي الاقتصاديين وضمان شفافية المعلومات المحاسبية المفصح عنها كخطوة أساسية، كما قامت بوضع مقترح إذا تم تطبيق ما ورد فيه ستتمكن المؤسسات من تطبيق محاسبة الموارد البشرية بشكل فعال.

- **SUNDAY KEHIND JAMES, Human capital accounting: the dichotomy of value representation, journal of Public Administration and management, Volume 03, Number 05, Department of public administration, university of AWKA, Negiria, 2014:**

حيث تطرقت الدراسة إلى محاسبة رأس المال البشري وكيفية الاعتراف بقيمته في القوائم المالية حسب طريقة الأجور المستقبلية المخصوصة، وهذه الطريقة تعد من بين طرق الاعتراف وقياس قيمة

المورد البشري، كما أن الدراسة حثت على ضرورة الاعتراف برأس المال البشري في القوائم المالية ضمن أصول المؤسسة بدلا من الاعتراف بها كنفقات جارية تحمل على نتيجة المؤسسة في الدورة المحاسبية وذلك نظرا لقيمتها المهمة والعوائد التي تعود بها على المؤسسة،

ما يميز دراستنا عن الدراسات السابقة أن دراستنا تقوم على إمكانية اعتبار المورد البشري أصل من أصول المؤسسة وذلك حسب متطلبات معايير الإبلاغ المالي الدولية ومتطلبات النظام المحاسبي المالي، والتوسع في طرق قياسه وفق مدخل التكلفة ومدخل القيمة، وكذلك فوائد الإفصاح عن تكلفته في القوائم المالية من جانب الأصول، ومعرفة كيف يؤثر ذلك على اتخاذ القرار داخل المؤسسة، وذلك من خلال تطبيق نموذج من بين نماذج الاعتراف ألا وهو نموذج التكلفة وذلك عن طريق رسملة التكاليف المتعلقة به والتي تتوفر فيها شروط الاعتراف بالأصل والتي تتمثل أساسا في المنافع الاقتصادية التي تعود بها على المؤسسة، ثم بعد ذلك دراسة أثر تطبيق هذا النموذج على القوائم المالية من خلال حساب النسب والمؤشرات المالية ومقارنتها مع النسب والمؤشرات المالية للمؤسسة قبل تبني هذا النموذج ودراسة أثر ذلك على اتخاذ القرارات التي تتبع هذه المعالجة داخل المؤسسة.

9 - هيكل الدراسة

قصد الإجابة على الإشكالية المطروحة ومن أجل تحقيق الأهداف التي بني البحث على أساسها ارتأينا تقسيم هذا العمل إلى أربع فصول كالتالي:

الفصل الأول الذي كان تحت عنوان الإطار النظري لمحاسبة الموارد البشرية حيث تطرقنا من خلاله في البداية إلى إمكانية تأصيل المورد البشري ثم تطرقنا إلى المفاهيم المتعلقة بالمحاسبة

الموارد البشرية وتطورها التاريخي، بالإضافة إلى المبادئ والفروض التي تقوم عليها هذه المحاسبة وأهمية وجود نظام معلومات خاص بمحاسبة الموارد البشرية داخل المؤسسة.

الفصل الثاني قمنا بتخصيصه للتعرف على أساليب القياس والإفصاح الخاصة بالموارد البشرية التي تعتمد على القيمة والتي تعتمد على التكلفة بالإضافة إلى التعرف على المعالجات المحاسبية للموارد البشرية حسب معايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي ثم قمنا بعرض أساليب الإفصاح عن الموارد البشرية وأهمية هذه الأساليب والفوائد التي تعود بها على المؤسسة.

الفصل الثالث الذي كان تحت عنوان مساهمة محاسبة الموارد البشرية في اتخاذ القرارات داخل المؤسسة الاقتصادية وذلك كون الدراسة تهدف إلى معرفة ما هو أثر تبني محاسبة الموارد البشرية على اتخاذ القرارات داخل المؤسسة حيث تطرقنا إلى الجانب النظري لاتخاذ القرار داخل المؤسسة وأسس وأنواعه بالإضافة إلى ضرورة توفر معلومات ذات جودة من أجل اتخاذ القرار الصائب والصحيح ثم قمنا بدراسة وتحليل جميع القرارات التي تخص الموارد البشرية داخل المؤسسة.

الفصل الرابع الذي كان تحت عنوان تطبيق نموذج التكلفة للاعتراف بالموارد البشرية في شركة AGRO-SIM حيث قمنا من خلاله بالاستعانة بالمعطيات المالية الخاصة بشركة AGRO-SIM من أجل تطبيق النموذج وذلك من خلال إدراج التكاليف الخاصة بالموارد البشرية ضمن أصول الشركة في الميزانية المالية ودراسة أثر ذلك على القوائم المالية وعلى اتخاذ القرار من طرف مسؤولي المؤسسة عند تبني هذا النموذج.

1. الإطار النظري لمحاسبة الموارد البشرية

بعد زيادة الاهتمام بالعنصر البشري في السنوات الأخيرة نظرا للتطور التكنولوجي الذي يعتبر المورد البشري هو أحد أسبابه ومحركه الأساسي، حيث أصبحنا بحاجة إلى يد عاملة ذات مستوى عال من التعليم والتدريب من أجل تحقيق أهداف المؤسسة بكفاءة وفعالية.

من هذا المنطلق ظهرت فكرة تقييم المورد البشري وفقا لأسس خاصة به و رسملة تكاليفه، واعتباره أصل من أصول المؤسسة، الأمر الذي سنحاول إثباته من خلال هذا الفصل حيث سنتطرق في:

- **المبحث الأول:** إلى إمكانية تأصيل الموارد البشرية حيث نتناول مفاهيم الأصول أو

موجودات المؤسسة وتبيين مدى انطباق معايير الاعتراف بالأصول على الموارد

البشرية، ثم نحاول إظهار كيفية رسملة هذه التكاليف.

- **المبحث الثاني:** نتطرق من خلاله إلى ماهية محاسبة الموارد البشرية ابتداءا بظهورها

وتطورها وأسباب اللجوء إليها مروراً بتعريفها ومراحل تطورها، مبيينين في آخر المبحث

أهمية هذا النوع من المحاسبة وأهدافها.

- **المبحث الثالث:** نظهر من خلاله أسس محاسبة الموارد البشرية من مبادئها وفروضها، ثم

نتطرق إلى معوقات وصعوبات مسك هذا النوع من المحاسبة، بالإضافة إلى فوائدها

ومزاياها ثم نبين في العنصر الأخير وجهات النظر المؤيدة لهذا النوع من المحاسبة

ووجهات النظر المعارضة لها وأسباب كل منهما.

- **المبحث الرابع:** سنعرّض من خلاله هذا النوع من المحاسبة عن طريق إثبات وجودها

كنظام للمعلومات المحاسبي داخل المؤسسة، حيث سنتطرق إلى مفاهيم نظم المعلومات

المحاسبية وإسقاطها على محاسبة الموارد البشرية وشرح مكونات هذا النوع من النظام وإجراءات تشغيل هذا النظام.

المبحث الأول: إمكانية تأصيل الموارد البشرية

يحتاج المورد البشري كغيره من الموارد الاقتصادية الأخرى بالمؤسسة إلى مصاريف ونفقات خاصة به، ابتداءً من نفقات التعيين والتدريب إلى نفقات ترك الخدمة، لذلك سنحاول إثبات من خلال هذا المبحث أنه بإمكاننا تأصيل هذه النفقات بواسطة إسقاط مفاهيم الموجودات أو الأصول على المورد البشري، ورسملة النفقات المتعلقة به.

المطلب الأول: ماهية الأصول

نبين من خلال هذا المطلب تعريف الأصول وأنواعها من أجل إسقاط تلك المفاهيم على الموارد البشرية حيث نبدأ أولاً بتعريف الأصول ثم يليه أنواع الأصول

الفرع الأول: تعريف الأصول

اختلفت تعاريف الأصول أو الموجودات باختلاف وجهات النظر المتبعة إلا أن جميعها ارتبطت بنظريات الوحدة المحاسبية وصبت في نفس السياق ومن بين هذه التعاريف نجد ما يلي:

عرفتها جمعية المحاسبين الأمريكيين على أنها شيء ما يمثل رصيد مدين يرحل إلى فترات مستقبلية في دفاتر المحاسبة بوصفه حق من حقوق الملكية نتج عن نفقة تمت وترتب عليها حق ملكية أو قيمة تتعلق بالمستقبل¹

وعرفها مجلس معايير المحاسبة كما يلي: "الأصل هو مورد يسيطر عليه المشروع نتيجة

لأحداث سابقة ومن المتوقع أن ينجم عنه منافع اقتصادية مستقبلية تتدفق إلى المشروع"²

¹ - مؤيد الفضل، المشاكل المحاسبية المعاصرة، دار المسيرة، الأردن، بدون سنة نشر ص 102

² - جمعة حميدات، منهاج خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية « IFRS Expert » ، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، 2014، الأردن، ص 15

وعرفت الأصول في المادة 20 من المرسوم التنفيذي المتضمن تطبيق أحكام النظام المحاسبي المالي كما يلي: "تتكون الأصول من الموارد التي يسيورها الكيان بفعل أحداث ماضية وموجهة لأن توفر له منافع اقتصادية مستقبلية"¹

وتتمثل المنافع الاقتصادية المستقبلية للأصل مساهمته المحتملة بشكل مباشر أو غير مباشر في التدفقات النقدية المتوقعة أو ما يعادلها.

وتعرف أيضا على أنها الممتلكات المادية والمعنوية للمؤسسة مثل "المباني، المعدات، البضاعة والنقديات" وتُظهر الأصول كيفية استخدام المؤسسة للأموال التي حصلت عليها من الشركاء أو المساهمين أي رأس المال أو من الغير "أي القروض بمختلف أنواعها" لذا فإن الأصول تعرف أيضا بالاستعمالات لأنها تبين كيف استعملت المؤسسة الأموال التي حصلت عليها².

من التعاريف السابقة يمكن استنتاج التعريف الآتي:

الأصول هي عبارة عن عناصر ملك للمؤسسة أي تسيطر عليها المؤسسة وهي قابلة للتحديد وينتظر منها منافع اقتصادية مستقبلية.

الفرع الثاني: أنواع الأصول وأسس عرضها قي الميزانية

تقسم الأصول إلى ما يلي:

الأصول الغير جارية أو الأصول الثابتة: هي أصول غير معدة للاستهلاك التام أو الاستخدام خلال الدورة التشغيلية العادية للمؤسسة، ويتم اقتناؤها لتسيير أعمال المنشأة وللاستفادة من طاقاتها

¹ - المرسوم التنفيذي رقم 156-08 المتضمن أحكام تطبيق النظام المحاسبي المالي، الصادر في الجريدة الرسمية رقم 27 الصادرة بتاريخ 28 ماي 2008، ص 10

² - عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، دار النشر جيطلي، الجزائر، 2009، ص 11

الإنتاجية¹ وتتمثل في التثبيات المعنوية كبرامج الإعلام الآلي وشهرة المحل، التثبيات المادية كالمعدات والتجهيزات والمباني، التثبيات المالية كالسندات والودائع والكفالات المدفوعة.

الأصول الجارية: وهي الأصول التي تتوقع المؤسسة بأن يتم بيعها أو استهلاكها خلال دورة الاستغلال العادية والتي تمتد بين تاريخ شراء المواد الأولية وتاريخ بيع المنتجات، كما تشمل الأصول الجارية على الأصول التي تم شرائها بهدف بيعها خلال الاثني عشر شهرا وكذا على الزبائن والنقديات².

الفرع الثالث: أسس عرض الأصول في الميزانية

يرتب المحاسبون عناصر الأصول بحسب سيولتها (قدرة تحويلها إلى نقود سائلة) من أقلها سيولة إلى أكثرها سيولة فعناصر الاستثمارات أقل سيولة من عناصر المخزونات و عناصر المخزونات أقل سيولة من عناصر الحقوق³.

المطلب الثاني: التقييم المحاسبي للأصول:

عرف مجلس معايير المحاسبة الدولي التقييم بأنه عملية تحديد القيم النقدية للعناصر التي سيعترف بها في القوائم المالية، وهذا يتطلب اختيار أساس معين للتقييم، كما يمكن استخدام أسس مختلفة للتقييم في القوائم المالية ويمكن عرضها كما يلي⁴:

– **التكلفة التاريخية:** وهي المبلغ النقدي الذي دفع للحصول على الأصل أو ما يعادله بالقيمة

العادلة للأصل المقابل في تاريخ الحصول عليه¹، ولا تأخذ التكلفة التاريخية في الحسبان

¹ – محمد أبو النصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، الأردن،

2016، ص 33

² – عبد الرحمن عطية، مرجع سبق ذكره، ص 11

³ – محمد بوتين، معايير المحاسبة الدولية الإطار النظري والتطبيقات، 2009، الصفحات الزرقاء الجزائر، ص 146

⁴ – جمعة حميدات، منهاج خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية « IFRS Expert »، مرجع سبق ذكره، ص 179

تأثيرات تغيرات الأسعار من جهة وتطور القدرة الشرائية للنقود من جهة أخرى، وتعد التكلفة التاريخية الأساس الأكثر استخداماً لدى المنشآت عند إعداد قوائمها المالية.

- **القيمة القابلة للتحصيل:** وهي القيمة الأكبر ما بين القيمة العادلة أو ثمن البيع الصافي بعد طرح جميع التكاليف و القيمة النفعية.

- **القيمة العادلة:** هي المبلغ الذي سيتم استلامه إذا تم بيع الأصل أو دفعة لتسديد الالتزام في عملية اعتيادية بين أطراف مشاركة للسوق المنتظم أو السوق النشط الذي يجب أن يتوفر على الشروط التالية:

1 تجانس العناصر المتفاوض عليها في هذا السوق؛

2 يمكن أن يوجد بها عادة وفي كل وقت مشترون وبائعون متفقون؛

3 تكون الأسعار موضوعة في متناول الجمهور؛

- **القيمة النفعية²:** هي القيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة من استخدام الأصل بشكل متواصل أو عن وحدة منتجة للخرينة وتعرف هذه الأخيرة على أنها أصغر مجموعة قابلة لتعريف الأصول التي تنتج مداخيل الخزينة ذات استقلالية واسعة عن مداخيل الخزينة المنتجة من طرف أصول أخرى أو مجموعة من الأصول.

توجد نماذج قياس تكاليف الموارد البشرية سيتم شرحها لاحقاً من بيم هذه النماذج نجد

نموذج التكلفة التاريخية التي تشمل تكلفة الحصول على البشر بالإضافة إلى تكاليف التعيين

والتدريب والتعلم

¹ - حسن القاضي، مأمون حمدان ، المحاسبة الدولية ومعاييرها، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص 22

² - أنظر إلى : جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره ص 230 و محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص 146

المطلب الثالث: معايير الاعتراف المحاسبي بالأصول ومدى انطباقها على الموارد البشرية

نحاول من خلال هذا المطلب تحديد المعايير التي إذا توفرت في العنصر المدروس

يصنف كأصل من أصول المؤسسة، ثم نقوم بإسقاط هذه المعايير على الموارد البشرية العاملة

بالمؤسسة وقياس مدى تطابقها معها.

الفرع الأول: معايير الاعتراف بالأصول: حسب الطرح السابق فإن هناك جملة من المعايير يجب

أن تتوفر في العنصر المدروس حتى يمكن تصنيفه في جانب الأصول وهي كالتالي:

1 تحقيق منافع اقتصادية مستقبلية: بمعنى أنه توجد منافع اقتصادية مستقبلية ستندفق

للمؤسسة نتيجة استغلال أو استخدام الأصل في الدورات المحاسبية القادمة؛

2 أن يكون للمنشأة الحق في الاستفادة من هذه المنافع والسيطرة عليها؛

3 إمكانية قياس تكلفة الأصل بشكل موثوق.

الفرع الثاني: مدى انطباق هذه المعايير على الموارد البشرية : من خلال ما يلي نحاول أن نبين

مدى التطابق في معايير الاعتراف بالأصول مع الموارد البشرية من خلال إسقاطها عليه:

- تحقيق منافع اقتصادية مستقبلية: عند تطبيق هذا المعيار على الموارد البشرية المتاحة

لمؤسسة ما، يتضح أنه من الممكن إطلاق لفظ الأصول عليها، وذلك لأن المؤسسة حينما

تتعاقد مع الأفراد للعمل في أنشطتها الاقتصادية فإن هذا التعاقد غالباً ما يكون لأكثر من

سنة مالية واحدة، وعليه سيصبحون أولئك الأفراد بموجب العقد مصدراً للمنافع والخدمات

المستقبلية للمؤسسة، شأنها في ذلك شأن الموجودات المادية الأخرى المتاحة لها، حيث

تعتبر المنافع الناتجة من خدمات العاملين التي يحتمل أن تقدم للمنشأة لأكثر من مدة محاسبية واحدة موجودات أو أصول¹.

وبالرغم من توافق التحليل المنطقي للخاصية الأولى من حيث انطباقها على الموارد البشرية، إلا أنه هناك وجهات نظر معارضة بحجة عدم وجود الضمان لاستمرار إدراج المنافع المستقبلية من الموارد البشرية، ولكم الحقيقة أن كل الموارد الاقتصادية بشرية كانت أو اقتصادية لا يوجد ضمان لاستمرار تقديم منافعها وخدماتها للمؤسسة، وذلك لعدم القدرة على التنبؤ لما سيحدث في المستقبل وبالتالي فإن النظر إلى خاصية الاستفادة من المنافع الاقتصادية يجب أن تكون على أساس الاحتمالية وليس التأكد.

- أن يكون للمؤسسة الحق في الاستفادة من هذه المنافع والسيطرة عليها : حيث يمكن للمؤسسة الاستفادة بطريقة مباشرة من المنافع التي يدرها هذا الأصل، فهناك وجهات نظر ترى صعوبة كبيرة في إثبات هذه الخاصية على الموارد البشرية لأن الحق في استلام المنافع من وجهة نظرهم يرتبط بالملكية القانونية للموجودات، وبما أنه الموارد البشرية لا يمكن امتلاكها فإنهم سيرفضون فكرة تصنيفها ضمن أصول المؤسسة، ولكن في المقابل لا ينبغي الاعتماد على شرط الملكية لاعتبار الموارد البشرية من أصول المؤسسة لأنها ليست المورد الوحيد الذي لا يمتلكه، فهناك الكثير من الموارد التي تصنفها المؤسسة ضمن موجوداتها في حين أنها لا تمتلكها بل إن المنافع الاقتصادية لذلك الأصل تعود على المؤسسة أي تسيطر عليها كالموجودات وأفضل مثال على ذلك الأصول التي تتحصل عليها المؤسسة بموجب عقد إيجار تمويلي مثلاً فالمؤسسة هنا لا تمتلك ذلك الأصل وإنما

¹ - مؤيد الفضل، المشاكل المحاسبية المعاصرة، دار المسيرة، الأردن، ص 322

تنتفع من خدماته فقط، وبإسقاط هذا المفهوم على الموارد البشرية فإن للمنشأة حق الانتفاع من الخدمات المقدمة من موظفيها خلال فترة التعاقد معهم¹.

- إمكانية قياس تكلفة الأصل بشكل موثوق : حيث يمكن قياس المورد البشري بعدة طرق

وأساليب سنتطرق إليها لاحقاً و قد تم تطبيق هذه الطرق "أي طرق القياس" في كثير من المؤسسات الخاصة في الدول المتقدمة²، أما من ناحية افتقاد القياس المحاسبي لقيمة هذه الموارد لمعيار الموضوعية في بعض الحالات واعتماده على التقديرات، فهنا لا يمكن أخذ هذا السبب على عاتق محاسبة الموارد البشرية فقط لأن المحاسبة عموماً تلجأ لهذه التقديرات سواء في بعض الجوانب المتعلقة بالأصول أو بالخصوم، ومن أمثلة ذلك تقدير الديون الغير قابلة للتحويل، تقدير العمر الإنتاجي للأصول القابلة للاهلاك، تقدير معدلات الاهتلاك للأصول، إضافة إلى ذلك فإن التوضيح بالموضوعية تتفق مع الرأي الذي ينادي بأن على المحاسبة التوضيحية بالموضوعية عند إعداد القوائم المالية إذا تأكدت بأن ذلك يحقق نتائج أفضل ويوفر معلومات أكثر فائدة لمستخدمي هذه القوائم³.

وبعد الطرح السابق لمعايير الاعتراف بالأصول ومدى مطابقتها للموارد البشرية فإننا نستطيع اعتبار الموارد البشرية أصولاً جاهزة بالمفهوم المحاسبي ذلك لأنه يمكن الاستفادة من منافعها المستقبلية خلال مدة التعاقد مع أي مورد بشري، كما يمكن لل مؤسسة قياس هذه المنافع

¹ - مؤيد مُجد على الفضل، المعلومات المحاسبية عن الموارد البشرية و دورها في ترشيد قرارات المستثمرين، مجلة الإداري، معهد الغدرة العامة، مسقط، العدد 43، 1990، ص 324

² - حمادي دلال، دور وأهمية الإفصاح عن محاسبة الموارد البشرية في القوائم المالية، رسالة ماجستير تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر - 3-2011، ص 70

³ - مؤيد مُجد علي الفضل، ص 324، نقلاً عن حمادي دلال، مرجع سبق ذكره

وتحديد قيمتها وذلك لوجود عدة مداخل للقياس منها التي تعتمد على التكلفة وأخرى تعتمد على القيمة، كما أن المؤسسة حق السيطرة على هذه المنافع ومراقبتها والتحكم فيها خلال مدة التعاقد.

المطلب الرابع: رسمة تكاليف الموارد البشرية

يجب تحديد أنواع التكاليف الواجب رسملتها، وهذا يتوجب علينا تحديد التكاليف المتعلقة بالعنصر البشري ثم تقسيمها إلى رأسمالية وإيرادية، التكاليف الإيرادية هي التي تدفع للمحافظة على الأصل جاهز للاستخدام والتي يتم إهلاكها خلال الفترة المحاسبية الجارية التي استقادت منها، أما التكاليف الرأسمالية فهي التكاليف التي تساهم في تطوير وتحسين الأصل وتغيير مواصفاته الإنتاجية والتي تستفيد منها عدة دورات مالية، لذلك يتم توزيعها على هذه السنوات، والمعيار الأساسي في اعتبار التكلفة أصلاً أو مصروفاً هو أن التكلفة التي تستفيد منها الفترة الحالية (فقط) تعالج كنفقة إيرادية، أما التكلفة التي تمتد منفعتها إلى عدة سنوات، فإنها تعامل معاملة الأصل في القوائم المالية، وتحديد معدل الاهتلاك المناسب يتوقف على طبيعة النفقة والفترة الزمنية المتوقعة للاستفادة منها.

وهنا لابد أن نميز بين الاهتلاك والذي هو التناقص التدريجي في الأصول المادية المملوكة كالعقارات والآلات والمعدات وبين الاستنفاد والذي هو التناقص التدريجي في الأصول الغير ملموسة أو ما يسمى بالأصول المعنوية على الرغم من أن شهرة المحل مثلاً قد تتزايد قيمتها بمرور الزمن على عكس باقي الأصول المادية الثابتة التي يطرأ تناقص تدريجي في قيمتها، ولكم إذا عرفنا الاستنفاد بأنه مقابلة ما يستهلك من منافع الأصل بالعوائد التي تم الحصول عليها منه فإن الاستنفاد للأصول البشرية إنما هو استنفاد قيمة الأصل خلال الفترة التقديرية المتوقعة للخدمات هذا الأصل مع الأخذ بالحسبان الحاجة إلى وضع معيار معين يحدد فترة زيادة الخبرة للأصل البشري

خلال سنوات الخدمة والفترة التي تبقى عندها الخبرة ثابتة، ويمكن أن يكون استنفاد الأصول البشرية مبنياً على أخذ الاعتبارات التالية¹:

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

¹-أنظر إلى :

- خوني رابع وآخرون، محاسبة الموارد البشرية كأداة للقياس المحاسبي والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الاستثمار في رأس المال البشري، الملتقى الوطني الخامس حول تسيير الموارد البشرية، جامعة بسكرة، 2016، ص 9

- رشا حمادة، القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية وأثره في القوائم المالية، مجلة جامعة دمشق، المجلد الثامن عشر، العدد الأول، 2002، ص 150

المبحث الثاني: ماهية محاسبة الموارد البشرية

تعتبر محاسبة الموارد البشرية أحد المواضيع القديمة نسبياً في البحوث الاقتصادية وهذا ما سنلاحظه من خلال التطرق إلى نشأتها وتطورها عبر الزمن، وهذا إن دل على شيء إنما يدل على أهميتها وضرورتها في المؤسسة، فلطالما تجاهلت القواعد المحاسبية الموارد البشرية وعالجت النفقات المتعلقة بها كنفقات جارية بغض النظر عن المنافع التي تقدمها للمؤسسة، ولكن نظراً للحاجة إلى إعادة النظر في هذا النوع من المحاسبة، استمرت الأبحاث متجهة نحو الاعتراف بالموارد البشري كأصل من أصول المؤسسة، حيث سنتناول من خلال هذا المبحث مفاهيم وأسباب ظهور محاسبة الموارد البشرية مروراً بنشأتها ودوافع التفكير بها وأهدافها وخصائصها.

المطلب الأول: نشأة محاسبة الموارد البشرية

نشأت و تطورت محاسبة الموارد البشرية على عدة مراحل وعلى يد عدة مفكرين اقتصاديين بارزين مثل إريك فلامهولتز الذي كان من بين الأوائل الذين دعوا إلى تبني هذا النوع من المحاسبة كذلك ليكرت الذي قام بإعداد نموذج لقياس الموارد البشرية، حيث نحاول من خلال هذا المطلب تتبع مسار تطور محاسبة الموارد البشرية والعوامل التي أثرت في ذلك:

الفرع الأول: مراحل تطور مفهوم محاسبة الموارد البشرية قمنا بتقسيم هذه المراحل حسب تطور مفهومها وهي كما يلي:

المرحلة الأولى من 1960 إلى 1966: تعتبر هذه المرحلة مرحلة وضع المفاهيم

الأساسية لمحاسبة الموارد البشرية وذلك عن طريق اشتقاق المفاهيم الأساسية عن رأس المال البشري وذلك باستخدام أهم النظريات والمبادئ المتعلقة بهذا الموضوع في العلوم الاجتماعية

الأخرى، ومن أهم المصادر البحثية هو فكرة رأس المال البشري في النظرية الاقتصادية والأهمية النسبية للموارد البشرية ضمن مكونات شهرة المحل في المحاسبة.¹

المرحلة الثانية من 1966 إلى 1971: تميزت هذه المرحلة بظهور أبحاث أكاديمية

لتطوير نماذج قياس قيمة و تكلفة الموارد البشرية نذكر من هذه النماذج نموذج ليكرت Likert في سنة 1967 والذي يبني أسلوباً مشتقاً في العلوم السلوكية لقياس الموارد البشرية عند البحث في العلاقة بين النظم الإدارية والإنتاجية في الم مؤسسة، وقد ذهب Likert للدفاع عن إدماج محاسبة الموارد البشرية في النظام المحاسبي الرسمي للمؤسسة كما تميزت هذه الفترة بزيادة البحوث الخاصة لتحديد المجالات الحالية والمستقبلية لاستخدامات محاسبة الموارد البشرية.²

المرحلة الثالثة من 1971 إلى 1976: نشرت خلال هذه الفترة العديد من الدراسات

الأكاديمية في أمريكا استراليا واليابان وقد تم تطبيق العديد من هذه البحوث على اثر المعلومات التي وفرتها محاسبة الموارد البشرية من أجل اتخاذ القرارات الإدارية وقد شهدت هذه المرحلة اهتمام جمعية المحاسبين الأمريكيين بموضوع محاسبة الموارد البشرية حيث كونت لجنتين لهذا النوع من المحاسبة الأولى سنة 1971 و الثانية سنة 1972 ونشرت تقارير اللجنتين تحت عنوان "تطور المحاسبة عن الموارد البشرية"

المرحلة الرابعة من سنة 1976 إلى سنة 1980: شهدت هذه الفترة تدهوراً في الاهتمام

بهذا النوع من المحاسبة من جانب الأكاديميين ومن قبل المؤسسات تطبيقياً، وهذا لعدة أسباب منها أن الجزء الأكبر من البحوث الأولية والتي تعتبر أقل صعوبة قد تمت في المراحل السابقة وأن الأجزاء الباقية أكثر صعوبة وتتطلب باحثين ذوي كفاءة عالية للقيام بها، وبما أن عدد الباحثين

¹ - Eric Flamholtz, human Ressource Accounting, Advances in concepts Methods and applications, 3^{ed} edition, Kluwer academic Publishers, 1999, p 09

¹⁸ - فداغ الفداغ، مشكلات وحالات محاسبية، مؤسسة الوراق، عمان، 2007، ص 416

الذين يملكون مهارات للقيام بهذه البحوث هم قلة، الأمر الذي أدى إلى عدم الإقبال على تطبيق محاسبة الموارد البشرية وذلك نظرا للتكاليف العالية.

المرحلة الخامسة من 1981 إلى سنة 2000:

و هي مرحلة التطوير، فقد شهدت بداية البحث الجدي للاهتمام بكل من النظرية و التطبيق للمحاسبة عن الموارد البشرية و ذلك نتيجة لتزايد اهتمام الولايات المتحدة الأمريكية بموضوع زيادة الإنتاجية وتركز هذا الاهتمام على دور العنصر البشري في زيادة الإنتاجية، مما شد الاهتمام نحو المحاسبة عن الموارد البشرية إضافة إلى زيادة المنافسة بين الولايات المتحدة الأمريكية واليابان في مجال الصناعة واختلاف إدارة الشركات اليابانية للموارد البشرية عن مثيلاتها الأمريكية إلى الاهتمام بأساليب و نظم المحاسبة عن الموارد البشرية¹، وقد شهدت هذه المرحلة تطبيق المحاسبة عن الموارد البشرية على شركات و مؤسسات ضخمة بعكس الحال في مراحل التطور الأولى حيث كان التطبيق يقتصر على شركات صغيرة ومتوسطة الحجم.

المرحلة السادسة: من 2001 إلى غاية وقتنا الحالي ففي هذه الفترة أصبحت الموارد

البشرية من أهم الركائز التي تهتم بها المؤسسات لمسايرة متطلبات الاعتماد على التكنولوجيا الحديثة المتطورة والنمو المستمر للابتكارات بحيث أصبحت مهارات الموارد البشرية محددات أساسية لخلق القيمة و تحقيق الأرباح و إرساء ميزة تنافسية، و في هذه الفترة احتل موضوع محاسبة الموارد البشرية أهمية خاصة بين الموضوعات البحثية في مجال الفكر المحاسبي، و جاء التركيز على محاسبة الموارد البشرية انعكاسا للتطور الكبير في اقتصاديات المعرفة و تكنولوجيا المعلومات، حيث ساهم الاقتصاد الحديث المعتمد على مجتمع المعلومات و المعرفة و التكنولوجيا

¹ -Singh,Mohar, “ **Human Resource Accounting Challeng For Accountant**”, Shodh, Smiksha aur Mulyankan(International Research Journal), Vol II, Issue5, 2009,p440

في التأكيد على مفهوم المحاسبة عن الموارد البشرية، و اعتبارها أداة هامة في تحديد مسار الأداء الاقتصادي للمؤسسات.

الفرع الثاني: العوامل التي ساهمت في استحداث محاسبة الموارد البشرية

هناك عوامل ساهمت في استحداث محاسبة الموارد البشرية التي تهتم بقياس التكاليف المتعلقة بالعنصر البشري يمكن حصرها في ما يلي:

- الأخذ بعين الاعتبار عنصر الموارد البشرية بوصفه أحد المكونات الأساسية لشهرة المحل في المنشآت؛

- الدور المتزايد للموارد البشرية في المؤسسات الحديثة لا سيما الخدمية منها وأهمها البنوك؛

- الحاجة إلى رسملة بعض عناصر الإنفاق على الموارد البشرية بسبب ضخامتها وعدم اتسامها بخاصية الدورية في الإنفاق؛

- الاتجاه المتزايد نحو تكوين نظام معلومات محاسبي عن الموارد البشرية هدفه تزويد الإدارة بالمعلومات اللازمة لتخطيط القوى العاملة في المنشأة وترشيد القرارات الخاصة بها؛

- رغبة المستخدمين الخارجيين للقوائم المالية في معرفة درجة الرضا و معنويات العاملين؛

- التغيير الذي حدث في أنماط الإدارة والذي يهتم بضرورة الموائمة بين مصلحة الفرد والمؤسسة¹؛

- النتائج الايجابية من تطبيق محاسبة الموارد البشرية في مؤسسات عالمية.

- الاهتمام بالجوانب السلوكية لعلم المحاسبة وظهور ما يسمى بالمحاسبة الاجتماعية؛

- الاهتمام بالتدريب كأحد الجوانب المهمة لصقل مهارة وخبرة العنصر البشري؛

- ظهور ما يسمى بالمهارات العالية¹؛

¹ - خالد محمد المدهوم، تطبيق محاسبة الموارد البشرية في البنوك التجارية في فلسطين: دراسة ميدانية، المجلة العربية للمحاسبة، المجلد السابع عشر، العدد الثاني، ديسمبر 2014 ، ص 87

المطلب الثاني: مفهوم محاسبة الموارد البشرية

من أجل ضبط مفهوم محاسبة الموارد البشرية وجب علينا الالتفات إلى تعريف المحاسبة ثم عرض التعاريف الخاصة بمحاسبة الموارد البشرية، مع التطرق إلى أهميتها من أجل إظهار ضرورة تبني هذا النوع من المحاسبة.

الفرع الأول: مفهوم المحاسبة

تعرف المحاسبة على أنها نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة و تصنيفها، وتقييمها وتسجيلها و عرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، ونجاعته، ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية².

كما تعرف على أنها عبارة عن علم تحكمه مفاهيم وفروض ومبادئ وأهداف ووظائف ومعايير يتم الاسترشاد بها في تحقيق الإبداع الفني لتطبيق مراحل الدورة المحاسبية عن طريق تحليل المعاملات وقياس الأحداث الاقتصادية والاجتماعية ويتم ذلك تجسيدا لممارسة مراحل النظام المحاسبي من إدخال البيانات وتشغيلها واستخلاص النتائج منها على شكل معلومات لأجل التخطيط والرقابة وتقويم الأداء واتخاذ القرارات³

يمكن الاستنتاج مما سبق أن المحاسبة هي عبارة عن نظام للمعلومات يختص في معالجة البيانات المالية من أجل الحصول على معلومات مالية تتجسد في القوائم المالية من ميزانية وجدول نتائج وجدول حركات رؤوس الأموال وجدول تدفقات الخزينة، حيث من خلال هذه القوائم يستطيع مستخدموها اتخاذ القرارات الصائبة في الوقت المناسب؛

¹ - أيمن عبد الله محمد أبو بكر؛ المحاسبة عن تكلفة الموارد البشرية وأثرها على رفع كفاءة الأداء بمؤسسات التعليم العالي بالسودان، دراسة حالة جامعة دنقلا - للفترة 2003- 2008 ص 6

² - Code Comptable , Recueil de textes législatifs et réglementaire relatifs au droit comptable, textes complémentaires et annotations, Berti éditions, 2^{em} édition, Alger, 2015, P ;1

³ - كمال عبد العزيز النقيب، مقدمة في نظرية المحاسبة، دار وائل عمان، طبعة الأولى 2004، ص ص 122، 123

الفرع الثاني: تعريف محاسبة الموارد البشرية : عرضت الأدبيات المحاسبية تعريفات كثيرة

لمحاسبة الموارد البشرية وفي ما يلي جملة من التعريفات:

حيث عرفت جمعية المحاسبين الأمريكيين عام 1973 من قبل لجنة محاسبة المورد

البشري محاسبة الموارد البشرية بأنها عملية تعريف و قياس البيانات المتعلقة بالموارد البشرية

وتوصيل هذه المعلومات إلى الجهات ذات العلاقة؛

أما «FLAMHOLTZ» فقد عرفها على أنها عملية التعرف على الموارد البشرية وقياسها و

توصيل المعلومات المتعلقة بها إلى المختصين بإصدار القرارات و هي أيضا تتضمن تحديد

التكاليف التي تتحملها المؤسسات مقابل جمع و اختيار و توظيف و تأجير و تدريب الأصول

البشرية و قياس قيمتها في المؤسسة¹.

كما تعرف على أنها المحاسبة عن الأفراد بكونهم موارد في المؤسسة و تقوم على قياس تكلفة و

قيمة الأفراد الموجددين بهذه المؤسسة².

وعرفت أيضا على أنها عملية تقدير القيمة المالية للموارد البشرية أفرادا وجماعات في المنظمات

والمجتمع ومتابعة التغيرات التي تطرأ على قيمتها مع الوقت³.

وهناك تعريف آخر يبرز محاسبة الموارد البشرية على أنها أسلوب لتحديد وقياس وتوصيل

المعلومات الخاصة بالموارد البشرية للأطراف المعنية داخل أو خارج المنظمة بهدف رفع كفاءة

العاملين وإدارة المنظمة وتحسين نوعية القرارات الخاصة بها⁴.

من خلال ما تم عرضه من تعاريف لمحاسبة الموارد البشرية يمكن أن نعرفها على أنها "

عملية تعمل على إعطاء قيمة للمورد البشري و كيفية إجراء طرق لمعالجتها محاسبيا؛ وذلك من

¹ - وليد ناجي الحياي، المشاكل المحاسبية و نماذج مقترح، الدنمارك دار الأكاديمية العربية المفتوحة ، 2007 ، ص 292

² - فضل كمال سالم، مدى أهمية القياس و الإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية و أثرها على الشركات المساهمة في قطاع غزة ، رسالة ماجستير في

المحاسبة و التمويل كلية التجارة ، قسم المحاسبة و التمويل ، الجامعة الإسلامية غزة ، 2011 ، ص 22

³ - خالد عبد الرحمن الهيتي، إدارة الموارد البشرية، دار وائل عمان، طبعة 2، 2005، ص 311

⁴ - وليد ناجي الحياي، مرجع سبق ذكره، ص 289

خلال التعرف على مجمل التغيرات التي تحدث فيها و إظهار القيمة الحقيقية لهذه الموارد، لتمكين الأطراف المعنية التعرف عليها من خلال محاسبة الموارد البشرية.

و باعتبار الموارد البشرية ذات أهمية كبيرة في المؤسسة فهي تضم نوعين وهم¹:

أ. الموارد البشرية الداخلية: و تنقسم هي بدورها إلى:

-الموارد البشرية المالكة للمؤسسة؛

-الموارد البشرية المنتجة في المؤسسة؛

-الموارد البشرية المنظمة والمسيرة و الموجهة للمؤسسة.

ب . الموارد البشرية الخارجية و تضم ما يلي:

-الموارد المقرضة و الممولة للمؤسسة؛

-الموارد المدينة و الدائنة للمؤسسة؛

-أي جهات خارجية أخرى لها علاقة بالمؤسسة.

الفرع الرابع: أهمية محاسبة الموارد البشرية

تكتسي محاسبة الموارد البشرية أهمية بالغة لما تنتجه من معلومات ذات قيمة للأطراف

ذات العلاقة لذلك سنعرض في ما يلي أهميتها حيث يستهدف هذا النوع من المحاسبة قياس الموارد

البشرية المتاحة والمستخدمة في الوحدات الاقتصادية المختلفة مما يساهم في مساعدة الإدارة

بمستوياتها المختلفة على القيام بوظائفها في التخطيط والرقابة على الموارد البشرية بفاعلية وكفاءة

هذا ولقيت فكرة قياس الموارد البشرية وإظهارها في الميزانية كأصل من أصول المشروع تأييدا كبيرا

لما لها من أهمية من حيث²:

¹- كمال عبد العزيز النقيب ، مقدمة في نظرية المحاسبة ، دار وائل للنشر ، الطبعة الأولى ، 2014، ص ص344,342

²- أريك فلامهولت، المحاسبة عن الموارد البشرية، دار المريخ، السعودية، ص 96- 98

- قياس العائد على رأس المال المستخدم في المشروع من خلال العلاقة بين صافي الأصول بما فيها الأصول البشرية مما يعطي دقة وموضوعية في القياس.
- تخطيط الموارد البشرية في المشروع : إن عملية التخطيط ورسم التصورات المستقبلية تتطلب توافر البيانات والمعلومات عن كافة موارد المشروع المتاحة لديه وذلك لمساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات المناسبة والمحاسبة عن الموارد البشرية تؤمن للإدارة ما تحتاجه من معلومات وبيانات عن الأصول البشرية . وهذا بدوره يساعد الإدارة على تخصيص الموارد البشرية على أفضل الوظائف والمهارات المتاحة بالمشروع إضافة إلى ترشيد الإنفاق على الموارد البشرية وتحديد الحجم الأمثل من الاحتياجات البشرية
- أما الدور الرقابي الذي تلعبه المحاسبة عن الموارد البشرية فيتضمن : حث الإدارة على المحافظة على الأصول البشرية لل مؤسسة وعدم تصفية تلك الأصول من جهة وإيجاد وسيلة لتقييم مدى قيام الإدارة بالمحافظة على الموارد البشرية وذلك لمعرفة مدى نجاح الإدارة في إدارة واستثمار والاستغلال الأمثل من الموارد البشرية المتاحة .
- إن المسؤولية الاجتماعية تجاه المشروع تفرض على المشروع الاهتمام بعنصر المورد البشري ورفع كفاءته وقدرته على الأداء من خلال تهيئة البيئة المناسبة للعمل وكذلك التدريب المستمر لرفع وصقل قدراته والمحاسبة عن الموارد البشرية تمكن القائمين على تقييم المشروع تجاه المجتمع من توفر المعلومات الخاصة بالعنصر البشري.
- يمكن أن تقدم المحاسبة عن الموارد البشرية خدمة للأطراف الخارجية تساعد في عملية اتخاذ القرارات المتعلقة بهم وذلك من خلال معرفة قيم الأصول البشرية التي تتواجد في المشروع ومدى تأثيرها على الوضع المالي فيه.

المطلب الثالث: دوافع وأسباب اللجوء إلى محاسبة الموارد البشرية

من خلال هذا المطلب سنحاول إبراز أهم الدوافع والأسباب التي أدت بالمفكرين الاقتصاديين إلى تطوير هذا النوع من المحاسبة، وهذه الأسباب والدوافع إن دلت على شيء إنما تدل على حاجة المؤسسات الماسة لهذا النوع من المحاسبة لما تكتسبه من أهمية ولما تلعبه من دور مهم عند تبنيها من طرف المؤسسات.

الفرع الأول: دوافع اللجوء إلى محاسبة الموارد البشرية

هناك عدة أسباب ودوافع دعت إلى الالتفات لهذا النوع من المحاسبة والعمل على تطويره وتطبيقه في عدة مؤسسات نذكر منها ما يلي¹:

- الاهتمام المتصاعد للموارد الغير الملموسة عامة والبشرية منها خاصة في المشروعات الحديثة، بالإضافة إلى النمو المتزايد في أنشطة مشروعات الخدمات كشركات التأمين إذ تعد الموارد البشرية المورد الأهم في هذا النوع من المشروعات؛
- الاتجاه المتزايد للمشروعات الحديثة نحو تكوين نظم معلومات تزود الأطراف ذات المصلحة بالمعلومات المناسبة حول الموارد البشرية العاملة بالمؤسسة والإفصاح عن ما يحدث من تغيير في قيمتها؛
- تفاعل علم المحاسبة مع العلوم السلوكية إذ اكتسبت العديد من المفاهيم التي ساهمت في تحسين وتطوير أساليب القياس المحاسبي بشكل عام وفي مجال الموارد البشرية بشكل خاص؛

- التطورات التكنولوجية والتقنية وانعكاساتها على الوحدات الاقتصادية من المتغيرات التكنولوجية والسياسية والاقتصادية مما يتضح أن هناك آثار خطيرة على الوحدات

¹ - علي فاضل جابر، تصميم نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية في الوحدات الاقتصادية، مجلة الأكاديمية العربية المفتوحة، الدنمارك، العدد الثاني، 2007، ص 34

الاقتصادية، فلقد أفرزت تلك المتغيرات قفزة واسعة لنظم الإنتاج والإدارة في شركات الدول المتقدمة مما خلق فجوة واسعة مقارنة مع مؤسساتنا؛

- العنصر الإنساني له قيمة سوقية، وما حدث في الولايات المتحدة الأمريكية عام 1968، يؤكد هذا فعندما استقال ثمانية من كبار المديرين في شركة موتورولا والتحاقهم بالعمل لدى شركة منافسة وهي شركة فيرتشيلر، فقد انخفضت القيمة السوقية لأسهم الشركة الأولى بحوالي 41 مليار دولار وارتفعت أسهم الشركة الثانية بمبلغ 14 مليون دولار خلال 24 ساعة من تاريخ إعلان خبر الاستقالة؛

الفرع الثاني: أسباب اللجوء إلى محاسبة الموارد البشرية

تعتمد المؤسسة الحديثة في تحقيق أهدافها ونجاحها بصورة متزايدة على العنصر البشري فكفاءة العاملين تعتبر عاملاً أساسياً في تحقيق الاستخدام الكفء للاستثمارات المادية الضخمة في الصناعات الحديثة، كما تزيد أهمية رأس المال البشري كلما زادت أهمية الإبداع وتطوير المنتجات وحدة المنافسة.

حيث يعتمد نجاح المؤسسات ومنظمات الأعمال وكفاءة وفعالية تشغيلها على حسن استثمار مواردها، وخاصة الموارد البشرية التي تقوم بإدارة جميع الموارد الأخرى في المؤسسة ولا يمكن تحقيق أهداف المؤسسة بدون المورد البشري. وعليه فاهتمام المحاسبين بمعالجة الموارد البشرية جاءت لعدة أسباب منها:¹

¹ - لستر ثارو، ترجمة أحمد فؤاد بلع الصارع، على قمة مستقبل المنافسة الاقتصادية بين اليابان وأمريكا، الكويت، عالم المعرفة، 1995، ص 5

- الأهمية المتصاعدة للموارد غير الملموسة عامة، والبشرية منها على وجه الخصوص في

المشروعات الحديثة، إضافة إلى زيادة النمو في أنشطة مشروعات الخدمات، إذ تعد

الموارد البشرية المورد الأهم في هذه الشركات (شركات التأمين)؛

- الاتجاه المتزايد في المشروعات الحديثة نحو تكوين نظم معلومات تزود الأطراف ذات

المصلحة بمعلومات مناسبة حول الموارد البشرية العاملة في المؤسسة والإفصاح عما

يحدث من تغيير قيمتها؛

- العنصر الأساسي هو أهم أنواع الأصول المنتجة في الوحدات الاقتصادية وله تأثير

جوهرى على الإنتاجية؛

المطلب الرابع: أهداف وخصائص محاسبة الموارد البشرية

بهدف التطرق إلى جميع جوانب ماهية محاسبة الموارد البشرية، نحاول من خلال هذا المطلب

التعرف على أهداف وخصائص محاسبة الموارد البشرية كما يلي:

الفرع الأول: أهداف محاسبة الموارد البشرية

يعتبر الهدف العام للمحاسبة كأداة من أدوات الإدارة هو تقديم المعلومات الصحيحة و

الموثوقة عن الموقف المالي والتنافسي للمؤسسة، وذلك مع مراعاة الإطار البيئي - التنظيمي

والتكنولوجي - الذي تعمل فيه المؤسسة، ولا يخرج هدف محاسبة الموارد البشرية عن جوهر ذلك

كما تقوم محاسبة الموارد البشرية على الأهداف التالية¹:

- مساعدة الإدارة والإطارات المختلفة في اتخاذ القرارات المتعلقة بالتخطيط واستخدام الرقابة

على الموارد البشرية؛

¹ - سماي علي، ولاد براهيم ليلي، محاسبة الموارد البشرية: دراسة نظرية في المفهوم والمحتوى، مداخله ضمن الملتقى الوطني الخامس حول محاسبة الموارد البشرية، جامعة بسكرة، 23-24 فيفري 2016، ص 9

- توفر للإدارة المعلومات عن التكاليف الفعلية لجلب الموارد البشرية وتمييزها سواء بإضافة موارد جديدة أو تطوير الموارد المحلية،
- المساعدة في إعداد الموازنات التخطيطية لتكاليف الحصول على الموارد البشرية وتمييزها،
- تساعد على استخدام الموارد المتاحة بكفاءة وفعالية، خاصة عند إعداد البرامج التدريبية اللازمة لرفع مهارات وقدرات الأفراد وذلك بما يظهر من تكاليف هذه البرامج والعائد المتوقع مقابل ذلك؛
- تحديد العائد الذي يحصل عليه المشروع من رأس المال البشري، وتقييم قرارات الاستثمار في القوى العاملة وذلك بمقارنة التكلفة بالمنفعة بمختلف البدائل؛
- مساعدة الإدارة في توزيع الأفراد على الوظائف المختلفة بشكل يؤدي إلى أفضل تخصيص ممكن وهذا يتطلب تحديد المعدل العائد من استخدام العامل في مختلف المناصب؛
- تحفيز الإدارة على الاهتمام برأس المال البشري عند اتخاذها للقرارات في هذا الشأن باعتبار المورد البشري أصل له قيمة اقتصادية للمشروع.
- وقد حددت جمعية المحاسبة الأمريكية ثلاثة أهداف رئيسية لمحاسبة الموارد البشرية كما يلي¹:

- **القياس**: أي تقدير تكلفة وقيمة العنصر البشري، باستخدام طرق ونماذج ومعايير موضوعية.
- **التطبيق**: ويعني تصميم النظام لمحاسبة الملائم للاستفادة من المقاييس الموضوعية.
- **النتائج الإنسانية**: وتتضمن تحليل أثر محاسبة الموارد البشرية على التنظيم الإنساني للمنظمة، من حيث اتجاهات العاملين وسلوكهم وأدائهم.

¹ - طارق عبد الحفيظ الشريف، مدى إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الشركات الصناعية، مجلة المختار للعلوم الاقتصادية ، العدد الثالث المجلد الثاني، 2013 ، ص 20

ومن ثم فإن محاسبة الموارد البشرية تسهم في تحقيق هدف أشمل وهو كفاءة استخدام القوى العاملة المتاحة، وتقييم وتحليل العمل المباشر ، فحيث أنها تتعامل مع قيمة الاستثمار في الأصول الإنسانية والنتائج الاقتصادية كما أنها تساعد الإدارة على اتخاذ القرار السليم و بالأخص على حسن اختيار الأفراد المتميزين والملائمين، وتدريبهم وتحفيزهم والاستفادة من طاقاتهم وقدراتهم وجهودهم إلى الحد الذي يحقق مصالح هؤلاء الأفراد إلى جانب مصلحة العمل وعلى ذلك فمن الأهمية البالغة رسم إطار فكري أو فلسفي لمحاسبة الموارد البشرية وتصميم وتدقيق نظام محاسبي الذي يوفر البيانات الدقيقة لاتخاذ القرارات الملائمة وإجراء البحوث التطبيقية والميدانية للتعرف على العوامل التي تحقق فعالية ومردودية محاسبة الموارد البشرية .

الفرع الثاني: خصائص محاسبة الموارد البشرية : تتميز محاسبة الموارد البشرية بعدة خصائص نذكر منها¹:

- هي نوع من أنواع المحاسبة يعنى فقط بالجانب البشري داخل المنظمة أي أن من مميزاتها أنها تهتم فقط بما يخص العمال داخل المنظمة؛

- لها طابع مادي وطابع غير مادي حيث انه من المعروف أن المحاسبة مالية كانت أو

تحليلية أو غيرها، تهتم بالجانب المادي فقط أما محاسبة الموارد البشرية فتهم بالجانب

المادي للعمال و في نفس الوقت تهتم بالجانب المعنوي بحيث لا تفصل الجانب المادي

للعامل بالإضافة إلى الجانب المعنوي؛

- تسمح للإدارة من خلال ما توفره من معطيات ومعلومات بالتخطيط السليم لمواجهة الأعباء

المتوقعة والغير متوقعة للعمال داخل المنظمة؛

¹ - قورين حاج قويدر، التأصيل والقياس المحاسبي لرأس المال البشري في منظمات الأعمال الحديثة، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية العدد الخامس عشر جوان 2014، جامعة شلف الجزائر، ص 124

- القدرة على التحديد الدقيق للاستثمارات البشرية التي تحتاج إليها المنظمة لبناء تنظيماتها

الإنسانية و بناء هيكل العمالة؛

- تتميز أيضا بقدرتها على تحديد الطرق وكيفية الاستفادة وتسيير العنصر البشري داخل

المؤسسة؛

- القدرة على تحديد التكلفة الحقيقية للعنصر البشري وبالتالي تسمح بالمفاضلة وقياس العائد

ومقارنته بالتكلفة.

المبحث الثالث: أسس محاسبة الموارد البشرية

لاشك أن هذا النوع من المحاسبة قام على فروض ومبادئ شأنها شأن أي نظام معلومات محاسبي

آخر، في نفس الوقت تواجه محاسبة الموارد البشرية صعوبات كثيرة عند تطبيقها نتطرق لها من

خلال هذا المبحث، كما لقي هذا النوع من المحاسبة تأييد البعض ومعارضة البعض الآخر استنادا

إلى حجج وبراهين، نحاول أن نقف عند كل وجهة لنعرض أهم الأسباب التي أدت إلى تأييد أو

معارضة تقييم المورد البشري في المؤسسة واعتباره أصل من أصولها.

المطلب الأول: فروض ومبادئ محاسبة الموارد البشرية

إن سلامة أي نظام معلومات محاسبي يتوقف على مدى موافقته وعدم تعارضه مع المبادئ

والفروض المحاسبية المتفق عليها بين المحاسبين، وفيما يلي نستعرض الفروض والمبادئ المتفق

عليها بين المحاسبين والملائمة لتصميم نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية الذي يتماشى مع

أهدافه

الفرع الأول: فروض محاسبة الموارد البشرية

كأي نظام محاسبي تستند محاسبة الموارد البشرية إلى مجموعة من الفروض و هي¹:

-الفرض الأول: يعتبر العنصر البشري موردا هاما من الموارد المؤسسة إذ له قيمة اقتصادية مباشرة وغير مباشرة و تتمثل من ناحية القيمة المباشرة بالموجودات و الوقت الذي تبذله الموارد البشرية لإنجاز الأعمال الموكلة إليها مباشرة، و تقديم خدمات متنوعة حالية و مستقبلية، بينما تتمثل القيمة الاقتصادية الغير مباشرة بحسن استخدامها و استفادتها من الموارد المادية و التكنولوجية، حيث هؤلاء قادرون على المساهمة في تحقيق أهداف المؤسسة.

-الفرض الثاني : تتأثر الموارد البشرية بالنمط القيادي للإدارة , حيث تتوقف إنتاجية العاملين على القدرات و المهارات من ناحية،و الرغبات و الميول من الناحية أخرى كما تتطور معارف الموارد البشرية في المؤسسات التي تركز إدارتها على التدريب و تطوير العاملين، و كذا الحوافز المادية و المعنوية التي تقدمها لإشباع الحاجات المختلفة، كما أن الإدارة تساهم في توجيه العنصر البشري لاستخدام طاقاته

الاستخدام الصحيح مما يولد لديه دوافع إيجابية، و استعداد نفسي و ذهني للمساهمة في أهداف المؤسسة، أما إذا فشلت الإدارة في استخدام العنصر البشري انخفضت قيمته، و عليه فالإدارة الناجحة عليها أن تجذب الكفاءات الجيدة أكثر من غيرها.

-الفرض الثالث : تعد المعلومات الخاصة بمحاسبة الموارد البشرية، ضرورة لفاعلية و كفاءة المؤسسة، فمثل هذه المعلومات مفيدة في عمليات التخطيط لاختبار و توظيف و تنمية الموارد البشرية، كما أن المعلومات التي تتضمنها محاسبة الموارد البشرية لها أهمية كبيرة في عمليات الرقابة و التقييم في الأجلين الطويل والقصير سواء لإدارة المؤسسة أو المتعاملين الخارجيين.

¹ - بن بركة الزهرة، تلي فريدة، الجانب النظري لمحاسبة الموارد البشرية، مفاهيم قروض ومعوقات، الملتقى الوطني الخامس حول تسيير الموارد البشرية، 23-24 فيفري 2016 جامعة محمد خيضر بسكرة، ص 4

-الفرض الرابع : إن توظيف الموارد البشرية تعتبر تكلفة اقتصادية تتحملها المؤسسة مقابل

خدمات و منافع تحصل في صورة نقدية وإظهارها في القوائم المالية.

-الفرض الخامس : إن المفهوم التقليدي للأصول يقوم على أنها حقوق و خدمات مملوكة قابلة

للقياس بوحدات نقدية و هي تكتسب نتيجة التعامل بين الوحدات الاقتصادية يتوقع الحصول منها

مستقبلا على خدمات أو منافع اقتصادية.

من خلال الفروض الخمسة السالفة الذكر يتبين لنا أن الموارد البشرية تتصف بخصائص وهي:

-أنها قابلة للقياس المحاسبي؛

-تقدم خدمات مستقبلية مقابل التدريب و التعليم؛

-أن تكون الموارد البشرية ملك لجهة معينة سواء كانت مؤسسة أو شخص.

الفرع الثاني: مبادئ محاسبة الموارد البشرية:

بما أنه هناك فروض لمحاسبة الموارد البشرية فلديها أيضا مبادئ تستند عليها كما يلي¹:

- مبدأ الاستمرارية والدورية : تمثل الموارد البشرية عنصر الاستمرار للمؤسسة فلا تستطيع

بدونه أن تؤدي دورها ، على عكس الموارد المادية فخدماتها مؤقتة، لذا يجب على

المؤسسة العمل على المحافظة على مواردها البشرية وزيادة إنتاجيتها عن طريق التدريب

والتشجيع، ولعظمة التكاليف المنفقة على تلك الموارد والحصول على منافعها لعدة فترات

محاسبية فإنه ينبغي توزيعها على تلك الفترات.

- مبدأ مقابلة الإيرادات بالتكاليف: تعتبر تكلفة العنصر البشري المنفقة على اجتذابه وتعيينه

وتدريبه وتنميته، مصروفا رأسماليا وأصلاً من أصول المؤسسة يتم استنفاده ومن ثم تحمل

تاريخ الاطلاع: 2017/01/20 الساعة 23:00 <https://ay83m.wordpress.com> -¹

الفترة المحاسبية بما يخصها فقط من التكلفة ويقابلها في الجانب الدائن الإيرادات الإنتاجية للموارد البشرية والمتمثلة في إضافته تلك النفقات إلى معدل الإنتاج.

- **مبدأ الإفصاح والعلانية:** في المحاسبة التقليدية لا يتم الإشارة إلى العنصر البشري إلا في جدول النتائج "أجور المستخدمين" وفي قائمة الميزانية (المقدمات والمستحقات من تلك المصروفات) وهذا يعد قصورا في الإفصاح حيث يجب عرض الاستثمار في الموارد البشرية ضمن أصول الميزانية ليعطي مؤشرا للجهات المهتمة بالمنظمة كما يعطي مؤشرا ذات دلالة تعكس كفاءة الإدارة ويوضح التغير في هيكل القوى العاملة.

- **مبدأ الموضوعية:** هناك مقاييس على درجة كبيرة من الموضوعية تستخدم لقياس رأس المال البشري وتعتمد الموضوعية على بيانات إحصائية رسمية، ويرى الباحثون أن إضافة بيانات أقل موضوعية ولكن أكثر فائدة لمتخذي القرارات يؤدي إلى تطور علم المحاسبة.

- **مبدأ الأهمية النسبية:** إن التكاليف المنفقة لاكتساب العنصر البشري هي تكاليف كبيرة بحيث تأخذ أهمية تؤدي إلى وجوب رسملتها وإظهارها في الميزانية.

مما سبق ترى الباحث أن محاسبة الموارد البشرية لا تتعارض مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها بل ترتقي إلى حد القبول العام في ظل تلك المبادئ المحاسبية.

المطلب الثاني: معوقات وصعوبات مسك محاسبة الموارد البشرية

إن قياس قيمة المورد البشري وعرضها في القوائم المالية هو بحد ذاته أمر غير مستساغ من الناحية الإنسانية، فضلا عن وجود توجهات ذاتية في عملية القياس قد تؤدي إلى البغضاء بين الموظفين وتواجه بعدوانية وكره، وعليه فإن اعتبار المورد البشري أصلا من الأصول يواجه صعوبات كثيرة أهمها¹:

¹ - أنظر إلى:

- أن تطبيق محاسبة الموارد البشرية يتطلب تطوير نسب اهتلاك الأصول البشرية، حيث تخفض قيمة الاهتلاك السنوي للأصول البشرية من قيمة الأرباح كما هو الحال في اندثار الأصول المادية، لكن اهتلاك قيمة الموارد البشرية يواجه صعوبة باختلاف نسب اهتلاك الأفراد، حيث أن بعضهم تقل قدراته مع مرور الزمن في حين أن البعض الآخر تزداد قدراتهم، وبالتالي قيمتهم من خلال زيادة الخبرة المتراكمة لديهم كما أنه من الصعب تقدير فترة اهتلاك الموارد البشرية وأيضاً صعوبة في معالجة شطب الأصول البشرية لدى انتهاء السنوات التقديرية للاستفادة منها؛
- أن تطبيق نظام محاسبي جديد يتضمن الإفصاح عن الموارد البشرية سيضطدم بالنظام المحاسبي التقليدي المعتمد والذي لديه قبول عام، حيث من الصعب القبول بمعالجة الأصول البشرية كما تعالج الأصول في النظام التقليدي،
- أن العديد من إجراءات محاسبة الموارد البشرية لا تلاقي قبولا عاما، فمثلا أن لكل من منهج القيمة ومنهج التكلفة في تقييم الموارد البشرية انتقادات بعدم الموضوعية، ورغم أن منهج القيمة لاقى قبولا واسعا خلال الفترة الماضية، إلا أن هذا المنهج يعتمد على قياس قيمة الأفراد بمقدار مساهمتهم في تحقيق الأرباح، ولذلك سينتج عن تطبيق هذا المنهج صعوبة في تقييم الأفراد وخاصة الأفراد العاملين في المجال الإداري، والأعمال المتداخلة التي يصعب التمييز في مستوى كل منها في تحقيق الأرباح؛

- ثامر عادل الصقر، محاسبة الموارد البشرية: المفهوم والأهمية، دراسة على عينة من الشركات العراقية في البصرة، مجلة دراسات البصرة، العدد 16، سنة 2013، جامعة البصرة، ص 182

- بن عمارة نوال، محاسبة الموارد البشرية، مداخله تدخل ضمن متطلبات الملتقى الدولي حول تنمية الموارد البشرية وفرص الاندماج في اقتصاد المعرفة والكفاءات البشرية، جامعة ورقلة الجزائر، 09-10 مارس 2004، ص 134

- أن عملية قياس الأفراد وفقاً لمحاسبة الموارد البشرية يفترض بقاء الأفراد في المؤسسة

ووضع مسار محدد للتطور الوظيفي للأفراد مع مراعاة سياسات التقاعد واحتمالية مغادرة

العمل في أي وقت، وإن تطبيق ذلك في الواقع العملي يكون صعب؛

- أن الأصول يمكن أن تمتلك وتستخدم من قبل المؤسسة بالطريقة التي ترغب بها ولكن

الأفراد لا يمكن امتلاكهم بل فقط استخدامهم والاستفادة منهم، كما أن الأصول المادية

يمكن أن تقدر لها قيمة بيعية في نهاية العمر الإنتاجي، في حين لا يمكن تحديد ذلك

للموارد البشرية، وقد يتطلب الأمر أن تصرف للأفراد تعويضات أو مكافأة نهاية الخدمة،

كما أن الأصول المادية تقل قيمتها الدفترية بمرور الزمن بفعل الاهتلاك، في حين أن

الأفراد قد تزداد قيمتهم بمرور الوقت بتطور خبرتهم ومعرفتهم؛

- قبل تطبيق محاسبة الموارد البشرية لابد من دراسة الجدوى الاقتصادية من ذلك حيث

يجب مقابلة المنافع المتوقعة الحصول عليها من تطبيقها وتكاليف جمع البيانات ومعالجتها

وإعداد القوائم والكشوفات الخاصة بذلك، إذ أن تحقيق الفاعلية من تطبيق محاسبة الموارد

البشرية يتطلب تطبيق نظام دقيق لقياس وتقييم أداء الأفراد يعتمد على الموضوعية

والشمولية والعدالة، وذلك يصعب تحقيقه إضافة إلى تعرضه لعوامل التحيز والخطأ

والنسيان؛

- إن تطبيق محاسبة الموارد البشرية قد يدفع الإدارة إلى المزيد من استغلال جهود الأفراد

نحو الأهداف الاقتصادية، حيث أن النظرة الاقتصادية للأصل هو السعي لاستغلاله بأقصى

الطرق الممكنة؛

- إن تطبيق محاسبة الموارد البشرية يتطلب تسجيل قيمة مالية عن الأفراد باعتبارهم أصول،

وذلك يواجه جوانب أخلاقية قد تتسبب بردود فعل سلبية من قبل الأفراد لرفضهم أن يعتبروا

كسلعة لها قيمة مالية، رغم أن الاستجابة قد تكون ايجابية في بعض الحالات، لذلك يجب أن تكون المؤسسة حذرة في تطبيقها لمحاسبة الموارد البشرية ومراعاة الجوانب الأخلاقية وتوضيح الأهداف والأغراض الأساسية وإبراز الإيجابيات المتوقعة لكل من الشركة والأفراد.

وهناك بعض الطرق أو الحلول لمواجهة هذه لصعوبات والمعوقات التي تحول دون تطبيق محاسبة الموارد البشرية نذكر منها ما يلي¹ :

- أن المؤسسات ليس لها حق ملكية قانوني على الموارد البشرية كي تبرر معاملتها كأصل من الأصول.
- نظرا لحالة عدم التأكد فيما يتعلق بمستقبل المؤسسة يصبح من الصعب قياس المنافع أو الخدمات المستقبلية من مواردها البشرية، كما أن للموارد البشرية الحرية الطبيعية في النقل أو ترك العمل لأي سبب من الأسباب.
- صعوبة توفير عنصر الموضوعية في قياس تكلفة الموارد البشرية، لأن ذلك يتطلب اعتماد طرق وأساليب رياضية معقدة قد يصعب الوصول إليها.
- ارتفاع معدل دوران الموظفين، مما يجعل من الصعب تقدير أعمارهم الإنتاجية التي تلزم رسملة واستنفاد نفقاتهم.
- أن المؤسسات لها حق ملكية الخدمات التي تؤديها الموارد البشرية العاملة لديها بموجب العقد المبرم معها أو استنادا للقانون الذي تم بموجبه التعيين وبالتالي يمكن اعتبار تلك الموارد أصولا.

¹ - نوال حربي راضي، مدى إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الجامعات -دراسة تطبيقية- مجلة القادسية، للعلوم الإدارية والاقتصادية، العدد 12، 2010، ص103

- أن من الفروض المحاسبية هو فرض الاستمرارية وبموجبه يفترض أن المؤسسة مستمرة في ممارسة نشاطاتها إلى أمد غير محدد، لذا فإنه يمكن قياس المنافع أو الخدمات المستقبلية من مواردها البشرية براءاً على تقديرات تضعها في ضوء توقعاتها للمستقبل. أما بالنسبة إلى حرية الموارد البشرية في النقل أو ترك العمل فإنه يتم إجراء المعالجات المحاسبية اللازمة لذلك.

- أما عن الموضوعية في قياس تكلفة الموارد البشرية فإن عملية القياس هذه لا يمكن أن تصل إلى تقييماً حقيقياً للقدرات البشرية والإمكانات التي يتوقع الاستفادة منها.

- أن ارتفاع معدل دوران الموظفين أمر طبيعي ولا يستلزم سوى إثبات لمعالجات المحاسبية اللازمة سواء عند النقل أو الاستغناء عن أو الوفاة للعنصر البشري أو عند التعيين للمورد البشري الجديد.

- أما عن قياس قيمة المورد البشري وعرضها في القوائم المالية، فيمكن مواجهة هذه الصعوبة بزيادة وعي وإدراك العاملين بأهميتهم بالنسبة للمؤسسة التي يعملون بها ويكون ذلك بتواصل الإدارة مع العاملين في بعض المناسبات وتوصيل الفكرة لهم، كما أن فئة الأكاديميين في الجامعات على وجه الخصوص يمكنهم قبول الفكرة لأنها من المفاهيم العلمية.

المطلب الثالث: مزايا مسك محاسبة الموارد البشرية

تهدف محاسبة الموارد البشرية إلى مساعدة الإدارة بمستوياتها المختلفة والأطراف

الخارجية في اتخاذ القرارات المتعلقة بتخطيط واستخدام ورقابة الموارد البشرية، الأمر الذي

يؤدي إلى تحقيق أهداف المؤسسة.

وحيث أنها من وجهة نظر المتخصصين في الموارد البشرية، توفر الإطار الموضوعي والعلمي والذي يساعد على اتخاذ القرارات الخاصة بالموارد البشرية كالاستبدال مثلاً، فضلاً على أنها تحفز الإدارة على الأخذ بعين الاعتبار مفهوم رأس المال البشري عند اتخاذ أية قرارات متعلقة بالموارد البشرية بشكل خاص وبالمؤسسة بشكل عام.

ومن جهة أخرى فإن المستثمرين الحاليين والمستقبليين يحتاجون إلى أن تكون القوائم المالية مشتملة للمعلومات الكافية والمناسبة عن الموارد البشرية وذلك من أجل أن تساعد على تقييم الأصول البشرية للمنشأة من أجل اتخاذ القرارات المناسبة الخاصة باقتناء أسهم مؤسسة ما أو الاحتفاظ بأسهم المؤسسة الحالية أو الاستغناء عنها لما لتلك المعلومات عن رأس المال البشري تأثير على المركز المالي للمؤسسة¹.

بناءً على ما سبق يمكن لمحاسبة الموارد البشرية أن تحقق مزايا عدة للإدارة نجد منها:

- التخطيط السليم للقوى العاملة لمواجهة الأعباء الحالية والمتوقعة؛
- تقدير الاستثمارات التي توجهها المنظمة في بناء تنظيمها الإنساني؛
- عدم تحميل حسابات النتيجة بكافة المصروفات المرتبطة بالموارد البشرية التي لا تهلك خلال الفترة المالية مما يترتب عليه زيادة الأرباح؛
- تحديد أفضل مجالات الاستفادة من الأصول البشرية وذلك عن طريق قياس:

- العائد من استخدام هذه الأصول؛
- تقدير التكاليف الحقيقية للأعمال مما يساعد على اتخاذ القرارات المالية

الملائمة والإنتاجية الإنسانية².

¹ - فضل كمال سالم، مدى أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره على اتخاذ القرارات المالية، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية غزة، 2008، ص 32

² - فضل جابر، تصميم نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية في الوحدات الاقتصادية، مجلة الأكاديمية العربية المفتوحة بالدمارك، العدد الثاني، 2008، ص 33

وهناك مزايا أخرى عند تطبيق محاسبة الموارد البشرية وإظهارها في القوائم المالية من جانب الأصول نذكرها في ما يلي:¹

- تحميل الحسابات الختامية بكافة المصروفات المرتبطة بالموارد البشرية التي تهتك خلال الفترة المالية يترتب عليه إظهار حقيقة الأرباح المتعلقة بالفترة المالية؛
 - إن استحداث أصول جديدة وهي الأصول البشرية يترتب عليه تضخم المركز المالي للمؤسسة، ويؤدي بزيادة ثقلها في السوق؛
 - تشجيع منح القروض طويلة الأجل بضمان الأصول التي تضخمت بزيادة الأصول البشرية؛
 - إظهار إيجابيات في نسب التحليل المالي الذي يمثل البسط فيها صافي الأرباح أو أصول المؤسسة،
 - التأثير في سلوكيات الأفراد بما يدفع بالمستثمرين إلى استثمار أموالهم في مثل المؤسسات التي تعكس حساباتها الختامية موقفا متفائلا بالنسبة للفترة المالية الواحدة؛
 - تساعد محاسبة الموارد البشرية المؤسسات على القيام بمسؤوليتها الاجتماعية، وذلك عن طريق وضع أهداف لتنمية الموارد البشرية إلى جانب الأهداف الإنتاجية؛
 - تساعد محاسبة الموارد البشرية الإدارة، على حسن استخدام قواها العاملة، واتخاذ القرارات الملائمة بشأن توظيفهم وتوجيه جهودهم؛
- وبالمقابل توجد مجموعة من العيوب الملازمة للنظام محاسبة الموارد البشرية أهمها:²

¹ - خالد محمد المدهون، تطبيق محاسبة الموارد البشرية في البنوك التجارية في فلسطين: دراسة ميدانية، المجلة العربية للمحاسبة، المجلد السابع عشر، العدد رقم 2، 2014، ص 86

² - أشواق بن قدورة، تقييم المؤسسات وفقا لرأس المال الغير المادي، دار الراية، الأردن، 2013، ص 113

- صعوبة جمع وعرض بيانات الموارد البشرية بسبب تعدد متغيرات العناصر وصعوبة قياسها؛

- تؤدي صعوبة قياس قيم الأصل البشري المعروض في الميزانية إلى عدم قدرة الإفصاح عن قيمته الحقيقية ؛

- عدم موازنة المنافع المحصلة من استخدام هذه المحاسبة مع تكاليف جمع البيانات وإعداد الميزانيات؛

- صعوبة إيجاد نظام فعال لتقييم أداء العاملين يرتكز على الموضوعية والعدالة والشمول بسبب أخطاء التقييم؛

بغض النظر من أن محاسبة الموارد البشرية هي أسلوب جديد بالتفكير إلا أنها تمد الإدارة أيضا بمعلومات اللازمة من أجل إدارة مواردها بكفاءة وفعالية.

المطلب الرابع: وجهات النظر المؤيدة ووجهات النظر المعارضة لمحاسبة الموارد البشرية
بطبيعة الحال هناك من يؤيد فكرة تقييم المورد البشري والاعتراف به ضمن موجودات المؤسسة، والمقصود هنا الاعتراف بخدماته وتقييمها وإظهارها في قائمة المركز المالي في صنف التثبيات وذلك حسب ما تم إثباته سابقا، وهناك من يعارض هذه الفكرة بشدة بحجة أنه من الصعب إيجاد القيمة المالية الصحيحة التي تعكس خدمات المورد البشري داخل المؤسسة، حيث سيتم في ما يلي التطرق إلى كل وجهة مع ذكر حجج كل وجهة.

الفرع الأول: وجهات النظر المؤيدة

نجد من يؤيد محاسبة الموارد البشرية آخذين بعين الاعتبار الأسباب الموضوعية الآتية¹:

¹ - حنان رضوان حلوة، بدائل القياس المحاسبي، دار وائل للنشر، عمان، 2003، ص 226

- لعل من أكثر وجهات النظر المؤيدة لرسملة الموارد البشرية، هي الآثار الايجابية والمزايا المترتبة على ذلك في القوائم والتقارير المحاسبية، والتي تزيد من القيمة الإعلامية لهذه القوائم والتقارير من وجهة نظر متخذي القرار؛
- تسهم محاسبة الموارد البشرية في تحويل النظرة إلى العاملين من أنهم أعباء تكاليف إلى أنهم أصول؛
- إن بعض عناصر القوى العاملة في الواقع قد تستقيل أو تموت، لكم المنشأة قد تستبدلهم مما يجعل عدم رسملة الموارد البشرية لمنشأة مستمرة مخالفة للواقع، ويسبب نقصاً جوهرياً في البيانات المالية؛
- تساعد محاسبة الموارد البشرية من خلال ترشيح قرارات الاستقطاب والاختيار والتعيين، والتدريب والترقية؛
- وهناك وجهات نظر مؤيدة للتأصيل الموارد البشرية من بين أهم الأسباب التي بررت بها ما يلي¹:
 - تقدم محاسبة الموارد البشرية معلومات هامة وموثوق منها للجهات ذات العلاقة داخل المنشأة وللجهات الخارجية وخاصة أجهزة الرقابة الحكومية؛
 - تساهم في تطوير النمط القيادي الإداري المهتم بتنمية وتطوير موارد المنشأة البشرية؛
 - يمكن أن تحقق محاسبة الموارد البشرية مزايا تخطيطية ورقابية مثل تخفيض معدل دوران العمل، وذلك بما توفره من معلومات للمقارنة بين بديل الاحتفاظ بالعاملين أو تسريحهم في ظروف معينة؛
 - تساعد محاسبة الموارد البشرية المنظمة على القيام بمسؤوليتها الاجتماعية وذلك عن طريق وضع أهداف لتنمية الموارد البشرية إلى جانب الأهداف الإنتاجية، وتدل هذه المحاسبة

¹ - حمادي دلال، دور وأهمية الإفصاح عن محاسبة الموارد البشرية في القوائم المالية، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر 3 ، 2010-2011، ص 81، نقلاً عن خالد عبد الرحيم الهيتي، إدارة الموارد البشرية، دار وائل، عمان، 2005 ص 316

الإدارة على الفرص الملائمة لتطوير الموارد البشرية بما يساعد على وضع أهداف واقعية قابلة للتحقيق؛

الفرع الثاني وجهات النظر المعارضة

أکید هناك تيارات معارضة للنظام محاسبة الموارد البشرية واعتبار المورد البشري أصل من أصول المؤسسة ومن بين الأسباب التي استعانت بها ما يلي¹:

- من الخصائص الرئيسية للموجودات أو الأصول: وجوب ملكيته، وعليه فإن عدم إمكانية

تملك الموارد البشرية تنفي إمكانية اعتبارهم كأصل من أصول المنشأة، حيث أن حق

المنشأة يتمثل في إمكانية تشغيلهم، واستخدام طاقتهم، ومهارتهم فقط؛

- نظرا لانعدام سوق متخصص لتبادل القوى العاملة، لذا يكون من الصعب قياس قيمتهم

قياسا موضوعيا؛

- صعوبة تحديد الفترة الزمنية التي ستستفيد المنشأة خلالها من الخدمات المستقبلية للموارد

البشرية من أجل رسملة تكاليفها، وتحديد معدلاتها؛

- إن معاملة الموارد البشرية كأصل كبقية الأصول المادية في المنشأة يعتبر امتحانا لهم

ويثير استيائهم، ويخلق رد فعل سلبيا ينعكس بنتائج سلبية على المنشأة؛

- إن عملية جمع وعرض وتحليل البيانات المتعلقة بالموارد البشرية تعد صعبة ومعقدة لكثرة

المتغيرات التي تتناولها هذه البيانات؛ وبالذات المتغيرات الإنسانية؛ (السلوك، الدوافع،

الرضا) التي يصعب قياسها بشكل دقيق؛

¹- أنظر إلى:

- هادي التميمي، محاسبة الموارد البشرية وأثرها على اتخاذ القرار، رسالة ماجستير، جامعة عمان العربية للدراسات العليا،

2005/2004، ص 37

- على عبد الوهاب وسعيد ياسين، محاسبة الموارد البشرية: عرض وتحليل مع مدخل بديل، دار المريخ، الرياض، 1984 ص 66-67

- تتطلب فعالية نظام محاسبة الموارد البشرية وجود نظام دقيق لتقييم أداء العاملين الأمر الذي لا يتوفر في كثير من الأحيان؛

المبحث الرابع: محاسبة الموارد البشرية كنظام للمعلومات المحاسبي

يقوم نظام المعلومات المحاسبي بتوفير المعلومات اللازمة لأطراف متعددة داخل وخارج المؤسسة بما يساعد كل طرف في الاستفادة من هذه المعلومات لتحقيق أغراضه، كما يساعد على إحكام الرقابة داخل المؤسسة، وبدوره يضم مجموعة من الأنظمة الفرعية من بينها نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية.

المطلب الأول: عموميات حول نظام المعلومات المحاسبي

نحاول حصر من خلال هذا المطلب مفهوم نظام المعلومات المحاسبي والتطرق إلى وظائفه وشرحها بالتفصيل.

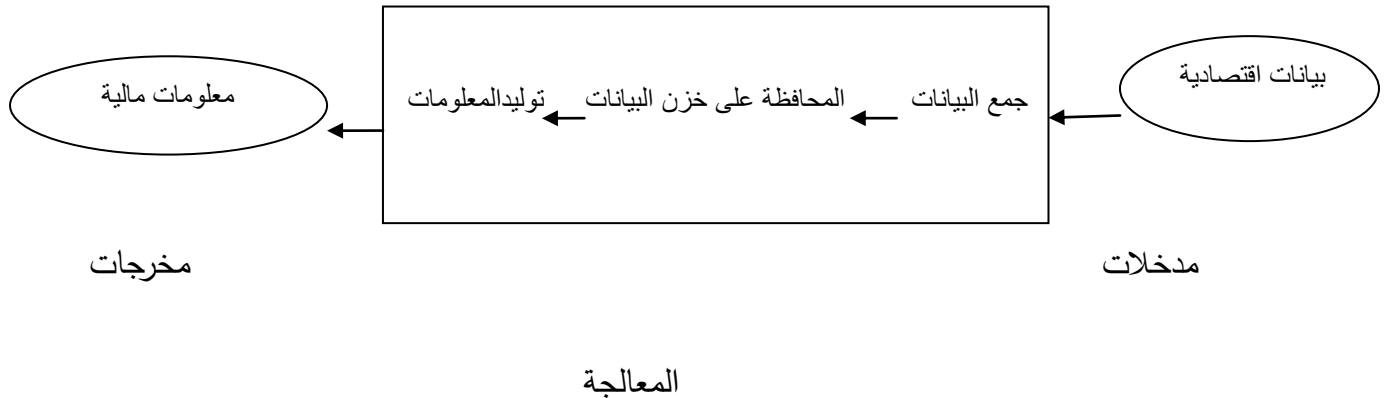
الفرع الأول: تعريف نظام المعلومات المحاسبي: يمكن تعريف نظام المعلومات

المحاسبي بأنه "ذلك الجزء الأساسي و الهام من نظام المعلومات الإداري في المؤسسة الاقتصادية في مجال الأعمال الذي يقوم بحصر و تجميع البيانات المالية من مصادر خارج و داخل الوحدة الاقتصادية، ثم يقوم بتشغيل هذه البيانات و تحويلها إلى معلومات مالية مفيدة لمستخدمي هذه المعلومات خارج و داخل المؤسسة الاقتصادية"¹

و يعتبر نظام المعلومات المحاسبي احد المكونات الأساسية لنظم المعلومات الإدارية، و ينحصر الفرق بينهما في أن الأول يختص بالبيانات و المعلومات المحاسبية في حين يختص الثاني في كافة البيانات و المعلومات التي تؤثر على نشاط المؤسسة. و يوضح الشكل (1-1) العمليات ضمن الأنشطة المحاسبية:

¹ - احمد حسين علي حسين، نظم المعلومات المحاسبية، الدار الجامعية للنشر، مصر، 2003، ص 47

الشكل رقم (1-1) العمليات ضمن الأنشطة المحاسبية



المصدر: إبراهيم الجزراوي وعامر الجنابي، أساسيات نظم المعلومات المحاسبية، اليازوري،

عمان، 2009، ص 24

نلاحظ من خلال الشكل أن مدخلات نظام المعلومات المحاسبي تتمثل في البيانات الاقتصادية الخامة، حيث تخضع هذه البيانات للمعالجة بعد جمعها و الاحتفاظ بها و ذلك من اجل إنتاج المعلومة المالية التي تعتبر بدورها مخرجات النظام و تتمثل عادة هذه المخرجات في القوائم المالية التي تسمح لمستخدميها باتخاذ القرار السليم في الوقت المناسب.

الفرع الثالث: وظائف نظام المعلومات المحاسبي:

يؤدي نظام المعلومات المحاسبي مجموعة من الوظائف تتلخص فيما يلي¹:

- جمع و تخزين البيانات المتعلقة بأنشطة و عمليات المنشأة بكفاءة و فعالية (تجميع بيانات العمليات بواسطة الوثائق الأصلية).
- معالجة البيانات عبر عمليات الفرز و التصنيف و التلخيص... الخ (عمليات المعالجة).

¹ - الرواحي نواف مُجد عبّاس ، مرجع سبق ذكره، ص ص 47، 48

- توليد معلومات مفيدة لاتخاذ القرار و توفيرها للمستخدمين (توليد المعلومات) المتمثلة في:

القوائم المالية و التقارير الإدارية.

- تأمين الرقابة الكافية التي تؤكد تسجيل و معالجة البيانات المتعلقة بأنشطة الأعمال بدقة،

و تؤكد أيضا حماية هذه البيانات و أصول المنشأة الأخرى. (تأمين رقابة فعالة على

الأصول و البيانات)

ويمكن شرح هذه الوظائف بإيجاز من خلال مايلي¹:

أولاً: تجميع بيانات العمليات بواسطة الوثائق الأصلية (المدخلات):

تشمل هذه المرحلة و التي يطلق عليها عملية إدخال البيانات الحصول على البيانات من

نظام العمليات و تسجيل هذه البيانات في المستندات و الوثائق الملائمة، التحقق من صحة

البيانات و تسجيلها على المستندات، التأكد من شمولية المستندات كمالها، يقوم النظام المحاسبي

باستلام المستندات الأساسية الناجمة عن نظام العمليات مثل الفاتورة، أمر البيع، وثيقة

الشحن...الخ و عبر مجموعة من الإجراءات يتم التأكد من صحة هذه البيانات و المستندات ثم

يتم ترقيمها. على الرغم من إمكانية تسجيل البيانات المتعلقة بأنشطة العمليات على أوراق فارغة

في الدفاتر، إلا أن الرقابة و الدقة الأفضل تتحقق عند استخدام نماذج خاصة للتسجيل تسمى

الوثائق الأصلية، مثل طلب الشراء لطلب البضاعة من الموردين.

ثانياً: عمليات المعالجة:

يتم في هذه المرحلة إجراء مجموعة من عمليات المعالجة على المستندات التي تم

الحصول عليها مثل:

¹ - قاسم عبد الرزاق مُجَد ، مرجع سبق ذكره، ص 46، 47

- تصنيف المستندات التي تم الحصول عليها وفقا لمعايير محددة مسبقا مثل ملف فواتير المبيعات أو ملف أوامر الصرف... الخ
- نقل محتوى المستندات إلى مستندات أخرى مثل إعداد أمر الصرف، الذي يتضمن نقل محتويات فاتورة الشراء و تقرير الاستلام و أمر الشراء إلى المستند الجديد أمر الصرف.
- ترحيل محتوى الوثائق و المستندات إلى السجلات المحاسبية الملائمة مثل ترحيل فواتير المبيعات الآجلة إلى حسابات المدينين ذات العلاقة و تسجيل العملية في اليومية و ترحيل العمليات إلى حسابات الأستاذ العام.
- إجراء مجموعة العمليات الحسابية على البيانات كعمليات الجمع و الطرح و الضرب و القسمة بغرض حساب أرصدة الحسابات و مجموع العمليات المسجلة في اليومية... الخ
- إجراء بعض عمليات المقارنة بين محتوى السجلات المختلفة للتأكد من صحة التسجيل و الترحيل إلى السجلات المختلفة.

ثالثا: توليد المعلومات (المخرجات):

الوظيفة الثالثة لنظام المعلومات المحاسبي هي توفير المعلومات المفيدة للإدارة لاتخاذ القرارات و للمستفيدين الخارجيين، ففي الأنظمة اليدوية يتم تأمين تلك المعلومات على تصنيف في شكل فئتين رئيسيتين: القوائم المالية و التقارير الإدارية.

رابعا: تأمين رقابة فعالة على الأصول و البيانات:

الوظيفة الرابعة لنظام المعلومات المحاسبي هي توفير رقابة داخلية كافية لتحقيق

ثلاثة أهداف رئيسية و هي:

- تأكيد الثقة بالمعلومات المنتجة من خلال النظام.

- تأكيد القيام بنشاطات العمل بشكل كفؤ و دقيق، لكي تكون هذه الأعمال متطابقة مع السياسات الإدارية.

- حماية أصول المنشأة و بياناتها.

المطلب الثاني: الإطار المفاهيمي لنظام معلومات محاسبة الموارد البشرية

يعتبر نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية أحد الأنظمة الفرعية للنظام المعلومات المحاسبي حيث يعمل على توفير وبصفة آلية المعلومات المالية والتقنية حول موارد المؤسسة الإنسانية، ومن خلال هذا المطلب نتعرف على مفهوم هذا النظام وأهدافه وكيفية إدارته.

الفرع الأول: مفهوم نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية: يعتبر أحد النظم الفرعية

ضمن نظام المعلومات المحاسبي يهتم بتوفير كافة المعلومات التاريخية والحالية والمستقبلية، الخاصة بالموارد البشرية وتقديمها إلى كافة الجهات التي يهمها أمر تلك الموارد وبما يؤدي إلى تحقيق الهدف المطلوب منها، كما يهتم نظام المعلومات المحاسبي للموارد البشرية بكافة البيانات الخاصة بهذه الأخيرة، من خلال تجميعها من مصادرها المختلفة ومن ثم تشغيلها وفق أسس وقواعد محاسبية معينة طبقاً لمدى الحاجة إلى المعلومات التي يمكن إنتاجها والتي يتم إيصالها إلى الجهات التي لها اهتمامات بهذه الموارد¹.

وعند وجود نظام معلومات للمحاسبة الموارد البشرية يمكن أن نضمن ما يلي:

- المعلومات المتعلقة بالموارد البشرية مجمعة، مخزنة ومصنفة؛

¹ - حياة بن سماعيل، وسيلة بلفخار، محاسبة الموارد البشرية في عصر تكنولوجيا المعلومات، مداخلة ضمن متطلبات الملتقى الوطني الخامس حول محاسبة الموارد البشرية، المنعقد في 23-24 فيفري 2016، جامعة بسكرة، ص 9

- تحليل ومعالجة البيانات ضمن عمليات محاسبية وتحويلها إلى معلومات مفيدة لترشيد اتخاذ القرار؛

- تغيير وتعديل المستجبات في البيانات والمعلومات عن الموارد البشرية العاملة في المنظمة؛

- الرقابة على عمل النظام لتصحيح الانحرافات والأخطاء والمحافظة على الموارد؛

الفرع الثاني: الهدف من نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية

كما رأينا سابقا فإن من بين أهداف محاسبة الموارد البشرية جمع كافة النفقات التي تم أو يتوقع إنفاقها في المستقبل على الموارد البشرية بدءا من لحظة الإعلان عن الوظائف أو تكاليف استئجارها من الوحدات الاقتصادية الأخرى مروراً بكافة ما ينفق عليها في سبيل تنميتها وتطويرها من خلال برامج التدريب والدورات التي تساهم فيها حتى لحظة الاستغناء عنها، سواء بإحالتها على التقاعد أو إنهاء خدمتها لأي سبب آخر، الأمر الذي يتطلب تقديم بيانات عن قيمة الموارد البشرية الموجودة كأصول لها قيمتها السوقية.

ويهدف نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية إلى ما يلي¹:

- جمع البيانات الخاصة بالموارد البشرية، مثل بيانات الأفراد العاملين في الوحدة الاقتصادية

ومؤهلاتهم ودرجاتهم المالية، والمسؤوليات الملقاة على عاتقهم والأجور المدفوعة لهم

وتكاليف عمليات التدريب والبعثات والإجازات الدراسية؛

- تبويب البيانات المتعلقة بالموارد البشرية التي تعمل بالمنشأة، مثل تبويب تكاليف القوى

البشرية بالوحدة إلى: أجور، تكاليف التدريب، تكاليف الاختيار... الخ؛

¹ - أنظر إلى:

- مرغاد الأخضر، حوحو فطوم، تصميم نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية، مداخلة ضمن متطلبات الملتقى الوطني الخامس حول محاسبة الموارد البشرية، المنعقد في 23-24 فيفري 2016، جامعة بسكرة، ص 11
- علي فضل جابر، تصميم نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية في الوحدات الاقتصادية، مجلة الأكاديمية العربية المفتوحة دورية علمية، العدد الثاني، الدنمارك، 2007، ص 36

- توصيل المعلومات المتعلقة بالموارد البشرية للجهات الداخلية والخارجية التي تهمها هذه

المعلومات في الوقت الملائم وبالدقة المطلوبة؛

- استخدام المخرجات من قبل مستخدميها وتحقيق الفائدة المرجوة منها في اتخاذ القرارات

المختلفة؛

الفرع الثالث: إدارة المعلومات المتعلقة بمحاسبة الموارد البشرية

إن نظام محاسبة الموارد البشرية التشغيلية بحاجة إلى كمية كبيرة من البيانات لذلك فإن دعم معلومات الإدارة وتصميم نظام المعلومات الإدارية، يساعد على التأكد من أن نظام محاسبة الموارد البشرية سوف لن تزيد عن منافعه (مبدأ التكلفة/المنفعة)، وأن هذه المعلومات يجب أن تكون ذات مصداقية يمكن الاعتماد عليها وأن تكون ملائمة ومفيدة لاتخاذ القرارات، بالإضافة إلى ذلك يجب أن تكون سهلة ومفهومة ويسهل تطبيقها. إن وضع مفاهيم النموذج وتصميمه يعتبر عنصراً هاماً حتى يصبح مثل هذا النظام نافعا، فالمشروع يدخل به خليط من جوانب مختلفة تؤثر على مفهوم النموذج والتصميم لنظام معلومات الأفراد، بالإضافة إلى ذلك فإن نظرية تقييم الشركات ومحاسبة الموارد البشرية نفسها سيكون لها تأثير على الم مؤسسة، خصوصا في الجوانب التي تحتاج إلى التسجيل أو الحفظ أو المعالجة لبيانات الأفراد الكترونياً،¹

من خلال الطرح السابق يمكن اعتبار نظام معلومات المحاسبة عن الموارد البشرية، أحد الأنظمة الفرعية التي تتفاعل فيما بينها وتساند نظام المعلومات المحاسبي من أجل تحقيق الأهداف المرجوة بكفاءة وفعالية كما توجد علاقة متداخلة، من جهة ومتكاملة من جهة أخرى بين كل نظم المعلومات التي تخدم مستويات مختلفة في المنظمة فنظام معلومات الموارد

¹ - فداغ الفداغ، مشكلات وحالات محاسبية، الطبعة الأولى، عمان، 2008، ص 435

البشرية في علاقة تبادلية وتكاملية للبيانات والمعلومات مع نظام معلومات المحاسبة عن الموارد البشرية الذي يتطلب التعديل والتغيير كلما ادعت الضرورة.¹

المطلب الثالث: تصميم نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية وإجراءات تشغيله

يعتبر وجود نظام معلومات محاسبي خاص بالموارد البشرية أداة مساعدة لاتخاذ القرار، لذلك سنتطرق إلى كيفية تصميم هذا النظام و إلى إجراءات تشغيله من خلال هذا المطلب.

الفرع الأول: تصميم نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية

ككل نظام معلومات فإن تصميم مثل هذا النظام يمر بالمراحل التالية التي تعتبر في حد ذاتها مكونات له:

1 المدخلات: تمثل البيانات مدخلات نظام المعلومات والتي يتم تحويلها إلى مخرجات

بواسطة نظام المعلومات، فهي عبارة عن بيانات منظمة ومجهزة وصالحة للاستعمال، وخصائصها أن تكون غير متناقضة، وغير مكررة واقتصادية، كما أنها تمتاز بالدقة والوضوح، وتتماشى مع الأهداف المسطرة التي تسعى المؤسسة لتحقيقها، وهذه البيانات يمكن أن تكون على شكل أرقام، رموز، عبارات أو حقائق وتمثل أفراد أو وحدات أو أهداف أو كميات وتكون شاملة لجميع أجزاء المؤسسة وبعد جمع البيانات يتم مراجعتها وتطبيقها وتلخيصها حتى تصبح صالحة كمدخلات للنظام.²

وتتمثل مدخلات نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية في ما يلي:

¹ - حياة بن سماعيل، وسيلة بلخار، مرجع سبق ذكره، ص 11

² - نفس المرجع السابق، نقلاً عن مصطفى الدهراوي وآخرون، نظم المعلومات كأداة للتسيير الفعال ص 5

- مخرجات نظام معلومات إدارة الموارد البشرية، والتي تشمل كلا من: معلومات لتخطيط القوى العاملة، معلومات لتحليل وتوصيف الوظائف، معلومات لتقويم الأداء، معلومات الترقية والنقل وانتهاء الخدمة.

- مجموعة البيانات التي يتم الحصول عليها من المستندات المؤيدة للأحداث المالية المتعلقة بكافة ما ينفق على الموارد البشرية والتي يمكن أن تشمل كلا من: "قوائم الرواتب المعدة، قوائم الحوافز والمكافآت، مستندات صرف نفقات الدورات التدريبية"¹

2 العمليات التشغيلية للنظام: تمثل الجانب الفني للنظام وهي مجموعة من ال معلومات المحاسبية، وعمليات المقارنة المنطقية، والتلخيص والتصنيف والفرز التي تجري على البيانات المدخلة بهدف تحويلها إلى معلومات تقدم للمستفيد النهائي.² وتشمل في هذا النظام كل الأحداث المالية التي تخص الموارد البشرية كما يلي:

- يتم تسجيل كافة العمليات التي تتعلق بالموارد البشرية، وذلك بتحميل كافة النفقات في حساب خاص بالموارد البشرية يمكن أن يطلق عليه "حساب الموارد البشرية"، بحيث يضم كافة بنود الإنفاق على الموارد البشرية من لحظة الإعلان على الوظائف حتى تسريح تلك الموارد من العمل؛

- يجب أن يتحمل كل مورد بشري حصته من تلك المصاريف، حيث يتم تحميل مصاريف الإعلان والتعيين على الموارد البشرية "الموظفين" الذين تم تعيينهم لأنه من الضروري تحديد قيمة كل مورد على حدا وذلك بعد جمعها في حساب مصاريف التعيين، وكذلك بالنسبة لمصاريف التدريب والدورات.³

¹ - علي فضل جابر، تصميم نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية في الوحدات الاقتصادية، مرجع سبق ذكره، ص 51

² - إبراهيم الجزراوي، عامر الجنابي، أساسيات نظم المعلومات المحاسبية، مرجع سبق ذكره، ص 21

³ - علي فضل جابر، تصميم نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية في الوحدات الاقتصادية، مرجع سبق ذكره، ص 52

3 مخرجات النظام: يتم إيصال المعلومات إلى المستفيدين وفق أشكال متعددة كالتقارير،

الجدول، والقوائم والأشكال البيانية وهذه المعلومات يطلق عليها مخرجات نظام المعلومات حيث أن الهدف الرئيسي لنظام المعلومات هو إنتاج المعلومات المناسبة للمستفيدين¹. ويمكن أن تأخذ مخرجات نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية عدة أشكال اعتماداً على الهدف المراد تحقيقه، إضافة إلى إمكانية إعدادها في فترات زمنية مختلفة سواء كانت بصورة دورية أو غير دورية، ويمكن أن تتمثل مخرجات نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية في ما يلي:

- الموازنات التخطيطية لتكاليف الحصول على الموارد البشرية؛
- مقارنة التكاليف الفعلية مع التكاليف المخططة للحصول على الموارد البشرية ودراسة أسباب الانحرافات التي يمكن أن تحدث؛
- الموازنات التخطيطية لتكاليف التدريب؛
- مقارنة التكاليف الفعلية مع التكاليف المخططة للتدريب ودراسة أسباب الانحرافات التي يمكن أن تحدث؛
- المساهمة المتوقعة والفعلية من كل فرد يعمل في المؤسسة، من خلال ربط الأجر بالإنتاجية؛
- حصر كافة النفقات المتوقعة بالرواتب المخططة والفعلية، ودراسة أسباب الانحرافات التي يمكن أن تحدث ومن ثم رسم سياسات بديلة للأجور على ضوء ذلك؛
- بيان قيمة الموارد البشرية ضمن القوائم والتقارير المالية؛

¹ - إبراهيم الجزراوي، عامر الجنابي، أساسيات نظم المعلومات المحاسبية، مرجع سبق ذكره، ص 21

- معلومات عن ربط الحوافز بإنتاجية كل عامل ودراستها من النواحي الاقتصادية والسلوكية وتأثير ذلك فيها لكي يكون بالإمكان اتخاذ القرارات الخاصة بتوزيع العاملين حسب قدراتهم الذاتية "الفنية والعلمية" وبما يمكن أن يؤدي لزيادة الإنتاجية عند كل عامل؛¹

4 التغذية العكسية: تتم التغذية العكسية من خلال رقابة التنفيذ على العناصر السابقة بهدف تقييمها وتوجيهها التوجيه الصحيح وصولاً إلى تحقيق الأهداف المرجوة منها.²

الفرع الثاني: إجراءات تشغيل نظام معلومات آلي لمحاسبة الموارد البشرية

في حالة زيادة حجم المعلومات وتعقدتها، فمن الضروري التحول من النظام اليدوي إلى النظام الآلي الذي يعتمد على الكمبيوتر وبرامج معدة مسبقاً من أجل تسير المعلومات المالية الخاصة بالموارد البشرية. حيث أن استخدام تطبيقات حاسوبية في مجال محاسبة الموارد البشرية يضمن معلومات كمية ونوعية موثوق منها و في الوقت المناسب من أجل استخدامها عند الحاجة إليها.

أولاً: إجراءات تشغيل نظام آلي للتعيين والتوظيف

بهدف الحصول على قاعدة بيانات عن طالبي العمل أثناء عملية التوظيف والرجوع إليها عند الحاجة إلى العمالة يتم دراسة ملفات المتقدمين للوظائف الشاغرة المعلن عنها واستبعاد الملفات غير المطابقة للشروط المطلوبة، أما الملفات المقبولة فيتم وضع رمز خاص بكل ملف يتضمن بيانات شخصية عن صاحبه يتم إدخالها إلى الحاسوب وتتمثل هذه البيانات في المعلومات الشخصية والمؤهلات العلمية والخبرة المهنية، ثم يتم ترتيب هذه الطلبات وفقاً لمعايير محددة لشغل الوظيفة مثلاً وفقاً للتخصص أو عدد سنوات الخبرة

¹ - علي فضل جابر، تصميم نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية في الوحدات الاقتصادية، مرجع سبق ذكره، ص 52
² - مرغاد الأخضر، حوحو فطوم، تصميم نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية، مداخله ضمن متطلبات الملتقى الوطني الخامس حول محاسبة الموارد البشرية، المنعقد في 23-24 فيفري 2016، جامعة بسكرة، ص 14

وبعدها يتم تعيين الأفراد حسب الترتيب وعدد المناصب الشاغرة والاحتفاظ ببياناتهم كموظفين، أما بقية الطلبات فيحتفظ بها للرجوع إليها عند الحاجة إلى العمالة¹.

ثانياً: إجراءات تشغيل النظام الآلي للرواتب والأجور

في الوحدات الاقتصادية المتوسطة وكبيرة الحجم عملية معالجة الأجور عادة تتكامل ضمن نظام إدارة الموارد البشرية، هذا النظام كما في نظام الأجور يعتمد بشكل أساسي على البيانات المتعلقة بالأفراد، متضمنة مزايا العاملين، تخطيط موارد العمل، علاقات العاملين ومهاراتهم، معدلات الأجور والخصومات... الخ. لذا فإن هذا النظام يوفر الوصول وبالوقت المناسب إلى ملفات الأفراد لأغراض الاستعلام المباشر وتسجيل أي تغيرات في حالات العاملين عندما تقع².

حيث تتم إجراءات تشغيل هذا النظام كما يلي:

- يتم تغذية البرنامج الخاص بالأجور بكل بيانات الأجور والرواتب الخاصة بكل موظف عن المؤسسة، وينشأ لذلك ملف يطلق عليه الملف الرئيس للأجور والرواتب.
- يتم إدخال التعديلات التي حدثت على المستحقات أو حسومات الموظف خلال الشهر؛
- يتم طبع كشف شهري بالرواتب والأجور بعد أخذ التعديلات في الاعتبار، ويوضح في الكشف رقم الموظف واسمه وكافة بنود المستحقات وأيضاً كافة بنود الخصومات والصافي المستحق؛

- الحصول على تقارير دورية عن تكلفة عن تكلفة القوى العاملة بالمؤسسة حسب رغبة

الإدارة³.

¹ - سهيلة محمد بن عباس، إدارة الموارد البشرية "مدخل استراتيجي"، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، عمان، 2006، ص 332

² - إبراهيم الجزراوي، عامر الجناي، أساسيات نظم المعلومات المحاسبية، مرجع سبق ذكره، ص 209

³ - صلاح الدين محمد عبد الباقي، الجوانب العلمية ولتطبيقية في إدارة الموارد البشرية بالمنظمات، الدار الجامعية، مصر، 2001، ص

ثالثاً: إعداد سياسات التدريب والتنمية الإدارية آلياً:

إن الحاجة إلى تدريب العاملين داخل أو خارج المؤسسة لتحسين مهاراتهم يتطلب برنامج خاص بالتدريب والتكاليف المرافقة له، حيث يتم إدخال البيانات والمعلومات المنتقاة عن التدريب المتعلقة بالعاملين وخصائصهم ومحتوى البرنامج التدريبي من أجل معالجتها واستخدامها عند الحاجة إليها والاستفادة منها في البرامج التدريبية مستقبلاً من أجل تخفيض التكاليف¹.

حيث يعتبر الهدف الأساسي من إعداد مثل هذا البرنامج لتسيير الموارد البشرية من أجور ورواتب والتعيين والتوظيف والتدريب والتنمية كإمداد لمستعملي المعلومات المالية الخاصة بالموارد البشرية حيث بإمكانه توفير معلومة مالية مساعدة في اتخاذ القرار في ما يخص الموارد البشرية للمؤسسة.

¹ - سهيلة محمد بن عباس، إدارة الموارد البشرية "مدخل استراتيجي"، مرجع سبق ذكره، ص 332

خلاصة الفصل:

اعتبرت محاسبة الموارد البشرية محط اهتمام الكثير من الباحثين، حيث تطور مفهومها واتسعت الأفكار المتعلقة بها باعتبار أن الغرض الأساسي منها هو تقديم المعلومات اللازمة المتعلقة بالموارد البشرية المؤسسة وهي بذلك تساعد على اتخاذ القرارات الصائبة التي تتعلق بهذا العنصر داخل المؤسسة.

وقامت محاسبة الموارد البشرية على أسس تتمثل في فروض ومبادئ خاصة بها، وهذا بعد أن تم إثبات إمكانية تأصيل الخدمات المتعلقة بالموارد البشرية للمؤسسة نظرا لتطابقها مع معايير الاعتراف بالأصول الثابتة الأخرى، كما لاقت هذه الفكرة تأييد البعض بحجة مساهمتها الفعالة في ترشيد القرارات داخل المؤسسة، ومعارضة البعض الآخر بحجة صعوبة قياس المورد البشري والتحكم به.

كما تعرفنا في الأخير على نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية الذي يعتبر نظام فرعي من نظام المعلومات المحاسبي بشكل عام، حيث يهدف هذا النظام إلى معالجة المدخلات التي تتمثل في حد ذاتها في البيانات والمعلومات الخاصة بالموارد البشرية وذلك من أجل استخراج معلومات مالية خاصة بالموارد البشرية للمؤسسة موثوق منها وصالحة لاتخاذ القرار على أساسها.

ويبقى أن نتعرف على الطرق العلمية وأساليب قياس الموارد البشرية والإفصاح عنها من أجل إظهارها في قائمة المركز المالي للمؤسسة ضمن صنف التثبيات.

2. أساليب القياس والإفصاح عن الموارد البشرية

بعد أن تعرفنا على نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية وأهم المفاهيم المتعلقة به، وتطرقنا إلى مبادئ وفروض هذا النوع من المحاسبة، سوف نقوم من خلال هذا الفصل التعرف على أساليب قياس الموارد البشرية داخل المؤسسة الاقتصادية وذلك بالاعتماد على قيمتها أو تكلفتها، كما سوف نعرض في هذا الفصل المعالجات المحاسبية التي جاء بها النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية فيما يخص الموارد البشرية، كما سننتعرف على أساليب الإفصاح عنها في قائمة المركز المالي وما هي الفوائد التي تعود على المؤسسة عند الاعتراف بالموارد البشري ضمن أصولها المعنوية وقمنا بتقسيم الفصل إلى أربع مباحث كالتالي:

المبحث الأول: أساليب قياس الموارد البشرية

المبحث الثاني: قياس الموارد البشرية وفقا لمعايير الإبلاغ المالي الدولية

المبحث الثالث: النظام المحاسبي المالي ومحاسبة الموارد البشرية

المبحث الرابع: الإفصاح عن الموارد البشرية في القوائم المالية

المبحث الأول: أساليب قياس الموارد البشرية

يعتبر قياس الموارد البشرية هو صلب موضوعنا، حيث نتناول في هذا المبحث مداخل قياس الموارد البشرية التي تعتمد على القيمة والتي تعتمد على التكلفة محللين كل طريقة وذلك بعد المرور على ماهية القياس المحاسبي. وبطبيعة الحال كما رأينا سابقا يتنازع الفكر المحاسبي في مجال قياس الموارد البشرية برأيين هما:

- المعارضون لفكرة محاسبة الموارد البشرية حيث تعامل الأموال المستثمرة في الموارد

البشرية معاملة المصروفات الإيرادية الجارية، حيث تحمل على حسابات الأرباح

والخسائر.

- أما المؤيدين لفكرة محاسبة الموارد البشرية يرون أن قيمة الموارد البشرية يمكن قياسها بعدة

طرق يمكن تقسيمها إلى مجموعتين الأولى تعتمد على القيمة والثانية تعتمد على التكلفة.

المطلب الأول: خطوات القياس المحاسبي

يعتبر القياس المحاسبي الخطوة التي تسبق الاعتراف وهو أحد الركائز المحاسبية ومن خلال مايلي

نسلط الضوء حول ماهية القياس المحاسبي

الفرع الأول: مفهوم القياس: عرفت جمعية المحاسبة الأمريكية القياس المحاسبي في تقرير لها

بقولها: "القياس المحاسبي هو تقدير أرقام الماضي والحاضر والمستقبل للمؤسسة أو تحديد الظاهرة

الاقتصادية في المستقبل وذلك على أساس الملاحظة وتبعا للقواعد المحددة"¹

وعرف أيضا بأنه القياس الكمي والنقدي للأحداث المالية الخاصة بالنشاط التجاري لمشروع معين

ويشمل هذا القياس عمليات التسجيل والتبويب والترحيل ثم تلخيص تلك العمليات في صورتها

¹ - American Accounting Association AAA, Report of the committee on foundations of accounting measurement, Accounting Review, Vol. 46, No. 4, Supplement, 1971, P3

النهائية أي أن القياس يشمل جميع الخطوات المحاسبية من أول عمليات القيد في الدفاتر حتى إعداد الحسابات الختامية.¹

يمكن أن نستنتج من ما سبق أن القياس المحاسبي هو عبارة عن قرن الأعداد بأحداث ماضية وآنية ومستقبلية، من أجل عرضها في القوائم المالية التي يجب أن تتسم بالمصادقية.

الفرع الثاني: خطوات القياس المحاسبي

هناك أربع خطوات رئيسية للقياس المحاسبي تتمثل في²:

1- جميع البيانات عن الأحداث الاقتصادية التي تنتج عن عمليات المشروع وتعتبر هذه العمليات عن أشياء مختلفة مثل الإيرادات والنفقات والأصول والخصوم وتنتج جميعها من التبادل السوقي للسلع والخدمات ويتم قياسها بوحدات نقدية على أساس سعر التبادل المتفق عليه.

2- تسجيل العمليات السابقة طبقاً لنظام القيد المزدوج وبناء على دليل موضوعي قابل للتحقق.

3- بمجرد تجميع وتسجيل الأحداث الاقتصادية كما وقعت يكون من الضروري تبويب العمليات والأحداث المختلفة في مجموعات مترابطة حتى يمكن الحصول على معلومات مفيدة.

4- تلخيص العمليات حتى تتحقق الفائدة المرجوة من تسجيل المعلومات المالية المتعلقة بالمؤسسة في مجموعات من الضروري أن يتم تلخيص هذه المعلومات في شكل تقرير أو قائمة تقدم للأشخاص المعنيين بالمؤسسة أو المهتمين بأحوالها المالية وتهدف هذه الخطوة إلى إيضاح الأحداث المالية الهامة التي وقعت والتي أمكن تبويبها.

الفرع الثالث: أركان القياس المحاسبي: تتمثل أركان القياس المحاسبي في ما يلي:

¹ - متولي عامر، إطار المحاسبة الإدارية، دار النهضة المصرية، القاهرة، 1969، ص 18

² - رمضان محمد غنيم علي، المحاسبة المتقدمة، مكتبة الحامد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، بدون سنة، ص 21

أولاً: الخاصية محل القياس : تنصب عملية القياس بشكل عام وأياً كان مجالها على خاصية معينة لشيء معين وفي مجالات القياس المحاسبي إذا ما اعتبرنا أن المشروع الاقتصادي هو مجال القياس فإن الخاصية التي تنصب عليها عملية القياس قد تكون التعدد النقدي كأن تكون الخاصية محل القياس هي الطاقة الإنتاجية للمشروع مثلاً أو معدل دوران مخزونه السلعي أما فيما يتعلق بالأصول فالخاصية التي يهتم المحاسب بقياسها هي ما تحتويه هذه الأصول من خدمات متوقعة.

ثانياً: المقياس المناسب للخاصية محل القياس : أن الشرط الأساسي والذي يجب مراعاته من وجهة نظر القياس هي أن تكون هذه الوحدة ثابتة ومتجانسة حتى تكون المقاييس الناتجة قابلة للمقارنة وللتجميع ومن المعروف أن وحدة القياس في المحاسبة هي (وحدة النقد) التي يجري بها التعامل أما إذا كانت الخاصية محل القياس هي الطاقة الإنتاجية لمشروع معين فالمقياس المستخدم في هذه الحالة هو مقياس الطاقة كعدد الوحدات المنتجة في الساعة الواحدة مثلاً أو عدد ساعات العمل المباشر¹.

ثالثاً: تحديد نوع وحدة القياس المميزة والملائمة : وبما أن وحدة القياس هي (وحدة النقد) فإن نوع هذه الوحدة مثل الدينار أو الدولار أو الأورو.... الخ

رابعاً: الشخص القائم بعملية القياس : أن الشخص القائم بعملية القياس هو المحاسب وهو الذي له دور أساسي في تحديد مسار وأساليب ونتائج عملية القياس².

الفرع الرابع: معايير القياس المحاسبي : عند القيام بعملية القياس المحاسبي لابد من الأخذ بعين الاعتبار بعض المعايير التي تحكم عمليات تسجيل البيانات المحاسبية ضمن القوائم المالية، وتتمثل تلك المعايير في ما يلي:

¹ - العباس الشيرازي، نظرية المحاسبة، دار السلاسل للطباعة و النشر، الكويت، ص 63

² - محمد مطر، وزواتي عبد الكريم، المحاسبة المتقدمة حالات و تطبيقات عملية في المشاكل المحاسبية المعاصرة، دار حنين للنشر و

التوزيع عمان، ص 116

أولاً: معيار الموضوعية: ويقصد بها الإيجابية في القياس وعدم التحيز أو عدم خضوعه لتقديرات شخصية بحتة، وبمعنى آخر يقصد بالموضوعية بصفة عامة التعبير عن الحقائق بدون تحريف وبعيدا عن التحيز الشخصي والهدف من كون المحاسب موضوعيا هو إقناع مستخدمي القوائم المالية من أنها خالية من أي اعتبارات شخصية أو تحيز¹.

ثانياً: الصلاحية للغرض المستهدف منها: يقتضي هذا المعيار أن تكون المعلومة المحاسبية مرتبطة ارتباطاً وثيقاً من حيث قدرتها الإيضاحية ودرجة تأثيرها على الهدف الذي تم إعدادها من أجله، ولما كانت المعلومات المالية الناتجة من المحاسبة المالية تخدم أهدافاً متعددة لمجموعات مختلفة من المستفيدين تتباين احتياجات كل منهم من المعلومات تتباين شديداً، فإن الأمر يقتضي افتراض أهداف معينة ومحددة يرغب في تحقيقها من جانب من يستفيدون عادة من هذه

المعلومات، وهذا ما يحدث فعلاً في المحاسبة حيث يفترض أن قياس الربح وإظهار حقيقة المركز المالي للمؤسسة هما الهدفان الأساسيان من القياس المحاسبي²

ثالثاً: القابلية للقياس الكمي: عندما يتطلب القياس المحاسبي استخدام مقياس موحد كشرط أساسي وأولي لقياس المركز المالي للمؤسسة وصافي دخلها، حيث تعتبر الوحدة النقدية أفضل مقياس لقياس مختلف الأحداث المالية، غير أن استخدام وحدة النقد كأساس للقياس قد يثير كثير من المشاكل بسبب ما يطرأ عليها من تغير في قوتها الشرائية على مدار الزمان، من انخفاض في حالة التضخم وارتفاع في حالة الانكماش مما يستدعي تعديل البيانات المالية التي تعتمد على الأسعار التاريخية استناداً إلى التغيرات في مستويات الأسعار و القوة الشرائية للنقود³

¹ - حنان رضوان حلوة، بدائل القياس المحاسبي المعاصر، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، 2003، 181

² - عبد الحي مرعي ومحمد عباس بدوي، مقدمة في أصول المحاسبة المالية، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2003 ص30

³ - نفس المرجع السابق، ص 31

رابعاً: القابلية للتحقق منها: ونعني بالتحقق في مجال المحاسبة المالية استناد المعلومات إلى مصدر موثوق فيه يتمثل عادة في المستندات والإجراءات المدونة التي يمكن الرجوع إليها للتحقق من صحة هذه المعلومات ومطابقتها للمصدر غير أن هذا المعيار يوسع من نطاق التحقق ليعني أن تتوفر في المعلومات المحاسبية ما يلزم من صفات بحيث يجعل منها أساساً سليماً لاتخاذ القرار حيث يمكن اتخاذ نفس القرار استناداً إلى نفس المعلومات رغم إمكانية اختلاف الأشخاص القائمين باتخاذها، ويعني ذلك وجود دلالة محددة ومعينة ولها استقلالية بغض النظر عن الشخص الذي قام بإعداد هذه المعلومة¹.

الفرع الخامس: الحاجة إلى القياس المحاسبي للموارد البشرية: تختلف أساليب القياس والتقييم

للموارد البشرية فيما بينها من حيث درجة الموضوعية التي تحققها ومدى اتفاقها مع الفكر

المحاسبي وتفاوت هذه الأساليب في اعتمادها على نظريات التكلفة المختلفة سواء كانت تكلفة

تاريخية أو التكلفة الاقتصادية أو الاستبدالية وهي في مجملها تهدف إلى واحد مما يأتي²:

- تسجيل الموارد البشرية بالقيم المقدرة مستقبلاً؛

- تسجيل الموارد البشرية بالتكلفة اللازمة لتهيئة الأصل للإنتاج وتطويره وخلق روح

التعاون والأمان الاجتماعي للعناصر البشرية؛

- تسجيل الموارد البشرية بالقيمة الاستبدالية؛

وحسب سالف الذكر فإن لقياس الموارد البشرية في المؤسسة أهمية بالغة نستطيع حصرها في ما

يلي³:

¹ - حسين القاضي ومأمون توفيق حمدان، نظرية المحاسبة، الدار العلمية، الأردن، الطبعة الأولى، 2004، ص 251

² - فضل كمال سالم، مدى أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره على اتخاذ القرارات المالية، مذكرة لنيل درجة الماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، 2008، ص 96

³ - نفس المرجع السابق، ص 100

- إن عملية القياس تعطي صورة شاملة لمسببات أو محركات الأداء؛
- تعد أكثر صدقا حيث تعكس قائمة المركز المالي الثروة الحقيقية للمؤسسة؛
- الطلب المتنامي للإدارة الفعالة لرأس المال الفكري وكل الأصول غير الملموسة، وزيادة الاهتمام بالتقارير البيئية والاجتماعية خير دليل على ذلك؛
- "إن ما يمكن قياسه يمكن إدارته" وهي المقولة التي تؤكد على أهمية إيجاد مدخل للقياس والتقييم حتى يمكن إدارة الموارد البشرية و تتميتها؛
- إن عملية القياس تدعم هدف المؤسسة الخاص بتعزيز قيمة أسهمها؛
- تحقيقاً لأهداف الأطراف المستفيدة من عملية القياس، فإن نماذج القياس و التقييم الخاصة بالأصول البشرية يجب أن تمد بنظرة مفيدة من خلال اختبار قابليتها للاستخدام حيث يجب أن تتوفر فيها الخصائص التالية¹:
- إمكانية الاعتماد على بياناتها عن طريق توافر معايير ثابتة و مستقلة للرقابة عليها سواء عبر الزمن أو لأغراض المقارنة المرجعية بين المؤسسات والتركيز على التوجهات المستقبلية للمؤسسة؛
- يجب أن يكون هناك ارتباط واضح بين نظم القياس والأهداف الإستراتيجية للمؤسسة وذلك حتى تستطيع كافة المستويات الإدارية إدراك ردود أفعال القرارات المختلفة، ومعرفة متى و أين تنشأ الحاجة لأي تغيير تنظيمي أو هيكلي.

¹ - تاريخ الاطلاع: 2018-02-10 <http://dx.doi.org/10.1108/14013380910968665>

المطلب الثاني: نماذج قياس الموارد البشرية التي تعتمد على القيمة

على الرغم من تعدد تطبيقات مفهوم القيمة إلا أن لها معنيين مختلفين، فهي تعبر عن الفائدة من مورد معين، كما تعبر عن القدرة على شراء السلع الكامنة في هذا المورد، فالأولى تمثل قيمة الاستخدام أما الثانية فتعبر عن قيمة التبادل، وإذا كان الأصل غير قادر على تقديم خدمات اقتصادية في المستقبل فإنه يصبح عديم القيمة، وعلى هذا يمكن تعريف قيمة الأصل على أنها القيمة الحالية للخدمات المتوقعة في المستقبل. وتوجد عدة نماذج لقياس وتقدير قيمة المورد البشري التي تعتمد على القيمة نذكرها في ما يلي:

الفرع الأول: نموذج الشهرة الغير المشتراة Roger Hermanson

قدم هذا النموذج باسم خصم الأرباح الغير عادية "شهرة المحل" أي المكونة داخليا، ذلك لأن من مقومات تكوين الشهرة: موظفون مدربون ذوو كفاءة عالية، حيث أنه يعتقد أن المكاسب الغير العادية تعتبر مؤشرا على وجود موارد غير ظاهرة في قائمة المركز المالي وقد اقتصر هذا النموذج على المكاسب غير العادية للسنة السابقة فقط ، وعليه فإن قيمة الموارد البشرية بموجب هذا النموذج تقدر برسمة إيرادات المؤسسة التي تزيد عن الإيرادات العادية، وقد قدم الصيغة التالية لقياس قيمة الموارد البشرية:

قيمة الموارد البشرية = شهرة المحل * تكاليف تكوين الموارد البشرية / إجمالي قيمة الموجودات

ويعاب على هذا النموذج أنه يتجاهل العوامل الأخرى التي تساهم في تحقيق الأرباح الغير عادية، كما أنه يفترض أن الموارد البشرية هي كل الأصول الغير مملوكة أي إهماله للأصول الغير مملوكة الأخرى.

الفرع الثاني: طريقة التقييم على أساس الرواتب المستقبلية المخصصة

تعرض Lev and Schwartz إلى المفهوم الاقتصادي الذي ينظر إلى الإنسان على أنه

أعلى وأعظم الاستثمارات وأبعدها أثر في النشاطات الاقتصادية للمؤسسة، وذكر طريقة لقياس

قيمه تستند على الأساس النظري لمقولة : Fisher التي تنص على : " أن قيمة رأس المال تقاس

بمجموعة الأرباح الصافية المتوقعة تحقيقها مستقبلا " وبموجب هذه الطريقة يتم تحديد قيمة الموارد

البشرية على أساس خصم الرواتب والأجور التي يتوقع أن يحصل عليها الموظف خلال عمره

الإنتاجي بالمؤسسة بسعر فائدة خاص، وهذا يقودهما لأن يعد أن قيمة رأس المال الإنساني المقدرة

لشخص عمره Y سنة هي:

$$E(Vy^x) = \sum_{y=1}^t Py(t+1) * \sum_{i=y}^t \frac{I_i^*}{(1+y)^{t-y}}$$

حيث: $E(Vy^x)$ القيمة المتوقعة لرأس المال الإنساني لشخص عمره Y سنة:

T : سن التقاعد

$Py(t)$: احتمال موت الشخص ويلاحظ أنه لكي يكون هذا المفهوم مفيدا للمؤسسة معينة فإن

مصطلح الموت يجب أن يتضمن إمكانية أن الشخص سيترك الشركة أي سبب مثل الاستقالة أو

التقاعد.

I_i^* : الإيرادات المتوقعة للشخص في الفترة i .

y : معدل خصم معين للشخص.

من المميزات التي توفرها هذه الطريقة، أنها تساعد في إيجاد درجة الكثافة العمالية في المؤسسة، كما أنها تبين التغيرات الحاصلة في تكوينات هيكل أعمار الموارد البشرية وبالتالي يساعد في المقارنة بين معدلات النمو الخاصة بالمؤسسة مع نظيرتها في المؤسسات الأخرى ذات الهياكل المماثلة من أعمار مواردها البشرية.

كذلك يؤخذ على هذه الطريقة عند قياس قيمة الموارد البشرية استنادها على القيمة الحالية للإيرادات المتوقع أن يحصل عليها الفرد خلال المدة المتبقية من حياته العملية، إضافة إلى أن قيمة بقاء حجم القوى العاملة بالنسبة للمؤسسة في ظل هذه الطريقة ستكون ثابتة أو تتناقص إذا أُخذ بعين الاعتبار قسط الإطفاء السنوي¹.

الفرع الثالث: طريقة التقييم على أساس القيمة الحالية للإيرادات المستقبلية الناتجة من استخدام

الموارد البشرية: Flamholtz

تعتمد هذه الطريقة في قياس قيمة الاستثمار في الموارد البشرية على النظرية الاقتصادية التي تنادي بأن قيمة الموارد البشرية لا تكمن في تكلفتها وإنما في معدل العائد الناتج من استخدامها، أي أن قيمة الفرد بالمؤسسة يجب أن تقاس على أساس القيمة الحالية لخدماته المتوقعة. ويتطلب تطبيق هذه الطريقة الأخذ في الحسبان تتبع حركة الفرد داخل المؤسسة في مجموعة الوظائف الإدارية والفنية على مدى عمره الوظيفي حتى يمكن الاعتماد على إجمالي قيم خدماته التي سوف يقدمها خلال تحركه الوظيفي، كما يتوقع أيضاً دراسة احتمالات وتوقعات ترك الفرد للوظيفة وتقدير المدة التي يتوقع أن يعطى منها الفرد خدماته للمؤسسة².

¹ - Baruch Lev and Abd Shwaryz , On the use of the economic Concept of human Capital in Financial Statements, The accounting Review, 1971, P 125

² - اريك فلامهولتز، تعريب محمد عصام الدين زايد، المحاسبة عن الموارد البشرية، الرياض، دار المريخ، 1992 ص 155

يؤخذ على هذه الطريقة أنها تهمل قياس عناصر القيمة المضافة لأشخاص يعملون كفريق عمل واحد داخل المؤسسة، وذلك بسبب تركيزها في قياس قيمة الموارد البشرية بشكل منفصل، ناهيك عن كونها لم تبحث مسألة ترك الخدمة والاستقالة المفاجئة للأفراد عند احتساب القيمة .

الفرع الرابع: نموذج Likert للعلاقة بين السبب و التدخل:

يعتمد نموذج ليكرت على علاقات مقاسة بين ثلاث مجموعات من المتغيرات التي يرجعها إلى سببية وتدخلية ونتائج نهائية، وتتضمن المصطلحات علاقات السبب والأثر الأفقية التي أيدها بوثائق خلال العديد من الحالات في بحثه، وقياسات النتائج النهائية هي قياسات ثابتة حسب مثل الإنتاج و النفایات والمبيعات والتكاليف والأرباح أو أية نتائج أخرى عرضة للقياس في المحاسبة، ويفترض ليكرت أن القيادة الإدارية سببية وأن المناخ التنظيمي والإدارة التنفيذية والمشرفين والمنفذين هي تدخلية وأن الإنتاجية الكلية والكفاءة نتائج نهائية، ونشير توجيهات الأسهم إلى العلاقة السببية ومعاملات التمثيل العددي للاتجاه.

إن من الممكن تقدير التعديلات من المتغيرات السببية والتدخلية والتنبؤ بالأثر المستقبلي المتوقع في المقاييس الثابتة للنتائج النهائية، وحسم هذا التوقع لتحديد التبديل في قيمة التنظيم الإنساني، وذلك إلى الحد الذي يكون فيه الشخص قادراً على أن يثبت العلاقات الهامة بين المتغيرات السببية والتدخلية والنتائج النهائية وأن يثبت الفاصل الزمني الموجود للاستجابة للتبديل المتوقع في النتائج التي تؤثر في قيمة الموارد البشرية¹.

الفرع الخامس: نموذج الأبعاد الخمسة Mayers and Flowers

¹ - Rensis Likert, The human organization, Its Management and value, Mc Graw Hill Book Company, New York 1967, P167

يقوم هذا النموذج على أن تتضمن قيمة الموارد البشرية خمسة أمور هي:

- كمية المعرفة المتوفرة لدى الموظف؛

- مستوى المهارة؛

- حالته الصحية؛

- الخدمة التي يقدمها للمؤسسة؛

- قيمة مواقفه خلال عمله بالمؤسسة؛

ولتقدير الأبعاد الأربعة الأولى "المعرفة والمهارة والصحة والخدمة" نستخدم الاستقصاء وتقارير الملاحظات العامة والتقييم الشخصي، أما البعد الخامس "المواقف" فتستخدم الأبحاث السلوكية لقياسه، وفقاً للمعادلة التالية:

الوضع الجسماني القياسي = علاقة الوضع الجسماني الموزونة/ الوزن الجسماني

الوضع الجسماني = الوضع الجسماني القياسي * المدفوعات السنوية

الربح = الوضع الجسماني - المدفوعات السنوية

الربح في الشخص الواحد = الربح/ عدد الأشخاص

وقد قام هذا النموذج بإضافة هامة إلى علم إدارة الأفراد وعلم محاسبة الموارد البشرية إذ أوجد علاقة بين علامات الوضع الجسماني وبين العوائد المالية على الاستثمارات في جدول الرواتب، وعبر على ذلك بنقطة تعادل¹.

¹ - vu : M. Scot Myrers and vincent Fiowers, framework for measuring Human Assets, California Management Revie, Summer 1974, P176

- رشا حمادة، القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية وأثره في القوائم المالية، مرجع سبق ذكره، ص 155

الفرع السادس: نموذج Ogan المنافع الصافية المعادلة لظروف التأكد والمحسومة:

لتغطية قصور النماذج الأخرى المتجاهلة للتكاليف التي تدفعها المؤسسة من أجل الاحتفاظ بالموارد البشرية قدم هذا النموذج المقترح مراعيًا التكلفة والمنفعة لقيمة الموارد البشرية في المؤسسة من خلال المعادلة التالية:

$$K_{kj} = \sum_{i=1}^n \sum_{k=t}^{l-t} \frac{1}{(1+r)^k} V_{aj}$$

حيث:

K_{kj} مجموع صافي القيمة الحالية المعدلة للموارد البشرية في المؤسسة؛

VAJ المنافع الصافية المعادلة المؤكدة التي تتولد من قبل الموارد البشرية العاملة لمنظمة ما؛

L انتهاء الحياة المقدرة لخدمة الفرد بالمنظمة؛

R معدل الخصم¹؛

ويؤخذ على هذا النموذج أنه يصعب التحديد والقياس الكمي لمقترحاته، بالإضافة إلى إهمال للعلاقة بين أداء الأفراد وأداء المؤسسة ككل.

المطلب الثالث: نماذج قياس الموارد البشرية التي تعتمد على التكلفة

لعل المطلع على حجم البحوث والدراسات الموجودة في موضوع محاسبة الموارد البشرية التي

تهدف إلى تقييم الجهد البشري وتأصيله يدرك أهمية هذا الموضوع لما له من آثار جوهرية على

حسن أداء الإدارة وعلى جودة تقاريرها المالية.

¹ - Pekin Ogan, A human Resource Value Model and it's Operationtionalization in a CPA Firm, Doctoral Dissertation University of Northe California , 1974, P 86

ويعتبر قياس الموارد البشرية على أساس التكلفة مشتق أصلاً من المفهوم العام للتكلفة والذي يقصد به التضحية التي تتحملها المؤسسة في سبيل الحصول على البشر وتتميتهم واستبدالهم، ونميز بين ثلاث مداخل رئيسية لقياس الموارد البشرية على أساس التكلفة وهي التكلفة الأصلية "التاريخية"، تكلفة الإحلال وتكلفة الفرصة البديلة

الفرع الأول: التكلفة التاريخية أو الأصلية للموارد البشرية

ويقصد بها التكاليف الفعلية التي أنفقت في سبيل الحصول على الموارد البشرية كاستدعاء واختيار وتوظيف وتعيين العاملين، واعتبارها نفقات رأسمالية يستفاد منها لعدة فترات مما يتعين اهتلاكها على العمر الإنتاجي لتلك الموارد البشرية لتحديد نصيب كل فترة منها وفي حالة تصفية الأصل أو الاستغناء عن العاملين قبل انتهاء حياتهم الإنتاجية يعتبر الرصيد المتبقي خسارة¹. وتتكون التكلفة التاريخية للموارد البشرية إلى عنصرين هما:

1 تكلفة الحصول على البشر: يشير هذا العنصر إلى التضحية التي تتحملها المؤسسة في

سبيل الحصول على من سيشغل مركزاً معيناً، وهي تشمل مجموعة من التكاليف المباشرة

كتكاليف الاستقطاب والاختيار والتعيين والتوظيف، وكذلك مجموعة من التكاليف الغير

مباشرة، كتكاليف الترقية... الخ². ويمكن شرح بعض هذه التكاليف كما يلي:

✓ تكلفة الاستقطاب: وتمثل تكلفة استقطاب العمال الجدد التي ترغب المنظمة في

اجتذابهم، ونذكر على سبيل المثال تكاليف الإعلان، مصاريف عقود التوظيف،

¹ - إريك فلامهولتز، تعريب محمد عصام الدين زايد، مرجع سبق ذكره، ص 100

² - كتوش عاشور، قورين حاج قويدر، مداخلة تحت عنوان محاسبة رأس المال البشري في منظمات الأعمال الحديثة بين النظرية والتطبيق، الملتقى الدولي حول إدارة وقياس رأس المال الفكري في المنظمات الحديثة، يومي 02-03 ديسمبر 2008، جامعة البليدة، ص

أتعاب هيئة التوظيف، تكلفة الامتيازات، وكل المصاريف التي تتحملها المؤسسة في سبيل جذب واستقطاب اليد العاملة.

✓ **تكلفة التعيين والاختيار:** تتحمل المنظمة مجموعة من التكاليف في سبيل اختيار

المورد البشري الملائم للمنصب الملائم مثل تكاليف المقابلات والامتحانات ومسابقات التوظيف وكل النفقات الأخرى التي تتحملها المؤسسة في سبيل اختيار المورد البشري الملائم. أما تكاليف التعيين فهي تشمل جميع التكاليف التي تتحملها المؤسسة عند عملية التعيين للمورد البشري الجديد الذي استقطبته¹.

2 تكلفة التدريب والتعلم: وهي تشير إلى التوضيحية التي تتحملها المؤسسة في سبيل تدريب

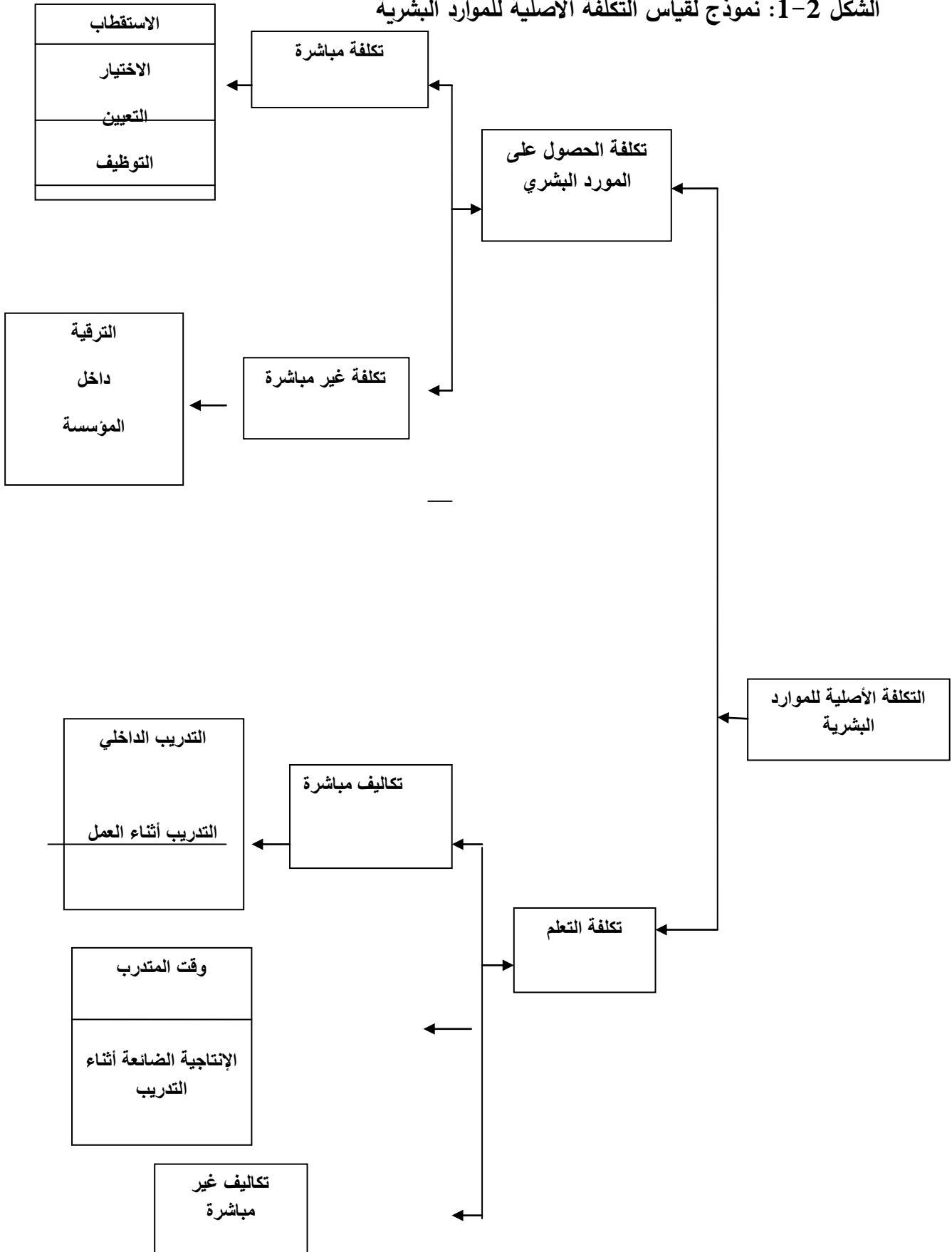
الفرد ووضعه في مستوى الأداء العادي المتوقع من الفرد عند قيامه بوظيفة معينة، ويمكن تعريفها بأنها التكلفة التفاضلية التي تتحملها المؤسسة إلى حين تحقيق الفرد مستوى الإنتاجية المطلوب عادة لوظيفة معينة، وتشمل تكاليف برامج التدريب الرسمي والتوجيه وتكاليف التدريب في أثناء العمل².

ويوضح الشكل التالي نموذج لقياس التكلفة الأصلية للموارد البشرية:

¹ - فورين حاج قويدر، التأصيل والقياس المحاسبي لرأس المال البشري في منظمات الأعمال الحديثة، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد الخامس عشر، جوان 2014، جامعة محمد خيضر بسكرة، ص 131

² - إريك فلامهولتز، تعريب محمد عصام الدين زايد، مرجع سبق ذكره، ص 100

الشكل 2-1: نموذج لقياس التكلفة الأصلية للموارد البشرية



المصدر: إريك فلامهولتز، محاسبة الموارد البشرية، مرجع سبق ذكره، ص 101

من خلال الشكل يمكن تحديد العنصرين الأساسيين للتكلفة الأصلية وهما تكلفة الحصول على البشر وتكلفة التعلم، وكل من هذه العنصرين له مكوناته المباشرة وغير مباشرة، فعلى سبيل المثال الرواتب والأجور التي يتقاضاها الشخص خلال فترة التدريب تعتبر من التكاليف المباشرة للتكلفة التعلم، أما التكلفة الإنتاجية الضائعة خلال فترة التدريب التي تتمثل في تأثير المتدرب على أداء العاملين فهي من التكاليف الغير مباشرة، علما أن هذه النفقات هي نفقات رأسمالية يتم اهتلاكها على مدى الحياة المتوقعة لذلك الأصل داخل المؤسسة.

وكما هو معروف عن مدخل التكلفة التاريخية وموضوعيتها في القياس المحاسبي لكن في نفس الوقت هناك عدة عيوب عند قياس الموارد البشرية وفقا للتكلفة التاريخية تتمثل في ما يلي¹:

- رغم أن هذا الأسلوب يأخذ بالتكلفة التاريخية إلا أنه يهمل التكاليف اللاحقة المتمثلة في

ثمن شراء إجمالي الخدمات والمنافع المتوقعة مستقبلا؛

- يخلط هذا الأسلوب بين مفهومين مختلفين بالنسبة للأصول البشرية، مفهوم تكلفة الموظف،

ومفهوم قيمته الاقتصادية من وجهة نظر المشروع، فتكلفة الموظف لا تصلح دائما كمؤشر

لقياس قيمته الاقتصادية.

الفرع الثاني: تكلفة الإحلال للموارد البشرية:

يقصد بتكلفة الإحلال التضحية التي تتحملها المؤسسة لإحلال موارد بشرية بدلا من الموجودة،

ويتفق هذا الأسلوب مع أسلوب التكلفة التاريخية في النفقات التي يجب رسملتها لتحديد قيمة

¹ - فضل كمال سالم، مدي أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره على اتخاذ القرارات المالية، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية غزة، 2008، ص 103

الأصول البشرية، ولكن الفرق بينهما في أن احتساب هذه القيمة يتم بالأسعار الجارية بالمقارنة مع الأسعار التاريخية، وكان أول من دعا إلى تبني هذا الأسلوب هو فلامهولتز حين طور نموذج لقياس التكلفة الاستبدالية للقوى البشرية العاملة في شركة تأمين عام 1929¹ ونميز بين نوعين من الإحلال: إحلال وظيفي، إحلال شخصي.

1 تكلفة الإحلال الوظيفي: تعرف على أنها التضحية التي تتحملها المؤسسة في الوقت

الحالي في سبيل إحلال شخص محل آخر يشغل وظيفة معينة في المؤسسة، بحيث يكون البديل قادرا على القيام بنفس المهام وتقديم نفس الخدمات التي تلزم لهذه الوظيفة.

وتتكون تكلفة الإحلال الوظيفي من تكلفة الحصول على الأفراد، تكلفة التعلم، وتكلفة ترك العمل، وقد تم التطرق إلى دراسة العنصرين الأول والثاني من خلال مدخل التكلفة التاريخية، وسوف نقوم بشرح العنصر الثالث المتعلق بتكلفة ترك العمل في ما يلي:

✓ تكلفة ترك العمل: وتتمثل في التكلفة التي يمكن أن تتحملها المؤسسة عندما يقوم

العامل بترك العمل لأي سبب من الأسباب سواء استقالة أو وفاة أو إصابة تمنعه من الاستمرار بالعمل، وتشمل هذه التكاليف: تكاليف التعويض عن سنوات الخدمة، تكاليف التسريح، تكاليف الفرصة البديلة والتكاليف التي يمكن أن تتحملها عند شغور المنصب...

2 تكلفة الإحلال الشخصي: وتعتبر عن التضحية التي تتحملها المؤسسة حاليا في سبيل

إحلال شخص محل آخر يكون قادرا على تقديم مجموعة من الخدمات التي يقدمها الشخص الحالي، وتشمل تكلفة إحلال الفرد أو التنظيم البشري كله.

¹ - إريك فلامهولتز، محاسبة الموارد البشرية، مرجع سبق ذكره، ص 103

وتختلف هذه الطريقة عن طريقة تكلفة الحصول على العاملين أنها تقوم باحتساب تكلفة الأصول طويلة الأجل على أساس المتوقع إنفاقه في المستقبل، كما أنها تساعد في تخطيط العنصر البشري بإيجاد تقديرات لنفقات الحصول على عمل لمختلف الوظائف، وترشيد عملية اتخاذ القرارات، مما يجعلها تضع معايير لتكاليف تجميع وتوظيف وتدريب العاملين، حيث تستعمل هذه المعايير في مقارنة النتائج الفعلية مع ما هو مخطط من قبل¹، وبالرغم من ذلك فإن لهذه الطريقة عيوب نذكرها في ما يلي²:

- عدم وجود أصول بشرية تتماثل مع الأصول البشرية بالمشروع الواجب تقدير قيمتها؛
- نموذج تكلفة الإحلال يتضمن تكلفة الفرصة والتي يصعب استخدامها كمقياس بديل لقيمة الموارد البشرية؛
- قد تكون الإدارة غير راغبة في استبدال الأصل بالتكلفة الحالية وترغب في استغلاله لأنه يعتبر ذو قيمة أكبر من قيمة الاستغناء عنه؛
- تتجاهل هذه الطريقة فكرة الانتماء إلى جماعة، ولا تأخذ بعين الاعتبار قيمة الموظفين العاملين كفريق عمل متكامل.

الفرع الثالث: نموذج تكلفة الفرصة البديلة "نموذج المزايدة التنافسية لهيكيان وجونز"

تعرف تكلفة الفرصة البديلة للمورد البشري بأنها "قيمة هذا المورد في الاستخدام البديل المتاح لاستخدامه".

¹ - سمية أمين علي، المحاسبة عن رأس المال الفكري - دراسة تحليلية مع التطبيق على رأس المال البشري، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، العدد "60"، جهاز الدراسات العليا والبحوث كلية التجارة، جامعة القاهرة، 2003، ص 285

² - سعادة يوسف، تحديد قيمة الموارد البشرية، المجلة العربية للإدارة، المنظمة العربية للعلوم الإدارية، القاهرة، العدد الثاني، 1988،

بموجب هذه الطريقة يتم تحديد قيمة الموارد البشرية على أساس ما تصل إليه قيمتها في المزداد العلني الذي يُجرى بين مدرء الأقسام في المؤسسة للحصول على الموظفين ذوى الخبرة والكفاءة النادرة، أي أن قيمتها تحدد بالثمن الذي يكون المدير في قسم معين على استعداد لدفعه مقابل الحصول على موظف معين يعمل في قسم آخر في المؤسسة، وعلى ذلك لا يكون للموظف قيمة اقتصادية إلا إذا أُعتبر عنصراً نادراً¹، ولا يكون الموظف عنصراً نادراً حسب هذا المفهوم إلا بتوفر الشرطين التاليين²:

1 - ألا يكون بإمكان القسم الجديد الحصول على خدمات الموارد البشرية إلا بعد انتهاء

علاقتها التنظيمية بالقسم التابع له في ذلك الوقت .

2 - ألا يكون بالإمكان الحصول على الموارد البشرية النادرة من خارج المؤسسة .

في حالة غياب أي من الشرطين أعلاه تكون قيمة ذلك الموظف بمفهوم تكلفة الفرصة

البديلة مساوية للصفر، لأنه عندئذ لا يعد عنصراً نادراً.

من أهم ما تحققه هذه الطريقة من مزايا، هي ضمان نجاح عملية تخصيص الموارد البشرية

بالمؤسسة بين استخداماتها المثلى، إلا أنه يعاب عليها بكونها تهتم بالموارد ذات الكفاية الخاصة

وتهمل قيمة الأفراد العاديين الذين يمكن الحصول عليهم بسهولة وبدون الدخول بما يعرف

بالمساومة التنافسية، أي أنها لا تحدد قيمة لجميع العاملين في المؤسسة الأمر الذي يجعل الاعتماد

عليها في تقييم الموارد البشرية يترك أثار سيئة في نفسية العاملين الذين لم يدخلوا المنافسة،

¹ - Hekimian, James, & Jones Curtis, Put people on Your Balance Sheet, Harvard Review, Vol.45 No.1, Feb. 1967, P 107,109

² - معروف سامر، تحليل المحتوى الموضوعي لأساليب تقييم الموارد البشرية، مجلة العلوم الإدارية والسياسية، جامعة الإمارات العربية المتحدة، العدد 2، ماي 1986، ص 77

وبالتالي يؤثر في إنتاجيتهم، فضلا على استنادها على الرأي الشخصي في التقييم وما يترتب عليه من رجوع الفرد إلى سوق العبيد.

المبحث الثاني: قياس الموارد البشرية وفقا لمعايير الإبلاغ المالي الدولية

من خلال هذا المبحث نقوم بعرض المعالجات المحاسبية التي أوصت بها معايير المحاسبة الدولية بخصوص الموارد البشرية حيث خصصت المعيار المحاسبي الدولي رقم 19 والمعيار رقم 26 من أجل وصف المعالجات المحاسبية لمنافع الموظفين ومخصصات الإحالة على التقاعد على التوالي.

المطلب الأول: الإطار المفاهيمي لمعايير الإبلاغ المالي الدولية

يعرف الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية IASB على أنه ذلك المجال الذي يحدد الأهداف والمبادئ والفروض التي يتم إعداد المعايير على أساسها، وهو ذلك الإطار الذي يحدد الخصائص النوعية للمعلومة المالية التي تعد أساس إعداد وعرض القوائم المالية لغرض استعمالها من قبل مستخدمي القوائم المالية¹. ويتكون من مجموعة من العناصر تتمثل في: أهداف القوائم المالية، مستخدمو القوائم المالية، الخصائص النوعية للمعلومة المالية، ومفهوم رأس المال والمحافظة عليه، وسيتم شرح كل عنصر في ما يلي:

الفرع الأول: أهداف القوائم المالية:

إن الهدف من إعداد وعرض القوائم المالية هو تزويد مستعملي هذه القوائم بمعلومات حول الوضعية المالية للمؤسسة، الأداء وتغير الوضعية المالية لها، وذلك عن طريق²:

– قياس قدرة المؤسسة عن جني دخل للخرينة؛

¹ - ERIC TORT, L'essentiel des Normes IFRS, lextenso édition, Paris, 2012, P 23

² - محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص 47

- تقييم حاجة المؤسسة إلى قروض مستقبلية وتوزيع تدفقات الخزينة؛
 - قياس قدرة المؤسسة على احترام التزاماتها المالية في مواعيد الاستحقاق؛
 - قياس قدرة المؤسسة على جني تدفقات خزينة اعتماداً على موارد موجودة؛
 - أخذ نظرة حول نشاطات الاستثمار، التمويل ونشاطات العمليات خلال الدورة؛
 - أخذ نظرة حول قدرة المؤسسة على تحقيق مداخيل خزينة، ومداخيل شبه الخزينة مع تحديد حاجة المؤسسة إلى استعمال هذه التدفقات؛
- الفرع الثاني: مستخدمو القوائم المالية:** هناك فئات تلجأ لاستخدام القوائم المالية من أجل اتخاذ القرارات الرشيدة ، وحسب الإطار المفاهيمي لمعايير الإبلاغ المالي الدولية فقد حدد هذه الفئات كالتالي¹:

- **المستثمرون الحاليون والمحتملون:** إن الأشخاص الذين يقدمون رؤوس أموال لاستثمارها في الشركات معرضون لأخطار عدم الحصول على مردودية من خلال هذه الاستثمارات بالإضافة إلى خطر فقدان القيمة الحالية للاستثمارات التي خاطروا بها، وبالتالي هم يحتاجون إلى معلومات تساعد في اتخاذ القرارات المتعلقة بشراء الحفاظ أو بيع الأسهم، كما أن المساهمون الحاليون في شركة ما يحتاجون إلى معلومات تساعد في تحديد مدى قدرة المؤسسة على توزيع الأرباح

- **الموظفون:** يحتاج هذا النوع من مستخدمي القوائم المالية إلى معلومات حول ثبات مردودية المؤسسة التي يعملون فيها، كما يحتاجون معلومات تمكنهم من تقدير قدرة

¹ - جمعة حميدات، منهاج خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير الدولية IAS/IFRS، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، 2014، ص 8

المؤسسة على ضمان الأجور على المدى القصير ، ومعاشات التقاعد على المدى الطويل.

- **المقرضون:** يحتاج هؤلاء إلى معلومات حول قدرة المؤسسة على الوفاء بالقروض والفوائد المترتبة عنها اتجاههم.

- **الموردون والدائنون الآخرون:** يحتاج هؤلاء إلى معلومات تثبت أن المؤسسة قادرة على الوفاء بديونها اتجاههم في الأجل المحدد حيث يهتم الموردون والدائنون بتحليل قدرة المؤسسة على الوفاء بديونها لفترة قصيرة مقارنة بالفترة التي يقوم المقرضون بدراستها.

- **الزبائن:** يحتاج الزبائن إلى معلومات حول قدرة المؤسسة على الاستمرارية خاصة في حالة وجود علاقة طويلة الأجل بين المؤسسة والزبائن.

- **الدولة والهيئات التابعة لها:** تهتم الدولة والهيئات العمومية التابعة لها بتوزيع الثروة وابتغاء نشاط المؤسسات، حيث تفرض الدولة على المؤسسات توفير معلومات من أجل تنظيم نشاطات المؤسسات وتحديد السياسات الضريبية.

- **الجمهور:** يحتاج الجمهور إلى المعلومات التي تخص الأطراف السابقة أعلاه، كما قد يحتاج إلى معلومات خاصة إضافية قد يكون من الصعب توفيرها ضمن القوائم المالية ذات الغرض العام.

الفرع الثالث: عناصر القوائم المالية يتم من خلال القوائم المالية تجميع وتصنيف الآثار المالية للعمليات والأحداث بناء على خصائصها الاقتصادية، ويعرف هذا التصنيف بعناصر القوائم المالية التي تم تحديدها في خمسة عناصر كما يلي¹:

¹ - هوام جمعة، المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010، ص 33

- **الأصول:** هي الموارد التي تسيطر عليها المؤسسة نتيجة لأحداث سابقة ومن المتوقع أن

ينجم عنه منافع اقتصادية مستقبلية تتدفق للمشروع.

- **الخصوم:** وهي المديونية الحالية على المؤسسة ناشئة عن أحداث سابقة، ومن المتوقع أن

يتطلب سدادها تدفقات خارجة للموارد والتي تتجسد فيها منافع اقتصادية يملكها تملكها

المؤسسة للخارج.

- **حقوق الملكية:** وهي حصة الملاك المتبقية بعد طرح كافة الالتزامات.

- **المصروفات:** وهي عبارة عن انخفاض في المنافع الاقتصادية خلال الدورة في شكل خروج

أو استنفاد الأصول، أو نشأة خصوم مما يؤدي إلى تخفيض الأموال الخاصة غير

التوزيعات "أرباح الأسهم مثلاً" إلى مالكي الأسهم

- **الإيرادات:** وهي عبارة عن الزيادة في المنافع الاقتصادية خلال الدورة على شكل تدفقات

داخلة أو زيادة في الأصول، أو نقصان في الخصوم مما يؤدي إلى زيادة الأموال الخاصة

غير الزيادات المتأتية من حصص الملاك.

الفرع الرابع: تقييم عناصر القوائم المالية: يتضمن الإطار المفاهيمي أسساً مختلفة للقياس يتم

استعمالها حالياً وهي¹:

- **التكلفة التاريخية:** وتعني إثبات البند بتكلفته عند اقتنائه أو تحمله وصرف النظر عن أي

تغيرات في قيمته، وتعتبر التكلفة التاريخية الأسلوب الوحيد الذي يتم استخدامه استخداماً

عاماً، وأيضاً يتمتع بالقبول العام، ويتعلق القياس بالتكلفة التاريخية بكافة بنود عناصر

القوائم المالية.

¹ - خالد جمال الجعارات، مختصر معايير المحاسبة الدولية، مطبعة جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2014، 15

- **التكلفة الجارية:** وتعني إثبات البند بتكلفته عند التقرير عنه من خلال المالية، أي بالسعر

الجاري للبند في تاريخ إعداد القوائم المالية.

- **القيمة القابلة للتحقق:** وتعني إثبات البند بالقيمة البيعية ناقصا منها تكاليف البيع

المتوقعة، مثل تقييم المخزون بقيمة أقل من تكلفته.

- **القيمة الحالية:** وتعني إثبات البند بالتدفقات النقدية المخصومة التي يتوقع الحصول عليها

من البند، سواء نتيجة الاستخدام المستمر للبند أو من القيمة التي يتم الحصول عليها عند

التخلص منه في نهاية عمره الإنتاجي، كقياس القيمة القابلة للاسترداد عند تحديد

الانخفاض في قيمة الأصول.

الفرع الخامس: الخصائص النوعية للمعلومة المالية: وهي صفات تتميز بها المعلومات

المعروضة في القوائم المالية، حتى تكون مفيدة ويمكن استخدامها كأساس سليم لاتخاذ القرارات

المتعلقة بالمؤسسة من قبل مستخدمي القوائم المالية، و تنقسم بدورها إلى قسمين كالتالي¹:

أ - الخصائص النوعية الأساسية:

- **الملاءمة:** وتعني أن تكون المعلومة المالية المعروضة على صلة باتخاذ القرار، كذلك قدرة

المعلومات الملائمة على إيجاد الفرق في القرارات المتخذة من قبل المستخدمين، وتعتبر

المعلومة ملائمة إذا كانت لها قيمة مؤكدة، وقيمة تنبؤية أو كليهما.

- **التمثيل الصادق:** ويعني أن تكون المعلومات المالية ممثلة بصدق للعمليات والأحداث

المالية التي حدثت في المؤسسة، والتي تم التعبير عنها في القوائم المالية.

ب الخصائص الداعمة للخصائص النوعية للمعلومة المالية وتشمل:

¹ - أنظر: جمعة حميدات، منهاج خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير الدولية IAS/IFRS، مرجع سبق ذكره، ص 10 و خالد جمال الجعارات، مختصر معايير المحاسبة الدولية، ص 13

- **القابلية للمقارنة:** وتعني إمكانية مقارنة القوائم المالية لفترة مالية معينة بقوائم مالية لفترة أو

فترات مالية أخرى سابقة للمؤسسة ذاتها، أو مقارنة القوائم المالية بقوائم مالية لمؤسسات

أخرى.

- **القابلية للتحقق:** وتعني إمكانية إجماع الملاحظين المستقلين وذوي المعرفة على التوصل

إلى أن بند معين يتميز بالتمثيل الصادق، ولا يعني الإجماع أو الاتفاق العام.

- **التوقيت المناسب:** ويعني وصول المعلومات إلى متخذي القرارات في الوقت الذي تؤثر فيه

مثل هذه المعلومات على القرارات المتخذة ذات العلاقة بها دون تأخير.

- **القابلية للفهم:** وتعني أن المعلومة المالية يجب عرضها بطريقة تمكن المستخدمين من

فهمها.

الفرع السادس: مفهوم رأس المال والمحافظة عليه¹: ويطلق على هذا المفهوم المحافظة على

رأس المال الإنتاجي، وكذلك رأس المال العيني ويمثل القدرة التشغيلية أو الطاقة الإنتاجية

للمؤسسة، ويقوم رأس المال المادي على القواعد التالية:

- **الربح والخسارة:** الفارق بين الطاقة الإنتاجية "القدرة التشغيلية" للمؤسسة في نهاية الفترة

والطاقة الإنتاجية في بداية الفترة، مع استبعاد أي توزيعات للملاك أو المساهمات من

قبلهم، ولا يتضمن ربح أو خسارة الفترة مكاسب أو خسائر الحيازة بل تعتبر تعديلات في

حقوق الملكية.

- **أساس القياس:** تعتبر التكلفة الجارية هي أساس قياس رأس المال المادي، ويمكن أن يتم

قياس التكلفة الجارية بأحد الأساليب التالية:

✓ تكلفة الاستبدال ويطلق عليها بسعر الدخول؛

¹ - خلد جمال جعارات، نفس المرجع السابق، ص 15

✓ القيمة السوقية: ويطلق عليها بسعر الخروج؛

✓ القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المخصصة؛

المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية لتكاليف الموارد البشرية وفقا للمعيار المحاسبي الدولي

رقم 38

يعالج المعيار المحاسبي الدولي رقم 38 الأصول الغير ملموسة التي لا تغطيها معايير محاسبية

دولية أخرى، ويعرف الأصل الغير ملموس على أنه أصل غير نقدي قابل للتحديد لكن ليس له

وجود مادي¹، من التعريف نلاحظ أن هناك شروط يجب أن تتوفر في البند حتى نقول عليه أصل

غير ملموس:

- تسيطر عليه المؤسسة نتيجة لأحداث سابقة مثل الشراء أو مولد داخليا؛

- من المحتمل تدفق منافع اقتصادية مستقبلية مرتبطة بالأصل إلى المؤسسة؛

- أن يكون من المحتمل قياس تكلفة الأصل بموثوقية؛

و أي أصل غير ملموس لا يستوفي الشرطين أعلاه، تعتبر تكاليفه مصروف إيرادي يقبل في

بيان الدخل، وتتحقق المنافع الاقتصادية للمؤسسة عن طريق إنتاج البضاعة وبيعها أو تقديم

خدمات.

وتعتبر سيطرة المؤسسة على الأصل الغير ملموس أمرا أساسيا لتحقيق الشرط الأول أعلاه

للاعتراف بالأصول الغير ملموسة، وقد تتم سيطرة المؤسسة على الأصل الغير ملموس من خلال

وجود حماية قانونية كما هو الحال في براءة الاختراع، في حين لا يمكن الاعتراف بمهارات العمال

أو بولاء العمال كأصل غير ملموس وذلك لأن المؤسسة لا تملك السيطرة على منع العمال أو

¹ - محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، عمان، 2013، ص538

الموظفين من ترك العمل لديها، كما لا تستطيع إجبار العملاء على الاستمرار في الشراء من المؤسسة¹.

كما اعتبر المعيار تكاليف التدريب الخاصة بالموارد البشرية هي من التكاليف التي لا تعتبر جزء من تكلفة الأصل الغير ملموس، واعتبرها مصاريف حسب طبيعتها تقفل في بيان الدخل. واستثنى المعيار في نطاق تطبيقه الأصول الناجمة عن خطط منافع الموظفين بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم 19 "منافع الموظفين"².

إلا أن هناك بعض التفسيرات ترى أنه تم معالجة رأس المال الغير المادي في المعيار المحاسبي الدولي رقم 38 باعتباره أصل غير ملموس مولد داخليا، في الفقرة رقم 51 من المعيار عندما أشارت أنه من الصعب في بعض الأحيان تقييم ما إذا كان أصل غير ملموس مولد داخليا يستوفي شروط الاعتراف حيث من الصعب:

- تحديد ما إذا كان هناك أصل قابل للتحديد سيولد منافع اقتصادية مستقبلية متوقعة؛

- تحديد تكلفة الأصل بشكل موثوق؛³

مما سبق نستنتج أن المعيار المحاسبي الدولي رقم 38 الأصول الغير ملموسة لم يعتبر النفقات الخاصة بالموظفين أو الموارد البشرية على أنها نفقات رأسمالية، وبالتالي لم يعتبر تلك النفقات على أنها أصول غير ملموسة يتم الاعتراف بها ضمن بند الأصول في المؤسسة.

¹ - نفس المرجع السابق، ص 542

² - ERIC TORT, Op. Cit. , P 78

³ - أشواق بن قدورة، مرجع سبق ذكره، ص 51

المطلب الثالث: المعالجة المحاسبية لمنافع الموظفين وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 19

تعرف منافع الموظفين على أنها كافة التكاليف التي تتكبدها المؤسسة مقابل خدمة الموظفين في

المؤسسة وهناك أربع فئات رئيسية لمنافع الموظفين وهي كالتالي:

الفرع الأول: منافع الموظفين قصيرة الأجل: وهي تلك المنافع التي تصبح مستحقة خلال

12 شهرا بعد نهاية الفترة التي يؤدي خلالها الموظفون الخدمة مثل: الرواتب والأجور ومساهمات

المؤسسة في الضمان الاجتماعي، وعلاوات السكن الوظيفي وتسهيلات السكن ، والإجازات السنوية

والمرضية المدفوعة ومشاركة العمال في الأرباح أو خطط المكافآت التي يتم دفعها خلال 12 شهر

من تاريخ السنة المالية ¹. وقد نص المعيار المحاسبي الدولي رقم 19 على المعالجة المحاسبية

التالية بخصوص هذه الفئة²:

- يتم قياس التزامات منافع الموظفين قصيرة الأجل بدون خصم قيمتها بمعدل خصم معين

وبالتالي لا تظهر بالقيمة الحالية، حيث لا تتطلب هذه الفئة الافتراضات اكتوارية لقياس

الالتزام أو التكاليف؛

- الاعتراف بكافة منافع الموظفين وقياسها؛

- تعتبر تكاليف منافع الموظفين قصيرة الأجل مصاريف ضمن قائمة الدخل ويجب على

المؤسسة الاعتراف بالمبالغ الغير مدفوعة والتي يتوقع أن تدفع مقابل تلك الخدمة

كمصاريف مستحقة الدفع، كما يجب إظهار المبالغ المدفوعة للموظفين بأكثر من المبالغ

المستحقة لهم كمصاريف مدفوعة مقدما.

¹ - محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 314

² - جمعة حميدات، منهاج خبير معايير المحاسبة الدولية لإعداد التقارير المالية IAS/IFRS ، مرجع سبق ذكره ص 663

الفرع الثاني: المنافع بعد انتهاء الخدمة: وهي المنافع الواجب تأديتها للعاملين بعد انتهاء فترة الخدمة الوظيفية مثل الرواتب والأجور وتكاليف الخدمات الطبية خلال فترة التقاعد والتأمين على حياة العاملين أثناء فترة، ولا تشمل على منافع نهاية الخدمة ومنافع التعويضات على شكل أسهم ممنوحة للعاملين¹. ويتطلب المعيار من المؤسسة ما يلي²:

- ألا تكون فقط مسؤولة عن التزامها القانوني ولكن كذلك عن أي التزام ضمني ناتج عن ممارسات المؤسسة؛

- تحديد القيمة الحالية للالتزامات المنافع المحددة والقيمة العادلة لأية موجودات خطة بشكل منتظم كاف بحيث لا تختلف المبالغ المعترف بها في البيانات المالية مادياً عن المبالغ التي كان سيتم تحديدها في تاريخ الميزانية العمومية؛

- استخدام أسلوب الوحدة الإضافية المقدرة لقياس التزاماتها وتكاليفها؛

- إسناد المنافع لفترات الخدمة بموجب صيغة المنافع للخطة إلا إذا كانت خدمة موظف في سنين لاحقة ستؤدي إلى مستوى من المنافع أعلى مادياً مما هو في السنين السابقة؛

- استخدام افتراضات اكتوارية غير متحيزة ومتقنة مع بعضها خاصة بالمتغيرات الديموغرافية

(مثل معدل تغير الموظفين والوفيات) والمتغيرات المالية (مثل الزيادات المستقبلية في

الرواتب والتغيرات في التكاليف الطبية وتغيرات معينة في منافع الدولة)، ويجب أن تكون

الافتراضات المالية بنا على توقعات السوق في تاريخ الميزانية العمومية للفترة التي سيتم

على مداها تسوية الالتزامات؛

¹ - www.IASB.org

² - العرابي حمزة، المعالجة المحاسبية لمنافع الموظفين وفق النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي رقم 19 منافع الموظفين، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، الصادرة عن جامعة البليدة 2، العدد 2، ص 58

- تحديد سعر الخصم بالرجوع إلى عائدات السوق في تاريخ الميزانية العمومية على سندات الشركات ذات النوعية العالية) أو على السندات الحكومية في البلدان التي لا يوجد فيها سوق عميق لهذه السندات) ذات العملة والفترة التي تتفق مع عملة وفترة التزامات المنافع لما بعد انتهاء الخدمة؛

- خصم القيمة العادلة لأية موجودات خطة من مبلغ الالتزام المسجل.

- الاعتراف بالمكاسب والخسائر من تقليص أو تسوية خطة منافع محددة عندما يحدث التقليل أو التسوية، ويجب أن يشمل المكسب أو الخسارة أي تغير ناجم في القيمة الحالية للالتزام المنافع المحددة والقيمة العادلة لموجودات الخطة والجزء غير المعترف به لأية مكاسب أو خسائر اكتوارية متعلقة بذلك وتكلفة الخدمة السابقة؛

الفرع الثالث: منافع الموظفين طويلة الأجل¹: مثل إجازة الخدمة الطويلة أو إجازة التفرغ العلمي، وتكاليف العاملين المدفوعة خلال فترة العجز الطويلة الأجل. وحسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 19 فإنه لا يكون قياس منافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل عادة خاضع لنفس الدرجة من عدم التأكد مثل قياس منافع ما بعد انتهاء الخدمة، علاوة على ذلك قلما يتسبب إدخال منافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل أو التغيرات فيها في مبلغ مادي لتكلفة الخدمة السابقة، ولهذه الأسباب يتطلب هذا المعيار أسلوباً مبسطاً لمحاسبة منافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل، ويختلف هذا الأسلوب عن المحاسبة المطلوبة لمنافع الموظفين لما بعد انتهاء الخدمة كما يلي:

- يتم الاعتراف بالمكاسب والخسائر الاكتوارية فوراً ولا يتم تطبيق أي نطاق؛

- يتم الاعتراف بتكلفة الخدمة السابقة بكاملها فوراً.

¹ - محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 314

الفرع الرابع: مكافأة نهاية الخدمة المقدمة للعاملين¹: هي تلك التعويضات التي تقدمها المؤسسة لموظف نتيجة فسخ عقدة سواء من قبل المؤسسة أو بإرادته. ويتم الاعتراف بهذه المنافع فقط عندما تكون المؤسسة ملتزمة بما يلي:

- إنهاء خدمة الموظف أو مجموعة الموظفين قبل تاريخ التقاعد العادي؛

- تقديم منافع نهاية الخدمة نتيجة لعرض يقدم لتشجيع ترك العمل الاختياري؛

ما نلاحظه بعد دراسة المعيار المحاسبي الدولي الخاص بمنافع الموظفين أنه قسم هذه المنافع إلى أربع فئات واعترف بالمكاسب والخسائر التي تخص كل فئة في قائمة الدخل، ماعدا الأصول أو الالتزامات المعترف بها في خطط المنافع المحددة حيث يتم احتسابها عن طريق العلاقة التالية²:

القيمة المحينة للمنافع + / - الأرباح أو الخسائر الغير معترف بها محاسبيا - تكاليف الخدمات التي لم يعترف بها محاسبيا - القيمة العادلة لأصول الخطة.

المطلب الرابع: المعالجة المحاسبية لخطط منافع التقاعد وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 26
يبين هذا المعيار المعالجة المحاسبية لبرامج التقاعد، حيث يهدف المعيار إلى توفير المعلومات المفيدة عن خطط منافع التقاعد للأعضاء المشاركين وأطراف معينة أخرى، ويجب تطبيق هذا المعيار على إعداد التقارير المالية بواسطة خطط منافع التقاعد، ولا يغطي المعيار ما يلي:

- إعداد التقارير للمشاركين الأفراد حول حقوقهم في منفعة التقاعد؛

- تحديد تكلفة منافع التقاعد في القوائم المالية لصاحب العمل الذي لديه خطط معاش

للعاملين ويقدم منافع صاحب العمل الأخرى¹.

¹ - Odile Barbe, Laurent Didelot, Maitriser les IFRS , Groupe Revue Fiduciaire, 6^e édition, Paris, 2012, P 252

² - Odile Barbe, Laurent Didelot, idem, P 247

وقد حدد المعيار المعالجة المحاسبية التالية لهذه المنافع:

الفرع الأول: خطط المساهمات المحددة²: وهي خطط منافع تقاعد تتحدد فيها المبالغ التي سيتم دفعها كمنافع تقاعد اعتمادا على مساهمات المؤسسة في صندوق التقاعد مع الأخذ بعين الاعتبار عائد الاستثمار الذي يحققه الصندوق، كما يجب أن يحتوي التقرير على خطط المساهمة المحددة على بيان لصافي الأصول المتوفرة للمنافع وعلى وصف لسياسة التمويل، وأثناء إعداد بيان صافي الأصول المتوفرة، يجب تسجيل استثمارات الخطة بالقيمة العادلة والتي تكون في حالة الأوراق المالية المتداولة "قيمتها السوقية العادلة".

الفرع الثاني: خطط المنافع المحددة³: هي تلك الخطط التي تكون فيها المنافع مضمونة ويتم تحديد المبالغ التي ستدفع كمنافع التقاعد من خلال الرجوع إلى معادلة معينة تعتمد عادة على مكاسب الموظفين، أو عدد سنوات الخدمة، والعوامل الأساسية هي منافع التقاعد التي تكون ثابتة أو قابلة للتحديد، دون النظر إلى كفاية الأصول التي قد تكون قد وضعت جانبا "في شكل مؤونات" لدفع المنافع، حيث تقدم هذه المبالغ للموظفين عند التقاعد يضاف إليها أو يطرح منها أرباح أو خسائر الاستثمارات التي تراكمت عليها مهما كان المبلغ صغيرا أو كبيرا؛

مما سبق نلاحظ أن المعيار المحاسبي الدولي رقم 26 يعالج برامج منافع التقاعد وكيف يتم تخصيص مؤونات طويلة الأجل من أجل دفعها عند انتهاء سنوات الخدمة، وبالتالي لم يعطي المعيار أهمية إلى رسملة هذه التكاليف واعتبارها من بيم أصول المؤسسة.

¹ - طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المحاسبة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، ص 112

² - www.IASB.org

³ - www.IASB.org

المبحث الثالث: النظام المحاسبي المالي ومحاسبة الموارد البشرية

يعتبر النظام المحاسبي المالي المرجعية المحاسبية للجزائر لذلك سوف نحلل من خلال الآتي كيف عالج النظام المحاسبي المالي الموارد البشرية والتكاليف الخاصة بها وقبل ذلك نتطرق إلى الإطار النظري للنظام المحاسبي المالي، وبعدها شروط الاعتراف بالأصول الغير ملموسة حسبه وكيفية معالجة منافع الموظفين ومخصصات الإحالة على التقاعد محاسبيا.

المطلب الأول: الإطار النظري للنظام المحاسبي المالي

وهو الإطار الذي يشكل أساس إعداد وعرض القوائم المالية من خلال الاتفاقيات المحاسبية والقواعد التي يجب التقيد بها، حيث يعتبر كدليل عملي. ويتضمن هذا الإطار مجموعة من المبادئ والفروض جاء بها النظام المحاسبي المالي من أجل الاعتماد عليها عند إعداد وعرض القوائم المالية التي بدورها تعكس الصورة الصادقة للمؤسسة، ويتشارك الإطار النظري للنظام المحاسبي المالي مع الإطار التصوري لمعايير المحاسبة الدولية لذلك سوف نتجنب إعادة شرح بعض المكونات المشتركة، ما عدا المبادئ والفروض والمحاسبية سوف يتم شرحها في ما يلي:

الفرع الأول: المبادئ المحاسبية حسب النظام المحاسبي المالي: تبني النظام المحاسبي المالي

مجموعة من المبادئ متعلقة بالملاحظة والقياس والاتصال يتم شرحها في ما يلي:

- مبدأ القيد المزدوج: يوجب هذا المبدأ أن تحرر التسجيلات المحاسبية وفقا لمبدأ القيد

المزدوج، أين يمس كل تسجيل محاسبي على الأقل حسابين أحدهما مدين والآخر دائن،

في ضل احترام التسلسل الزمني في تسجيل العمليات والأحداث الاقتصادية، كما يجب أن

يحدد كل تسجيل محاسبي مصدر كل معلومة ومضمونها وتخصيصها، وكذا مرجع الوثيقة التي تستند إليها¹.

- **مبدأ الوحدة المحاسبية:** حسب هذا المبدأ فإن كل مؤسسة تعتبر وحدة مستقلة ومنفصلة عن مالكيها، فكل مؤسسة مهما كانت طبيعتها ونوعية نشاطها فعند التأسيس تكتسي شخصية معنوية ومادية مستقلة عن شخصية المالك².

- **مبدأ الفترة المحاسبية:** ويعرف هذا المبدأ باستقلالية الدورات ويتلخص في أن نتيجة كل سنة مالية مستقلة عن السنة التي سبقتها وعن السنة التي تليها، ومن أجل تحديدها يجب أن تنسب إليها الأحداث الخاصة بها فقط، كما يرتبط الحدث بالسنة المالية المقفلة إذا كان له صلة مباشرة ومرجحة مع وضعية قائمة عند تاريخ إقفال حسابات السنة المالية، بالإضافة أنه يجب أن تكون الميزانية الافتتاحية مطابقة للميزانية الختامية للسنة المالية السابقة³.

- **مبدأ التكلفة التاريخية:** وهي عبارة عن إدراج الأصول والخصوم، الإيرادات والنفقات في القوائم المالية بتكلفتها التاريخية دون الأخذ بالحسبان آثار تغيرات الأسعار وتطور القدرة الشرائية، غير أن الأصول البيولوجية والأدوات المالية تقيم بقيمتها العادلة (السوقية)، وهذا ما نصت كذلك عليها معايير المحاسبة الدولية⁴.

¹ - القانون 11/07، مرجع سبق ذكره، ص 4

² - حجاج زينب، مقومات نجاح تطبيق النظام المحاسبي المالي في البيئة الاقتصادية الجزائرية، أطروحة دكتوراه تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة البليدة -2-، 2014، ص 191

³ - نفس المرجع السابق، ص 191

⁴ - karine cerrada et autres, comptabilité et analyse des états financiers, deboeck, 2^e édition, paris, 2016, P 14

- **مبدأ ثبات وحدة النقد:** والمتمثل في الدينار كوحدة قياس لتسجيل معاملات المؤسسات فلا

يُدرج في الحسابات إلا المعاملات التي يمكن قياسها نقداً، أما المعاملات غير القابلة

للتحديد الكمي والنقدي ولها أثر مالي فيمكن ذكرها في ملاحق القوائم¹.

- **مبدأ عدم المقاصة:** حسب هذا المبدأ فإنه إنه لا يمكن إجراء أي مقاصة بين عنصر من

الأصول وعنصر من الخصوم، ولا بين الإيرادات والنفقات، إلا إذا تمت هذه المقاصة على

أسس قانونية أو تعاقدية أو إذا كان من المقرر أصلاً تحقيق هذه الأصول والخصوم،

الأعباء والنواتج بالتتابع على أساس صافي، أي أن الأحداث والمعاملات التي تقوم بها

المؤسسة خلال السنة المالية تسجل كاملة دون اختصار، فلا يجوز مثلاً القيام بمقاصة

بين الرسم على القيمة المضافة المسترجعة والمستحقة رغم أن هذه المقاصة لا تؤثر على

الوضع المالية للمؤسسة في نهاية الدورة المحاسبية، فمبدأ عدم المقاصة هدفه إعطاء

صورة صادقة عن نشاط المؤسسة ومعاملاتها مع الغير، كما يهدف لمنع فقدان المعلومات

المالية وخاصة تلك التي تعتبر مؤثراً على القوائم المالية².

- **مبدأ الأهمية النسبية:** يطلق على هذا المبدأ الإفصاح عن المعلومة الجيدة، فحسب المادة

11 من المرسوم التنفيذي 08-156 ، فإن المعلومة المهمة تؤثر على حكم مستخدميها ،

فيجب أن

- تعكس الصورة الصادقة للقوائم المالية³.

- **مبدأ ثبات الطرق المحاسبية:** تغيير الطرق المحاسبية يعني التعديل في المبادئ والأسس

والقواعد والممارسات المحاسبية التي تطبقها المؤسسة، ونصت المادة 15 من المرسوم

¹ - حجاج زينب، مرجع سبق ذكره، ص 192

² - A KADDOURI, A, MIMECHE, cour de comptabilité financière selon les normes IAS/IFRS et le SCF ,ENAG Edition Alger, 2009, P89

³ - القانون 07-11، مرجع سبق ذكره، ص 4

156/08 على ضرورة الالتزام بمبدأ ثبات الطرق المحاسبية، إلا في حالة البحث عن معلومة أفضل أو تغيير في التنظيم، فانسجام المعلومة المحاسبية وقابلية مقارنتها خلال الفترات المتعاقبة يقتضي تطبيق نفس الطرق والقواعد، كما أكد ذلك القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 والمتعلق بتحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشف وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، حيث تم النص على عدم تغيير الطرق المحاسبية إلا إذا كان هذا التغيير مفروضا في إطار تنظيم جديد أو كان يسمح بنوع من التحسين في عملية تقديم القوائم المالية للمؤسسة المعنية.

- **مبدأ الموثوقية:** ويعرف بمبدأ الصدق حيث جاء في المادة 19 من نفس المرسوم أنه يجب احترام المبادئ والقواعد المحاسبية من أجل إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة ونجاعتها، ففي الحالة التي يتبين أن تطبيق القواعد المحاسبية غير ملائم لتقديم صورة صادقة عن المؤسسة، فمن الضروري الإشارة إلى أسباب ذلك في ملحق القوائم المالية.

- **مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على الواقع القانوني:** حسب المادة 18 من المرسوم التنفيذي فإن القوائم المالية تعرض طبقا لطبيعتها ولواقعها المالي والاقتصادي، دون التمسك فقط بمظهرها القانوني، وهذا المبدأ لم يكن معمول به في الجزائر من قبل، فالممارسات المحاسبية تستند إلى الإجراءات القانونية والنصوص التشريعية فقط، فمثلا التثبيتات التي تم اقتناؤها عن طريق الإيجار التمويلي لا تسجل في أصول المؤسسة، لأنها

لا تملكها بصفة قانونية، أما بالنسبة للنظام المحاسبي المالي فيعتبرها ضمن أصول المؤسسة لأنها تستفيد من منافعها الاقتصادية بشروط معينة¹.

الفرع الثاني: الفروض المحاسبية حسب النظام المحاسبي المالي: هناك فرضين محاسبين جاء بهم النظام المحاسبي المالي تقوم عليهم إعداد القوائم المالية وتتمثل في ما يلي²:

- **محاسبة التعهد:** أو أساس الاستحقاق حيث تعد البيانات المالية حسب هذه الفرضية على أساس الاستحقاق المحاسبي، وبموجب الأساس يتم الاعتراف بآثار العمليات المالية والأحداث الأخرى عندما تحدث ويجري قيدها في السجلات المحاسبية وتقريرها في البيانات المالية عن الفترات التي تمت فيها.

- **استمرارية النشاط:** تعد القوائم المالية وفقا لهذا المبدأ على أساس استمرارية الاستغلال، ومن أهم النتائج المترتبة على تبني هذا المبدأ هو أن تقيم معظم الأصول على أساس التكلفة التاريخية كطريقة أساسية للتقييم معظم الأصول، والالتزامات المستحقة على المؤسسة تمثل ديون تستحق الدفع في المستقبل.

المطلب الثاني: الاعتراف بالأصول الغير ملموسة وفق النظام المحاسبي المالي
عرف النظام المحاسبي المالي الأصل الغير الملموس على أنه كل أصل معرف، غير نقدي وغير مادي مراقب من طرف المؤسسة وتستعمله في إطار نشاطاتها العادية، أو تحوزه من اجل استئجاره للغير، تنتظر منه منافع اقتصادية مستقبلية وتستعمله لأكثر من دورة محاسبية³.

¹ - المادة 15 من المرسوم لتتفيدي 156/08، والمتعلق بتحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشف وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، المؤرخ في 26 جويلية 2008، الجريدة الرسمية رقم 19، 2009، ص 20

² - هوام جمعة، مرجع سبق ذكره، ص 31

³ - Manuel de la comptabilité générale de la classe 2-SONATRACH- JANVIER 2010, P7

من التعريف السابق نستنتج أن هناك مجموعة من الخصائص يجب أن تتوفر في الأصل غير الملموس حتى يصنف في هذه المجموعة:

- أن يكون أصل مراقب من طرف المؤسسة ولم يشترط النظام المحاسبي المالي وجود شرط الملكية فيكفي أن تكون المؤسسة هي من تستفيد من منافع الاقتصادية بشكل مباشر حتى تعترف به ضمن أصولها؛

- توفر منافع اقتصادية مستقبلية يدرها الأصل على المؤسسة عند استعماله؛

- يستعمل من طرف المؤسسة على عدة دورات محاسبية؛

إذا ما تم إسقاط هذه الشروط على التكاليف التي تتكبدها المؤسسة من أجل الحصول على الموارد البشرية فإنه يمكن اعتبارها أصلاً معنوياً من أصول المؤسسة، وبما أن هناك ما يسمى بالتدرج الوظيفي فإن المؤسسة سوف تتكبد تكاليف أخرى على المورد البشري بعد توظيفه والتي تتمثل في مصاريف التكوين مثلاً، ويمكن أن نصنف تلك المصاريف ضمن مصاريف التطوير القابلة للتثبيت في الحساب 203 والتي تعتبر أصلاً معنوياً حسب النظام المحاسبي المالي، حيث يتم الاعتراف بهذا النوع من النفقات ضمن الأصول المعنوية إذا توفرت الشروط التالية¹:

- إذا كانت تلك النفقات ذات صلة بعمليات نوعية مستقبلية تنطوي على حظوظ كبيرة لتحقيق مردودية شاملة؛

- إذا كانت المؤسسة تنوي وتمتلك القدرة التقنية والمالية وغيرها لإتمام العمليات المرتبطة بنفقات التنمية واستعمالها أو بيعها؛

- إذا كان ممكن تقييم هذه النفقات بصورة صادقة؛

¹ - عبد الرحمن عطية، المحاسبة المالية العامة وفق النظام المحاسبي المالي، دار النشر جيطلي، الجزائر، 2009، ص 69

ويمر التسجيل المحاسبي لهذا النوع من المصاريف على مرحلتين أولها هي تسجيل الأعباء بصفة عادية حسب طبيعتها، حيث يجعل أحد حسابات الصنف 6 مدينا وحساب البنك أو الصندوق أو الدائنون مدينا، وإذا ما توفرت في هذه الأعباء الشروط السالفة الذكر من أجل اعتبارها تثبيتا معنويا عندها نمر للمرحلة الثانية وهي اعتبار تلك المصاريف تثبيت وذلك عن طريق جعل الحساب 203 مصاريف البحث القابلة للتطوير مدينا بالأعباء المسجلة والحساب 731 الإنتاج المثبت للأصول المعنوية دائنا.

ولا يمكن للأعباء التي سجلت في السنوات المالية السابقة كمصاريف عادية حسب طبيعتها أن تدمج في تكلفة التثبيات المعنوية في تاريخ لاحق.

رغم كل المعالجات المحاسبية والشروط التي تنطبق تماما على تكاليف الموارد البشرية إلا أن النظام المحاسبي المالي لم يشر إلى إمكانية استعمال تلك المفاهيم والشروط والمعالجات على تكاليف الموارد البشرية.

المطلب الثالث: منافع الموظفين ومكافأة نهاية الخدمة حسب النظام المحاسبي المالي
تجدر الإشارة قبل الخوض في المعالجات المحاسبية الخاصة بهاتين العنصرين حسب النظام المحاسبي المالي أن هذا الأخير استمد جميع المعالجات المحاسبية من "اعتراف وتقييم وإفصاح" الخاصة بمنافع الموظفين القصيرة والطويلة الأجل من معايير المحاسبة الدولية، وبالضبط من المعيار المحاسبي الدولي رقم 19 منافع الموظفين الذي تم التطرق له بالتفصيل في المبحث السابق، لذلك سنحاول عدم تكرار المفاهيم التي تم شرحها سابقا ونركز فقط على عرض كيفية تسجيل منافع الموظفين والاعتراف بها حسب النظام المحاسبي المالي:

حيث ورد في الفقرة 1.136 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 الذي يحدد قواعد التقييم

والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها في الجريدة الرسمية رقم 19 الصادرة في مارس 2009، أنه تدرج المنافع التي يمنحها الكيان للمستخدمين لديه سواء كانوا في وضعية نشاط أو غير نشاط، في الحسابات كأعباء. عندما يؤدي المستخدمون العمل المقرر في مقابل تلك المنافع، أو عندما تكون الشروط التي تخضع لها الإلزامات التعاقدية للكيان إزاء المستخدمين لديه متوفرة.

كما اقتصر النظام المحاسبي المالي على سرد أنواع منافع الموظفين دون التفصيل فيها، أما فيما يخص التسجيلات المحاسبية فقد اقتصر النظام المحاسبي المالي على تقديم التسجيلات المحاسبية دون الخوض في أساليب القياس ومعايير الاعتراف المتبعة من طرف معايير المحاسبة الدولية¹، وتتمثل المعالجة المحاسبية الخاصة بأنواع منافع الموظفين كالتالي:

- منافع الموظفين على المدى القصير: عندما يقدم عضو من المستخدمين خدمات إلى

المؤسسة خلال دورة ما، يجب على المؤسسة تسجيل المبلغ الغير محين للمنافع على

المدى القصير والتي ينتظر دفعها إلى الطرف المقابل:

✓ في الخصوم "أعباء الدفع" بعد طرح المبلغ المدفوع إذا كان المبلغ المدفوع يفوق

القيمة الغير محينة للخدمات، يجب على المؤسسة تسجيل فائض في الأصول

"أعباء مدفوعة مسبقاً" في حالة أن الدفع المقدم سيقود مثلاً إلى تخفيض الدفعات

المستقبلية أو إلى سداد من الخزينة؛

✓ في الأعباء، إذا لم تكن هناك معالجة أخرى تسمح بدمج المنافع في تكلفة الأصل

"مخزون، تجهيزات مادية مثلاً"

¹ - العرابي حمزة، مرجع سبق ذكره، ص 62

- **الغيابات المكافئة على المدى القصير:** يمكن للمؤسسة أن تكافئ غيابات لأسباب العطل، المرض، عدم القدرة على العمل قصيرة المدة، عطلة الأمومة، الحضانة، ونمير صنفين من حقوق الغيابات المكافئة:

✓ حقوق قابلة للجمع "حقوق غياب مرحل ويمكن أن تستعمل في دورات مستقبلية، مثل العطل المدفوعة"

✓ حقوق غير قابلة للجمع، وتستطيع المؤسسة تسجيل التكلفة المنتظرة لهذه الغيابات كالتالي:

- في حالة الغيابات المكافئة المجمعة، في اللحظة التي يؤدي فيها الموظفون الخدمات تزيد من حقوقهم في الغيابات مستقبلاً؛
- في حالة الغيابات المكافئة الغير مجمعة عندما تحدث الغيابات.

- **منافع بعد انتهاء الخدمة:** حيث ورد في الفقرة 2.136 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها في الجريدة الرسمية رقم 19 الصادرة في مارس 2009 أنه يتم في كل عملية إقفال لحسابات السنة المالية إثبات في شكل أرصدة مبلغ التزامات الكيان في مجال المعاش، وتكميلات التقاعد، أو منافع مماثلة ممنوحة لأفراد مستخدمين لديه أو لدى شركائه ووكلائه، في شكل أرصدة، وتحدد هذه الأرصدة على أساس القيمة المحيئة لمجموع التزامات الكيان اتجاه المستخدمين لديها، باستعمال فرضيات حسابية وطرق حسابية ملائمة. الملاحظ من خلال ما جاء به النظام المحاسبي المالي أنه ادخل مفهوم الطريقة المرجعية للمحاسبة عن تعهدات المؤسسة اتجاه موظفيها، حيث تسجل هذه المبالغ عند إقفال الدورة المحاسبية على شكل مخصصات تحدد على أساس القيمة الاكتوارية

لمجموع التزامات المؤسسة اتجاه موظفيها، ولحساب هذه التعهدات يتطلب معرفة ثلاثة أنواع من العناصر¹:

✓ **المنفعة المحددة لدفع عند لحظة الذهاب إلى التقاعد:** حيث يتم حساب هذه

الحقوق باستخدام طريقة الدين المتوقعة والتي تعتبر أن كل فترة منفعة تعطي

مكان لوحدة إضافية لحقوق ذات منفعة، ويتم التقييم على أساس الأقدمية

المكتسبة عند تاريخ الغلق، وتحسب المنفعة بتطبيق المكافأة عند تاريخ الذهاب

إلى التقاعد على الحقوق المكتسبة.

✓ **احتمال أن يكون الموظف موجود في المؤسسة عند لحظة تقاعده:** لا يتم دفع

التعويض إلا إذا كان الموظف موجود في المؤسسة عند لحظة الذهاب إلى

التقاعد، ومن اللائق ترجيح الحساب السابق لاحتمالين:

• احتمال أن يبقى الموظف حيا عند سن التقاعد: هذه الفرضية

الاكتوارية تنتج عن جداول الوفيات المعدة من قبل الهيئات الرسمية؛

• احتمال أن الموظف يكون موجود في المؤسسة عند سن التقاعد: هذه

الفرضية الاكتوارية تنتج عن إحصائيات المردودية الخاصة بالمؤسسة.

✓ **تحيين هذا الدين المستقبلي:** يجب أن تخضع المنفعة المحددة في المستقبل إلى

التحيين من أجل إرجاعها إلى تاريخ الدورة.

¹ - هوام جمعة ، مرجع سبق ذكره، ص 126-127

المبحث الرابع: الإفصاح عن الموارد البشرية في القوائم المالية

تقتصر القوائم المالية المعدة من طرف المؤسسات إلى الإفصاح عن تكلفة الموارد البشرية بمكوناتها

الثلاثة: "تكاليف اقتنائها، وتطويرها والاستغناء عنها" حيث لا تزال النظرة إلى هذا النوع من

الاستثمار تقليدية وذلك من خلال إدماجه في حسابات المصروفات المختلفة، بالرغم من أن المورد

البشري يحقق منافع اقتصادية مستقبلية، الأمر الذي جعل القوائم المالية توحى بأن المورد البشري

مجرد مورد مادي فقط، حيث سنقوم من خلال هذا المبحث بشرح أهمية الإفصاح المحاسبي عن

الموارد البشرية كموجودات وأثره على القوائم المالية.

المطلب الأول: ماهية الإفصاح المحاسبي

من خلال هذا المطلب نحاول ضبط مفهوم الإفصاح من خلال عرض عدة تعاريف له وكذلك

أنواعه ومقوماته وذلك من أجل تبيان أهميته التي تعود على القوائم المالية من خلال تقديم صورة

صادقة لها.

الفرع الأول: مفهوم الإفصاح المحاسبي

توجد عدة تعاريف للإفصاح المحاسبي، وذلك نظرا لتعدد جهات النظر لمفهوم الإفصاح ومحتواه

وأيضا مستواه، ومن بين التعاريف نجد ما يلي:

"الإفصاح المحاسبي هو إظهار المعلومات المالية في القوائم المالية ما يجعلها غير مضللة

لمستخدمي القوائم المالية من أصحاب المصالح مع الوحدة الاقتصادية"¹

"الإفصاح المحاسبي هو عملية ممنهجة من أجل توفير المعلومات وجعل القرارات المتصلة

بالسياسة المتبعة من جانب المؤسسة معروفة ومعلومة من خلال النشر والانفتاح"¹

¹ - تشوي وآخرون، تعريب عصام الدين زايد، المحاسبة الدولية، دار المريخ للنشر والتوزيع، الرياض، 2004، ص220

كما عرف الإفصاح على أنه: "إظهار القوائم المالية لجميع المعلومات الأساسية التي تهم الفئات الخارجية عن المشروع بحيث تعينها على اتخاذ القرارات الرشيدة"²

من التعاريف السابقة نستنتج ما يلي:

- الهدف من الإفصاح المحاسبي هم تزويد مستخدمي القوائم المالية بالمعلومات المالية من أجل اتخاذ القرارات المناسبة في الوقت المناسب؛
- الإفصاح المحاسبي يعمل على نزع الغموض حول السياسات المتبعة من طرف المؤسسة؛
- يجب أن تعرض القوائم المالية بدقة وموضوعية حتى تخدم مصالح مستخدمي هذه القوائم؛

الفرع الثاني: أنواع الإفصاح المحاسبي

هناك عدة أنواع من الإفصاح نذكرها في ما يلي³:

أولاً: الإفصاح الكامل: ويقصد به شمولية التقارير المالية وأهمية تغطيتها لأي معلومات ذات أثر محسوس على القارئ، وأهمية هذا النوع من الإفصاح من أهمية القوائم المالية كمصدر أساسي يعتمد عليه في اتخاذ القرارات ولا يقتصر الإفصاح على الحقائق حتى نهاية الفترة المحاسبية بل يمتد إلى بعض الوقائع اللاحقة لتواريخ القوائم المالية والتي لها تأثير على مستخدميها.

ثانياً: الإفصاح العادل: ويهدف إلى الرعاية المتوازنة إلى جميع الأطراف المالية إذ يتوجب إخراج القوائم المالية والتقارير بالشكل الذي لا يقدم أو يفضل مصلحة فئة معينة على مصلحة الفئات الأخرى.

¹ - طارق عبد العال، حوكمة الشركات: "مفاهيم، مبادئ، تجارب، تطبيقات، الحوكمة في المصارف"، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر، 2005، ص 731

² - خالد أمين عبد الله، الإفصاح ودوره في تحقيق التداول في أسواق رأس المال العربية، مجلة القانون العربي، العدد 92، أكتوبر 1995، ص 38

³ - لطيف زيود وآخرون، دور الإفصاح المحاسبي في سوق الأوراق المالية في ترشيد قرار الاستثمار، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، المجلد 29، العدد الأول، سوريا، 2007، ص 180

ثالثاً: الإفصاح الكافي: يشمل تحديد الحد الأدنى الواجب توفيره من المعلومات المحاسبية في القوائم المالية، ويمكن ملاحظة أن مفهوم الحد الأدنى غير محدد بشكل دقيق إذ يختلف حسب الاحتياجات والمصالح بالدرجة الأولى كونه يؤثر تأثيراً مباشراً على اتخاذ القرار فضلاً على أنه يتبع الخبرة التي يتمتع بها الشخص المستفيد.

رابعاً: الإفصاح الملائم: هو الإفصاح الذي يراعي حاجة مستخدمي البيانات وظروف المؤسسة، وطبيعة نشاطها إذ أنه ليس من المهم فقط الإفصاح عن المعلومات المالية بل الأهم أن تكون ذات قيمة ومنفعة بالنسبة لقرارات مستخدميها، وتتناسب مع نشاط المؤسسة وظروفها الداخلية.

خامساً: الإفصاح الوقائي: ويقصد به الإفصاح عن المعلومات المحاسبية بالشكل الذي يجعل التقارير المالية غير مضللة لمستخدميها وخاصة المستثمرون، حيث يهدف هذا النوع من الإفصاح إلى حماية المجتمع المالي ويسمى بالإفصاح الوقائي أو التقليدي، ويتطلب الكشف عن السياسات المحاسبية والتغيرات فيها، وتصحيح الأخطاء في القوائم المالية وكذلك المكاسب والخسائر، والارتباطات المالية والأحداث اللاحقة.

الفرع الثالث: المقومات الأساسية للإفصاح عن المعلومات المحاسبية

هناك مقومات رئيسية يركز عليها الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في القوائم المالية تتمثل في ما يلي¹:

أ - تحديد المستخدم المستهدف للمعلومات المحاسبية

¹ - محمد مطر وموسى السويطي، التأصيل النظري للممارسات المهنية والمحاسبية في مجالات القياس والعرض والإفصاح، دار وائل للنشر، عمان، الطبعة الثانية، 2008، ص 345

حيث تتعدد الفئات المستخدمة للقوائم المالية كل حسب الهدف المرجو من هذه القوائم، ومن أمثلة مستخدمي القوائم المالية نجد المستثمرون الحاليون والمستقبلون والدائنون والبنوك والعملاء والمصالح الضريبية.

ب - تحديد الأغراض التي تستخدم فيها المعلومات المحاسبية

يجب ربط الغرض الذي تستخدم فيه المعلومات المحاسبية بعنصر أساسي وهو ما يعرف بخاصية الملائمة، حيث تعتبر الملائمة المعيار النوعي الذي يحدد طبيعة أو نوع المعلومات المحاسبية الواجب الإفصاح عنها، لذا تتطلب هذه الخاصية وجود صلة وثيقة بين طريقة إعداد المعلومات و الإفصاح عنها من جهة والغرض الرئيسي لاستخدام هذه المعلومات من جهة أخرى.

ت - طبيعة ونوع المعلومات التي يجب الإفصاح عنها:

حيث يجب تحديد نوع وطبيعة المعلومات التي يجب الإفصاح عنها، وتتمثل المعلومات المحاسبية التي يتم الإفصاح عنها خاليا في البيانات المالية المحتواة في القوائم المالية والتي تتمثل في الميزانية أو قائمة المركز المالي، جدول النتائج أو قائمة الدخل، قائمة التدفقات النقدية وجدول حركة رؤوس الأموال، بالإضافة إلى الملاحق التي يتم الإفصاح فيها عن المعلومات المالية التي يتعذر إدراجها ضمن القوائم المالية وتعتبر الملاحق جزءا لا يتجزأ من القوائم المالية.

ث - تحديد أساليب وطرق الإفصاح عن المعلومات المحاسبية:

إن القدرة على قراءة التقارير المالية ومضمونها يتطلب قدرا من المهارة والخبرة، وعليه يجب أن يراعي معدو القوائم المالية عدم عرض المعلومات المالية بطرق يصعب قراءتها، وهذا يتطلب أيضا ترتيب وتنظيم المعلومات فيها بصورة منطقية تركز على الأمور الجوهرية، بحيث يمكن للمستخدم

المستهدف قراءتها ببسر وسهولة، وعموما جرى العرف على أن يتم الإفصاح على المعلومات ذات الآثار المهمة على قرارات مستخدمي القوائم المالية في صلبها في حين يتم الإفصاح على التفاصيل التي يتعذر إدراجها في القوائم المالية في الملاحق.

المطلب الثاني: أساليب الإفصاح عن تكلفة الموارد البشرية وأهميته

لإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية في القوائم المالية كموجودات أهمية كبيرة تعود على جودة القوائم المالية، ولإفصاح عنها هناك عدة أساليب تناولها الفكر المحاسبي نذكرها في ما يلي:

الفرع الأول: أساليب الإفصاح عن الموارد البشرية

هناك مجموعة من الطرق يمكن استخدامها لعرض المعلومات المالية الخاصة بالموارد البشرية في قائمة المركز المالي أو الميزانية نذكرها في ما يلي:

أولاً: الإفصاح في تقرير مجلس الإدارة

حيث يتم الإفصاح عن البيانات المالية المتعلقة بالموارد البشرية في تقرير مجلس الإدارة، ويعتبر هذا الأخير تقرير سنوي للمؤسسة يقدم من خلاله معلومات للمساهمين عن الإنتاج والتسويق والإشهار، وكل ما يتعلق بنشاط المؤسسة، ويتم أيضاً من خلاله توضيح حجم الاستثمارات التي قامت بها المؤسسة في مجال الموارد البشرية¹، وهذه المعلومات ستفيد مستخدمي القوائم المالية في تحديد مدى اهتمام الإدارة بتنمية الموارد البشرية، باعتباره عاملاً مهماً من عوامل تحقيق الربحية في الأجل الطويل، وتعود هذه الطريقة بفوائد على المؤسسة من خلال جذب أنظار وانتباه مستخدمي القوائم المالية.

ثانياً: إعداد قائمة للاستثمارات المعنوية

¹ - أريك فلامهولتز، مرجع سبق ذكره، ص 66

حيث يمكن إعداد قائمة منفصلة تضم الاستثمارات المعنوية بما فيها الموارد البشرية، حيث تتبع هذه الطريقة من طرف كبريات الشركات التي تتفق مبالغ كبيرة أو ضخمة على شراء الأصول المعنوية مثل براءات الاختراع أو مصاريف البحث والتطوير بالإضافة إلى الاستثمار في الموارد البشرية، حيث يمكن لهذه الطريقة تزويد مستخدمي القوائم المالية بالمعلومات الخاصة بالاستثمار في الموارد البشرية¹.

ثالثاً: الإدراج في قوائم مالية غير مدققة

حيث يتم بموجب هذه الطريقة الإفصاح عن الاستثمار في الموارد البشرية في قوائم مالية منفصلة لا تخضع لمراجعة مدقق الحسابات، كما يتم إرفاقها بتقرير يشير إلى عدم مراجعتها من طرف مدقق الحسابات، وقامت العديد من المؤسسات بتطبيق هذه الطريقة إلا أنه تم اعتبار القوائم التي نشرت من طرف هذه المؤسسات مجرد تقرير يعكس مدى التزامها لمسؤوليتها الاجتماعية أكثر من كونها تقرير مالي مقدم للمستثمرين.

رابعاً: الإدراج في القوائم المالية الأساسية المدققة

وفقاً لهذه الطريقة يتم الإفصاح عن الاستثمار في الموارد البشرية ضمن القوائم المالية الأساسية في بند التثبيات المعنوية وفقاً لمعايير المحاسبة التقليدية، وتخضع لمراجعة مدقق الحسابات، وحسب هذه الطريقة نكون قد قمنا برسملة الاستثمار في المورد البشري وإدراجه في الميزانية، وتحمل الاهتلاك السنوي على قائمة الدخل على مدى عدة دورات محاسبية².

¹ - أريك فلامهولتز، مرجع سبق ذكره، ص 67

² - أريك فلامهولتز، مرجع سبق ذكره، ص 68

وحسب ما سبق ذكره فإن للمؤسسة عدة خيارات للإفصاح عن الاستثمار في الموارد البشرية، من شأن هذه الطرق أن تساهم في جودة القوائم المالية وتمثيل الصورة الصادقة عن المركز المالي للمؤسسة.

الفرع الثاني: أهمية الإفصاح عن تكلفة الموارد البشرية

يعمل الإفصاح عن تكلفة الموارد البشرية في القوائم المالية كموجودات على تحسين جودة القرارات المتخذة من طرف مستخدمي القوائم المالية الذين لهم صلة بنشاط المؤسسة وذلك عن طريق ما يلي¹:

- يمكن اتخاذ قرار بشأن تخفيض أو تقليص أعداد الموارد البشرية العاملة بالمؤسسة من أجل رفع الأرباح أو تحقيق منافع آنية على حساب المنافع الاقتصادية المستقبلية، في حين أنه قد يخفي هذا القرار في طياته الكثير من الخسائر للمؤسسة؛
- تجاوز بعض الانتقادات الموجهة إلى التقارير المالية المعدة في ظل الوضع التقليدي الذي يفتقر إلى الإفصاح عن تكلفة الموارد البشرية ضمن قائمة الأصول، كون هذه التقارير تعطي لمحة مختصرة عن الأداء المالي للوحدات الاقتصادية ولا توفر صورة كاملة عن نقاط القوة والضعف الموجودة في هذه الوحدات؛

وتتجلى أيضاً أهمية الإفصاح عن الموارد البشرية في قائمة المركز المالي في ما يلي²:

¹ - ثائر صبري الغبان، سناء أحمد ياسين، الإفصاح عن الاستثمار في الموارد البشرية في التقارير المالية للوحدات الاقتصادية العراقية، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 45، المجلد 13، 2007، ص 209

² - تاريخ الاطلاع 28-03-2018 على الساعة 21:35 www.Bontis.com

- التأثير الايجابي على سمعة الوحدة الاقتصادية لدى الأطراف المختلفة لا سيما في أسواق

المال التي يتم تداول أسهم هذه الوحدة فيها، وتعزيز قدرتها للحصول على الأموال التي

تحتاجها من خلال جذب مستثمرين أكثر ويقلل من لجوء الوحدة إلى الاقتراض؛

- يؤدي الإفصاح عن تكلفة الموارد البشرية في قائمة المالي إلى جذب الانتباه إلى

استثمارات الوحدة في مجال الموارد البشرية والتكاليف التي تتكبدها المؤسسة في سبيل

الحصول عليها، الأمر الذي تبرز أهميته في استقطاب الموارد البشرية ذات الكفاءة

والخبرة، إذ أن حاجة الوحدة إلى الموارد البشرية في كثير من الأحيان أكبر من حاجتها

إلى رأس المال المادي كون الموارد البشرية هي المحرك الأساسي وهي القادرة على تشغيل

وتوظيف باقي الموارد المتاحة للوحدة؛

- إن امتلاك الوحدة لموارد بشرية ذات خبرة ومهارة عالية في ممارسة عملها يعد أحد نقاط

القوة لمواجهة المنافسين، لذا فإن الإفصاح عن الاستثمار في الموارد البشرية يعمل على

سد جزء من الفجوات الإستراتيجية، ويساهم في تحقيق ميزة تنافسية للوحدة وبقاء ربحيتها

ونموها على اعتبار أن هناك علاقة بين استثمارات الوحدة في الموارد البشرية والقدرة على

تحقيق الأرباح في المستقبل؛

- توفير المعلومات المفيدة عند إجراء عملية إعادة هندسة وجعل المختصين في الوحدة على

بيئة بالموارد البشرية ذات المهارة والخبرة للاحتفاظ بها؛

- يفيد في إجراء عمليات المقارنة المرجعية سواء على مستوى الوحدة ذاتها لمدد مختلفة، أو

بين الوحدة ووحدات أخرى لنفس المدة؛

- يساعد في مجال تخطيط واستخدام ورقابة الموارد البشرية، الأمر الذي يؤدي في النهاية

إلى تحقيق أهداف إدارة الموارد البشرية بالفاعلية والكفاءة المطلوبة.

المطلب الثالث: المعالجة المحاسبية لتكلفة الموارد البشرية

من أجل الوصول إلى معالجة محاسبية أو تسجيل محاسبي منطقي للمورد البشري داخل المؤسسة، يجب أولاً تحديد التكاليف المتعلقة مباشرة بهذا المورد، وكما لا يخفى على الجميع فإن أي نظام محاسبي يقف أو يستند على مبادئ وفروض كما هو الحال في محاسبة الموارد البشرية فقد تم تحديد هذه المبادئ والفروض في ما سبق ونحاول فيما يأتي وصف المعالجة المحاسبية لها

الفرع الأول: التكاليف العامة المتعلقة بالموارد البشرية

وتتضمن التكاليف المتعلقة بالموارد البشري كل التكاليف التاريخية التي تكبدتها المؤسسة فعلاً من أجل الحصول عليه وتتمثل في ما يلي:

1 تكاليف اقتناء الموارد البشرية: وتشمل كل التكاليف اللازمة للحصول على المورد البشري

بدءاً من تشخيص مصادر الموارد البشرية إلى أن تصبح قادرة على ممارسة العمل المكلفة به داخل الوحدة، وتنتج تكاليف اقتناء الموارد البشرية من جمع التكاليف المرتبطة بما يلي¹:

أ - تكاليف توظيف الموارد البشرية و تحديد المرشحين لإشغال المراكز الوظيفية الشاغرة أو الجديدة، و تتضمن تكاليف إعلانات التوظيف بمختلف وسائل الإعلان، والعمولات المدفوعة للوكالات المتخصصة في استئجار الموارد البشرية العاملة، والرواتب والأجور المدفوعة للعاملين المكلفين بعملية التوظيف، وتكاليف السفر وضيافة اللجان المكلفة بمقابلة المرشحين، والتكاليف الإدارية والخدمية المرتبطة بذلك.

¹ - ثائر صبري الغبان، سناء أحمد ياسين، مرجع سبق ذكره، ص 204

- ب - التكاليف المرتبطة بعملية الاختيار بين المرشحين المتقدمين لتحديد الشخص الملائم لإشغال الوظيفة الشاغرة أو الجديدة كتكاليف المقابلات، وتكاليف الاختيارات التي تجري للمتقدمين لشغل الوظيفة المعلن عنها، و أية تكاليف أخرى ترتبط بعملية الاختيار.
- ت - تكاليف استقدام الموارد البشرية من أماكن تواجدتها الحالية إلى الوحدة ووضعها في الوظيفة أو المنصب المراد إشغاله، ويطلق على هذا النوع من التكاليف "تكاليف الاستئجار" والتي تشمل تكاليف النقل والسفر للعاملين المراد استئجارهم، و أية تكاليف أخرى تدخل في نطاق الاستئجار.
- ث - تكاليف تكييف الموارد البشرية الجديدة مع بيئة العمل داخل الوحدة وتعريفها بأهداف الوحدة والمنتجات التي تقدمها، والأقسام التي تضمنها الوحدة، وسياقات العمل داخل الوحدة ومتطلبات السلامة و الأمان الواجب إتباعها لا سيما في الصناعات ذات الطبيعة الخطيرة. وتتضمن تكاليف أو توجيه الموارد البشرية الجديدة، تكاليف المطبوعات التي تحتوي على الأمور المذكورة سابقا، وتكاليف الموارد البشرية الجديدة خلال مدة التوجيه وتكاليف العاملين الذين يقومون بعملية التوجيه، وتكاليف المواد المستعملة في عملية التوجيه.
- ج - تكاليف تأهيل الموارد البشرية الجديدة لتهيئتها للمساهمة في العملية الإنتاجية من خلال إكسابها المعرفة والمهارة الضرورية واللازمة لتمكينها من أداء العمل ضمن الوظيفة التي ستشغلها لضمان وضع الشخص المناسب في المكان المناسب كتكاليف العاملين المكلفين بالتأهيل وتكاليف الموارد البشرية الجديدة المراد تأهيلها.

2 تكاليف تطوير الموارد البشرية: وهي التضحيات التي تتكبدها المؤسسة لزيادة قدرات

ومهارات وخبرات الموارد البشرية العاملة لديها لتهيئتها لشغل مستوى وظيفي أو تعليمي

أعلى من المستوى الحالي وتتطوي تحت تكاليف تطوير الموارد البشرية النوعين الآتيين¹:

أ - تكاليف تدريب الموارد البشرية لجعلها قادرة على مسايرة التطورات المتسارعة في مجال

عملها وبالشكل الذي يضمن إيجاد موارد بشرية قادرة على القيام بالأعمال المكلفة بها في

ظل نظم الإنتاج الحديثة، سواء كان القيام بهذا التدريب داخل أو خارج الوحدة

الاقتصادية، وتتضمن تكاليف تكاليف تدريب الموارد البشرية تكاليف الخبراء الذين يتم

استقدامهم لإقامة دورات تدريبية داخل الوحدة وتكاليف المواد المستعملة في عملية التدريب.

ب - تكاليف رفع المستوى العلمي للموارد البشرية وإكسابها مهارات تخصصية متقدمة في

مجال عملها كتكاليف الإجازات الدراسية والبعثات والزمالات والتفرغ العلمي.

3 - تكاليف الاستغناء عن الموارد البشرية²: العاملة لدى الوحدة، وتتضمن رواتب الإجازات

المتراكمة، ومكافئة نهاية الخدمة، والتعويضات والغرامات التي قد تدفع إلى الموارد البشرية

في حالة استغناء الوحدة عن خدماتها. ويتوسع البعض في تصنيف تكاليف الاستغناء عن

الموارد البشرية لتضم تكاليف الكفاءة المفقودة نتيجة التخلي عن تلك الموارد، وتكاليف

الوظيفة الشاغرة والتي يعبر عنها بالمكاسب التي ستضيع على الوحدة بسبب ترك العمل،

ومثل هذه الأنواع من التكاليف تخرج عن نطاق القياس المحاسبي التقليدي بسبب صعوبة

التعبير عنها بقيمة مالية تتسم بالموضوعية، وعلى هذا الأساس فقد تم استبعادها من تكاليف

الاستغناء عن الموارد البشرية.

¹ - Vilardell, Carme Barcons, Carlos Griful, human resource accounting, International Advances in Economic Research, N°03 , Vol. 5, Spain, 1999, P 391

² - ثائر صبري الغبان، مرجع سبق ذكره، ص 205

في إطار ما سبق ذكره، يلاحظ أن أنواع التكاليف الثلاثة المذكورة أعلاه و ما تتضمنه من تصنيفات فرعية تتصف جميعها بإمكانية التعبير عنها بوحدة النقد ممثلة بالمبالغ المدفوعة مقابل كل نوع من هذه الأنواع، وهي موجودة بالأساس في السجلات المحاسبية للوحدة الاقتصادية، وهذا سيمكن من تجاوز المعوقات المرتبطة بكيفية بكيفية قياس المورد البشري، من خلال الاعتماد على التكلفة التاريخية لهذا الاستثمار و ما تحملته الوحدة فعلا من تكاليف مقابل اقتناء الموارد البشرية و تطويرها، وتجنب اللجوء إلى أساليب القياس البديلة كاستعمال التكلفة الاستبدالية للاستثمار في الموارد البشرية، أو القيمة الحالية للرواتب والأجور وما شابه ذلك.

الفرع الثاني: المعالجة المحاسبية المقترحة الخاصة بتكلفة الموارد البشرية

حيث يتم بموجب هذه المعالجة قياس قيمة الموارد البشرية بنفس الأسس المتبعة في قياس الأصول المادية حسب طريقة التكلفة التاريخية وذلك كما يلي:

- 1 يتم أولا فصل التكاليف الخاصة بالموارد البشرية عن التكاليف الأخرى؛
- 2 التمييز بين عناصر التكاليف الجارية أو الدورية و التكاليف الرأسمالية، وذلك حسب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها حيث تعتبر التكاليف الجارية تلك النفقات التي تنفقها المؤسسة وفي نيتها تحويلها إلى نقدية خلال فترة مالية واحدة؛ أما التكاليف الرأسمالية فهي النفقات التي تتكبدها المؤسسة وفي نيتها تحويلها إلى نقدية بعد أكثر من فترة مالية واحدة، وهناك معايير متفق عليها للتمييز بين التكاليف الإيرادية الجارية والتكاليف الرأسمالية وهي كما يلي¹:

¹ - هادي رضا الصفار، مبادئ المحاسبة المالية الأصول العلمية في إعداد القوائم المالية، دار المناهج، عمان، ط 1، 2003، ص 284-285

- **المدة:** إذا استفادت من المشروع فترات مالية تلي الفترة المالية التي أنفقت خلالها فإنه يعتبر رأسمالياً، وأما إذا استفادت منه فترة مالية واحدة فإنه يعتبر إيرادياً.
 - **العمر الإنتاجي:** إذا طال عمر الأصل الإنتاجي نتيجة إنفاق المصروف فإنه يعتبر رأسمالياً، وأما إذا لم يؤثر المصروف على العمر الإنتاجي للأصل فإنه يعتبر إيرادياً.
 - **القدرة الإنتاجية:** إذا زاد المصروف من الكفاءة الإنتاجية للأصل فإنه يعتبر رأسمالياً، وأما إذا حافظ الأصل على كفاءته الإنتاجية فقط فإن المصروف يعتبر إيرادياً.
 - **حجم المصروف:** إذا كان حجم المصروف كبيراً بالنسبة لقيمة الأصل الدفترية وإذا زادت قيمة الأصل الدفترية كثيراً فإنه يعتبر رأسمالياً، وأما إذا كان حجم المصروف قليلاً ولم تزد قيمة الأصل كثيراً فإنه يعتبر إيرادياً.
- بناءً على ما سبق وإذا قمنا بإسقاط المعايير السابقة الذكر على تكلفة الموارد البشرية فإننا نقوم بتقسيمها إلى اثنتين: تكاليف إيرادية جارية وتكاليف رأسمالية؛
- أولاً: تكاليف إيرادية جارية:** وهي التكاليف التي يتوقع أن تحقق عائداً في المستقبل وإنما تستفيد منه في الفترة الحالية، وبالتالي فهي تكاليف مستنفذة وتشمل:
- الأجور والرواتب وملحقاتها: (مثل علاوة العائلة، الضمان الاجتماعي، علاوة المواصلات، علاوة المنطقة النائية...)، أما الرواتب المدفوعة مقدماً فإنها لا تعتبر تكاليف رأسمالية وإنما تعتبر نفقات مدفوعة مقدماً.
 - الحوافز والمكافآت و يشمل ذلك؛
 - النفقات الطبية (حسب النظام الطبي المتبع من طرف المؤسسة)
 - النفقات المدفوعة للقيام بمهمة خاصة مثل علاوات التنقلات لحضور اجتماعات مثلاً

- تكلفة ترك الخدمة؛

ثانيا: تكاليف رأسمالية: وهي التكاليف التي يتوقع أن تحقق عائدا بالمستقبل وتستفيد منها أكثر من فترة مالية واحدة، وبالتالي فهي تكاليف غير مستنفذة بالكامل وتشمل:

- تكلفة الحصول على الموارد البشرية؛

- تكلفة تعليم وتدريب وتنمية الموارد البشرية

3 - تعالج التكاليف الايرادية الجارية محاسبيا والخاصة بالموارد البشرية بتحميلها على جدول

النتائج وبالتالي تتحملها الفترة المحاسبية فقط، كغيرها من التكاليف الايرادية، أما التكاليف

الرأسمالية فيتم رسملتها نظرا لانطباق معايير الرسملة عليها، وتظهر ضمن بنود الميزانية

المالية للمؤسسة تحت بند الموجودات أو الأصول الأخرى، بعنوان الاستثمار في الموارد

البشرية.

4 - تحديد المصروف السنوي لإطفاء الاستثمار في الموارد البشرية وذلك من خلال تحديد

العمر الإنتاجي للاستثمار على أساس المدة المتفق عليها في العقد؛

5 - إمكانية التغير في قيمة الموارد البشرية دوريا، وبالعكس الأصول المادية، حيث أن قيمة

الموارد البشرية تزداد مع العمر طبقا للخبرات، والتدريب، والتعليم الذي يكتسبه الموظف.

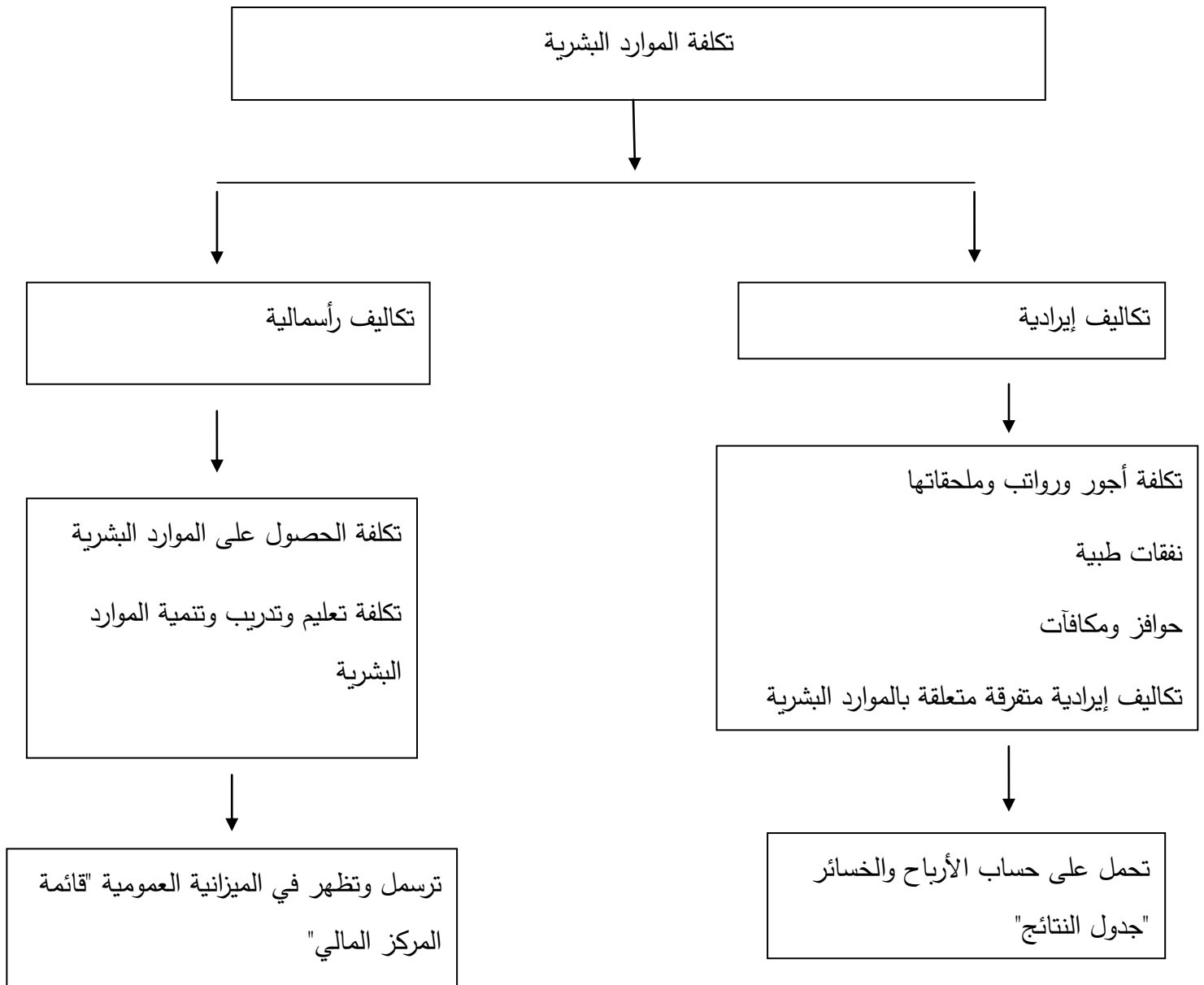
أما بخصوص المعالجة المحاسبية للموارد البشرية التي يتم استقطابها من منشآت أخرى

مثلا فإنها تعالج بفتح حساب مستقل لكل موظف يحمل بالنفقات التي تكبدتها المؤسسة من

أجل استقطابه.

ويوضح الشكل التالي المعالجة المحاسبية المقترحة لتكلفة الموارد البشرية:

الشكل رقم (2-2) المعالجة المحاسبية المقترحة لتكاليف الموارد البشرية



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على المعلومات السابقة

الفرع الثالث: القيود المحاسبية للموارد البشرية حسب المعالجة المحاسبية المقترحة

تمر المعالجة المحاسبية للموارد البشرية على المراحل التالية¹:

1 مرحلة الحصول على المورد البشري وتشمل على المصاريف التالية:

أ - **مصاريف الاستقطاب:** وتشمل مصاريف للحصول على المورد البشري؛

ب **مصاريف التعيين :** وتتمثل في مصاريف الحصول على المورد البشري واختياره

وتعيينه، وكذلك الفحص لغاية التعيين، ومصاريف لجنة المقابلة كمصاريف نقلهم

ومكافأتهم، ومصاريف المقابلات والاختبارات، وجميع المصاريف التي أنفقت على

المورد البشري حتى تم تعيينه.

ت **مرحلة التدريب:** وتشمل المصاريف التي تنفق على المورد البشري حتى يكون جاهزا

للقيام بمهام الوظيفة التي سوف يشغلها في المؤسسة.

ث **مرحلة التنمية والترقية:** وتشمل المصاريف التي تنفق على المورد البشري لغايات

تطوير مهاراته الحالية وإكسابه مهارات جديدة.

ج **مرحلة ترك الخدمة :** وتشمل المصاريف التي تتحملها المؤسسة عند انتهاء خدمات

المورد البشري فيه.

مع مراعاة ما يلي:

✓ تكاليف اقتناء الموارد البشرية: هي كل المصاريف التي تنفق على الموارد البشرية حتى

تصبح جاهزة لاستلام مهام وظائفها؛

¹ - أنظر إلى :

- وليد ناجي الحياي، المشاكل المحاسبية المعاصرة، ص 301- 304
لعبيي هاتو خلف البوعلي، إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المصارف التجارية بالعراق ، مذكرة لنيل درجة الماجستير،
الأكاديمية العربية بالدنمارك، كلية الإدارة والاقتصاد، 2011، ص 85-87

✓ تكلفة التدريب والتنمية يتم إطفائها على مدى فترة الاستفادة المتوقعة منها وهي عادة

أقل من الفترة المتوقعة لبقاء المورد البشري في المؤسسة؛

✓ العمر الإنتاجي للمورد البشري: يتمثل في مدة العقد الذي تم إبرامه مع المؤسسة

ويكون التسجيل المحاسبي كالتالي:

1 قيد اقتناء المورد البشري

		تاريخ الاقتناء		
XXXX	XXXX	من ح/ الموارد البشرية		
		إلى ح/ النقدية		

حيث نسجل مصاريف الاستقطاب والاختيار والتعيين والتدريب والترقية للموارد البشرية.

2 اهتلاك منفعة الموارد البشرية: ويتم ذلك عن طريق توزيع تكلفة الموارد البشرية من

استقطاب واختيار وتعيين وترقية وتدريب على العمر الإنتاجي لهذه الموارد مع مراعاة أن

تكلفة التدريب والتنمية يتم إطفائها على مدى فترة الاستفادة المتوقعة منها وهي عادة أقل

من الفترة المتوقعة لبقاء المورد البشري في المؤسسة.

$$\text{قسط الإطفاء السنوي للمورد البشري} = \frac{\text{تكلفة المورد البشرية}}{\text{الفترة المتوقعة لبقاء المورد}}$$

وعندها يتم إجراء القيد التالي:

XXXX	XXXX	من د/ مصروف إطفاء الموارد البشرية إلى د/ إهلاك الموارد البشرية	

3 الاستغناء عن المورد البشري أو وفاته: وهنا نكون أمام حالتين

- حالة وجود مكاسب الاستغناء: فقد يتم الاستغناء عن المورد البشري لقاء مقابل نقدي ،

والمعالجة المحاسبية تكون كالآتي:

مكاسب الاستغناء = مبلغ الانتقال أو البيع - القيمة الدفترية للأصل البشري

القيمة الدفترية للأصل البشري = تكلفة الحصول على الأصل البشري - مجموع الإهلاك

المتراكم .

XXXX	XXXX	من د/ النقدية	
XXXX	XXXX	د/ الإهلاك المتراكم للأصل البشري	
XXXX	XXXX	إلى د/ الموارد البشرية	
XXXX	XXXX	د/ مكاسب الاستغناء عن المورد	
XXXX	XXXX	البشري	

- حالة وجود خسائر عند الاستغناء عن المورد البشري، وفي هذه الحالة تكون القيمة الدفترية

للأصل البشري أكبر من مبلغ الانتقال أو البيع والقيود المحاسبية يكون كالتالي:

	XXXX	من د/ النقدية	
	XXXX	د/ خسائر الاستغناء عن المورد البشري	
	XXXX	د/ الاهتلاك المتراكم للموارد البشرية	
XXXX		إلى د/ الموارد البشرية	

- حالة وفاة العنصر البشري: حيث يتم تحديد الخسارة نتيجة وفاة المورد البشري كما يلي:

الخسائر = القيمة الدفترية للمورد البشري - مجموع الإطفاء السنوي للمورد البشري، ويتم تحميل

الخسائر على حساب الأرباح والخسائر للفترة التي حدثت فيها الخسارة. ويكون التسجيل المحاسبي

كالتالي:

	XXXX	من د/ خسائر الموارد البشرية	
	XXXX	د/ الاهتلاك المتراكم للموارد البشرية	
XXXX		إلى د/ المورد البشري المتوفى	

المطلب الرابع: أثر الإفصاح المحاسبي عن تكاليف الموارد البشرية في قائمة المركز المالي كموجودات

بعدما تعرفنا على المعالجة المحاسبية التي يمكن من خلالها الاعتراف بالعنصر البشري كأصل ثابت من أصول المؤسسة، سوف نحاول من خلال ما يلي أن نبين الأثر الايجابي للإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية في القوائم المالية كموجودات، حيث يتجلى الأثر الايجابي للإفصاح عن تكلفة الموارد البشرية في القوائم المالية في ما يلي¹:

- أن صافي الربح أو الخسارة يعطي صورة صحيحة على نتائج أعمال المؤسسة، نتيجة لاعتبار تكلفة الاستقطاب والتعيين والتأهيل وتنمية الموارد البشرية هي عبارة عن نفقات رأسمالية، وبالتالي عملية رسملتها وإظهارها في الميزانية، وإطفائها خلال العمر الإنتاجي للأصل البشري؛
- تؤدي عملية الإفصاح المحاسبي عن رأس المال البشري إلى قياس أكثر موضوعية لكل من نتيجة الأعمال والمركز المالي للمؤسسة، حيث أنه لو حملت الفترات المالية بعبء تكاليف رأس المال البشري، سيؤدي إلى خلل في عملية مقابلة الإيرادات بالمصروفات، وتنعكس آثاره على قائمة الدخل وقيمة الأصول في قائمة المركز المالي؛
- أن تضمين القوائم المالية بمعلومات كمية حول الموارد البشرية يلبي هدف إدارة المؤسسة، وهو السعي نحو تعظيم قيمة هذا المورد باستغلاله استغلالاً أمثلاً، ويكون معيار كفاءتها هو مقدار التغير الحادث في قيمة هذه الموارد بين فترة مالية وأخرى؛
- أن هذه الموارد تعتبر متغيراً رئيسياً في معظم ما تتخذه الإدارة من قرارات، ومن ثم فإن تمثيل هذا المتغير في صورة كمية سيكون أكثر إفادة للإدارة من تمثيله في صورة وصفية؛

¹ - خضير مجيد علاوي، أثر تطبيق القياس والإفصاح عن تكلفة الموارد البشرية على القوائم المالية، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد رقم 02، العدد 03، كلية العلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة المثنى، العراق، 2012.

- يوفر الإفصاح المحاسبي عن رأس المال البشري المعلومات المناسبة لتقييم البدائل المتاحة

في كثير من القرارات المتعلقة بالموارد البشرية، مثل قرارات توظيفه والاستغناء عنه؛

- توفر معاملة الموارد البشرية محاسبيا كأصل، مؤشرات كمية أكثر موضوعية لأغراض

تقييم الأداء، لأن قيمة معدل العائد على الاستثمار هو من أكثر الأدوات استخداما في هذا

المجال؛

- يمكن تحليل القيمة الإجمالية للأصول البشرية إلى مجموعات جزئية، حسب طبيعة أو

أعمار القوى العاملة في المؤسسة، أو حسب درجة تأهيلها العلمي، وذلك بقصد اشتقاق

مؤشرات أخرى تفيد في تقييم هيكل القوى العاملة في المؤسسة ؛

ويدخل الإفصاح عن الموارد البشرية بشكل عام ضمن إطار الإفصاح الطوعي أو

الاختياري "تم شرحه ضمن أنواع الإفصاح"، حيث لا يوجد في الوقت الراهن معيار محاسبي شامل

لمعالجة قضية الاعتراف بتكاليف الموارد البشرية كأصل من أصول المؤسسة سواء في معايير

المحاسبة الدولية والإبلاغ المالي الدولية أو في غيرها من المعايير المحاسبية كالمعايير الصادرة

عن مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي، وقد تناول مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي

جزءا من قضية الإفصاح عن الموارد البشرية من خلال تشجيع منظمات الأعمال على الإفصاح

الطوعي عن المعلومات المتعلقة بهذه الموارد. أما معايير المحاسبة الدولية والإبلاغ المالي الدولية

فتفتقر إلى معيار خاص بالموارد البشرية، علما بأن هذه المعايير قد تطرقت إلى الأصول غير

ال ملموسة من خلال المعيار المحاسبي الدولي رقم 38، وتطرقت إلى منافع الموظفين من خلال

المعيار المحاسبي الدولي رقم 19، ومعيار المحاسبة الدولي رقم 26 IAS المتعلق بالمحاسبة

والإبلاغ عن خطط المنافع المحددة (خطط منافع التقاعد).

خلاصة الفصل:

عند دراسة مداخل القياس الخاصة بالموارد البشرية فأنا نجد نماذج خاصة بقياس الموارد البشرية تعتمد على القيمة حيث يتم من خلالها قياس قيمة الفرد وقياس المنافع الاقتصادية التي يعود بها على المؤسسة مع فرضية احتمال الاستغناء عنه أو وفاته، كما أن هناك نماذج لقياس الموارد البشرية تعتمد على التكلفة وتقوم هذه النماذج على الاعتراف بالتكاليف التي تم صرفها على المورد البشري من أجل استقطابه واختياره وتعيينه بالإضافة إلى مصاريف التكوين والتدريب الخاصة بهذا المورد وهناك عدة طرق مثل التكلفة التاريخية والتكلفة الجارية، وهي النماذج المعمول بها عند قياس الأصول المادية والمعنوية وفقا للنظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية.

أما بالنسبة لمعايير المحاسبة الدولية التي خصصت معيار رقم 19 منافع الموظفين والمعايير رقم 26 مخصصات الإحالة على التقاعد وكذلك النظام المحاسبي المالي المستوحى من المعايير فقد اكتفوا بالاعتراف بالتكاليف الخاصة بالموارد البشرية على أنها مصاريف حسب طبيعتها تقفل خلال الدورة المحاسبية في قائمة الدخل أو جدول النتائج كما يسميه النظام المحاسبي المالي، ولم يعطي أهمية لتلك المصاريف رغم أنه في كثير من الأحيان تكون كبيرة جدا وتستفيد منها المؤسسة على عدة دورات محاسبية.

ويعتبر الإفصاح على تكاليف الموارد البشرية ضمن التثبيات المعنوية في قائمة المركز المالي للمؤسسة ذو أهمية كبيرة حيث تعكس القائمة في هذه الحالة الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة وأدائها المالي وتمكن مستخدميها من اتخاذ قرارات صائبة ورشيدة من خلال جودة المعلومات التي توفرها من خلال هذه القوائم.

3. مساهمة محاسبة الموارد البشرية في اتخاذ القرار داخل

المؤسسة الاقتصادية

نظرا لكون اتخاذ القرار داخل المؤسسة الاقتصادية هو أحد متغيرات الدراسة حيث سوف ندرس أثر الاعتراف بتكاليف الموارد البشرية ضمن أصول المؤسسة على اتخاذ القرارات داخلها، قمنا بتخصيص هذا الفصل من أجل رفع اللبس والإحاطة بالجانب النظري لاتخاذ القرار داخل المؤسسة وأنواعه والأسس التي يبنى عليها، كما سلطنا الضوء على الدور الذي تلعبه جودة المعلومات من أجل اتخاذ القرار الصائب وضرورة توفرها في الوقت المناسب من أجل ضمان اتخاذ قرار صائب والرشيد، وقمنا بتحليل جميع القرارات الخاصة بالموارد البشرية الداخلية منها والخارجية والتي تشمل قرارات الاستقطاب والاختيار والتعيين كذلك قرارات التدريب والتكوين الخاصة بالموارد البشرية أما القرارات الخارجية فتشمل القرارات التي يتخذها مستخدمي القوائم المالية الذين يهتمهم معرفة القوى والكفاءات البشرية الموجودة داخل المؤسسة، وقمنا بتقسيم الفصل إلى ثلاث مباحث كالتالي:

المبحث الأول: ماهية اتخاذ القرار داخل المؤسسة الاقتصادية

المبحث الثاني: دور جودة المعلومات في اتخاذ القرارات

المبحث الثالث: تحليل القرارات المتعلقة بالموارد البشرية

المبحث الأول: ماهية اتخاذ القرار داخل المؤسسة الاقتصادية

أصبحت عملية اتخاذ القرار داخل المؤسسة الاقتصادية معقدة وتحتاج إلى خبرة ودراية ومهارات خاصة، ذلك لأن اتخاذ القرار هو عملية جوهرية داخل المؤسسة الاقتصادية، حيث أصبح من الضروري أن يعرف ويدرك متخذو القرارات لماهية عملية اتخاذ القرار وتنمية معارفهم ومهارتهم لحل المشاكل التي يواجهونها، لذلك ارتأينا تخصيص هذا المبحث من أجل تحديد أهم المفاهيم المتعلقة باتخاذ القرار داخل المؤسسة الاقتصادية.

المطلب الأول: مفهوم عملية اتخاذ القرار

من خلال هذا العنصر نحاول ضبط مفهوم اتخاذ القرار داخل المؤسسة الاقتصادية، وذلك من خلال تعريفه و التعرف على الخصائص التي يجب أن تتوفر في المعلومات من أجل اتخاذ القرار السليم ومن ثم عرض أهمية اتخاذ القرار داخل المؤسسة الاقتصادية.

الفرع الأول: تعريف عملية اتخاذ القرار

لقد نالت عملية اتخاذ القرار عناية بالغة من كل من علماء الاجتماع والنفس والإدارة الحديثة، ويتفق هؤلاء العلماء على أن هناك معنى واضح لاتخاذ القرار في وجود بدائل تحتاج للمفاضلة أو اختيار أنسبها، وبالتالي فإن عملية المفاضلة هي صلب معنى اتخاذ القرار¹.

كما تتم عملية اتخاذ القرارات من أجل معالجة مشكلات قائمة أو لمواجهة حالات أو مواقف معينة محتملة الوقوع أو لتحقيق أهداف مرسومة، و قد تكون المشكلات القائمة واضحة و معروفة الأبعاد والجوانب أو قد تكون غامضة بالنسبة لعمقها وأبعادها والأسباب المكونة لها، أو قد تكون غير موجودة في الأساس لكن حذر الإدارة واستطلاعها للظروف المحيطة تجعلها تتنبأ بتوقع حدوثها .

¹ - أبو معمر فارس، الإدارة المالية، الطبعة الرابعة، مكتبة الأفاق، غزة، 2006، ص 1

لذلك تقوم الإدارة في كل الحالات التي تستدعي اتخاذ القرارات بتجميع كل ما يلزمها من بيانات و معلومات و تحليل ما يحيط بها من ظواهر وعوامل مختلفة لتساعد في الوصول إلى القرار الرشيد بعد تحديد البدائل و تقييمها من أجل أن يكون القرار مناسباً لتحقيق الهدف الذي اتخذ من أجله¹. كما يقصد باتخاذ القرار العملية التي يتم بمقتضاها اختيار أحسن البدائل المتاحة لحل مشكلة معينة أو مواجهة موقف يتطلب ذلك، بعد دراسة النتائج المتوقعة من كل بديل و أثرها في تحقيق الأهداف المطلوبة ضمن معطيات بيئة التنظيم².

كما عرف بأنه عملية عقلانية رشيدة، تتبلور في ثلاث عمليات فرعية هي: البحث والمقارنة بين البدائل، والاختيار، ومن الجدير بالذكر التفريق بين القرار في حد ذاته وبين عملية اتخاذ القرار، فالقرار هو المخرج النهائي للعملية، بينما عملية اتخاذ القرار فتتضمن الأحداث التي تؤدي إلى نقطة الاختيار وما يليها³.

من خلال التعاريف السابقة يمكن استنتاج ما يلي:

- تعتبر عملية المفاضلة أو الاختيار بين البدائل هي صلب عملية اتخاذ القرار، وذلك بعد تحليلها ودراستها.

- اختيار أحسن الحل من ضمن البدائل المتاحة من شأنه أن يحل مشكلة معينة، وذلك من أجل تحقيق الأهداف المسطرة في ظل توفر الوعي والإدراك من طرف متخذ القرار.

الفرع الثاني: خصائص المعلومات الواجب توفرها من أجل اتخاذ القرار

¹ - حسن شرقي، نظرية القرارات الإدارية مدخل كمي في الإدارة، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الطبعة الأولى، 1997، ص 22

² - حسين سلامة عبد العظيم، ديناميكيات وأخلاقيات صنع القرار، دار النهضة العربية، القاهرة، 2005، ص 9

³ - رافدة الحريري، مهارات القيادة التربوية في اتخاذ القرارات الإدارية، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، 2008 ص 12

من أهم هذه الخصائص ما يلي¹:

- الدقة: وهي نسبة المعلومات المنتجة خلال فترة زمنية معينة، وهذا الشرط يشير إلى درجة الخلو من الخطأ في المعلومات سواء أكان ذلك بالنقل أم أخطاء في الحساب.
- التوقيت المناسب فلا قيمة للمعلومة الدقيقة إذا لم تصل في الوقت المناسب لاتخاذ القرارات، وعليه فإن سهولة وسرعة الحصول على المعلومات شرط أساسي من شروط المعلومات الجيدة.
- الملائمة أو المطابقة: وهي تلك المعلومات التي توافق أو تطابق احتياجات متخذ القرار.
- عدم التحيز: وهذا الشرط يشير إلى غياب القصد في تحريف أو تغيير المعلومات لغرض التأثير على المستخدم للوصول إلى نتيجة معينة.
- قابلية القياس: وهذا الشرط يشير إلى طبيعة المعلومات الرسمية المنتجة من نظام المعلومات الرسمية المنتجة من نظام معلومات وإمكانية قياسها في شكل كمي.

الفرع الثالث: أهمية اتخاذ القرار

يعد اتخاذ القرارات هو محور العملية الإدارية، ذلك أنها عملية متداخلة في جميع وظائف الإدارة ونشاطاتها، فعندما تمارس الإدارة وظيفة التخطيط فإنها تتخذ قرارات معينة في كل مرحلة من مراحل وضع الخطة سواء عند وضع الهدف أو رسم السياسات أو إعداد البرامج أو تحديد الموارد الملائمة أو اختيار أفضل الطرق والأساليب لتشغيلها، وعندما تضع الإدارة التنظيم الملائم لمهامها المختلفة وأنشطتها المتعددة فإنها تتخذ قرارات بشأن الهيكل التنظيمي ونوعه وحجمه وأسس تقسيم الإدارات والأقسام، والأفراد الذين تحتاج إليهم للقيام بالأعمال المختلفة ونطاق الإشراف

¹ - الهزايمة أحمد صالح، دور نظام المعلومات في اتخاذ القرارات في المؤسسات الحكومية "دراسة ميدانية في المؤسسات العامة لمحافظة اربد"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، العدد الأول، المجلد 25، 2009، ص 122

المناسب وخطوط السلطة والمسؤولية والاتصال. وعندما يباشر المدير وظيفته القيادية فإنه يتخذ مجموعة من القرارات سواء عند توجيه مرؤوسيه وتنسيق مجهوداتهم أو استشارة دوافعهم وتحفيزهم على الأداء الجيد أو حل مشكلاتهم. وعندما تؤدي الإدارة وظيفة الرقابة فإنها أيضًا تتخذ قرارات بشأن تحديد المعايير الملائمة لقياس نتائج الأعمال والتعديلات التي سوف تجريها على الخطة، والعمل على تصحيح الأخطاء إن وجدت. وهكذا تجري عملية اتخاذ القرارات في دورة مستمرة مع استمرار العملية الإدارية نفسها¹.

وتتميز عملية اتخاذ القرار داخل المؤسسة الاقتصادية بأهمية بالغة لما تلعبه من دور في تحقيق أهداف الإدارة ما تشهده التنظيمات الإدارية الحديثة من مشكلة تعدد وتعدد أهدافها ولذلك يقتضي فهم أهمية القرارات في الإدارة وبيان دورها وارتباطها بالعملية الإدارية².

ويمكن الإشارة إلى أن عملية اتخاذ القرارات من العمليات المهمة والمعقدة لكونها تتعلق بالمستقبل الذي لا يمكن التنبؤ به بشكل دقيق، وهناك توجه نحو اعتبار وظيفة المدير هي عملية اتخاذ القرارات، حيث أن المدير يتخذ قرارًا عندما يخطط وينظم وينسق ويراقب ويوجه³.

المطلب الثاني: مراحل عملية اتخاذ القرار

تمر مرحلة اتخاذ القرار بعدة مراحل تتمثل في تحديد المشكلة أو الوعي بها والتعرف عليها، تحديد الأهداف المرجو التوصل إليها، جمع البيانات والمعلومات وتحليلها، البحث عن البدائل وتحليلها واختيار أفضلها، تنفيذ القرار ومراقبته وتقييمه.

الفرع الأول: تحديد المشكلة¹ عند تحديد المشكلة يجب التعمق في دراستها لمعرفة جوهر المشكلة الحقيقي وليس الأعراض الظاهرة التي توحى للإدارة على أنها المشكلة الرئيسية، ويجب مراعاة

¹ - أحمد عبد الهادي شبير، دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الإدارية دراسة تطبيقية على شركات المساهمة في فلسطين، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، تخصص محاسبة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، 2006، ص 74

² - كنعان، اتخاذ القرارات الإدارية بين النظرية والتطبيق، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الخامسة، عمان الأردن، 1998، ص 93

³ - الفضيل، مؤيد شعبان، المحاسبة الإدارية ودورها في ترشيد القرارات في المؤسسة، دار الزهران للنشر، عمان، 2003، ص 27

تعريفها بدقة والاستعانة بأهل الخبرة من داخل التنظيم أو خارجه لتشخيص المشكلة على أسس علمية وموضوعية زمن ثم اختيار البديل الأفضل وبذلك تتجو القرارات الإستراتيجية من احتمالات الخطر، وقد يرى العاملون بأن المشكلة في الإدارة قد يكون سببها ضعف شخصية المدير، أو عدم إعطاء الحوافز للعاملين. ومن هنا كانت ظروف تحديد الموضوع المراد اتخاذ قرارا بشأنه تحديدا دقيقا لا غموض فيه، حتى لا تأتي المراحل الأخرى هدرا للوقت والمال دون حل للمشكلة الأساسية، وقد يكون هناك عدة مشاكل في المؤسسة إلا أن المهم هو التوصل إلى المشكلة الأساسية التي أدت إلى توقف الإنتاج مثلا أو انخفاض الأرباح، والتي من شأنها التأثير على المؤسسة ككل وليس على فرد من أفرادها فقط.

الفرع الثاني: تحديد أهمية المشكلة أو الفرصة ² وذلك من خلال جمع المعلومات لأنها تساعدنا على وضع البدائل المناسبة لحل المشكلة، تتضمن معلومات موضوعية ويقصد بها محاولة كشف الأطراف الداخلة في المشكلة وزمان ومكان حدوثها ودرجة تكرار حدوث هذه المشكلة في الماضي، ومعلومات ذاتية وهي المعلومات التي تصف آرائنا واتجاهاتنا وأحاسيسنا اتجاه المشكلة، وفي كثير من الحالات لا يستطيع متخذ القرار أن يحصل على جميع المعلومات والحقائق المتعلقة بالمشكلة إما بسبب عدم توافر المعلومات أو لأن الحصول عليها يكلف الكثير من الوقت والمال، فليس من الضروري الحصول على كل الحقائق من أجل اتخاذ القرار السليم، ولكن من الضروري معرفة نوع المعلومة غير المتوفرة حتى يستطيع أن يحدد درجة المخاطرة التي يتضمنها القرار.

¹ - حسين طعمة، نظرية اتخاذ القرارات أسلوب كمي تحليلي، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2010، ص 29
² - عباس علي، تأثير أنماط القيادة الإدارية على عملية صنع قرارات التغيير، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد 20، العدد الأول، 2012، ص 130

الفرع الثالث: البحث عن البدائل وتقييمها¹:

وضع البدائل يقصد بذلك بدائل الحلول الممكنة أمام متخذ القرار لحل المشكلة التي تواجهه والبدائل الأمثل هو الحل وهو القرار الذي يتم اختياره، والمدير الناجح هو الذي يستطيع ان يضع أكثر من بديل واحد.

وإذا لم يوجد إلا بديل واحد للموقف أو المشكلة، فهذا يعني أنه ليس هناك قرار ليتمّ اتخاذه وذلك لعدم وجود مجال للاختبار، أو أن هناك خطأ في هذا البديل أو قصورا في المعلومات التي تم جمعها حول مشكلة موضوع القرار، إن البديل هو عبارة عن الإجراءات التي تمكننا من حل المشكلة أو تحقيق الهدف المطلوب، أو هو عبارة عن حل أو اقتراح يؤخذ في الاعتبار إلى جانب حلول أخرى مقترحة، أو هو حلّ محتمل وذو علاقة منطقية بالمشكلة، و ليس حلاً نهائياً لها، وللبديل سمتان أساسيتان هما:

- أن يساهم بدرجة ما في حل المشكلة.

- أن يكون ممكناً من الناحية العملية أو التنفيذية.

وعلى المدير الناجح ألا يقبل بأول حل يظهر له عند وضعه للبدائل المختلفة، وإنما يجب عليه أن يقارن هذا الحل أو البديل بالحلول الأخرى التي يمكن أن تتضح له أيضا عند تفحصه وتدقيقه، لأن اختيار الحل المناسب للمشكلة يتطلب الأخذ بعين الاعتبار الحلول الأخرى البديلة أو المتاحة لمواجهة الموقف، وتقييم البدائل هي عملية شاقة يقوم بها الإداريون الذين يتمتعون بالخبرة في هذا المجال وغرضهم من ذلك هو تدرج بدائل الحلول للمشكلة حسب أهميتها، فالبديل الذي ينطبق على المعايير الذي يحددها المخطط يكون هو بديل الحل الأول. تصنف هذه البدائل من خلال بعض المعايير منها:

¹ - طيش مصعب إسماعيل، دور نظم وتقنيات الاتصال الإداري في خدمة اتخاذ القرارات حالة تطبيقية على وزارة التربية والتعليم قطاع غزة، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، 2008، ص 35

- الكفاية :أن يكون البديل جيداً بدرجة كافية لحل المشكلة.
- الجدوى :أن يكون ممكن التطبيق، ويحقق الفوائد المرجوة، وحل المشكلة.
- الواقعية :يناسب واقع المؤسسة، وعادات المجتمع، وتقاليده.
- الاختيار :يتم اختيار البديل في ظل ضوابط قانونية واجتماعية واقتصادية.

الفرع الرابع: تقييم البدائل واختيار أفضلها¹

تتمثل الصعوبة في أن مزايا وعيوب هذه البدائل لا تتضح بصورة واضحة وقت بحثها و لكنها لا تظهر فعلا إلا في المستقبل لأن هناك صعوبة في تقييم البدائل والنتائج المتوقعة من كل بديل نظرا لضيق الوقت المتاح.و الخطورة تكمن بأن هناك معطيات جديدة داخلية أو خارجية قد تعترض سير متخذ القرار مما يؤدي إلى فشل البديل .يفترض بالتقييم أن يقوم وفقا لمعايير وأسس موضوعية من أجل تبيان مزايا وعيوب كل بديل من هذه البدائل .وفي حال المفاضلة يجب الأخذ بعين الاعتبار النواحي التالية:

- إمكانية تنفيذ البديل ومدى توفر الإمكانيات المادية و البشرية الملائمة اللازمة لتنفيذه
- التكاليف المالية لتنفيذه و الأرباح التي يتوقع تحقيقها و الخسائر التي يمكن أن تتولد عنه.
- الانعكاسات النفسية والاجتماعية لتنفيذه ومدى استجابة المرؤوسين للبديل وحسن توقيت تنفيذه.

- اختيار البديل الذي يؤدي إلى الاستغلال الأمثل لعناصر الإنتاج المادية و البشرية المتاحة بأقل مجهود ممكن.

- اختيار البديل الذي يضمن تحقيقه السرعة المطلوبة عندما يكون الحل ملما و عاجلا.

¹ - بلحاج فتيحة، الأسس النظرية في اتخاذ القرار، المجلة الجزائرية العلمية للعلومه والسياسات الاقتصادية، العدد 07، 2016، ص 4.

وهكذا لكل بديل محاسنه ومساوئه، وعلى المدير أن يرى كل منها بالنسبة لكل بديل ويختار الحل الأمثل.

الفرع الخامس: تنفيذ القرار ومراقبته وتعميم نتائجه¹

يعتقد بعض متخذي القرار أن دورهم ينتهي بمجرد اختيار البديل الأفضل للحل، لكن هذا الاعتقاد خاطئ. ذلك لأن البديل الأفضل الذي يتم اختياره لحل المشكلة يتطلب التنفيذ عن طريق تعاون الآخرين ومتابعة ورقابة التنفيذ للتأكد من سلامة التطبيق وفاعلية القرار. وقد يتطلب الأمر معرفة وإلمام من لهم علاقة بالتنفيذ، كما أن شعور العاملين بمشاركتهم في صنع القرار يساهم بشكل كبير في حسن تحويل البديل (القرار) إلى عمل فعال. وهناك عدة طرق لتنفيذ القرار منها الخطي، الشفهي، إلا أنه يجب في جميع الحالات، تعميم القرار والتركيز عليه بواسطة الترغيب أو التهيب كما وأنه من الأفضل أنه يكون مرتبط بجدول زمني ومالي لتسهيل عمليات الرقابة واستمراريتها والتأكد من التنفيذ في كل المراحل ليسير وفقا للقرار. و بما أن كثيرا من العوامل والمتغيرات التي تحيط بعملية اتخاذ القرار قد تتغير باستمرار لذلك فإن عملية متابعة ورقابة التنفيذ تدل على ضرورة إعادة النظر بالهدف المطلوب أو المشكلة القائمة و تبديلها على ضوء المتغيرات الجديدة.

المطلب الثالث: أنواع القرار وتصنيفاته

تتفرع القرارات إلى مجموعة من الأصناف والأنواع وفقا لمعايير عديدة نوردتها في ما يلي:

الفرع الأول: القرارات حسب أهميتها: حسب هذا المعيار تصنف القرارات إلى ثلاثة أنواع هي:

1 - **القرارات الإستراتيجية¹:** ويقصد بها القرارات التي تتعلق بعملية التخطيط طويلة الأجل،

ولهذا السبب يطلق عليها أحيانا بالقرارات التخطيطية، ومن أمثلة القرارات الإستراتيجية

¹ - بلحاج فتحيحة، نفس المرجع السابق، ص 5

تحديد برنامج العمل المستقبلي للمنظمة، وإعداد الخطط المستقبلية والسياسات التي تحدد هيكل الأموال المعدة للاستثمارات وغيرها.

2 -القرارات التكتيكية²:

هي تلك القرارات التي لها علاقة مباشرة بسير أعمال ومهام المؤسسة، وهي عادة ما تعرف بالقرارات الوظيفية، باعتبارها يتم اتخاذها في مستوى الإدارة الوسطى، بغية الوصول بالأنشطة الوظيفية المختلفة في المؤسسة، كالإنتاج والتسويق والأفراد وغيرها إلى الأداء الأمثل، ويتميز هذا النوع من القرارات أنه يتخذ لفترة زمنية قصيرة عادة ما تكون سنة.

ومن بين خصائصها نورد ما يلي:

- تتعلق بالأنشطة التخطيطية والرقابة قصيرة الأجل؛
- تتطوي على درجة مقبولة من التأكد، وفي بعض حالات المخاطرة، ونادرا ما تكون في حالة عدم التأكد؛
- أنها قليلة التكرار والبعض منها غير مبرمجة؛
- تختص بوظيفة أو مجموعة من وظائف المؤسسة؛
- تختص برسم البرامج والميزانيات التقديرية، وبرامج استخدام الموارد وأنشطة البحوث؛

3 -القرارات التنفيذية:

هي قرارات من اختصاص الإدارة المباشرة أو التنفيذية، وغالبا ما تعالج المسائل المتعلقة بالعمليات اليومية في المؤسسة ومن أهم خصائصها والمعلومات التي تحتاجها نذكر ما يلي³ :

- تختص بعملية التأكد من أن الخطط والبرامج نفذت بكفاءة وفعالية؛

¹ - سليمان سفيان، مجيد الشرع، ص 4

² - سعيد محمد المصري، التنظيم والإدارة، الدار الجامعية الاسكندرية، مصر، 1999، ص 262

³ - سعيد محمد المصري، نفس المرجع السابق، ص 262

- تتطوي على درجة عالية من التأكد، ونادرا ما تكون في حالة المخاطرة؛

- تركز على العمليات الإنتاجية والبيعية والتنموية؛

- تعتمد على المعلومات الخاصة بالبيئة الداخلية؛

- تحتاج للمعلومات الخاصة بالطلب؛

- تحتاج للمعلومات الخاصة بالمخزون وأسعار المواد الأولية.

الفرع الثاني: وفقا لظروف اتخاذها:

يسعى متخذ القرار إلى الحصول على كافة المعلومات عن البدائل المطروحة للوصول إلى اختيار

البديل الأفضل، من خلال تخفيض حالة عدم التأكد، فكل حالة من الحالات التنظيمية المطروحة

يمكن تصنيفها تبعا للمعلومات المتاحة إلى ثلاث حالات على النحو التالي:

1 القرارات التي يتم اتخاذها تحت ظرف التأكد¹:

حيث تتوفر لمتخذ القرار معلومات كافية كما وكيفا عن الموقف أو المشكلة محل اتخاذ القرار، ومن

ثم عن البدائل. كما يعتبر متخذ القرار في حالة تأكد إذا كان في الإمكان تحديد النتائج التي تتجر

عنه بدقة كاملة.

2 القرارات التي يتم اتخاذها تحت ظروف المخاطرة²:

حيث أن المعلومات تكون غير كافية، أي هناك بعض المعلومات عن الموقف أو المشكلة محل

القرار فقط، وهذا يعني أن نتائج البديل تكون معروفة بعض الشيء، وهذه الحالة تقع في مكان

وسط بين حالة التأكد وعدمه.

3 القرارات التي يتم اتخاذها تحت ظروف عدم التأكد¹:

¹ - أحمد محمد ، المصري، الإدارة الحديثة، "الاتصالات المعلومات القرارات"، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، 2000، ص 89
- حسين علي، ساعد رشاد، نظرية القرارات الإدارية، مدخل نظري وكمي في الإدارة، دار الزهران للنشر والتوزيع، عمان، 2001، ص 72.

عندما لا تتوفر المعلومات الكافية كما وكيفا عن الموقف أو المشكلة محل القرار، لا يستطيع متخذ القرار معرفة وتحديد جميع البدائل، وبالتالي نتائجها وتوزيعاتها الاحتمالية، وبذلك تنشأ حالة عدم التأكد.

الفرع الثالث: أنواع القرارات وفقا للآثار المترتبة عليها:

وتنقسم إلى ما يلي²:

- 1 **القرارات الايجابية:** ويقصد بها القرارات التي يترتب عليها القيام بسلوك ايجابي معين.
- 2 **القرارات السلبية:** وهي القرارات التي تعني استمرار المشكلة القائمة بسبب عدم إمكانية اتخاذ قرار لحلها، لوجود بعض القيود المفروضة على ذلك، كعدم مناسبة الوقت وغيرها من المعوقات الأخرى، وعدم اتخاذ قرار بحلها يعتبر في نفس الوقت اتخاذ قرار سلبي
- 3 **القرارات السريعة:** قد تواجه إدارة المنظمة مشكلة غير متوقعة تتطلب قرارا سريعا، وقد تواجه الإدارة بمشكلة عدم توفر البيانات والمعلومات الكافية لاتخاذ القرار السليم في نفس الوقت، وفي هذه الحالة يجب على الإدارة مواجهة الموقف والتضحية بدقة القرار حتى لا يتفاقم الوضع. لذلك فإن كثير من القرارات تعتمد في إصدارها على الموازنة بين الأهمية النسبية للبيانات والمعلومات غير المتوفرة وغير المؤكدة في اتخاذ القرار، والأهمية النسبية في إصدار ذلك القرار.

الفرع الرابع: أنواع القرارات وفقا لأساليب اتخاذها:

¹ - الشماخ خليل محمد حسن، مبادئ الإدارة مع التركيز على إدارة الأعمال، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، 2001، ص

120.

² - الهمداني عبد الهادي، محاضرات في نظم المعلومات واتخاذ القرارات، مكتبة التاج، صنعاء، اليمن، 2002، ص 55.

1 **القرارات الوصفية:** وهي القرارات التي يتم اتخاذها بالاعتماد على الأساليب التقليدية القائمة على التقدير الشخصي والخبرة والتجارب السابقة لمتخذها ، إلى جانب ميوله واتجاهاته الشخصية.

2 **القرارات الكمية:** وهي القرارات التي يتم اتخاذها بالاعتماد على الرشد والعقلانية لمتخذها والاعتماد على الأساليب والطرق العلمية والكمية في المفاضلة بين البدائل المتاحة، لذلك فإنها تتميز بالموضوعية والعقلانية

المطلب الرابع:العوامل المؤثرة على عملية اتخاذ القرار

هناك عدة عوامل تؤثر على عملية اتخاذ القرار وتزيد من صعوبتها، وبإمكانها في كثير من الأحيان أن تعيق عملية صدور هذه القرارات بصورة صحيحة، أو إلى اتخاذ قرارات غير رشيدة ، كما يمكن أن تلقى المعارضة من قبل منفذيها داخل المؤسسة وذلك لتضارب مصالحهم أو عدم تحقيق غاياتهم، ويمكن حصر هذه المؤثرات في ما يلي:

الفرع الأول: عوامل البيئة الخارجية¹

باعتبار أن المؤسسة كنظام مفتوح فإنها تؤثر و تتأثر بمحيطها الخارجي، و من العوامل البيئية الخارجية التي قد تؤثر على عملية اتخاذ القرار هي الظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية السائدة في المجتمع، والمنافسة الموجودة في السوق والمستهلكين، والتشريعات والتطورات التقنية والعادات الاجتماعية، ضف إلى ذلك القرارات التي تتخذها المؤسسات الأخرى سواء أكانت منافسة أو متعاملة.

الفرع الثاني:عوامل البيئة الداخلية¹

¹ - أيوب ناديا، نظرية القرارات الإدارية، مطابع جامعة دمشق، 1994، ص 29.

يتأثر القرار بالعوامل البيئية الداخلية في المؤسسة من حيث حجم المنظمة ومدى نموها وعدد العاملين فيها والمتعاملين معها و يظهر هذا التأثير بنواح أساسية متعددة ترتبط الناحية الأولى بالظروف الداخلية المحيطة باتخاذ القرار و ترتبط الناحية الثانية بتأثيره على مجموعة الأفراد في المؤسسة، الناحية الثالثة فتتعلق بالموارد المالية و البشرية و الفنية.

و من العوامل البيئية التي تؤثر على اتخاذ القرار تلك التي تتعلق بالهيكل التنظيمي وطرق الاتصال والتنظيم الرسمي وغير الرسمي وطبيعة العلاقات الإنسانية السائدة و إمكانات الأفراد وقدراتهم ومدى تدريبهم وتوافر مستلزمات التنفيذ المادية والمعنوية والفنية.

الفرع الثالث: عوامل أخرى

هناك عوامل أخرى تؤثر على عملية اتخاذ القرار نوجزها في ما يلي:

1 تأثير عنصر الزمن²: يشكل عنصر الزمن ضغطا كبيرا على متخذ القرار، فكلما زادت

الفترة الزمنية المتاحة أمام متخذ القرار كلما كانت البدائل المطروحة أكثر والنتائج أقرب

إلى الصواب وإمكانية تحليل المعلومات متاحة أكثر، وكلما ضاقت الفترة الزمنية المتاحة

كلما تطلب منه السرعة في اتخاذ القرار مما يقلل في البدائل المتاحة أمامه.

2 تأثير العوامل الشخصية والنفسية: تتصل عملية اتخاذ القرار بشكل وثيق بصفات الفرد

النفسية ومكونات شخصيته وأنماط سلوكه التي تتأثر بظروف بيئية مختلفة كالأوضاع

العائلية أو الاجتماعية أو الاقتصادية، مما يؤدي إلى حدوث أربعة أنواع من السلوك عند

متخذ القرار وهي المجازفة والحذر والتسرع والتهور، كذلك فإن مستوى ذكاء متخذ القرار

وما اكتسبه من خبرات ومهارات وما يملك من ميول وانفعالات تؤثر في اتخاذ القرار.

¹ - نفس المرجع السابق، ص 29.

² - بلحاج فتيحة، مرجع سبق ذكره، 276

وتختلف درجة هذا التأثير باختلاف نوعية المديرين، إذ نجد أن بعض المديرين ينتابهم الارتباك عند تحديد المشكلة أو تحديد البدائل و بعضهم الآخر يتردد في اتخاذ القرار، كما أن بعضا منهم يكون متسرعاً في الاستجابة لشروط اتخاذ القرار و متطلباته، بينما يتعامل بعضهم بحذر و ببطء دون تهور لتجنب الوقوع في الأخطاء.

3 تأثير مواقف اتخاذ القرار¹: تختلف مواقف اتخاذ القرار الإداري من حيث تأكد الإدارة أو

متخذ القرار من النتائج المتوقعة للقرار و يقصد بالموقف الحالة الطبيعية للمشكلة من حيث العوامل والظروف المحيطة بالمشكلة والمؤثرة عليها ومدى شمولية البيانات و دقة المعلومات المتوفرة للإدارة عنها .و يمكن التمييز بين أربعة مواقف وهي :القرار في حالة التأكد والقرار في حالة عدم التأكد، والقرار في حالة عدم التأكد التام و القرار في حالة الاختلاف.

¹ - أيوب ناديا، مرجع سبق ذكره، 30

المبحث الثاني: دور جودة المعلومات في اتخاذ القرارات

تتطلب عملية اتخاذ القرار الرشيد من معلومات ذات جودة ، توفرها مصالح مختلفة في المؤسسة، حيث لجودة المعلومات أهمية بالغة من أجل اتخاذ القرار الرشيد، وهناك مجموعة من الخصائص يجب أن تفر في المعلومة لتزيد من جودتها وهي الدقة والملائمة والتكلفة المعقولة وتوفرها عند طلبها، ونحاول من خلال هذا المبحث التحسيس بضرورة توفر الجودة في المعلومات التي يتخذ القرار على أساسها وذلك من أجل ضمان اتخاذ قرارات سليمة ورشيقة.

المطلب الأول: مفهوم المعلومات و جودة المعلومات وأبعادها

قبل التطرق إلى جودة المعلومات يجب علينا أن نعرف أولا المعلومات التي هي في الأصل بيانات وبعد خضوعها للمعالجة أصبحت عبارة عن معلومات، ثم نتطرق إلى جودة المعلومات والأبعاد المستعملة في مختلف النماذج من أجل قياس جودة المعلومات

الفرع الأول: مفهوم لمعلومات وجودة المعلومات

تعرف المعلومات على أنها البيانات التي تتم معالجتها بحيث تصبح ذات دلالة معينة، وتعرف أيضا على أنها البيانات ذات الدلالة والفائدة التي يمكن إيصالها للمستلم من أجل اتخاذ القرار¹، كما تم تعريفها على أنها بعض من الوحدات الملموسة والغير ملموسة التي يتم استعمالها من أجل التخفيض من درجة عدم التأكد في مستقبل الأحداث²، ويشار إليها على أنها مفاهيم مجردة بصيغة أفكار أو رسائل أو تقارير وفي جميع الأحوال توصف بالموارد النادر المتاح³.

¹ -BURCH,J.GVADNITSKI. information system theory and Practice , NIW YORK, John Wiley and Sons, 1986, p3

² - RANISAVLJEVIC, Predrag et al. Management information system and decision making process in enterprise. *Economics management information technology*, 2012, Vol. 1, No.3, p. 184.

³ - عبد الجبار، أمين محمد هلال، نظم المعلومات الإدارية، وأثرها في صناعة القرار الإداري، مجلة أكاديمية نصف سنوية محكمة تصدر عن قسم إدارة الأعمال كلية الإدارة الاقتصاد، جامعة البصرة، 2006، المجلد 1، العدد 1، ص 127.

من خلال ما سبق يمكن تعريف المعلومات على أنها بيانات قابلة للمعالجة يجب أن تتوفر أو تتاح في الوقت المناسب أي عند احتياجها من أجل اتخاذ القرار.

ويمكن الحكم على جودة المعلومات من خلال قدرتها على القيام بوظائف في بيئة الأعمال المعاصرة والمتمثلة في دعم عمليات المؤسسة ودعم اتخاذ القرار، وتتحدد جودة المعلومات حسب طريقة استخدامها من طرف متخذ القرار، وعلى قدرتها على تحفيز متخذ القرار من أجل اتخاذ موقف معين، وقدرتها على جعل الفرد متخذ القرار يصل إلى قرارات أكثر فعالية¹، وهناك ثلاث عوامل تحدد درجة جودة المعلومات وتشمل منفعة المعلومة لمتخذ القرار، ودرجة الرضا عن المعلومات من قبل متخذ القرار، والأخطاء والتحيز، وتتمثل منفعة المعلومة في صحة المعلومة وسهولة استخدامها، فكلما تطابق شكل المعلومات مع متطلبات متخذ القرار، وتوفرت في الوقت الذي يحتاج إليه، ومن الممكن الوصول إليها والحصول عليها بسهولة، كلما كانت قيمة هذه المعلومات عالية، أما درجة الرضا عن المعلومات فتحدد من قبل متخذ القرار بناءً على ما توفره له المعلومات من المساعدة في عملية اتخاذ القرار، بينما تتعلق خاصية الأخطاء والتحيز فكلما قلت نسبة الخطأ وقل التحيز تحسنت جودة المعلومات من وجهة نظر متخذ القرار حيث أن كثير من المديرين يفضلون جودة المعلومات على كميتها، فالجودة أهم من الكمية، ولا شك أن جودة المعلومات تتفاوت باختلاف الأخطاء والتحيز الموجودة في هذه المعلومات، وعادة ما يوجد الخطأ في المعلومات نتيجة لعدة أسباب قد تكون عملية قياس غير دقيقة للبيانات، أو الفشل في إتباع طريقة سليمة لإعداد البيانات في صورة معلومات، أو قد تكون بسبب التزوير المتعمد في المعلومات أو الخطأ في عملية تسجيل البيانات.

¹ - رائد محمد العضاليلة، مروحة خضر، جودة المعلومات وأثرها في القيادة الإبداعية من وجهة نظر العاملين في البنك الإسلامي الأردني، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 10، العدد 3، 2014، ص 407

الفرع الثاني: أبعاد جودة المعلومات

لا يوجد اتفاق صريح وواضح على أبعاد واحدة لجودة المعلومات تناسب كافة المستخدمين، إلا أنه يمكن تقديم الأبعاد الموجودة في أغلب النماذج والتي استخدمت لتقييم جودة المعلومات وهي كالتالي¹:

- 1 **سلامة المحتوى**: ويعني أن المعلومات المقدمة لمستخدميها خالية من الأخطاء وكاملة وتتصف بالدقة والثبات والحدثة والمصادقية بالإضافة لأنها مختصرة وتلبي متطلبات مستخدميها.
- 2 **الاعتمادية**: ويعني تسليم المعلومات بالوقت المناسب الذي يحقق كفاءة الاستخدام الأمثل لها بالإضافة إلى تحقيق متطلبات الأمان اللازمة ومنح حق الوصول للمستخدمين المصرح لهم فقط.
- 3 **سهولة الاستعمال**: ويعني هذا البعد بأن المعلومات المقدمة لمستخدميها تقابل أو تفوق توقعاتهم من حيث وضوحها وسهولة الوصول إليها، وسهولة معالجتها وطريقة تقديمها.
- 4 **مدى الاستفادة**: أو القيمة المضافة ونقصد بها تسليم المعلومات بالشكل الذي تكون فيه مفهومة بحيث يستطيع المستخدمون الاستفادة منها وخلق القيم المضافة الجديدة.

المطلب الثاني: معايير قياس جودة المعلومات

يوجد اختلاف وتباين في معايير قياس جودة المعلومات إلا أن استخدام معايير صحيحة لقياس وتحديد جودة المعلومات يساعد على تقييمها وبالتالي يساهم في اتخاذ القرارات الرشيدة، لذلك هناك

¹ - محمد عباس ديوب، ولاء زريقا، دور جودة المعلومات في اتخاذ القرارات دراسة ميدانية على شركات المقاولات، مجلة جامعة البعث، العدد 19، المجلد 38، 2016، ص 129

ضرورة قصوى لوجود أداة لقياس جودة المعلومات وقد اتفق الباحثون على استخدام معايير "الدقة، المنفعة، الفاعلية، التنبؤ والكفاءة" لقياس جودة المعلومات ويمكن توضيحها في ما يلي:

- **الدقة¹**: يجري قياس المعلومات بدرجة دقة هذه المعلومات أي درجة تمثيل المعلومات للبيانات والأحداث المتعلقة بكل من الماضي والحاضر والمستقبل، وأنه كلما زادت دقة المعلومات كلما زادت جودة المعلومات، وكلما زادت قيمة المعلومات في التعبير عن الحقائق أو التوقعات المستقبلية.

- **المنفعة²**: تتحدد جودة المعلومات من زاوية المنفعة المستمدة منها، وتتمثل هذه المنفعة من عنصرين هما صحة المعلومة وسهولة الاستخدام ويمكن أن تأخذ المنفعة أحد الأشكال التالية:

أ - **المنفعة الشكلية**: وتعني أنه كلما تطابق شكل ومستوى المعلومات مع متطلبات متخذ القرار كلما كانت قيمة هذه المعلومة عالية؛

ب - **المنفعة التقييمية والمنفعة التصحيحية**: تعني قدرة المعلومات على تقييم نتائج تنفيذ القرارات وكذا قدرتها على تصحيح انحرافات هذه النتائج وإن ضعفت جودة المعلومات يقود إلى تحديد أهداف غير واقعية، كذلك يقود إلى عدم التحديد الدقيق لموارد المؤسسة وعدم التوازن بين الأهداف والمعايير من جهة والموارد من جهة أخرى والذي يقود إلى إخفاقات داخلية وخارجية.

- **الفاعلية¹**: تعبر الفاعلية عن مدى تحقيق المؤسسة لأهدافها من خلال موارد محددة ومحدودة، وعى ذلك فإنه يمكن تعريف جودة المعلومات من زاوية الفاعلية بأنها مدى

¹ - Milton R. W. and Swieringa R. J, Perceptions of Initial Uncertainty as a Determined of Information Value, Journal of Accounting Research, N°19, 1995 P 119

² - مؤيد الساعدي، سلمان عبود، جودة المعلومات وتأثيرها في القرارات الإستراتيجية دراسة ميدانية في عينة من المصارف العراقية، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 15، العدد 3، 2013، ص 16

تحقيق المعلومات لأهداف المؤسسة ومتخذ القرار، من خلال استخدام موارد محدودة وتعتبر فاعلية المعلومات مقياس لجودة المعلومات، ويمكن القول أن الكم الهائل من البيانات والمعلومات يربك متخذ القرار ولكن عندما تكون المعلومات محددة الأهداف وذات طبيعة تتسجم مع ما هو مطلوب تقود إلى القرار الصحيح.

- **التنبؤ²**: ويقصد به على أنه الوسيلة التي يمكن بها استعمال معلومات الماضي والحاضر في توقع أحداث ونتائج المستقبل، وتتميز المعلومات بقدرتها على توفير أساس يستند إليه للتنبؤ بالأحداث المستقبلية لمتخذ القرار، ويجب أن تضمن جودة المعلومات مقدرتها على التنبؤ وتخفيض اللاتأكد، وذلك عند استخدامها بوصفها مدخلات لنماذج التنبؤ، مثل التنبؤ بالمركز المالي أو المبيعات.
- **الكفاءة³**: ويقصد بها تحقيق أهداف المؤسسة بأقل استخدام ممكن للموارد، ويجب تطبيق اقتصاديات المعلومات على نظم المعلومات والذي يستهدف تعظيم جودة المعلومات بأقل التكاليف والتي يجب ألا تزيد عن قيمة المعلومات. أي أن التكرار في إعداد البيانات والمعلومات سواء كانت متغيرة أو ثابتة وإعدادها من أكثر من مصدر قد يكلف المؤسسة مبالغ أكثر مما يرد من تلك المعلومات مما يستوجب أن تكون تلك التقارير والكشوفات والأشكال ملخصة إلى أقصى حد ممكن.

المطلب الثالث: دور وأهمية المعلومات في اتخاذ القرار

إن أهمية المعلومات في الإدارة عموماً وفي اتخاذ القرارات بوجه خاص لا تحتاج إلى تأكيد فمختلف الاتجاهات الإدارية لا تختلف حول أهمية المعلومات حتى أن البعض شبه المعلومات

¹ - يوسف سمير محمد، إدارة المنظمات، دار الفكر العربي، القاهرة، 1994، ص 117

² - مؤيد الساعدي، سلمان عبود، مرجع سبق ذكره، ص 16

³ - يوسف سمير، مرجع سبق ذكره، 120

ونظمها بالنظام العصبي للمؤسسة. حيث يشير أغلب الباحثين إلى أهمية نظم المعلومات في كل أنواع المؤسسات، ويؤكدون دائما على أن نظم المعلومات تعتبر أداة مساعدة في تحسين الإدارة باستعمال المعلومات المتوفرة في اتخاذ القرار. وتعتبر المعلومة موردا لا يقل أهمية عن موارد المؤسسة، المتمثلة في: رأس المال، الموارد الطبيعية، الموارد البشرية، المعلومات والوقت، كما تعد المصدر الأساسي لكل القرارات. أي أن المعلومات هي المحرك لكل أنواع القرارات المتخذة في المؤسسة.

ويمكن النظر للمؤسسة من حيث خاصيتها بأنها في حاجة مستمرة ودائمة للمعلومة فهي مجال للاتصال واتخاذ القرارات¹.

وتعتمد المؤسسة على عملية الاتصال، كونه وسيلة لنقل وتبادل وتوزيع المعلومات إذ يتحدد من خلاله مراكز الوظائف الأخرى بالمؤسسة، كما يتوفر لكل مؤسسة مهما كان حجمها تدفقات رسمية للمعلومات وأخرى غير رسمية، نتيجة لذلك فحاجة المؤسسة للمعلومات سواء داخلية أو خارجية مستمرة، وتفصيلا لما سبق يمكن التعرض لدور المعلومات في إطار المؤسسة كما يلي²:

1. المعلومات أداة لدعم التسيير : إن مسار التسيير هو مجموعة النشاطات والقرارات التي

ترتبط وتتناسق لإحداث نتائج ترغب المؤسسة في بلوغها، كمسار التمويل، ومسار تسيير

الطلبات في كل نشاط من نشاطات المؤسسة، تجمع معلومات وتخزن وتعالج وتنتشر

ويمكن لها حتى أن تنتج، لذلك فمسار التسيير يتطلب تشكيل نظام للمعلومات.

¹ - الشيخ ولد محمد، استخدام نظم المعلومات في اتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص بحوث العمليات وتسيير المؤسسات، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، 2010، ص 92

² - M. REUZEAU, Economie d'entreprise : organisation – gestion – stratégie d'entreprise, éditions ESKA, Paris, 1993, p 71.

2. **المعلومات أداة للاتصال داخل المؤسسة:** عملية توظيف المؤسسات أحدثت حاجة لنشر المعلومات لإمكانية التحكم والتنسيق بين مختلف أطراف المؤسسة ولتلبية هذا الغرض كان الفضل الكبير لتطور قواعد بيانات الشبكات والاتصال الحديث.
3. **المعلومات أداة لدعم المعرفة الشخصية:** المعرفة تتشكل من النماذج المعرفية ، التي تجمع وتصفي وتعالج المعلومات ، وهذه النماذج تتطور بفضل المعلومات المتاحة ، وفي هذا الإطار تلعب تكنولوجيا المعلومات دورا مهما في دعم المعرفة من خلال النظم الخبيرة التي تعتمد على الذكاء الاصطناعي والنظم التحوارية المدعمة للقرار القابلة لتطبيق المحاكاة.
4. **المعلومات أداة ربط مع المحيط:** تستعمل تكنولوجيا المعلومات كأداة لربط المؤسسة بالمحيط ، وهذا إضافة لاستعمالها بصفة داخلية كما سبق وأشرنا¹:
- **تحت شكل معلومة مندمجة في منتج معين :** كل منتج له مركبات مادية وأخرى معلوماتية كالسعر، الخصائص و طريقة الاستعمال، وبفضل تكنولوجيا المعلومات يمكن تمييزه وتحسينه بإدماجه أكثر بواسطة الحاسوب.
- **على شكل نظام معلومات :** يمكن أن تستعمل المعلومات كقاعدة لتدعيم المنافسة من خلال تغيير علاقات "زبون- مورد"
- و من الصعب تجاهل تأثير تقنية المعلومات الحديثة ، والتطور المتزايد في الحواسيب والأنظمة والبرمجيات وبنوك المعلومات وشبكات الاتصال والأقمار الصناعية والنظم الخبيرة والذكاء الاصطناعي وغيرها.

¹ - الصيرفي عبد الغني حامد، الاتصالات ونظم المعلومات، مؤسسة الورود العالمية للشؤون الجامعية، البحرين، 2006، ص 113

ويعتقد أن حضارة اليوم والمستقبل سوف تستند إلى المعلومات ، وسيجري التحول وبسرعة نحو مجتمع أساسه قاعدة معلوماتية ذات الكترونية مرتفعة ، وسيكون الطاقم التنفيذي هو محور المستقبل ومركز المهنة الجديدة "مدراء المعلومات" وغرف الحاسوب التابعة لهم. وتبرز وبوضوح آثار تقنية المعلومات على المنظمات والعملية الإدارية ، ويحظى هذا الموضوع باهتمام متزايد من الكتاب والباحثين ، ونستعرض فيما يلي أهم وجهات النظر في هذا الصدد:

- التغيير في أدوار مدراء الوسط ، وتباين نمط أعمالهم ، وميلهم إلى التخصص في الجوانب الفنية؛

- انخفاض أعداد مدراء الوسط ، بسبب ظهور المنظمة المسطحة.

- تتحمل الإدارة العليا مسؤوليات إبداعية وتجديدية وتنظيمية إضافية بسبب ارتفاع معدلات التغير والتقدم.

- توفير معلومات أكبر إلى مدراء القمة لمساعدتهم في السيطرة على القرارات التي يتخذها أتباعهم ويلخص كاتب آخر أهم اتجاهات تأثير تكنولوجيا المعلومات في النظم الإدارية على النحو التالي:

- تعتبر تكنولوجيا المعلومات أداة فعالة لتخفيض الحجم في النفقات والموارد وإعادة التنظيم .؛

- يساعد استخدام تكنولوجيا المعلومات على توسيع مجال رقابة الإدارة العليا مع التوسع في نفس الوقت في توزيع عملية اتخاذ القرارات في الإدارة التنفيذية ، وهذا يعني مركزية الرقابة ولا مركزية اتخاذ القرار؛

- ساعدت على إيجاد قنوات اتصال جديدة، ويمكن ذلك من زيادة سرعة تدفق ومعالجة وتبادل المعلومات وتطوير أساليب إدارية حديثة كالا اجتماعات والتفاوض وعقد الصفقات عن بعد؛

- ساعدت على تخليص المديرين من أعباء المهام الروتينية المملة وتكريس مزيد من الوقت والجهد للتخطيط الاستراتيجي ورسم السياسات.

- ساهمت في زيادة قدرة النظم الإدارية على التكيف والتأقلم السريع مع البيئة في العمل الإداري، وذلك من خلال توفير وسائل اقتصادية فعالة لتخزين واسترجاع ومعالجة المعلومات وتقديمها لمتخذ القرار في الوقت المناسب؛

- وبشكل عام فإن تكنولوجيا المعلومات تعتبر أكثر انتشارا في الات الإدارية بالمقارنة مع المجالات الأخرى.

وهناك آراء أخرى ترى بأن التغيرات التي أحدثتها الثورة الصناعية، ومن هذه الآثار¹:

- أن الأجهزة عالية الأتمة التي تستطيع الحصول على المعلومات وتخزينها وتحليلها وإرسالها عبر المنظمة ستجعل من السهل على الجميع الحصول على هذه المعلومات من خلال الحاسوب الشخصي؛

- ومن نتائج تقنيات المعلومات الجديدة أن هيكل المنظمة وعملاتها تغيرت وستستمر في التغير؛

- إن علاقة السلطة والقوة المبنية على السلم الهرمي سوف تنهار، فالحاسوب يقلل من أهمية أشكال السلطة التقليدية ويكسر الحواجز بين فئات الوظائف والمهن ويحل محل

¹ - حسين حريم، إدارة المنظمات "منظور كلي"، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2003، ص 229

السلطة التقليدية عضوية الفرد في الشبكة وتصبح هذه العضوية أكثر أهمية بالنسبة للفرد

من إشغاله مركزا معيناً في السلم الهرمي ، ويصبح أساس القوة و المعرفة ؛

- وحيث أن تقنية المعلومات سوف تزيد من سرعة وكمية المعلومات المنقولة ، لذا ستوفر

مزيداً من الرقابة والتنسيق في المستويات الأدنى وعبر المنظمة ، وفي نفس الوقت ،

سيؤدي إلى مزيد من اللامركزية والمرونة؛

المبحث الثالث: تحليل القرارات المتعلقة بالموارد البشرية

هناك مجموعة من القرارات يتم اتخاذها من قبل أطراف داخلية وخارجية عن المؤسسة وهي متعلقة مباشرة بالموارد البشرية، وذلك من حيث التخطيط لها واستقطابها وتعيينها ومن ثم يأتي قرار التدريب والتطوير، أما خارجياً فهناك مجموعة من مستخدمي القوائم المالية لتحقيق ما تسعى إليها من أهداف، لذلك فإنه من الضروري التوجه إلى قياس وتقييم التكاليف الخاصة بالموارد البشرية ورسمتها، وذلك من أجل إعطاء صورة صادقة للوضع المالي للمؤسسة.

المطلب الأول: القرارات الداخلية

عند الحاجة إلى العنصر البشري داخل المؤسسة يجد المسير أو المسئول عن الموارد البشرية نفسه أمام ضرورة التخطيط لعملية استقطاب واختيار وتعيين من تتوفر فيه الشروط المطلوبة ثم تدريبه وتقويمه من أجل أن يتكيف ويحترف إعداد المهام المسندة إليه، دون أن ننسى تصميم نظام للأجور الخاصة بهم، وبالتالي تعتبر الوظائف الخاصة بالموارد البشرية السالفة الذكر هي نفسها القرارات الداخلية التي تخص المورد البشري داخل المؤسسة ويمكن شرحها والتفصيل فيها في ما يلي:

الفرع الأول: قرار التخطيط للموارد البشرية: يقصد بالتخطيط للموارد البشرية التنبؤات النظامية

للطلب أو الحاجة للموارد البشرية، في المؤسسة خلال الفترة المستقبلية، ويوضح هذا الموازنة بين الحاجة لهذه الموارد والعرض المتوفر بهدف الحصول على ما تحتاجه المؤسسة من هذه الموارد كما ونوعاً، للإيفاء بمتطلبات الأعمال المتوفرة لديها أو التي من الممكن أن تتوفر¹. ونظراً لأهمية التخطيط للموارد البشرية داخل المؤسسة ذلك لأنه يساهم في تحقيق أهداف تتمثل في ما يلي²:

¹ - سهيلة محمد عباس، إدارة الموارد البشرية مغل استراتيجي، دار وائل عمان، الطبعة الأولى، 2003، ص 56
² - صلاح الدين محمد عبد الباقي، إدارة الموارد البشرية مدخل تطبيقي معاصر، الدار الجامعية الإسكندرية، الطبعة الأولى، 2005، ص

- استيفاء احتياجات المؤسسة من الموارد البشرية في التوقيت المناسب؛

- تخطيط الترقيات والتغيرات الوظيفية كالأستقالة والنقل والتقاعد؛

- تقدير تكاليف الموارد البشرية وإعداد موازنات الرواتب والمكافآت؛

- تخطيط القوى العاملة متطلب أساسي للتحسين والتطوير والتدريب؛

وحتى تحقق عملية التخطيط للموارد البشرية أهدافها وجب عليها أن تمر بالمراحل التالية¹:

- دراسة الوضع الحالي للقوى العاملة داخل المؤسسة، بمعنى تحديد العدد المتاح من هذه

الموارد مع تحديد مهاراتهم وقدراتهم وذلك لمعرفة نوع العمالة المتاحة؛

- التنبؤ بموقف القوى العاملة خلال فترة الخطة، أي تقدير الوظائف المطلوبة وتعريف

المهارات والخبرات والعدد الكلي من الأفراد المطلوب لتحقيق وإنجاز الأهداف على مستوى

المنظمة والإدارات؛

- التوفيق بين ظروف العرض والطلب: والمقصود به مقارنة العدد المطلوب بالمتاح، واختيار

برامج للنتيجة التي خرجت بها عملية المقارنة، مع تخطيط برامج بديلة في حالة عدم

النجاح البرنامج الأول، ومن ثم اتخاذ القرارات التصحيحية للمتوصل إليها؛

الفرع الثاني: قرار استقطاب واختيار وتعيين الموارد البشرية: الاستقطاب هو اكتشاف وتحديد

وجذب المرشحين من الأفراد المهتمين والقادرين على استلام الوظائف الشاغرة والمتوقعة، وتقوم

هذه الوظيفة بمشاركة عارضين الوظيفة وطالبيها، فإن كان هم العارض الحصول على مرشحين

أكفاء باستعمال الوسائل المتاحة، فإن هم طال الوظيفة بالمقابل تسويق قدراته وكفاءاته وقبول

العرض طمعا في مستقبل مهني واعد². أما قرار الاختيار والتعيين فهو المفاضلة بين عدد من

¹- نفس المرجع السابق، ص 109

²- حسن إبراهيم بلوط، إدارة الموارد البشرية منظور استراتيجي، دار النهضة العربية، بيروت، الطبعة الأولى، 2002، ص 160

المتقدمين لشغل الوظيفة واختيار الأفضل بينهم، بالاعتماد على مبدأ أن لكل وظيفة متطلبات خاصة من المهارات والخبرات العملية، وبالتالي فإن عملية الاختيار في المؤسسة تظهر عندما تتطابق متطلبات الوظيفة مع صفات الفرد الذي يتم تعيينه¹. وهناك نوعين من المصادر يمكن الحصول على الموارد البشرية من خلالها وهي²:

- **مصادر داخلية:** تعني الاعتماد على سوق العمل الداخلي من خلال الترقية، أو الاعتماد على الإعلان والتنافس داخل المؤسسة، كما قد تلجأ إلى توظيف الموظفين السابقين وإتاحة الفرصة أمامهم للعودة خاصة للراغبين منهم.
- **مصادر خارجية:** وتتمثل في سوق العمل لكافة المؤسسات، ويعكس المصادر الداخلية يمكن الاستفادة من الخبرات الجديدة وإقامة علاقات تعاون مع جهات متعددة، إلا أنه يحمل المنظمة تكاليف إضافية، ويمكن تلخيص المصادر الخارجية في:

✓ الإعلان؛

✓ مكاتب القوى البشرية الحكومية؛

✓ مكاتب التوظيف الخاصة؛

✓ طلبات التوظيف الموجودة على مستوى المؤسسة؛

✓ توصيات العاملين في المؤسسة؛

✓ مواقع الانترنت للتوظيف

الفرع الثالث: قرار تدريب الموارد البشرية: تعتبر وظيفة التدريب مكمل لوظيفة الاختيار والتعيين، فلا يكفي أن تقوم إدارة الموارد البشرية بالاستقطاب والاختيار والتعيين فقط وإنما يجب أن يعقب

¹ - محمد صالح فالح، إدارة الموارد البشرية، دار حامد، عمان، الطبعة الأولى، 2004، ص 87

² - خالد عبد الرحمن الهيتي، إدارة الموارد البشرية، دار وائل عمان، الطبعة الثانية، 2005، ص 126-127

هذه المراحل برامج تدريبية وقد عرف التدريب على أنه نشاط خاص باكتساب وزيادة معرفة ومهارة الشخص لأداء عمل معين، بالإضافة إلى كونه محاولة لزيادة وعي المتدربين بأهداف المؤسسة¹. ولوظيفة التدريب أهمية بالغة تعود على المؤسسة والعاملين بها تتمثل في ما يلي²:

- يحسن أداء الفرد وينعكس ذلك من خلال زيادة كمية إنتاجه وتحسين جودته بأدنى تكلفة وأقصر وقت وأقل جهد؛
- يؤدي التدريب إلى توضيح السياسات العامة للمنظمة، وبهذا يكون العاملين على دراية تامة لما تريده المؤسسة منهم من أهداف؛
- يساهم في بناء قاعدة للاتصالات والاستشارات الداخلية، وبذلك يؤدي تطوير أساليب التفاعل بين الأفراد العاملين وبين الإدارة؛
- يؤدي إلى التخفيض من حوادث العمل، وكلما قلت الحوادث قلت معها الخسائر التي تتحملها المؤسسة في معالجة عمالها، ويؤدي إلى زيادة أرباحها؛
- يساهم التدريب في الاستقرار الوظيفي داخل المؤسسة، لأن العامل المدرب يؤدي مهامه على أكمل وجه، مما يؤدي إلى زيادة رضا الإدارة عنه وربما زيادة المكافآت؛
- هذا من جانب المؤسسة كما أن للتدريب أهمية بالغة للعاملين أو المتدربين يمكن حصرها في ما يلي:

- ينمي المهارات والقدرات والمعرفة لدى المتدرب؛
- مساعدة العاملين في حل مشاكل العمل؛
- مساعدتهم على فهم أهداف المنظمة وتوضيح أدوارهم فيها؛

¹- علي محمد ربابعة، إدارة الموارد البشرية تخطيط نظم المعلومات الإدارية، دار الصفاء، عمان، الطبعة الأولى، 2003، ص 5

²- محمد فالح صالح، مرجع سبق ذكره، 102-103، وسهيله محمد عباس، مرجع سبق ذكره، ص 186

- ينمي الشعور بأهمية التفوق والتميز ويقلل الشعور بالنقصان في المعرفة أو المهارات؛

الفرع الرابع: قرار تقويم الموارد البشرية: ونقصد به دراسة وتحليل أداء العاملين لعملهم وملاحظة

سلوكهم وتصرفاتهم أثناء العمل، وذلك من أجل الحكم على مدى نجاحهم ومستوى كفاءتهم في القيام بالأعمال المسندة إليهم، وأيضاً من أجل الحكم على إمكانيات النمو والتقدم للفرد في المستقبل وتحملهم لمسؤوليات أكبر، أو الترقية لوظيفة أخرى¹. وتقوم وظيفة التقويم على أهداف معينة بالنسبة للمؤسسة والفرد في حد ذاته وهي كالتالي²:

- ترشيد سياسات الاختيار والتعيين؛

- المساعدة في إعداد سياسة جيدة للرقابة أن النتائج العملية تستخدم كمؤشرات للحكم على دقة الأداء؛

- إعداد سياسة جيدة للترقية لأن التقويم يعرف الإدارة بالمرشحين الأكفاء؛

- إعداد سياسة جيدة للرقابة لأن نتائج عملية التقويم تستخدم كمؤشرات للحكم على دقة الأداء؛

هذا بالنسبة للمؤسسة أما بالنسبة للأفراد الذين يخضعون للتقويم فإن أهم أهداف هذه العملية هي كالتالي:

- التعرف على نواحي القصور في أدائهم، فيعطي لهم فرصة لتفاديها في المستقبل؛

- التعرف على نواحي السلوك الغير مقبول والتي تقلل من كفاءة العاملين من وجهة نظر الإدارة؛

¹ - حسن ابراهيم بلوط، مرجع سبق ذكره، ص 360

² - خالد عبد الرحمان الهيتي، مرجع سبق ذكره ص 200-201

- تحسين علاقات العمل في المؤسسة، فهو يعطي شعورا بالراحة والطمأنينة بين العاملين

لوجود نظام سليم للتقويم؛

المطلب الثاني: القرارات الخارجية

تحتاج مجموعة من متخذي القرارات الخارجية إلى معلومات محاسبية عن الأصول البشرية، من أجل الاعتماد عليها في تحقيق ما تسعى إليه من أهداف، وتعتبر هذه الأطراف من بين مستخدمي القوائم المالية للمؤسسة وتتمثل في ما يلي:

الفرع الأول: المستثمرون: حيث تعتبر هذه الفئة من بين أهم الفئات لمستخدمي القوائم المالية، ذلك لأنه تعتبر القرارات الاستثمارية من أهم القرارات التي يتم اتخاذها، حيث تتمثل أهم المعلومات التي يحتاجها المستثمر في ما يلي:

- اتخاذ قرار شراء أو بيع أسهم المؤسسة؛

- تحديد مستوى توزيعات الأرباح الماضية والحالية والمستقبلية؛

- تقييم كفاءة إدارة المؤسسة، وسيولتها ومستقبلها ومقارنة أسهمها مع أسهم باقي

المؤسسات¹؛

كما تهتم هذه الفئة بالتغيرات في قيم الأصول البشرية في ظل توجه الإدارة وأثر هذه التغيرات على عائد الاستثمار، لذلك فهي تحتاج إلى معلومات تمكنها من تقييم فعالية الإدارة في استخدام وتنمية وصيانة الأصول البشرية ومن اتخاذ القرارات اللازمة سواء بزيادة أو تخفيض أو الإبقاء على استثمارات الحالية في المؤسسة.

¹ - محمد أبو النصار و جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، مطابع الدستور التجارية، عمان الأردن، 2008، ص 4.

الفرع الثاني: العاملون "تقابات واتحادات العمال": ويعتبر الموظفون مورد المؤسسة الهام حيث

تتبنى عليهم استمرارية المؤسسة وأدائها لأعمالها بما يشعرون بالأمن والرضا الوظيفيين، لذلك فهم

يحتاجون إلى معلومات تتعلق بمدى التحسن الوظيفي في المستقبل بالإضافة إلى معلومات

تساعدهم في تعزيز مطالبهم¹. كما تحتاج هذه الفئة إلى معلومات تمكنها من اتخاذ القرارات

المتعلقة بالأجور والمزايا العينية والنقدية، ومن تقييم المسؤولية الاجتماعية والاقتصادية للإدارة اتجاه

عنصر العمل البشري ومن أجل التعرف على سياسة المؤسسة وخططها اتجاه الرعاية البشرية

وتوفير العلاقات الجيدة

الفرع الثالث: الحكومة: وتعتبر المؤسسات بالنسبة للحكومة من الدعائم الرئيسية التي تستند إليها

في تمويل خططها من خلال الضرائب، وتحقيق الأهداف الاجتماعية كالتشغيل والتقليل من نسب

البطالة والفقر، لذلك فالحكومة تحتاج إلى معلومات تساعد في التأكد من مدى التزام المؤسسة

بالقوانين ذات العلاقة مثل قانون الشركات وقانون ضريبة الدخل، كم تحتاج إلى معلومات تساعد

في تقدير الضرائب ومدى المساهمة العامة للمؤسسة في الاقتصاد الوطني².

وتحتاج أيضا بدورها إلى معلومات عن الأصول البشرية من أجل الاعتماد عليها في تخطيط

العمالة على مستوى الدولة، ومن أجل وضع خطط وبرامج الخدمات الاجتماعية والسياسية والتأمين

الاجتماعي.

ومن خلال ما سبق يتضح لنا مدى أهمية وجود نظام لمحاسبة الموارد البشرية، من أجل المساهمة

في تحقيق أهداف واحتياجات متخذي القرارات الداخلية والخارجية على حد سواء، وهو ما يشمل

أحد التحديات المعاصرة للمحاسبة.

¹- نفس المرجع السابق، ص 5

²- نفس المرجع السابق، ص 5

المطلب الثالث: ضرورة وجود نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية

انطلاقاً من المعلومات التي توفرها المؤسسات حول الموارد البشرية يتبادر إلى أذهاننا أنه من الصعب محاسبياً إعطاء قيمة مادية للموارد البشرية باعتبارها أصل من أصول المؤسسة، فلم يتجه إليها الفكر المحاسبي بل انصرف كلياً إلى مراقبة وتعظيم الأرباح وحقوق الملكية وقياس التغيرات التي تطرأ عليها وتؤثر فيها على الرغم من أن محاسبة الموارد البشرية قد تكون من أهم الأسباب وراء هذه التغيرات والمؤشرات، وهناك مجموعة من العوامل يرجع إليها الاهتمام بضرورة وجود نظام معلومات محاسبي خاص بالموارد البشرية تتمثل هذه العوامل في ما يلي¹:

- اهتمام الأدب المحاسبي بمفاهيم محاسبة الموارد البشرية وطرقها التي تمثل الأصول الأساسية لمعظم المؤسسات سيما المؤسسات الخدمائية التي يكون دور العنصر البشري جد فعال فيها؛

- مع زيادة التقدم التقني زادت حاجة الأفراد للتعلم والتدريب، واكتساب المهارات، والخبرات التي تزيد من قيمة رأس المال البشري، حيث أن العائد من هذه الخبرات يتمثل في منافع مستقبلية يحصل عليها الأفراد؛

كما أن وجود نظام معلومات محاسبي خاص بالموارد البشرية من شأنه أن يحقق هدف أشمل ألا وهو كفاءة استخدام القوى العاملة المتاحة، حيث نجد هذا النظام يتعامل مع التكاليف المتعلقة بالموارد البشري مباشرة والنتائج الاقتصادية المترتبة عنها. فهو بذلك يساعد الإدارة على حسن اختيار الأفراد الملائمين وتدريبهم وصيانتهم وتحفيزهم والاستفادة من طاقاتهم وجهودهم إلى الحد الذي يحقق مصالح هؤلاء الأفراد إلى جانب مصلحة العمل، لذلك فمن الضروري رسم إطار فكري

¹ - AYMEN ABDULLAH MOHAMED ABU BAKR, the extent to which management is interested in accounting for the cost of human resources in banks, global Journal of economic and Business, Vol. 3, N°01,2017, P 108

وفلسفي لمحاسبة الموارد البشرية وتصميم نظام محاسبي يوفر البيانات الدقيقة لاتخاذ القرارات الملائمة، لذلك فإن وجود نظام معلومات محاسبي خاص بالموارد البشرية من شأنه أن يخدم عدة أطراف ويحقق مجموعة من الأهداف للمؤسسة نعرضها في ما يلي:

الفرع الأول: هدف القياس: ويقصد به قياس نواحي معينة تتعلق بالموارد البشرية، وتشمل بصفة أساسية ما يلي¹:

- قياس قيمة الموارد البشرية العاملة بالمشروع باستخدام طرق علمية مناسبة قابلة للتطبيق العملي؛

- قياس تكلفة إعداد وتجهيز الموارد البشرية مثل تكاليف التعيين والتدريب؛

- قياس تكلفة الموارد البشرية من مرتبات وأجور وغير ذلك؛

- قياس الكفاءة الإنتاجية للأصول البشرية؛

- قياس ربحية استخدام الأصول البشرية؛

- قياس معدل العائد على الاستثمار البشري؛

الفرع الثاني: هدف التقرير: يقصد بذلك التقرير عن بيانات الموارد البشرية في القوائم والتقارير

المحاسبية وإظهار البيانات التي تم التوصل إليها خلال تحقيق هدف القياس ويشمل التقرير عن

الموارد البشرية ما يلي²:

- تسجيل بيانات الموارد البشرية في مختلف البطاقات والسجلات المحاسبية؛

- تلخيص البيانات المتعلقة بالموارد البشرية باستخدام الأساليب المحاسبية المعروفة لتلخيص

البيانات؛

¹ - AYMEN ABDULLAH MOHAMED ABU BAKR, idem, P 109

² - AYMEN ABDULLAH MOHAMED ABU BAKR, idem, P110

- عرض النتائج التي يتم التوصل إليها في القوائم المالية؛
- إعداد قوائم خاصة لعرض بيانات الموارد البشرية إلى جانب القوائم المالية التقليدية؛
- إعداد تقارير إضافية تتعلق بالموارد البشرية بناءً على رغبات إدارة المشروع أو المستثمرين و أي جهات أخرى خارجية؛

الفرع الثالث: هدف ترشيد القرارات : يقصد بترشيد القرارات تقديم بيانات ذات فائدة لمساندة الإدارة

في اتخاذ القرار المناسب، حيث يهدف أسلوب محاسبة الموارد البشرية إلى تقديم معلومات لإدارة المشروع أو المستثمرين أو غير ذلك من الجهات المهمة بالمشروع وذلك لترشيد القرارات التي يتعين على هذه الجهات اتخاذها وتتعلق هذه القرارات بالعنصر البشري ومن أهم أغراض ترشيد القرارات المتعلقة بالموارد البشرية ما يلي¹:

- دراسة البدائل المتاحة لاستغلال الموارد البشرية ومساندة الإدارة في اختيار البدائل المناسبة وذلك من أجل تحقيق الاستغلال الأمثل للعنصر البشري؛
- ترشيد القرارات الخاصة بالاستثمار في الموارد البشرية وهي قرارات تتعلق بإضافة عناصر جديدة إلى القوى العاملة بالمؤسسة؛
- ترشيد القرارات الخاصة باستخدام الموارد البشرية مثل القرارات المتعلقة بالنقل والترقية والاستقالة وهكذا إلى آخر القرارات ذات صلة؛
- فرض الرقابة على تكلفة استخدام الموارد البشرية وذلك من خلال تطبيق أساليب الرقابة على التكاليف المتعارف عليها مثل أسلوب المعايرة؛
- ترشيد قرارات تقييم أداء العاملين؛

¹ - AYMEN ABDULLAH MOHAMED ABU BAKR, idem, P 110

- ترشيد قرارات المستثمرين في المشروع بما فيها الموارد البشرية من خلال التقرير عن هذه

الموارد في القوائم المالية؛

- ترشيد القرارات المتعلقة بتقييم إدارة المشروع أو تقييم المشروع كوحدة واحدة من جانب

جهات خارجية، وذلك بعدم إغفال الموارد البشرية خلال هذا النوع من التقييم وباستخراج

نسب ومعدلات تتعلق ببيانات الموارد البشرية؛

خلاصة الفصل

تعتبر عملية اتخاذ القرار داخل المؤسسة من طرف المسؤولين خطوة مهمة جدا يتأثر بها جميع المرؤوسين، ويتم اتخاذ القرار داخل المؤسسة اعتمادا على أسس كثيرة أهمها توفر معلومات ذات جودة من أجل ضمان اتخاذ القرار السليم، وتتم عملية اتخاذ القرار بمراحل أولها تحديد مشكلة البحث وأهميتها ثم البحث عن البدائل وتقييمها واختيار أحسنها وبعدها تنفيذ القرار مع ضمان الرقابة البعيدة للنتائج التي تنجر عن هذا القرار، ويتأثر اتخاذ القرار بعوامل داخلية وخارجية.

كما يتأثر اتخاذ القرار بجودة المعلومات المتوفرة حيث لهذه الأخيرة معايير من أجل قياس مدى جودتها نظرا للدور والأهمية الذي تلعبه من أجل ضمان اتخاذ قرار سليم.

وهناك نوعين من القرارات يتخذها المسؤولون داخل المؤسسة خاصة بالموارد البشرية تتمثل في القرارات الداخلية التي تشمل عمليات التخطيط من أجل الحصول على الموارد البشرية وتليها عمليات الاختيار والاستقطاب والتعيين ثم قرار التقويم والتكوين والتدريب، أما القرارات الخارجية فهي قرارات متعلقة بمستخدمي القوائم المالية من أجل معرفة القوى البشرية العاملة بالمؤسسة وحجم التكاليف المتعلقة بها.

لذلك فإن وجود نظام معلومات خاص بالموارد البشرية يعتبر أمر مهم داخل المؤسسة ذلك

لأنه يساهم في ترشيد القرارات المتعلقة بها.

4 . تطبيق نموذج التكلفة للاعتراف بالموارد البشرية في شركة AGRO-SIM

بعد أن عرضنا الجانب النظري لمحاسبة الموارد البشرية التي تهدف في الأساس إلى قياس قيمة الموارد البشرية والتكاليف المتعلقة بها والاعتراف بها ضمن قائمة المركز المالي في صنف التثبيات المعنوية، وتعرفنا على أهميتها ودورها في اتخاذ القرارات على مستوى المؤسسات، كان لابد أن نطبق تلك المفاهيم على الواقع العملي حيث اخترنا مؤسسة إنتاجية وهي شركة AGRO-SIM لها مكانتها في السوق وتتمتع بقدرات إنتاجية لأبس بها في مجال صناعة العجائن والحبوب وتتمتع أيضا بكفاءات بشرية يقومون على تسييرها.

حيث سنحاول تطبيق أحد نماذج الاعتراف بالموارد البشرية كأصول التي تم عرضها خلال الفصل الثاني على معطيات الشركة، وقد اخترنا نموذج التكلفة نظرا لإمكانية تطبيقه داخل الشركة من خلال توفر المعطيات اللازمة ونظرا لقرب النموذج من الواقع ونحاول الوصول إلى تكلفة خاصة بالموارد البشري وتصنيفها ضمن ثببات الشركة ومعرفة أثر ذلك على القوائم المالية وكذلك على اتخاذ القرارات داخل المؤسسة، وارتأينا تقسيم الفصل إلى أربع مباحث كالتالي:

المبحث الأول: تقديم عام لمجمع SIM والفرع AGRO-SIM

المبحث الثاني: واقع الموارد البشرية في شركة AGRO-SIM

المبحث الثالث: تطبيق نموذج التكلفة على تكاليف الموارد البشرية بالشركة AGRO-SIM

المبحث الرابع: دراسة أثر المعالجة المحاسبية على اتخاذ القرارات.

المبحث الأول: تقديم عام لمجمع SIM والفرع AGRO-SIM

تعتبر الشركة التي سوف نقوم بدراسة الحالة على مستواها فرع من فروع المجمع سيم، لذلك سوف نقوم بعرض نبذة عن نشأة هذا المجمع وإمكانياته المادية والبشرية وطبيعة نشاط فروعته ثم نقوم بالتعريف بالفرع AGRO-SIM الذي سوف يوفر لنا المعطيات اللازمة من أجل تطبيق النموذج، وقد حاولنا توفير الحد الأقصى من المعلومات حول المجمع والفرع وذلك على حسب ما استطعنا الحصول عليه عند تقربنا من الشركة كما يلي:

المطلب الأول: نظرة عامة حول مجمع SIM

تسمية المجمع سيم هو اختصار لعبارة:

SIM : « SEMOULERIE INDUSTRIELLE DE LE MITIDJA »

الفرع الأول: نشأة مجمع سيم وتاريخه

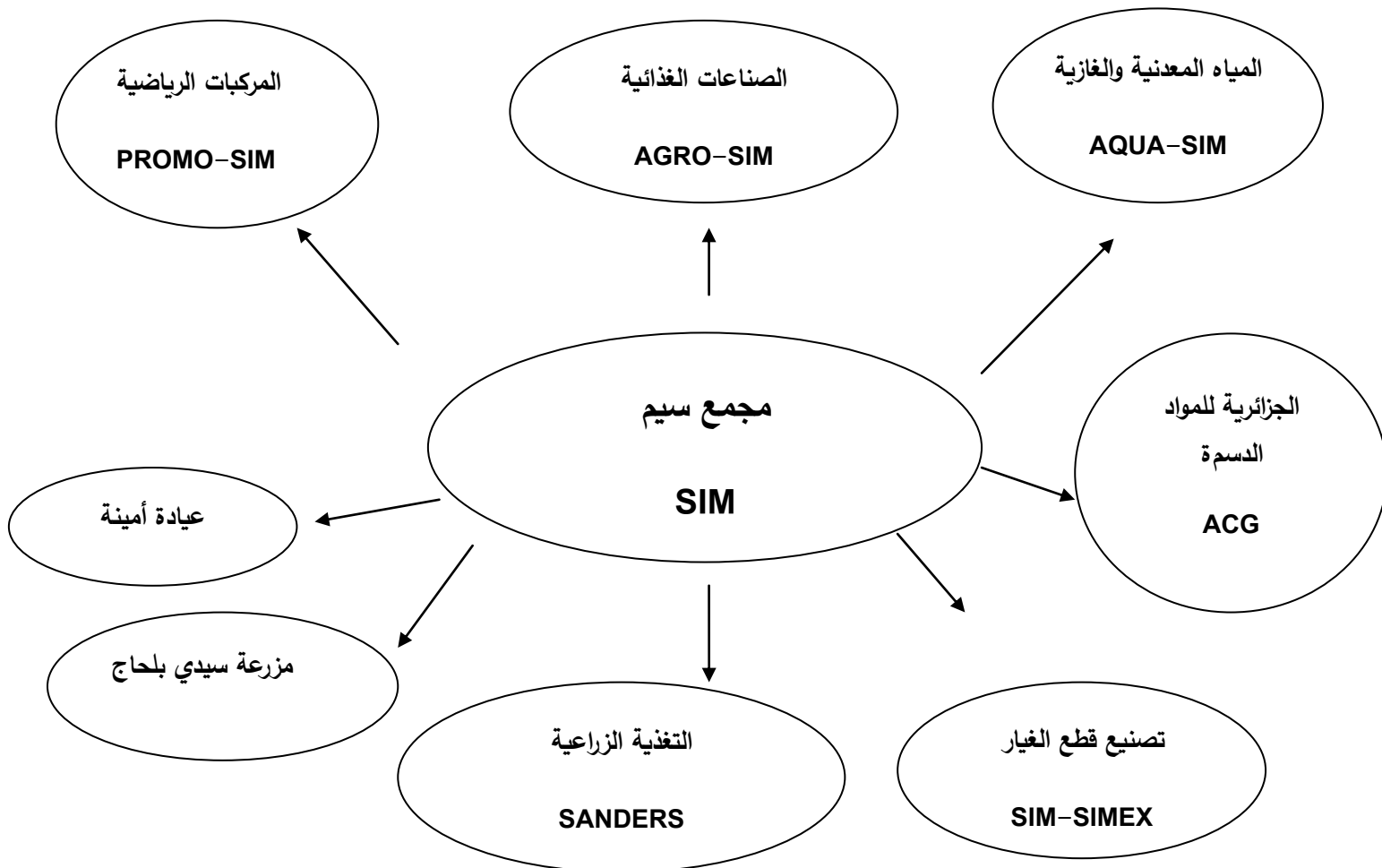
هي شركة ذات أسهم سيم بدأت نشاطها في بداية التسعينات من طرف السيد الطيب زغيمي عبد القادر كمطحنة عائلية صغيرة، تنشط في مجال تحويل الحبوب ، ونظرا لجودة منتجاتها استطاعت أن تفرض نفسها في السوق وذلك في سنة 1993 بدخولها عالم الاستثمار بقدرة إنتاجية تعادل 150 طن يوميا و طاقة بشرية في حدود 40 عامل وبرأس مال اجتماعي 9.000.000,00 دج فتحوّلت من مؤسسة ذات مسؤولية محدودة إلى شركة ذات أسهم، بسجل تجاري واحد تحت رقم 09/00-0804290B03 سنة 1994.

بعد عشر سنوات من العمل استطاعت الشركة أن تحتل مكانة مرموقة في السوق فقد أصبحت تضم خمسة فروع تشمل استثمارات في القطاع الصحي والترقية العقارية والمياه المعدنية والغازية والصناعات الغذائية والتغذية الزراعية، كما فتحت مؤخرا فرع لصناعة المواد الدسمة، وفتحت أبوابها

للشراكة الأجنبية، فأقامت شركة مختلطة الجنسيات (جزائرية إيطالية) في مجال صناعة معدات المطاحن "الصيانة وقطع الغيار" وذلك سنة 1997. كما قامت باقتناء مؤسستين للمياه المعدنية والغازية، وإنشاء فرع للتغذية الزراعية بمنطقة عين الدفلى، تنس، موزاية. لهذه الشركة. وينشط مجمع سيم برأس مال قدره 3.940.000.000,00 بسجل تجاري تحت رقم: 09/00- 0802473B98 .

في السنة الفارطة أقامت الشركة شراكة فرنسية جزائرية في ميدان صناعة المواد الدسمة حيث سميت الشركة بالجزائرية للمواد الدسمة ACG، كما أقامت شراكة جزائرية أيضا مع نفس الدولة في ميدان الأغذية الحيوانية SANDERS وشراكة مع شركة إسبانية من أجل تصنيع المصبرات.

الشكل رقم (1-4) الفروع الأساسية لمجمع سيم



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معلومات مقدمة من الشركة

الفرع الثاني: الإمكانيات المادية للشركة: في إطار توسيع وتنمية فرعها الأول والذي يتمثل في

صناعات الغذائية AGRO-SIM، وسعت نطاق أنشطتها إلى منافذ أخرى بإنشاء العديد من

الفروع كما تم توضيحه في الشكل السابق وتتمثل هذه الفروع في:

- **الصناعات الغذائية، العجائن والحبوب AGRO-SIM:** حيث ينشط المجمع في إنتاج

الصناعات الغذائية من عجائن وحبوب، ويحتوي على مجموعة من الوحدات ومن بين

وحداته الوحدة التجارية للقمح التي لها إستراتيجية كبيرة بحكم أنها الوحدة المكلفة

بتموين الحبوب، إما لحاجياته أو لتموين السوق الجزائرية، ويقع مقرها على محور من

الطرق الأساسية بعين الدفلى مما يساعد على حسن تنقل الشاحنات الناقلة للقمح

والقادمة من موانئ مستغانم وتنس، وتتربع على مساحة 20.000 م² وتحتوي على:

مخازن ذات طاقة إجمالية 75.000 ألف طن وطاقة استقبال بمعدل 800

طن/ساعة.

كما يملك هذا الفرع مخبر بيولوجي حديث لمراقبة دفعات القمح المستلمة والتحليل

البكتيري؛ ومخازن بحمولة 10.000 طن في ميناء تنس.

- **فرع المياه المعدنية والغازية AQUA-SIM:** ويحتوي على ثلاث وحدات كالتالي:

✓ **أكواموزاية AQUA-MOUZAIA:** وتنشط هذه الوحدة في صناعة المشروبات

الغازية والمياه المعدنية بموزاية، حيث بالنسبة للمياه المعدنية فقد تم اكتشاف

منبعين في سنة 1925 و 1944 على التوالي وبدأ استغلال المنبع الأول في

1949 أما الثاني فقد بدأ استغلاله في 1944 مشهورين بخصائصهما وفوائدهما

الكثيرة واحتوائهم المثالي للمعادن والأملاح المعدنية، واكتسب مجمع سيم هاتين المؤسستين في إطار خصوصتهما، حيث قام في الحين بإعادة هيكليتهما وتطويرهما من أجل إدخالهم في عالم الجودة والإنتاجية، ومن أهم منتجاتها في الوقت الحالي: تشكيلة المياه المعدنية ومشتقاتها (صودا، مياه معدنية طبيعية وأخرى غازية معطرة، وتشكيلة أكواسيم وتشكيلات من المشروبات الطاقوية تحت اسم "برون".

✓ **أكوابليدة AQUA-BLIDA**: وقد تم إنشاء هذه الوحدة في سنة 2005 بموجب شراكة إسبانية حيث تنشط في صناعة المعلبات وال مصبرات وصلصات الطماطم الصناعية موجهة للمطاعم والاستهلاك العائلي على مختلف أنواعها بالإضافة إلى مربى الفواكه، ومركز عصير الفواكه.

✓ **أكوابن هارون AQUA-BENHAROUNE**: تتواجد هذه الوحدة في منطقة بن هارون بولاية البويرة، تقوم بإنتاج المياه المعدنية معتمدة على سد بن هارون المتواجد بالمنطقة.

- **شركة متخصصة في صناعة قطع الغيار SIM-SIMEX**: ويتمثل نشاط هذه الشركة أساسا في تصنيع قطع الغيار والتجهيزات المخصصة لصناعة المطاحن ووحدات إنتاج السميد.

- **شركة متخصصة في صناعة غذاء الأنعام SIM-SANDERS** : حيث يتمثل النشاط الرئيسي لهذه الشركة في تصنيع الأغذية الزراعية الموجهة أساسا للأنعام وقد تأسست هذه الشركة بموجب شراكة جزائرية فرنسية.

- **قطاع الصحة:** العيادة الطبية الجراحية (أمنية) بشقة وتعتبر الانجاز الأول في هذا المجال

وتتوفر على 82 سرير، وتستجيب لتطلعات البلاد المتزايدة من خلال توفير العلاج في

تخصصات التالية:

✓ وحدة الفحص الطبي (الطب العام المتخصص)

✓ وحدة الاستشفاء النهاري (HTA ، مرض السكري، أمراض الكلى والطب

الداخلي)

✓ وحدة الجراحة (مكونة من ثلاث قاعات للعمليات وقاعة للتطهير)

✓ وحدة استعجاليه، وحدة أمراض النساء، وحدة العلاج المكثف، وحدة تصفية الكلى

، وحدة التصوير الطبي، مخبر تحاليل بيولوجية.

- **قطاع الترقية العقارية PROMO-SIM:** حيث بدأ هذا الفرع في أكبر مشروع عقاري له

على مساحة أكثر من هكتارين في قلب مدينة البليدة، هذا المشروع الجريء والجذاب بحكم

الهندسة المعمارية وبنيته المتعددة الوظائف يتألف من عدة مرافق تشمل مركب متعدد

الوظائف يتربع على مساحة 25.609 م² فيمدينه البليدة وآخر في مدينة موزاية.

- **الجزائرية للمواد الدسمة ACG:** وهي شركة حديثة النشأة تتمثل منتجاتها في المواد

الدسمة من زيوت وزبدة... مقرها في وهران وهي الآن في مرحلة تجريبية لمنتجاتها.

بالنسبة للمجمع ككل فيتم تقييم الاستثمارات القائمة بـ 16.000.000.000,00 دج في حين

الاستثمارات الحالية التي يجري الالتزام بها فتقدر بـ 3.700.000.000 دج ومنذ سنة 1996

حتى 2013 انتقل رأس المال الاجتماعي من 2.208.000,00 دج إلى 3.940.000.000,00

دج

الفرع الثالث: القانون الداخلي للشركة: وهو مجموعة من النصوص والأنظمة المطابقة لقانون

العمل 11/90 المؤرخ في 11 أبريل 1990 المعدل والمتمم بالقانون 21/91 المؤرخ في 21

ديسمبر 1991 المتعلق بعلاقات العمل وضعته الإدارة العامة بالتشاور مع ممثل العمال تم إرساله

لمفتشية العمل من أجل المصادقة عليه، ثم المحكمة من أجل تسجيله.

تم طبع القانون في 2002 حيث يحتوي على ثلاث أبواب وتسعة فصول: الباب الأول متعلق

بعلاقات العمل ويشمل خمسة فصول تتعلق بالوضعية العامة، الباب الثاني يتعلق بالنظافة والأمن

ويتضمن فصلين، أما الباب الثالث فيتعلق بالآداب العامة ويحتوي على فصلين.

المطلب الثاني: تقديم شركة AGRO-SIM:

تعتبر شركة AGRO-SIM أول فرع من فروع المجمع وأكبر هذه الفروع نظرا لتنوع

منتجاتها وتربعها على السوق المحلي والخارجي وفي ما يلي تعريف بالفرع الذي سيتم تطبيق

النموذج عليه"

الفرع الأول: التعريف بالشركة: تقع المطحنة الصناعية سيم لمتيجة في الأطلس البلدي بدائرة

موزاية بالمنطقة الصناعية لبلدية عين الرمان التي تبعد حوالي 14 كلم عن مدينة البليدة، وهي

تنشط في مجال تحويل الحبوب وصناعة الأغذية الصناعية والعجائن، مقرها الاجتماعي المنطقة

الصناعية عين الرمان.

تتوزع الشركة على مساحة 120.000 متر مربع بقدرة تشغيلية وصلت إلى 1179 عامل في

2020 موزعة كالتالي: 4.25% إطارات، 15.60% أعوان التحكم، 77.94% أعوان التنفيذ،

وقدرة إنتاجية تصل إلى 25.000 قنطار/اليوم موزعة كالتالي:

- سميد (قمح صلب) : 15.000 قنطار /اليوم

- فريضة (قمح لين): 10.000 قنطار /اليوم

- عجائن وكسكس: 6.500 قنطار /اليوم

- تغذية أنعام: 600 طن/اليوم

ويتكفل بهذا الإنتاج:

- 03 مطاحن للدقيق و 04 مطاحن للفريضة؛

- 04 خطوط لإنتاج العجائن القصيرة و 03 خطوط لإنتاج العجائن الطويلة؛

- 04 خطوط لإنتاج الكسكس؛

- وحدة لصناعة تغذية الأنعام؛

- مجموعة صواميع تخزين بسعة 85.000 طن.

منتجات سيم موافقة لمعايير الجودة ISO 9001-2000 (الدقيق، الفريضة، العجائن الغذائية،

الكسكس) وتسوق في العديد من دول العامل: فرنسا، كندا، النيجر، مالي، التشاد، السينيغال ،

الإمارات العربية المتحدة، البنين، غامبيا، موريطانيا، بوركينا فاسو، بلجيكا، نيجيريا.

الفرع الثاني: مهام الشركة: من أهم المهام التي تمارسها الشركة هي المشاركة في تغطية الإنتاج

الوطني فيما يخص صناعة العجائن الغذائية بمختلف أنواعها، كما تساهم في تنمية وتفعيل هذا

القطاع وترقية صادراتها، حيث تقوم الشركة بتحويل المواد الأولية من قمح صلب ولين إلى مواد

استهلاكية ذات نوعية جيدة ، خاضعة لمواصفات الجودة الع المية عن طريق تحسين وتطوير

تشكيلة تتوافق وطلبات المستهلك من أجل تحقيق هذه المهام تعمل الشركة على:

- توفير منتجاتها عبر كامل التراب الوطني، وكذا تعمل على توسيع نشاطها في الخارج؛

- إقامة وحدات جديدة وهذا عن طريق زيادة نسبة الاستثمارات واقتناء أجهزة جديدة من أجل مضاعفة الإنتاج؛

- استعمال الإنتاج الزراعي واستغلاله إلى أقصى حد ممكن؛

- تأمين وتنشيط بيع المنتجات في السوق الوطنية والخارجية؛

- امتصاص البطالة وذلك من خلال تشغيل اليد العاملة وبالتالي زيادة القدرة الشرائية للأفراد؛

وللقيام بمهامها على أحسن وأكمل وجه تعتمد الشركة على خمس سجلات قانونية نوضحها في ما يلي:

1 **السجل القانوني للموارد البشرية:** ويحتوي على اسم ولقب العامل، الجنس، تاريخ ومكان

الميلاد، العنوان، المنصب الحالي، تاريخ التشغيل، تاريخ نهاية عقد العمل، أسباب نهاية

عقد العمل، رقم الضمان الاجتماعي، وطبيعة علاقة العمل.

2 **السجل القانوني لحوادث العمل:** ويحتوي على اسم ولقب العامل المتضرر، التصنيف، تاريخ

وساعة الحادثة، مدة عجز العامل الاحتمالية، الأضرار الماثرة، أسباب وظروف الحادث.

3 **السجل القانوني للعطلة السنوية:** ويحتوي على اسم ولقب العامل، منصب العمل الحالي،

تاريخ التوظيف، مدة العطلة السنوية، تاريخ بداية العطلة، تاريخ العودة إلى العمل، مبلغ

التعويض المدفوع، إمضاء العامل، الملاحظات. ويحتوي على 46 صفحة ويمضي من

طرف مفتشية العمل.

4 **السجل القانوني للأجور:** ويحتوي على الأشهر المرقمة من شهر جانفي إلى شهر ديسمبر

من نفس السنة ويتضمن الأجر القاعدي، مكملات وإضافات لراتب المنصب، أجرة

المنصب، الاقتطاعات الاجتماعية، العناصر الخاضعة للضريبة، الاقتطاعات المختلفة،

عناصر غير خاضعة للضريبة، المبلغ الصافي للدفع، ويحتوي على 51 صفحة ممضي

ومختوم من طرف رئيس المحكمة وتحتوي الصفحة الأولى على معلومات حول الشركة وطبيعة النشاط المزاوول من طرفها كما يمنع الشطب فيه أو استعمال الماسح أو إتلاف أي ورقة منه.

5 - **السجل القانوني للوقاية والأمن وطلب العمل:** الذي يملأ من طرف مفتشية العمل ويمضى من طرفها.

الفرع الثالث: أهداف شركة سيم: هناك مجموعة من الأهداف تسعى الشركة لتحقيقها على أصعدة مختلفة نوضحها في ما يلي:

- **أهداف اقتصادية:** تتحدد في ما يلي:
 - المحافظة على الريادة في سوق الصناعات الغذائية في ضل المنافسة الشديدة وهذا بالحصول على تكنولوجيا حديثة؛
 - العمل على تعديل وتطوير المنتجات الموجودة في السوق بالإضافة إلى العمل على إيجاد ابتكارات جديدة لتوسيع تشكيلة منتجات الشركة، بهدف توسيع الحصة السوقية لها؛
 - توفير التكوين الملائم لكل العمال وفي جميع المستويات بغرض مجارات التطورات التكنولوجية وتقنيات التسيير الحديثة؛
 - تحقيق رضا الزبائن؛
 - تكييف الإنتاج مع الطلب المتزايد للمستهلكين؛
 - المساهمة في توفير العملة الصعبة من خلال مضاعفة نشاط التسويق الدولي؛
 - تدريب العمال المبتدئين ورسكلة القدامى مع التطور السريع لوسائل الإنتاج وزيادة تعقيدها
- حيث تجد الشركة نفسها مجبرة على تدريب عمالها الجدد وذلك من أجل أن يتمكنوا من

استعمال هذه الوسائل واستغلالها عقلا، كما أن العمال القدامى قد يجدون أنفسهم أمام

آلات لا يعرفون تحريكها أحيانا، مما يستدعي إعادة تدريبهم عليها.

أهداف اجتماعية: وتتمثل في:

- تلبية احتياجات السوق الوطني أي تحقيق الاكتفاء الذاتي داخليا؛
- رفع المستوى المعيشي للعمال عن طريق فتح فرص العمل لهم وتكوينهم ورفع مستواهم المهني؛
- المساهمة في تحقيق التنمية الوطنية الشاملة؛
- المساهمة في امتصاص البطالة من خلال فتح أبواب التوظيف أمام الشباب؛
- وتطلع الشركة على المدى القصير وانطلاقا من قدراتها الإنتاجية الهائلة ومستوى جودة منتجاتها إلى مضاعفة نشاطها التسويقي الدولي من خلال زيادة تسويق منتجاتها إلى الدول الأجنبية.
- بالإضافة إلى ما سبق تؤدي الشركة دورها في الميدان التكنولوجي والبحث والتطوير، حيث ترصد لهذه العملية مبالغ هائلة من أجل الوصول إلى نسبة عالية من الأرباح، ومن أجل الوصول أيضا إلى أحسن طريقة إنتاجية مما يؤدي إلى تحسين جودة المنتج ورفع المردودية.

المطلب الثالث: عرض وتحليل الهيكل التنظيمي لشركة AGRO-SIM

يحدد الهيكل التنظيمي مهام ومسؤوليات مختلف المديريات والأقسام من أجل التنسيق فيما بينها

للحفاظ على تنظيم العمل ويمكن عرضه كما يلي:

المصدر: وثائق داخلية لشركة AGRO-SIM

الفرع الأول: الرئيس المدير العام: وهو المسؤول الأول على الشركة حيث يعتبر المسير الرئيسي والمخول الوحيد بجمع النشاطات التي تقوم بها الشركة، إذ له الصلاحية اللازمة لاتخاذ القرارات وإعطاء التدابير وكذا التعليمات اللازمة لتسهيل العمليات بين الأقسام.

أولاً: الأمانة العامة: وهي جهاز إداري متخصص في الأعمال المكتبية مثل إعداد الإرساليات وترقيمها وحفظها، بالإضافة إلى تنظيم الاجتماعات ورحلات العمل واستقبال الزوار والتوجيه وغيرها وهي بذلك تساعد في زيادة فعالية الإدارة.

ثانياً: النظافة والأمن: ويتكون من:

- **قسم النظافة:** يتكفل هذا القسم بضمان النظافة على مستوى الشركة أي في جميع

المديريات والمصالح المختلفة، وكذلك مسؤول على نظافة محيط الشركة؛

- **قسم الأمن الداخلي:** يسعى هذا القسم لضمان الأمن الداخلي للمؤسسة ويتكون من عدة

أفواج يعملون بالتناوب طيلة أيام الأسبوع ويرأس هذا القسم رئيس فرقة الأمن؛

ثالثاً: نظام إدارة النوعية: وهو جهاز يقوم بمراقبة نوعية وجودة المنتجات النهائية الموجهة للبيع

ومدى موافقتها لمعايير الجودة، وكذلك مسؤول على مراقبة نوعية وجودة المواد الأولية المستعملة في الإنتاج.

الفرع الثاني: مديرية التجارة والتسويق: تضم هذه المديرية دائرتين يشرف عليهما مدير التسويق والتجارة:

أولاً: دائرة التجارة: وتحتوي على ثلاث مصالح كالتالي:

- **مصلحة الفوترة:** تتمثل أعمالها في وضع الفواتير لمنتجات الشركة التي سيتم بيعها ليقوم

الزبون بملأ الطلبية؛

- **مصلحة التغطية:** تقوم على بمتابعة الزبائن التي تعمل معهم الشركة وتقف على ضمان

الدفع من طرفهم واحترام الآجال ومتابعتهم في حالة تخلفهم عن التسديد؛

- **مصلحة التوزيع:** حيث تقوم هذه المصلحة بتوزيع الطلبيات بعد تسويقها، وذلك حسب

شروط البيع مع الزبائن وتضمن توصيل الطلبيات في الوقت المتفق عليه، كما تقوم بعملية

نقل وتوزيع المواد الأولية بين الوحدات.

ثانيا: دائرة التسويق: تعتبر هذه الدائرة حديثة النشأة مقارنة ببقية الدوائر في الشركة، هذا وتلعب

دورها في زيادة تسويق منتجاتها حيث تركز مهامها على دراسة السوق المستهدف، الاتصال

المباشر مع المستهلكين سواء كانوا جدد أو غير ذلك عن طريق المعارض، ترويج منتجات

الشركة، دراسة الأسواق الخارجية والتخطيط والتصدير، تشخيص الخارجية المستهدفة وتقوم بهذه

الأعمال من خلال مصلحتين هما:

- **مصلحة التصدير:** تقوم هذه المصلحة بتسويق المنتجات خارج الوطن وذلك بدراسة

الأسواق الخارجية المحددة مسبقا والتنقل إليها وضمان وصول منتجات الشركة لها.

- **مصلحة الإشهار:** حيث تضمن هذه المصلحة عملية الإشهار بمنتجات الشركة الهادف

الذي يصل إلى المستهلك في جميع أنحاء الوطن وخارجه وتضمن إقناع هذا الأخير بجودة

منتجاتها الغنية عن التعريف

الفرع الثالث: مديرية الإدارة المالية والمحاسبية : ولهذه المديرية أربع دوائر يشرف على كل دائرة

مدير خاص بها وهي كالتالي:

أولاً: دائرة المحاسبة: تقوم بالتنسيق بين المصالح التابعة لها بإعداد الموازنة التقديرية ومراقبتها وتنفيذها وتحليلها من أجل استخراج الفروقات ومعالجتها واتخاذ الاحتياطات اللازمة، وتنقسم هذه الدائرة إلى:

مصلحة المحاسبة العامة: وتقوم بتسجيل العمليات المحاسبية اليومية.

مصلحة الخزينة: تقوم بتسجيل العمليات اليومية للخزينة ومراقبة حركتها.

مصلحة الاستثمارات: تقوم بمتابعة استثمارات الشركة محاسبياً من خلال بطاقات

الاستثمار لكل واحد على حدا ومتابعة العمر الإنتاجي وتسجيل الاهتلاكات في نهاية الدورة.

ثانياً: دائرة الإدارة العلمية: ومن أبرز مهامها: تطبيق سياسات تسيير الموارد البشرية

(التوظيف-التكوين-الاتصال-الترقية-طلبات العمل-الخدمات الاجتماعية)، مراقبة

الحضور اليومي، تحضير الأجور وكشوف الرواتب، تسليم واستلام مختلف الوثائق

الإدارية، وتتكون هذه الدائرة من المصالح التالية:

- **مصلحة الأجور:** يهتم بتحضير أجور العمال استناداً إلى كشوف الحضور اليومية

وسجلات الغيابات، كما يقوم بتحضير العلاوات والمنح والعطل السنوية أو الاستثنائية.

- **مصلحة تسيير الموارد البشرية:** ويهتم بالاتصالات الداخلية والخارجية وبالتنظيم والربط

بين الوحدات وتنفيذ سياسات تسيير الموارد البشرية من توظيف وتكوين...

- **مصلحة الخدمات الاجتماعية:** من مهامه تحضير التعويضات عن المرض والحوادث

المهنية، ومراجعة المنح العائلية، ويقوم بتمثيل العمال لدى صندوق الضمان الاجتماعي.

- **مصلحة التكوين:** حيث يقوم بتنظيم دورات تكوينية بشكل دوري لعمال الشركة الذين هم

بحاجة للتكوين، وذلك عن طريق مركز التكوين الذي يملكه المجمع تحت اسم خبرة

أكاديمي

- **مصلحة العتاد والنقل:** يحتوي على حظيرة للسيارات والشاحنات بالإضافة إلى فرع الوسائل

العامة.

ثالثا: دائرة المالية: وتتمثل مهامها في إعداد البرامج والتقارير المالية، الإشراف على الوضعية

المالية للشركة والاتصالات مع البنوك.

رابعا: دائرة الإعلام الآلي: حيث يحرص هذا القسم على ضمان صيانة أجهزة الإعلام الآلي

وكذلك برامج الإعلام الآلي التي تعمل بها الشركة.

الفرع الرابع: مديرية الإنتاج: وتتكون من ثلاث دوائر بالإضافة إلى المدير ونائبه ومساعد المدير:

أولا: دائرة الصيانة: حيث يشرف على هذه الدائرة مدير الصيانة، وتقوم بجميع أشغال الصيانة

والترميم وكذلك متابعة الصفقات وأيضا الأملاك واللوازم والتجهيزات التابعة للشركة وتتكون من:

- **صيانة المطاحن:** تقوم بتسيير العتاد الصناعي وصيانتة للوحدة الخاصة بالطحن.

- **صيانة العجائن:** تقوم بتسيير العتاد الصناعي وصيانتة للوحدة الخاصة بالعجن.

- **الورشة المركزية:** هذه الورشة خاصة بأعمال الحدادة والخراطة.

ثانيا: دائرة العجائن: حيث يقوم هذا القسم بإنتاج مختلف العجائن بمختلف أشكالها وأحجامها

ألوانها وتنقسم إلى:

- **عجائن سيدي المدني؛**

- عجائن سيدي الزغيمي؛

- عجائن سيدي مالك.

ثالثا: دائرة تحويل الحبوب (المطاحن): حيث يتكفل هذا القسم بتسيير وحدات الإنتاج (السميد

والفرينة) وهو موزع على أربع مطاحن:

- مطحنة سيدي رابح

- مطحنة سيدي خلف

- مطحنة سيدي يحي

- مطحنة سيدي براهيم

رابعا: المخبر المركزي: ويتكون هذا المخبر من مخبرين هما:

- مخبر تحاليل كيميائية وفيزيائية: حيث تجرى في هذا المخبر تحاليل الحبوب، وكل

منتجات الشركة.

- مخبر الميكروبيولوجي: وتجرى فيه التحاليل الميكروبيولوجية للمنتجات.

الفرع الخامس: مديرية التموين: تتكون هذه المديرية من دائرتين متخصصتين في التموين

والتخزين والمواد الأولية كما يلي:

أولا: دائرة التموين والتخزين: وتتضمن:

- مخزن قطع الاستبدال و الغيار: حيث يضمن تصليح مختلف التجهيزات المعطلة في

الشركة.

- مخزن التعليب والتغليف: ويخص تغليف وتعليب منتجات الشركة بكل أنواعها.

ثانيا: دائرة المواد الأولية: وتتكون كن مصلحتين كالتالي:

- مصلحة الشراء: تقوم بشراء مختلف التجهيزات والمواد الأولية.

- مصلحة التخزين: تقوم بتخزين ما تم شراؤه من تجهيزات أو مواد أولية.

المبحث الثاني: واقع الموارد البشرية في شركة AGRO-SIM

من خلال هذا المبحث سندرس واقع الموارد البشرية بشركة AGRO-SIM ابتداءً من الإمكانيات البشرية التي تملكها الشركة من إطارات وأعوان التحكم والتنفيذ مروراً بكيفية التدرج الوظيفي بالشركة ابتداءً من الاستقطاب من أجل الحصول على الوظيفة لدى الشركة وكيفية التدرج إلى غاية حصول الموظف على رتبة إطار، كما قمنا بتحليل محيط عمل الشركة ووقفنا عند إيجابياته وسلبياته.

المطلب الأول: الإمكانيات البشرية للشركة

تحتوي الشركة على قوة بشرية هائلة تعتبر المحرك الأساسي لها، إذ تمتلك عمال مؤهلين ذوو خبرة طويلة كون أغليبتهم يشتغلون منذ سنوات عديدة في الشركة مما يسمح لهم بتحقيق فرص كبيرة للإنتاج، كما يوجد بها موظفون ذوو مستوى تعليمي عالي قادرون على تحسين جودة منتجات الشركة وقدرتها الإنتاجية وبالتالي الرفع من قيمة أرباحها.

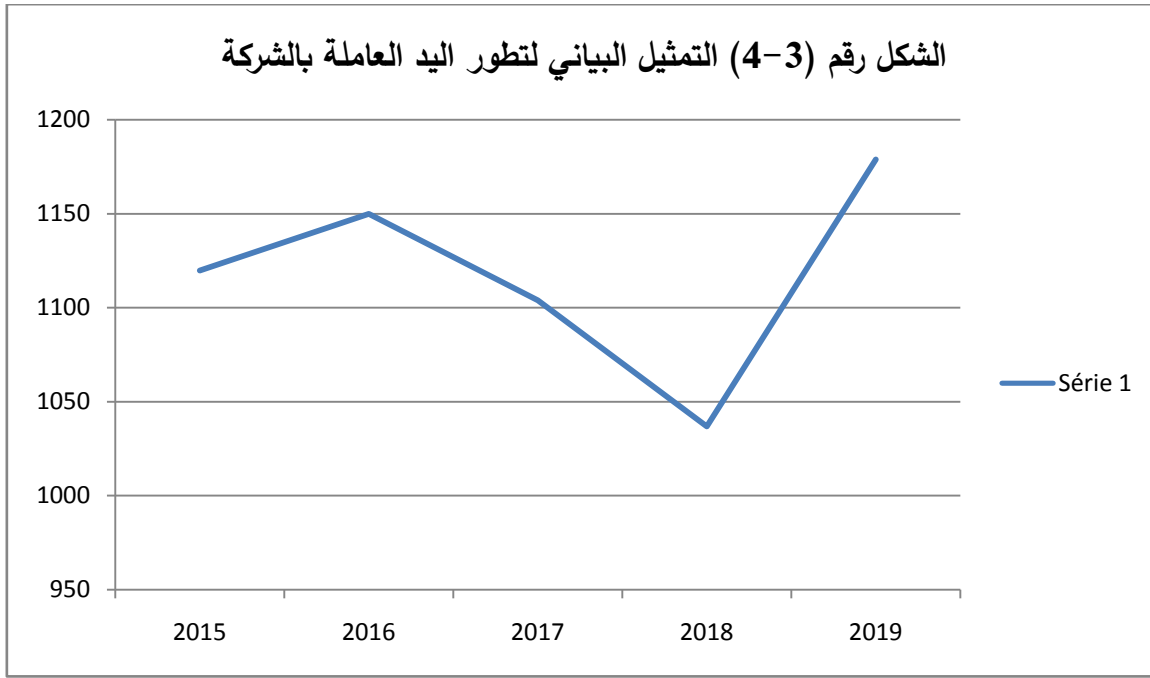
الفرع الأول: تطور اليد العاملة في الشركة: نبين من خلال ما يلي تطور اليد العاملة في الشركة خلال الخمس سنوات الأخيرة:

الجدول رقم: (1-4) تطور اليد العاملة في الشركة

السنوات	2016	2017	2018	2019	2020
عدد العمال	1120	1150	1104	1037	1179

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معلومات مقدمة من طرف مدير الموارد البشرية

الشكل رقم: يمثل التمثيل البياني لتطور اليد العاملة بالشركة في الخمس سنوات الأخيرة



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معطيات الجدول رقم (1-4)

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه والذي يليه التمثيل البياني له أن الشركة توظف ما يفوق 11.000 عامل بما يتناسب مع احتياجاتها السنوية، وهذا ما يعكس اتساع نشاط الشركة وكبر حجم منتجاتها وأسواقها التي تنشط فيها.

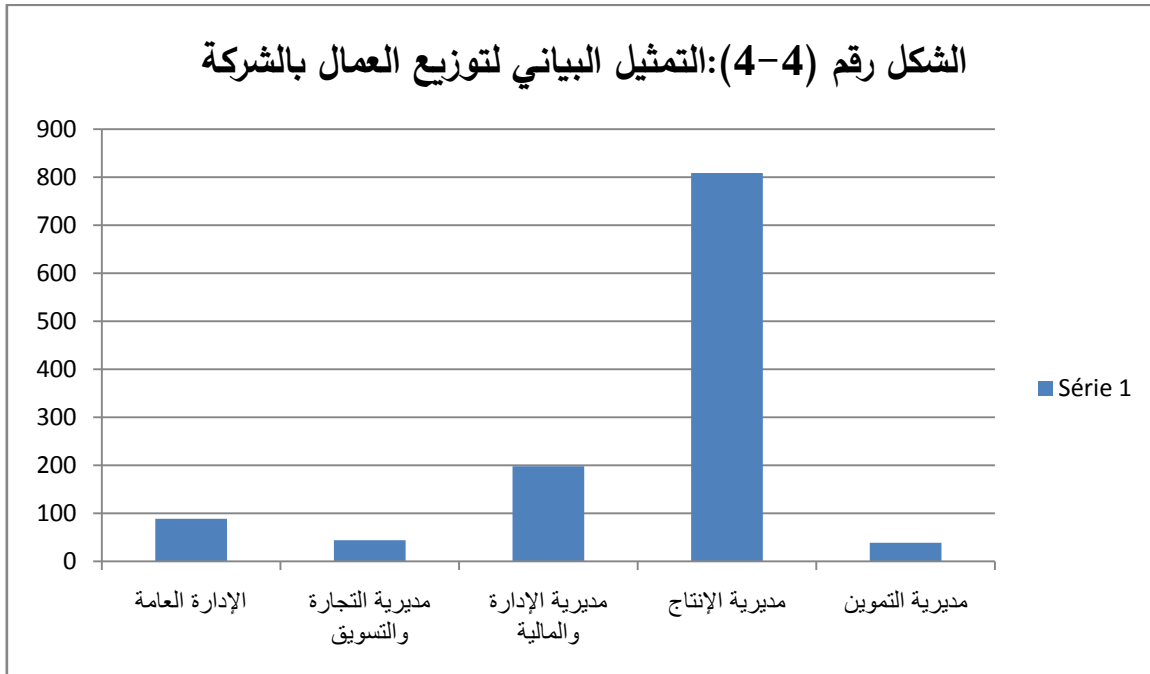
الفرع الثاني: توزيع العمال على الأقسام:

من خلال ما يلي نبين توزيع العمال على مختلف الأقسام في الشركة في سنة 2019

الجدول رقم (2-4) توزيع العمال على المصالح في شركة AGRO-SIM

المديرية	الإدارة العامة	مديرية التجارة والتسويق	مديرية الإدارة والمالية	مديرية الإنتاج	مديرية التموين
عدد العمال	89	44	19	809	39

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معلومات مقدمة من طرف: مدير الموارد البشرية



المصدر من إعداد الطالبة بالاعتماد على معطيات الجدول رقم (4-2)

نلاحظ من خلال الجدول والتمثيل البياني الذي يعكسه أن الشركة ونظراً لطبيعة نشاطها الذي يتمثل في إنتاج الحبوب والعجائن فإن عدد العمال الأكبر نجده متمركز في قسم الإنتاج من أجل تغطية القدرة الإنتاجية واحتياجات السوق المتزايدة من هذه المواد.

الفرع الثالث: تصنيف العمال في الشركة: تصنف الشركة الموظفون لديها إلى إطارات وأعوان التحكم وأعوان التنفيذ ويمكن شرح هذه الفئات كما يلي:

أولاً: الإطارات: وهي الفئة العليا في الشركة بعد الرئيس المدير العام، حيث تسند إليها مسؤوليات عن مختلف المديريات والوحدات، ويمكن لهذه الفئة اتخاذ قرارات على مستوى المديريات المسؤولة

عنها بما يتناسب مع طبيعة العمل والاستراتيجيات التي تعمل الشركة على تحقيقها على المدى القصير والطويل وذلك استنادا إلى المعلومات المتوفرة لديها.

ثانيا: أعوان التحكم: تتوزع هذه الفئة على مختلف الأقسام والوحدات وتمارس مهامها تحت إشراف

الفئة السابقة الذكر "الإطارات" كل حسب تخصصه ومجال عمله، من خلال المساعدة في تأدية المهام وضمان السير الحسن للشركة وتوفير المعلومة عند طلبها من طريف المسؤولين عليها.

ثالثا: أعوان التنفيذ: حيث تضم هذه الفئة مختلف الوظائف الفرعية التي تسند إليها مهام مباشرة

كالإنتاج أو رصد المعلومات من المستندات، وتمثل هذه الفئات سلسلة متكاملة فيما بينها تعمل

على تحقيق أهداف الشركة والمحافظة على مكانة الشركة في السوق، وضمان السير الحسن

لجميع مديريات ومصالح ووحدات الشركة؛ وكان التوزيع الفئات الثلاثة السابقة الذكر في الشركة

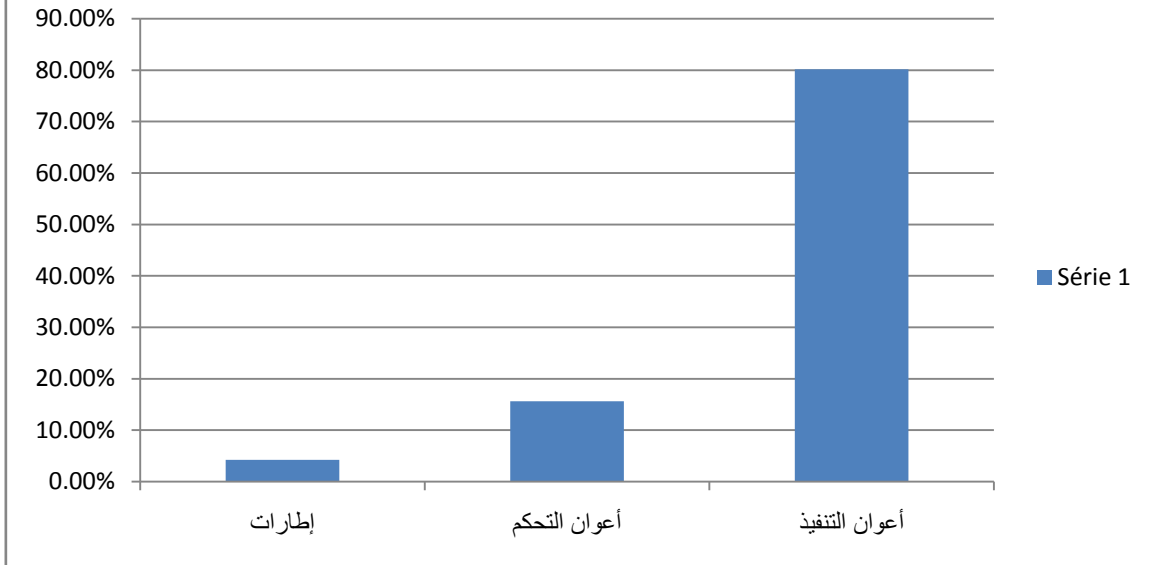
لسنة 2019 كالتالي:

الجدول رقم (3-4) تصنيف العمال داخل الشركة

التصنيف	العدد	النسبة
إطارات	50	4.24%
أعوان التحكم	184	15.61%
أعوان التنفيذ	945	80.15%
المجموع	1179	100%

من إعداد الطالبة بالاعتماد على المعلومات السابقة

الشكل رقم (5-4): التمثيل البياني لتصنيف العمال داخل الشركة



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الجدول رقم (3-4)

المطلب الثاني: التدرج الوظيفي للمورد البشري في الشركة

من خلال هذا المطلب سوف نحلل التدرج الوظيفي للمورد البشري داخل الشركة بدءاً من عملية اختياره وتعيينه ثم خضوعه لعملية التدريب والتكوين من طرف الشركة من أجل أن يتكيف مع مهامه وينجزها على أحسن وجه، وذلك كما يلي:

الفرع الأول: مرحلة الاختيار والتعيين في شركة AGRO-SIM:

تمر عملية التوظيف لدى الشركة بمجموعة من المراحل المنتظمة التي تتميز بالسلسلة فيما بينها ويمكن توضيحها كما يلي:

- تحديد الاحتياجات من طرف مسؤولي الأقسام ورؤساء الوحدات وذلك عن طريق إعداد

بطاقة احتياجات (أنظر الملحق رقم 01) وترفع تلك البطاقات إلى الرئيس المدير العام من

أجل إعطاء موافقته لمباشرة إجراءات التوظيف؛ ولدى الشركة الاختيار إما أن تقوم بعملية

التوظيف الداخلي بين الوحدات والأقسام أي بالاستعانة بالعمال الموجودين لديها عن طريق نقلهم بين الأقسام والوحدات أو الترقية من منصب إلى منصب أعلى منه، وعند تعذر الأمر وعدم توفر احتياجات الشركة داخليا تلجأ إلى عملية التوظيف الخارجي وذلك عن طريق إعداد إعلان موضوعه طلب التزويد بالموارد البشرية، بشروط وكفاءات معينة تقوم الشركة بتوضيحها بشكل دقيق من خلال ذلك الإعلان، وتقوم بإرساله إلى الوكالة الوطنية للتشغيل التابعة للدائرة التي تنشط فيها ANEM، بالإضافة إلى الإعلان المرسل إلى الوكالة الوطنية للتشغيل تتيح الشركة لطالبي العمل بإيداع السيرة الذاتية الخاصة بهم على مستواها، وفي نفس الوقت تقوم بتحضير قاعدة بيانات من طرف قسم الموارد البشرية تقوم من خلالها بتبويب المعلومات الخاصة بهؤلاء المترشحين من مؤهلاتهم وكفاءاتهم وشهادتهم وبياناتهم المدنية، من أجل الاستعانة بها عند الحاجة إليها.

- عملية الاختيار الأولية: بعد أن تقوم الشركة باختيار مجموعة من المترشحين لشغل الوظيفة من خلال قاعدة البيانات الخاصة بالسير الذاتية التي تملكها الشركة، وبعد أن تُرسل الوكالة الوطنية للتشغيل مجموعة من المترشحين تقوم المصالح الخاصة بالموارد البشرية بتحديد يوم لإجراء المقابلة ثم تتصل بأرقام هواتف المترشحين من أجل إعلامهم بالتقرب إلى مقر الشركة من أجل إجراء المقابلة.

- يتم إجراء المقابلة من أجل انتقاء الأشخاص المناسبين لشغل الوظيفة عن طريق لجنة مكونة من مسؤول فرع تسيير الموارد البشرية، رئيس الوحدة الذي طلب تزويده باليد العاملة بالإضافة إلى عون أمن والمترشح للمنصب، بعد عملية المقابلة يتم غربلة المترشحين واختيار الأنسب منهم لشغل الوظيفة، بعدها يتم إعلامهم بقبولهم كعمال لدى الشركة؛

- بعد أن تقبل الشركة المرشحين الذين تتوفر فيهم الشروط والكفاءات المطلوبة، أول خطوة تقوم بها الشركة هي عرض العامل المقبول لديها على طب العمل من أجل التأكد من سلامته البدنية، ثم يكلف العامل بتحضير ملف إداري بغرض إيداعه لدى مصالح الموارد البشرية، كما يقوم العامل المقبول بملأ استمارة لدى مصالح الوكالة الوطنية للتشغيل، في نفس الوقت يحضر فرع تسيير الموارد البشرية لدى الشركة محضر تنصيب (أنظر الملحق رقم 02) من أجل إمضائه من طرف العامل، ويعتبر تاريخ إمضاء محضر التنصيب هو تاريخ بداية انتماء العامل لأسرة الشركة؛ ويُشترط قبل إمضاء محضر التنصيب من طرف المعني أن يستفيد من دورة تحسيسية في النظافة وكيفية المحافظة على محيط الشركة . HSE

- تقدم المصالح المعنية للمورد البشري المقبول لديها بطاقة تتضمن المهام المخولة إليه ووصف العمل الذي سيقوم به، ويقوم هذا الأخير بالإمضاء عليها، وذلك من أجل تجنب أي لبس في المستقبل.

- يخضع العامل إلى فترة تجريبية مدتها 03 أشهر تنتهي بتقييمه من طرف مسؤوله المباشر سواء في الوحدة أو في القسم، عن طريق ملأ بطاقة تقييمية (أنظر الملحق رقم 03) يقرر من خلالها المسؤول الاحتفاظ أو التخلي عن هذا العامل أو تمديد فترة تجربته حسب ما يراه مناسب.

الفرع الثاني: برامج التدريب والتكوين في شركة AGRO-SIM:

يعتبر التدريب والتكوين من البرامج المرافقة لتطوير وتحسين أداء الموارد البشرية التي تعتمد عليها الشركة من أجل ضمان أحسن مردودية من طرف إداراتها وعمالها، ويعتبر التدريب أول خطوة تقوم بها الشركة مع مواردها البشرية عند توظيفهم وذلك عن طريق الفترة

التجريبية التي يمر بها الموظف في أول 03 أشهر يقضيها في الشركة حيث يتدرب في هذه الفترة على مهارات إتقان المهام المسندة إليه من طرف مديره وذلك عن طريق الاحتكاك بزملائه والاعتماد على المعلومات التي تحصل عليها في البداية بالإضافة إلى المؤهلات التي كان يكتسبها من قبل؛

أما بالنسبة للتكوين فيحتل مكانة مهمة لدى الشركة نظرا لأهميته الكبيرة والفوائد التي يعود بها على الشركة، باعتبار أن الشركة تعد من أكبر الشركات في مجالها حيث تطمح لمسايرة التكنولوجيات الحديثة في مجال الإدارة والمالية والمحاسبة والتسويق وأساليب الإنتاج الجديدة ويعتبر التكوين أفضل أداة لتحقيق هذه الأهداف .

أولاً: مكانة وسياسة التكوين في الشركة: تبرز مكانة التكوين في الشركة من خلال كثرة الدورات التكوينية التي تقوم بها لصالح عمالها وإطاراتها وأيضاً من كثرة العروض التي تأتيهم من طرف المكونين، وقد أنشأت الشركة مركز خاص بالتكوين وتحسين المستوى تابع لأحد فروع المجمع تحت مسمى خبرة أكاديمي بالإضافة إلى معاهد أخرى، ويعتبر من المراكز الرائدة في التكوين وتحسين المستوى يستفيد منه العمال وإطارات الشركة، وتخصص الشركة ميزانية سنوية خاصة بالتكوين في حدود 2% من الكتلة الأجرية مقسمة 1% لكل سداسي، وبلغت ميزانية التكوين في سنة 2019: 3.665.872,00 دج في السداسي الأول و 3.183.625,00 دج في السداسي الثاني

تنتهج الشركة استراتيجيات خاصة بالتكوين تطمح من خلالها لمواكبة التطورات التكنولوجية وحادثة أساليب التسيير، ومواجهة المنافسة الشديدة في السوق من خلال تحسين

وتطوير المعارف والكفاءات والمهارات الخاصة بعمالها وإطاراتها والوصول لأحسن مستويات الإنتاج والمردودية من أجل الحفاظ على مكانة الشركة في السوق وزيادة اتساعها أيضا.

ثانيا: الخطوات العملية للتكوين في الشركة: يتم تخصيص برنامج التكوين من قبل دائرة الموارد البشرية بعد تحديد الاحتياجات والموافقة من الرئيس المدير العام وتتم مراحل إعداد برنامج التكوين بالخطوات التالية:

- **تحديد الاحتياجات التكوينية:** بعد انتقاء الشركة عروض ودعوات للتكوين تقوم مصلحة الموارد البشرية بمراسلة كل المصالح التابعة لها حسب طبيعة التكوين من أجل تحديد الاحتياجات التكوينية، يتم إعداد قائمة اسمية للعمال الذين سيستفيدون من هذا التكوين تحتوي على معلومات عن العمال من اسم ولقب وطبيعة المنصب ونوع التكوين الذي سوف يتلقاه، ثم تقوم المصلحة بإعداد برنامج التكوين وإرساله إلى المكتب المتخصص في ذلك.

- **تصميم البرنامج التكويني:** بعد دراسة مخطط الاحتياجات التكوينية وتحديد قائمة العمال المعنيين بالتكوين يتم إرسال هذه قائمة العمال الذين سوف يستفيدون من دورات تكوينية إلى مركز خبرة أكاديمي أو مراكز أخرى حسب نوع التكوين في حدود المتاحات المتوفرة.

- **تنفيذ البرنامج التكويني:** بعد استقبال القائمة النهائية تقوم مصلحة الموارد البشرية التابعة للشركة بإعلام مركز التكوين التابع لها عن العمال الذين سوف تستقبلهم على مستواها من أجل الاستفادة من التكوين، وفي نفس الوقت تقوم بإعلام العمال على مكان التكوين موضوعه ومدته وتاريخ انطلاقه ونهايته من أجل الالتحاق في المواعيد المحددة، في نفس الوقت تقوم بتجهيز عقد التكوين ووثيقة التسجيل وبعدها يلتحق العمال بتكوينهم.

ثالثا: برامج التكوين في الشركة لثلاث سنوات الأخيرة:

تركز الشركة في برامج التكوين التي تقوم بها على المواضيع التي من شأنها أن تحسن من مستوى عمالها ومعارفهم والحصول على مكتسبات جديدة بهدف مواكبة التطورات التكنولوجية في أساليب الإنتاج أو الإدارة وتقنيات التسيير، كما تحرص الشركة على حضور الملتقيات التي تنظم من أجل شرح قانون المالية لكل سنة، وذلك من خلال إرسال وفد لحضور الملتقى من أجل التعرف والتعمق في قانون المالية لكل سنة. وشملت برامج التدريب والتكوين لثلاث سنوات الأخير حسب ما حصلنا عليه من معلومات من مصلحة الموارد البشرية التخصصات التالية:

تكوين في معايير الجودة ISO9001V2015، تحسين مستوى أعوان الإنتاج وأعوان الأمن وأعوان الصيانة، تكوين في مجال تحويل الحبوب، تكوين من أجل نيل شهادة احتراف لسائقين الوزن الثقيل، تكوين في مجال حوادث العمل، تكوين في اللغة الانجليزية للموظفين في مجال التصدير، تكوين في مجال النظافة والأمن والمحيط HSE ، التحكم في تقنيات التصدير، التجارة الدولية، الإعلام الآلي للتسيير، تكوين في برنامج Pack Office و Excel Avancée (الملاحق رقم 5، 6، 7، 8) تتضمن كل برامج التكوين التي قامت بها الشركة خلال السنوات 2018، 2019، مقسمة على سدايسات وتحتوى أيضا على تكلفة كل تكوين، والمؤسسة المسؤولة على هذا التكوين، وهي عبارة عن موازنات تقديرية تقوم بإعدادها مصلحة الموارد البشرية)

الجدول رقم (4-4) التكلفة المقدرة لبرامج التكوين في السنوات 2018، 2019

2019		2018		
السداسي الأول	السداسي الثاني	السداسي الأول	السداسي الثاني	
2.255.864.00	2.714.100.00	3.274370.00	3.311.420,00	إجمالي تكاليف التكوين

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الملاحق رقم 5،6،7،8.

تجدر الإشارة أنه بعد كل تكوين يتم إعداد ملف من طرف مسؤول مصلحة الموارد البشرية

يتضمن ملخص لأنواع التكوين التي أجريت خلال السداسي وتقرير يبين فيه عدم تجاوزه لنسبة 1

% من كتلة الأجور لذلك السداسي، ومستندات وشيكات بنكية تبين أن المكونين قد تم دفع

أعباءهم.

رابعاً: المعاهد والمدارس التي تتعاقد معها الشركة: تبحث الشركة عند إعداد برامج التكوين عن

المدارس العليا والمعاهد الوطنية المتخصصة، من ضمان التكوين الجيد لعمالها ومن بين المعاهد

التي تتعاقد معها الشركة نذكر ما يلي:

– ESG: المدرسة العليا للتسيير

– ISTAM: المعهد العالي للتكنولوجيات المتقدمة والمناجمنت

– INSIM: المعهد الدولي للمناجمنت

– IFEG: المدرسة التقنية لولاية البليدة التابعة لشركة سونلغاز

– INSFP: المعهد الوطني المتخصص في التكوين المهني.

بالإضافة إلى هذه المعاهد والمدارس تستعين أيضا الشركة بإطاراتها الأكثر كفاءة وأقدمية من أجل تدريب وتكوين العمال في مجال المحافظة على النظافة والأمن والمحيط، مقابل أتعاب تدفعها لهم، ويعتبر هذا النوع من التكوين أو التدريب دوريا تقوم به الشركة بعد كل عملية توظيف.

المطلب الثالث: تحليل محيط العمل في شركة AGRO-SIM:

مثل كل الشركات هناك ايجابيات وسلبيات يعيشها العمال في محيط عملهم، وسنقف عند

الايجابيات والسلبيات التي تواجه العمال داخل شركة AGRO-SIM

الفرع الأول: ايجابيات محيط العمل بالشركة:

- اعتماد الشركة على هيكل تنظيمي بسيط يساعدها على الاستجابة إلى المتغيرات بسرعة؛

- الاعتماد على أسلوب المقابلة المباشرة مع العمال المستقطبين لضمان الاختيار الأنسب

لمناصب العمل؛

- الاعتماد على استقطاب العمال من الوكالة الوطنية لتشغيل الشباب الذين لم يسبق لهم

العمل من قبل من أجل إتاحة الفرصة أمامهم للدخول إلى عالم الشغل؛

- الجو العائلي السائد بين العمال داخل الشركة الأمر الذي يشكل حافز على الاستمرار إلى

جانب الثقة المتبادلة بينهم، خاصة ثقة الرئيس بمرؤوسيه الذي يقيم خارج الوطن ولا يأتي

إلا نادرا لتفقد أحوال الشركة؛

- سهولة الاتصال بين الوحدات والأقسام والمديريات؛

- التنسيق الكبير بين الوظائف والتقسيم الجيد للمهام كل حسب تخصصه؛

- عدم تفاوت مواقيت العمل بين الموظفين؛

- توفر الأمن وذلك من خلال وجود مجموعة من كاميرات المراقبة الخارجية بالإضافة إلى مجموعة من رجال الأمن الذين يسهرون على حماية وراحة العمال؛
- انعدام الإضرابات حيث تشهد الشركة استقرار واستمرارية في العمل دون أي مشاكل؛
- توفر الشركة وسائل النقل لعمالها من أجل تجنب التأخيرات وتوفير عناء النقل بالوسائل الخاصة؛

- امتلاك المنظمة لمعدات جديدة مما يحفز العمال على تأدية واجبهم على أكمل وجه؛
- المعاملة الحسنة وحسن الاستقبال الذي يحظى به الزوار؛
- إخضاع العمال الجدد لفترة تدريبية كما وضعنا سابقاً للتأكد من قدرتهم وتمتعهم بالكفاءة اللازمة للعمل ضمن فريق الشركة؛
- اعتماد الشركة على مواد أولية ذات جودة عالية وتمتعها بطاقة تخزينية هائلة من أجل تسهيل وإتقان العمل من طرف العمال؛
- امتلاك الشركة لمكانة وسمعة جيدة داخل البلد وخارجه مما يبعث الاطمئنان في نفوس العمال من أجل تأدية مهامهم على أكمل وجه.

الفرع الثاني: سلبيات محيط العمل: هناك بعض العراقيل تواجه العمال داخل الشركة عند تأدية

مهامهم يمكن أن نحصرها في ما يلي:

- لا تعتمد الشركة خلال عملية التوظيف على كفاءات عالية؛
- الاهتمام بالتكاليف أكثر من الاهتمام بالمؤهلات من موارد بشرية أو الأفراد المستقبين؛
- نقص في التحفيز الموجهة للعمال؛
- الاعتماد على الأقدمية عند الترقية؛

- المركزية في اتخاذ القرارات وعدم إشراك العمال فيها أو الأخذ بأرائهم وبالتالي عدم معرفة احتياجاتهم وآرائهم؛

المبحث الثالث: تطبيق نموذج التكلفة على تكاليف الموارد البشرية بالشركة AGRO-SIM حسب النظام المحاسبي المالي

من خلال هذا المبحث نحاول تطبيق نموذج التكلفة لرسملة التكاليف الخاصة بالموارد البشرية، وهو النموذج الذي نادى به فلامهولتز أول من اهتم بهذا النوع من المحاسبة في دراسة قدمها سنة 1974، حيث نقوم بشرح النموذج في البداية وكيفية تطبيقه، ثم تطبيقه على معطيات الشركة ودراسة الأثر الذي يترتب عليه وذلك عن طريق الاستعانة بالمعلومات التي استطعنا التحصل عليها من مصلحة الموارد البشرية ومصلحة المحاسبة لشركة AGRO-SIM

المطلب الأول: وصف المعالجة المحاسبية

من خلال ما يلي نقوم بشرح موجز لطريقة التكلفة التاريخية ومبررات اختيارها، ذلك لأنه تم شرحها بشكل واسع في الجانب النظري، حيث هناك مجموعة من الأسباب والمبررات دفعت بنا لاختيار نموذج التكلفة التاريخية من بينها ما يلي:

- بما أن النظام المحاسبي المالي يفرض على المؤسسات إتباع طريقة واحدة لتقييم موجوداتها، وبما أن AGRO-SIM تتبع طريقة التكلفة التاريخية، فإنه كان من الضروري إتباع هذه الطريقة؛

- نظرا لأن الطريقة تتماشى مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها؛

- ونظرا لأن المعلومات التي استطعنا الحصول عليها من طرف مصالح الشركة يمكن

استعمالها من أجل بناء هذا النموذج فقط.

حيث تقوم المعالجة المحاسبية حسب هذا النموذج على التمييز بين عناصر التكاليف الخاصة بالموارد البشرية وذلك من خلال تقسيمها إلى تكاليف جارية وأخرى رأسمالية والمبدأ المستعمل في تقسيمها هو ذات المبدأ المعتمد لتصنيف التكاليف الخاصة بالأصول المادية والمعنوية ، حيث تشمل التكاليف الجارية التي لا يتوقع منها تحقيق منافع اقتصادية مستقبلية وإنما تستفيد منها الفترة الحالية: الأجور والرواتب، الضمان الاجتماعي، الحوافز والمكافآت والعلاوات وتكاليف ترك الخدمة، حيث تُحمل هذه المصاريف في الصنف 6 تحديداً في الحساب 63 مصاريف المستخدمين وتظهر في جدول النتائج للفترة التي حدثت فيها. أما التكاليف الرأسمالية التي يتوقع منها تحقيق منافع اقتصادية مستقبلية بحيث تستفيد منها الشركة لأكثر من دورة محاسبية فتظهر في الميزانية المالية للشركة في صنف التثبيات المعنوية في الحساب 208 التثبيات المعنوية الأخرى وتشمل ما يلي:

الفرع الأول: تكلفة الحصول على الموارد البشرية : وتشمل تكاليف الاستقطاب والاختيار

والتعيين، حيث تقوم الشركة بوضع إعلان عن التوظيف من أجل استقطاب المشاركين وذلك من خلال إرساله إلى الوكالة الوطنية للتشغيل، ثم تقوم بعملية الاختيار من خلال تنظيم مقابلات مع المشاركين يقوم بها مدير الموارد البشرية ثم اختيار الأنسب وتعيينه بالمنصب المطلوب بعد استوفائه الشروط المطلوبة، ويمكن حساب التكاليف المتعلقة بهذه العملية من خلال تبويب التكاليف التي تدخل بطريقة غير مباشرة في هذه العملية والتي تتمثل في نسبة من أجرة مدير الموارد البشرية ونسبة من أقساط الاهتلاك لبرنامج الإعلام الآلي وجهاز الإعلام الآلي والطابعة وتجهيزات المكتب وهي عناصر من التثبيات يستعملها مدير الموارد البشرية من أجل القيام بهذه الوظيفة، وتعتبر تلك النسب عبارة عن مفاتيح توزيع لتلك التكاليف، وعند قيامنا بالتربص التطبيقي قمنا بأخذ نسبة 15% كمفتاح

توزيع حسب الوقت الذي يقضيه مدير الموارد البشرية وهذا بعد إجراء مقابلة معه، وبعدما قمنا بتوزيع التكاليف الغير مباشرة المذكورة أعلاه على المورد البشري الموظف في مقابلة ما حصلنا على مبالغ ضئيلة لا يمكن رسملتها ذلك لأن أجرة مدير الموارد البشرية لا تتعدى 120.000 دج وأقساط الاهتلاك للعناصر المذكورة أعلاه صغيرة حيث تقوم الشركة بحسابها بعد تجميعها، وفي نفس الوقت الشركة لا تملك نظام معلومات محاسبي للمحاسبة التحليلية الذي يسهل علينا حساب التكاليف وتوزيعها كون التكاليف المذكورة أعلاه تعتبر تكاليف غير مباشرة متداخلة فيما بينها، فقد وجدنا صعوبة في قياسها، وأيضا في كثير من الأحيان فإنه ليس كل العمال الذين يتم قبولهم سيستفيدون في المستقبل من تكوينات أو تربصات من طرف الشركة، حيث تقتصر التكاليف المتعلقة بهم في تكلفة الاستقطاب والاختيار والتعيين فقط، لذلك لا يمكن اعتبارها تكاليف رأسمالية.

الفرع الثاني: تكلفة تعليم وتدريب وتنمية الموارد البشرية : وتشمل التكاليف التي تتكبدها

الشركة في سبيل تدريب وتعليم عمالها وتحسين مستواهم وضمان مواكبتهم للتقدم التكنولوجي من خلال تعليمهم أحدث تقنيات الإنتاج والصيانة وكذلك الإدارة والتسيير وكذلك من أجل رفع مستوى أدائهم، وتشمل هذه التكاليف حقوق المكونين أو المدربين وتكاليف النقل والإطعام خلال مدة التكوين في حالة ما إذا كان هذا التكوين خارج الشركة، كما يمكن أن تتم عملية التكوين داخل الشركة من طرف إدارتها ذوو الخبرة الذين يمكنهم إفادة العاملين الجدد ونقل خبراتهم عن طريق برامج تكوين تنظمها الشركة وتكلفتهم بها.

وتقرض المادتين 79، 80 على التوالي من قانون المالية لسنة 2007 الصادر بالجريدة الرسمية العدد 85، أنه "يتعين على الهيئات المستخدمة باستثناء المؤسسات والإدارات العمومية، تخصيص نسبة تساوي 1% على الأقل من كتلة الأجور السنوية لفائدة نشاطات

التكوين المهني المتواصل ونشاطات، وتخصيص نسبة تساوي 1% على الأقل من كتلة الأجر السنوية لفائدة نشاطات التمهين، وإذا تعذر ذلك يجب على هذه الهيئات المستخدمة أن تدفع رسماً على التمهين يتكون من الفارق بين المعدل القانوني 1% والمعدل الحقيقي المخصص لنشاطات التمهين والذي يصب ناتجه في حساب تخصيص خاص، ونفس الشيء بالنسبة لنشاطات التمهين".

لذلك فإن الشركة مجبرة على تنظيم دورات تكوينية لفائدة عمالها وكذلك المترشحين على مستواها بتكلفة لا تتجاوز 2% من كتلة أجورهم، وذلك تطبيقاً لأحكام المادتين المذكورتين أعلاه، وإذا تعذر ذلك تدفع ذلك الفرق إلى مديرية الضرائب للولاية التي تزاوّل الشركة نشاطها فيها، "حيث يحصل هذا الرسم بنفس طريقة التحصيل في المجال الضريبي".

ويسجل محاسبياً حسب النظام المحاسبي المالي وتطبيقاً لمبدأ محاسبة التعهد كالاتي:

مدین	دائن	التاريخ	مدین	دائن
641	442	من حـ/ الرسم على التكوين المهني والتمهين إلى حـ/ الدولة، الضرائب والرسم القابلة للتحصيل من أطراف أخرى	2% من كتلة الأجور	2% من كتلة الأجور

في حالة قيام الشركة بتكوين لصالح عمالها فإنها تسجل الفواتير الخاصة بالتكوين كما يلي:

مدین	دائن	التاریخ	مدین	دائن
442		من حـ/ الدولة، الضرائب والرسوم	2% من كتلة	2% من كتلة
	512	القابلة للتحويل من أطراف أخرى	الأجور - تكاليف	الأجور -
		إلى حـ/ البنك	التكوين	تكاليف
			التكوين	التكوين

وتحرص شركة AGRO-SIM على إجراء دورات تكوينية لعمالها خلال كل سداسي بنسبة

لا تتجاوز 1% من كتلة الأجور، حيث سنأخذ بعين الاعتبار هذه المصاريف ونقوم

برسملتها في الحساب 208 تثبيطات معنوية أخريًا إذا كانت شروط الاعتراف بالأصل تتوفر

فيها، وتجدر الإشارة أن الشركة تقوم بالاعتراف بهذه المصاريف في الحساب 618

الخدمات الخارجية "توثيق ومستجدات" وتحملها الدورة المحاسبية فقط.

المطلب الثاني: رسملة تكاليف تكوين الموارد البشرية لسنة 2018

من خلال هذا المطلب نقوم بدراسة وتحليل مصاريف التكوين التي تحملتها الشركة خلال الدورة

المحاسبية 2018، وذلك بعد عرضها ثم تقسيمها إلى مصاريف رأسمالية وأخرى حسب طبيعتها،

ثم نقوم برسملة المصاريف التي تتوفر فيها شروط الاعتراف بالأصل ذلك لأنها تعود بمنافع

اقتصادية مستقبلية على الشركة كما تزيد من كفاءة الأفراد المشاركين في التكوين، حيث سنقوم

بوضعها في الحساب 208 تثبيطات معنوية أخرى، وذلك بعد أن سجلتها الشركة في الحساب

6180، وقد حصلنا من مصلحة المحاسبة على القوائم المالية للدورة المحاسبية 2018 و كل

التسجيلات المحاسبية بصفة تفصيلية للحساب 6180 الذي تسجل فيه الشركة مصاريف التكوين،

أما مصلحة المستخدمين فوفرت لنا برامج التكوين على شكل موازنات تقديرية للدورة المحاسبية 2018 ، وقد قمنا بالمعالجة المحاسبية كما يلي:

الفرع الأول: تحليل تكاليف التكوين لسنة 2018: قبل أن نقوم بإعادة تصنيف تكاليف التكوين يجب أن نقوم بعرض البرنامج المفصل للتكوين لسنة 2018، وتجدر الإشارة أن المعلومات المقدمة من طرف مصلحة الموارد البشرية هي عبارة عن موازنة التكوين لتلك السنة، وبالتالي ستكون هناك فروقات طفيفة بين الموازنة والتسجيلات المحاسبية التي سجلتها الشركة في الحساب 618 خدمات خارجية "مستجدات وتوثيق" لأن هذه الأخيرة تعتمد على فواتير حقيقية يتم تحريرها من طرف المكونين أو المدارس والمعاهد التي تعاقدت معها. (أنظر الملاحق رقم 5،6،7،8،9،10)، وفيما يلي جدول مفصل لمختلف أنواع التكوينات التي قامت بها الشركة خلال سنة 2018:

الجدول رقم (4-5) عرض وتحليل مصاريف التكوين لسنة 2018

الرقم	نوع التكوين	المؤسسة المكونة	أرد البشرية	التكلفة الحقيقية	مدة الالتزام بعد التكوين
1	التحكم في تقنيات حساب الأبعاد	ESG	212 550.000	199 940.00	3
2	التحكم في ضوابط النظافة	تكوين داخلي	17 550.000	19 104.73	-
3	تحليل أسباب حوادث العمل وطرق تجنبها	ISTAM	320 460.000	301 408.80	3
4	تحسين مستوى أعوان الصيانة	تكوين داخلي	20 250.000	22 500.00	-
5	مدخل إلى أساليب النظافة والأمن والمحيط	تكوين داخلي	22 500.000	25 000.00	-

6	مدخل إلى أساليب النظافة والأمن والمحيط	تكوين داخلي	18 000.000	20 000.00	-
7	بطاقة مراقبة أساليب القياس	ESG	212 550.000	199 914.00	2
8	تحسيس حول الثقافة التنظيمية بالمؤسسة ووفاء الزبائن	IMAA/ INSIM	261 600.000	246 048.00	3
9	تكوين في اللغة الانجليزية	مدرسة فانون	229 200.000	229 200.00	3
10	أساليب التوزيع والتحكم في الوسائل والعتاد	IMAA/ INSIM	156 960.000	147 628.80	3
11	تحسين مستوى أعوان الإنتاج	INSFP	464 000.000	464 000.00	5
12	تأهيل في الكهرباء	IFEG	1 338 750.000	1 184 850.00	3
13	تكوين في معايير ISO	ESG	148 240.000	139 427.20	3
14	تحسين الإنتاجية وفق مقاربة LEAN	IMAA/ INSIM	156 960.000	147 628.80	3
15	فاتورة دفع رواتب المكونين	INSFP	164 500.000	182 777.78	3
16	تكوين سائقي الشاحنات الوزن الثقيل	IFEG	2 841 720.000	2 515 041.6	5
17	مدخل إلى أساليب النظافة والأمن والمحيط	تكوين داخلي	-	31 200.00	-
18	مدخل إلى أساليب النظافة والأمن والمحيط	تكوين داخلي	-	20 660.00	-
19	تكوين في تسيير المشاريع	مستشار راقم	-	280 000.00	3
20	تكوين في برمجيات الإعلام الآلي	SARL MTC	-	60.075 ,38	-
	المجموع			6 436 379.09	

المصدر من إعداد الطالبة بالاعتماد على الملاحق رقم (5،6،9) والمعلومات المقدمة من مدير

المالية والمحاسبة فيما يخص مدة الالتزام.

قمنا من خلال الجدول السابق بعرض برامج التكوين التي تم إجراؤها في سنة 2018 حيث تحصلنا على المعلومات عن الموازنات التقديرية لعملية التكوين أو التكوينات المبرمجة مع تكلفة كل تكوين من مصلحة الموارد البشرية، حيث يتم إعداد برامج التكوين من طرف هذه المصلحة على أساس 2% من كتلة الأجور سنويا، كما تحصلنا من مصلحة المحاسبة على التكاليف الحقيقية التي تحملتها بعد إجراء كل تكوين وذلك من خلال جميع التسجيلات المحاسبية التي قامت بها الشركة خلال دورة 2018، حيث تستعين الشركة بالحساب 6180000 توثيق ومستجدات من أجل تسجيل جميع تكاليف التكوين سواء كانت داخلية أو خارجية، ومن خلال تحليلنا للحساب 6180000 لاحظنا وجود تسجيل محاسبي لتكاليف التكوين كانت قد أجرتها الشركة في نهاية سنة 2017 بقيمة 60.075,38 دج "تظهر في نهاية الجدول" وسجلتها في بداية سنة 2018، الأمر الذي يخالف المبادئ المحاسبية التي تنص بأن كل دورة تتحمل تكاليفها وإيراداتها من خلال استقلالية الدورات، وبالتالي لن نأخذ ذلك المبلغ بعين الاعتبار عند المعالجة المحاسبية وإنما سيبقى في الحساب 618 توثيق ومستجدات ذلك لأنه تابع لدورة محاسبية سابقة، كما أن هناك ثلاث تكوينات أخرى قامت بها الشركة لم تكن مبرمجة من طرف مصلحة الموارد البشرية ولم تظهر في موازنة التكوين التي تقوم بإعدادها هذه الأخيرة.

بالنسبة للتكوين الخارجي فإن الشركة تتعاقد مع معاهد ومدارس عليا قد تم عرضها مسبقا من أجل تكوين عمالها، أما بالنسبة للتكوين الداخلي فهو إجراء روتيني تقوم به الشركة بعد كل عملية توظيف حيث تقوم الشركة بتكوين الموظفين الجدد حول أساليب المحافظة على النظافة وكذلك الأمن ومحيط العمل، وتستعين عند إجراء هذا التكوين بموظفيها الأكثر كفاءة والأكثر أقدمية مقابل أتعاب تدفعها لهم وقد بينا ذلك من خلال الجدول بتكوين داخلي، وبما أن تلك الأتعاب في كثير من الأحيان لا تتجاوز تكلفتها 30.000,00 دج ، كما تعد إجراء روتيني الهدف

منه المحافظة على سلامة العمال عند القيام بما همهم، ولا يُعد لها عقد تكوين أو مدة التزام حيث لا تساهم بشكل مباشر في زيادة إنتاجية المؤسسة أو تحقيق قيمة مضافة لها فهي تبقى مصاريف حسب طبيعتها تتحملها الدورة فقط ولن نقوم برسملتها مع باقي مصاريف التكوين.

بالنسبة للعمود الأخير مدة الالتزام بالتكوين فإن الشركة تقوم بإعداد عقد تسميه عقد التكوين لكل عامل استفاد من التكوين ومن بين بنود هذا العقد نجد في المادة رقم 06 (الملحق رقم 4) مدة الالتزام أو الوفاء، حيث يلتزم المستفيد ويتعهد بالبقاء في الشركة من أجل الاستفادة من خدماته لمدة تحددها الشركة وتبينها في ذلك العقد، وتتراوح مدة الالتزام بين سنتين و 5 سنوات، وذلك حتى يتسنى للشركة الاستفادة من الكفاءات التي اكتسبها العامل من خلال التكوين، وفي حالة استقالة العامل الطوعية فإنه ملزم بإعادة المبلغ المتبقي من تلك المصاريف، وقد اطلعنا على عقود التكوين الخاصة بسنة 2018 من أجل الحصول على المعلومات الخاصة بمدة الالتزام، في حين الشركة تحفظت على إعطائنا إياها من أجل إضافتها في الملاحق.

وبما أن الهدف من تحليل هذه التكاليف هو رسملتها من خلال إعادة تصنيفها في الحساب 208 تثبيات معنوية أخرى، فقد ارتأينا أن تكون مدة اهتلاك هذه المصاريف هي مدة الالتزام التي يتعهد بها العامل بالبقاء في الشركة بعد إجراء التكوين.

الفرع الثاني: إعادة تصنيف تكاليف التكوين: من خلال ما يلي نقوم بإعادة تصنيف تكاليف

التكوين التي عرضناها سابقا من خلال تسجيلها محاسبيا في الحساب 208 تثبيات معنوية

أخرى وذلك بعد أن كانت مسجلة في الحساب 618، ولكن يجب علينا أولا أن نشرح سير هذا

الحساب، "حيث يُجعل هذا الحساب مدينا بتكلفة الشراء في مقابل حسابات أطراف أخرى أو

الحسابات المالية، ويجعل مدينا بتكلفة الإنتاج في مقابل حساب إنتاج مثبت للأصول المعنوية

"القسم الفرعي من د/ 73" بعد تسجيل الأعباء حسب طبيعتها، كما يتم ترصيد حساب 208 تثبيطات معنوية أخرى عندما يتم اهتلاكها تماما، وذلك بجعل هذا الحساب دائما ويقابله في الجانب المدين الحساب 2808¹⁹⁵.

وليس كل التكاليف الواردة في الحساب 618 سوف نقوم برسملتها وتسجيلها في الحساب 208 تثبيطات معنوية أخرى، فقد قمنا بإلغاء التكاليف المتعلقة بالتكوين الذي تقوم به الشركة داخليا فهو يعتبر تدريب للموظفين على أساليب المحافظة على الأمن ونظافة المحيط وتكاليفه منخفضة لا يمكن رسملتها ولا تنتظر منه الشركة تحقيق منافع اقتصادية مستقبلية.

كما نُنوه أن الاعتراف بالتثبيات عند الحصول عليه أو إنتاجه من طرف الشركة يتبعه فتح ما يسمى ببطاقة الاستثمار « La fiche d'investissement » من أجل متابعته، ونبدأ بحساب اهتلاكه ابتداء من تاريخ بداية نشاطه وليس تاريخ اقتنائه، كما هو الحال عند تثبيت مصاريف التكوين على أنها تثبيطات معنوية فإن تاريخ بداية اهتلاكها هو تاريخ نهاية التكوين وتسلم الشهادات وليس تاريخ بداية التكوين.

¹⁹⁵ - شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا لمعايير المحاسبة الدولية، مكتبة الشركة الجزائرية بودواو، الجزائر، الطبعة الأولى، 2008،

		2018-02-28		
199.914,00	199.914,00	من ح/ مصاريف التكوين الخاصة التحكم في تقنيات الأبعاد إلى ح/ الإنتاج المثبت للأصول المعنوية إثبات التكوين في التحكم في تقنيات حساب الأبعاد	731000	20800001
		2018-03-01		
199.914 ,00	199.914 ,00	من ح/ مصاريف التكوين الخاصة بمراقبة أساليب القياس إلى ح/ الإنتاج المثبت للأصول المعنوية بطاقة مراقبة أساليب القياس ESG	731000	20800002
		2018-03-20		
301.408,80	301.408,80	من ح/ مصاريف التكوين حول حوادث العمل إلى ح/ الإنتاج المثبت للأصول المعنوية تكوين حول تجنب حوادث العمل	731000	20800003
		2018-06-13		
	246.048,00	من ح/ مصاريف التكوين حول الثقافة		20800004

246.048,00		التتظيمية وولاء الزبون إلى ح/ الإنتاج المثبت للأصول المعنوية تحسيس حول الثقافة التتظيمية وولاء الزبون	731000	
		2018-06-30		
229.000,00	229.000 ,00	من ح/ مصاريف التكوين في اللغة الانجليزية إلى ح/ الإنتاج المثبت للأصول المعنوية تكوين في اللغة الانجليزية	731000	20800005
		2018-06-30		
1.184.850 ,00	1.184.850 ,00	من ح/ مصاريف التكوين الخاص بالتأهيل في الكهرباء إلى ح/ الإنتاج المثبت للأصول المعنوية تأهيل في الكهرباء	731000	20800006
		2018-06-30		
464.000,00	464.000,00	من ح/ مصاريف التكوين الخاص بتحسين مستوى عمال الإنتاج إلى ح/ الإنتاج المثبت للأصول المعنوية	731000	20800007

		تحسين مستوى أعوان الإنتاج		
		2018-06-30		
147.628,00	147.628 ,00	من ح/ مصاريف التكوين الخاص بالتحكم في أساليب التوزيع إلى ح/ الإنتاج المثبت للأصول المعنوية التحكم في أساليب التوزيع والوسائل والعتاد	731000	2080008
		2018-08-31		
147.628,80	147.628,80	من ح/ مصاريف التكوين الخاص بتحسين الإنتاجية إلى ح/ الإنتاج المثبت للأصول المعنوية تحسين الإنتاجي وفق مقارنة lean	731000	20800009
		2018-11-30		
139.427 ,20	139.427 ,20	من ح/ مصاريف التكوين الخاصة بمعايير ISO إلى ح/ الإنتاج المثبت للأصول المعنوية تكوين في معايير ISO	731000	20800010
		2018-12-21		

280.000,00	280.000 ,00	من ح/ مصاريف التكوين الخاص بتسيير المشاريع إلى ح/ الإنتاج المثبت للأصول المعنوية تكوين في تسيير المشاريع	731000	20800011
		2018-12-31		
2.515.041 ,60	2.515.041 ,60	من ح/ مصاريف التكوين الخاص بتكوين سائقي الوزن الثقيل إلى ح/ الإنتاج المثبت للأصول المعنوية تكوين سائقي شاحنات الوزن الثقيل	731000	20800012
6.055.061,20	6.055.061,20		المجموع	

احترمنا خلال عرض التسجيل المحاسبي نفس التواريخ التي قيدت عند تسجيل مصاريف التكوين

في الحساب 618 حسب ما هو مبين في الملحق رقم 9

قمنا باستعمال أربع أرقام بعد الحساب 208 تماشيا مع النظام الذي تتبعه الشركة في أرقام

الحسابات، وقمنا بإعطاء كل تكوين رقم حساب خاص به مختلف عن الآخر وذلك من

أجل متابعته لوحده في الاهتلاك، كما استعملنا الحساب 731 الإنتاج المثبت للأصول

المعنوية لأنه تم تحميل التكاليف الخاصة بالتكوين في الحساب 618000، وذلك احتراماً

لمبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات.

الفرع الثالث: حساب الاهتلاك وتسجيله محاسبياً:

خلال ما يلي نقوم بحساب أقساط الاهتلاك لكل تكوين على حدا آخذين بعين الاعتبار مدة الالتزام كعمر للتثبيت العيني، وتاريخ نهاية إجراءاته هو تاريخ بداية حساب الاهتلاك، ثم نسجل كل

أقساط الاهتلاك محاسبيا بتاريخ 2018-12-31

1 حساب أقساط الاهتلاك: من أجل حساب قسط اهتلاك كل تكوين يجب أن تتوفر مجموعة

من المعطيات وهي تكلفة التكوين ومدة اهتلاكه وتاريخ إجراءاته وتاريخ نهايته، وفي ما يلي

جدول يبين المعطيات السابقة الذكر:

جدول رقم (4-6) حساب أقساط الاهتلاك لمصاريف التكوين في سنة 2018

الرقم	رقم حساب التكوين	تكلفة التكوين	تاريخ بداية التكوين	تاريخ نهاية التكوين	مدة الالتزام	قسط الاهتلاك حـ / 2803	القيمة المحاسبية الصافية
1	2030001	199.914,00	23-01-2018	2018-01-19	3 سنوات	61.084,84	138.829,16
2	20300002	199.914,00	21-02-2018	2018-02-23	عامين	83.297,50	116.616,50
3	20300003	301.408,80	20-03-2018	2018-03-28	3 سنوات	75.352,20	226.056,60
4	20300004	246.048,00	30-05-2018	2018-06-05	3 سنوات	47.842,67	198.206,16
5	20300005	229.200,00	29-06-2018	2018-08-29	3 سنوات	25.466,67	203.733,33
6	20300006	1.184.850,00	29-06-2018	2018-08-29	3 سنوات	131.650,00	1.053.200,00
7	20300007	464.000,00	11-06-2018	2018-07-11	5 سنوات	77.333,34	386.666,66
8	20300008	147.628,80	22-06-2018	2018-06-29	3 سنوات	24.604,80	123.024,00

127.124,80	20.504,00	3 سنوات	2018-08-09	31-07-2018	147.628,80	20300009	9
131.681,55	7.745,65	3 سنوات	2018-11-03	26-10-2018	139.427,20	20300010	10
280.000,00	-	3 سنوات	2018-12-28	21-12-2018	280.000,00	20300011	11
2.515.041,60	-	5 سنوات	2019-01-28	28-12-2018	2.515.041,60	20300012	12
5.500.179,53	554.881,67		-	-	6.055.061,20	المجموع	-

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق ومعلومات مقدمة من طرف المؤسسة ومقابلة

مجلات مع مدير مصلحة المستخدمين بتاريخ 15-01-2020

بعد أن توفرت لدينا المعلومات الكافية من أجل حساب قسط اهتلاك كل تكوين والتي تتمثل في تكلفة التكوين وتاريخ بداية ونهاية إجراءاته ومدة الالتزام بعد إجراء التكوين والتي اعتبرناها مدة اهتلاك التكوين ذلك لأن المستفيد من التكوين يلتزم من خلال إمضاء عقد التكوين بالبقاء في الشركة حسب المدة المحددة في العقد، حيث قمنا بحساب قسط اهتلاك والقيمة المحاسبية الصافية لكل تكوين والتي تتمثل في تكلفة التكوين مطروحا منها قسط الاهتلاك السنوي، و قمنا بحساب قسط الاهتلاك ابتداء من تاريخ نهاية إجراءاته لأنه التاريخ الذي تبدأ الشركة بالاستفادة من منافع هذا التكوين.

2 التسجيل المحاسبي لأقساط اهتلاك مصاريف التكوين: بما أن تسجيل الاهتلاك تدخل

ضمن أعمال نهاية السنة فسيكون تسجيل الإقساط بتاريخ 31-12-2018:

		2018-12-31		
61.084,83	61.084 ,83	من ح/ مخصصات الاهتلاك للأصول الغير جارية إلى ح/ اهتلاك مصاريف التكوين إثبات قسط الإهلاك السنوي	28080001	681
83297,5	83.297,5	من ح/ مخصصات الاهتلاك للأصول الغير جارية إثبات قسط الإهلاك السنوي	28080002	681
75.352,2	75.352,2	من ح/ مخصصات الاهتلاك للأصول الغير جارية إثبات قسط الإهلاك السنوي	28080003	681
47.842,66	47.842,66	من ح/ مخصصات الاهتلاك للأصول الغير جارية إثبات قسط الإهلاك السنوي	28080004	681
25.466,67	25.466,67	من ح/ مخصصات الاهتلاك للأصول الغير جارية إثبات قسط الإهلاك السنوي	28080005	681

131.650,00	131.650,00	من حـ/ مخصصات الإهلاك للأصول الغير جارية إثبات قسط الإهلاك السنوي	28080006	681
77.333,34	77.333,34	من حـ/ مخصصات الإهلاك للأصول الغير جارية إثبات قسط الإهلاك السنوي	28080007	681
20.504,00	20.504,00	من حـ/ مخصصات الإهلاك للأصول الغير جارية إثبات قسط الإهلاك السنوي	28080008	681
20.504,00	20.504,00	من حـ/ مخصصات الإهلاك للأصول الغير جارية إثبات قسط الإهلاك السنوي	28080009	681
7.745,65	7.745,65	من حـ/ مخصصات الإهلاك للأصول الغير جارية إثبات قسط الإهلاك السنوي	28080010	681
554.881,67	555.881,67		المجموع:	

المطلب الثالث: رسملة تكاليف تكوين الموارد البشرية لسنة 2019:

بعد تحليل تكاليف التكوين الخاصة بدورة 2018 وإعادة تصنيفها وتسجيلها محاسبيا في صنف التثبيات وحساب اهتلاكها وتسجيله محاسبيا، سوف نقوم من خلال ما يلي بتحليل تكاليف التكوين لسنة 2018 وذلك بإتباع نفس الخطوات التي قمنا بها في الفرع السابق:

الفرع الأول: تحليل تكاليف التكوين لسنة 2019: نقوم من خلال ما يلي بعرض برامج التكوين التي قامت بها الشركة خلال الدورة المحاسبية 2019 مرفقة بالتكاليف المقدرة والتكاليف الحقيقية لها:

الجدول رقم (7-4) عرض وتحليل مصاريف التكوين لسنة 2019

الرقم	نوع التكوين	المؤسسة المكونة	التكلفة المقدرة	التكلفة الحقيقية	مدة الالتزام
1	ملتقى حول قانون المالية لسنة 2019	الغرفة الجزائرية للصناعة والتجارة	50.000,00	47.027,52	-
2	ملتقى حول قانون المالية لسنة 2018	الغرفة التجارية والصناعية لمتيجة	10.000,00	10.000,00	-
3	تقنيات التصدير	الغرفة الجزائرية للصناعة والتجارة	50.000,00	47.027,52	-
4	تكوين سائقي شاحنات الوزن الثقيل	IFEG	1.721.140,00	638.239,20	5
5	تحسين مستوى أعوان المراقبة	تكوين داخلي	103.500,00	118.000,00	-
6	أمن المؤسسات	ESACA	110.000 ,00	110.000,00	2

7	أساليب الوقاية والسلامة	ESACA	52.000,00	52.000,00	-
8	تجارة دولية وتنظيم الأسواق	WTCA	62.127,12	66.054,00	-
9	شبكة SIMATIC	Siemens	85.091,60	90.470,00	2
10	تأهيل في الكهرباء	IFEG	897.326 ,40	-	3
11	إعلام آلي للتسيير	خبرة أكاديمي	1.144.500,00	1.114.500,00	3
12	تحويل الحبوب	خبرة أكاديمي	1.569.600,00	1.079.100,00	3
13	شبكة SIMATIC	Siemens	71.764,00	-	-
14	شبكة SIMATIC	Siemens	143.528,00	-	-
	المجموع				

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الملاحق رقم 7،8،10 ومعلومات مقدمة من طرف

مدير المالية والمحاسبة فيما يخص مدة الالتزام

يمثل الجدول أعلاه برامج التكوين التي تم إجراؤها لفائدة موظفي الشركة في سنة 2019، حيث قامت الشركة بالمشاركة في ملتقيات التي يتمحور موضوعها حول قانون المالية والتي تم إجراؤها على مستوى الغرفة الجزائرية للتجارة CACI، والغرفة التجارية للصناعة والتجارة لمتيجة CCIM، وتقوم الشركة بالمشاركة في هذا النوع من الملتقيات كمدعوة كل ما سمحت لها الفرصة بذلك، حيث تكلف إدارات قسم المالية بالحضور والاستفادة من محتوى الملتقى، وتعتبر التكاليف التي تكبدتها الشركة مقابل الحضور في هذا النوع من الملتقيات تكاليف دورية ذلك لأنه تقام كل سنة من أجل

تحيين معارف الإطارات فيما يخص مستجدات قانون المالية للسنة الحالية من أجل تجنب الوقوع في مخالفات قانونية، وبالتالي لا نقوم بتسجيلها في حساب التثبيات وإنما تبقى مصاريف دورية.

بالنسبة للتكوين الخاص بتقنيات التصدير والتجارة الدولية وتنظيم الأسواق فقد استفاد منه الموظف المكلف بعمليات التصدير في الشركة من أجل الاطلاع والاستفادة على المستجدات التي تخص إجراءات التصدير، ولم تقم الشركة بإعداد عقد التزام لهذا النوع من التكوين ذلك لأنه يتم إجراؤه بصفة دورية وبالتالي لا تعتبر التكاليف الخاصة به تكاليف رأسمالية؛

كما قامت الشركة بتكوين مجموعة أخرى من عمالها في مجال سياقة الشاحنات غير التي استفادت في السنة السابقة، وعليه سيكون التسجيل المحاسبي لهذا النوع من التكوين مستقل عن السنة السابقة، كذلك بالنسبة للتكوين الداخلي الذي أجرته الشركة على مستواها كنا قد فصلنا فيه وفي خصائصه وتسجيله في المطلب السابق؛

أما التكوين الخاص بأمن المؤسسات أساليب الوقاية الذي قامت به الشركة عند مدرسة ESACA يتعلق بتلقين أساليب جديدة وتقنيات حديثة في هذا المجال ورافق هذا التكوين فاتورتين مستقلتين نظرا لأن التكوين كان يحتوي على مرحلتين تمثلت في أمن المؤسسات أما الثانية فقد تضمنت أساليب الوقاية وكانت التكلفة الإجمالية للتكوين $110.000,00 + 52.000,00 = 162.000,00$ وهي التكلفة التي سيظهر بها التثبيت عند بداية تسجيله، وقد قامت الشركة بإعداد عقد التزام لمدة سنتين للتكوين ككل.

كما قامت الشركة بتكوين فريق الإعلام الآلي الخاص بها حول شبكة Ethernet أو ما يسمى بشبكة Simatic الصناعية من أجل إنشاء شبكة داخلية بغرض تسهيل العمل وضمان توفير المعلومة عند الحاجة إليها بين المصالح داخل الشركة وتطلب إجراء هذا التكوين مراحل متعددة كل

مرحلة رافقتها فاتورة مستقلة، وبالتالي سنقوم بتسجيل هذا التكوين محاسبيا حسب المراحل التي أُجري فيها على أساس تثبيت جاري انجازه إلى غاية استلام آخر فاتورة وانتهاء التكوين، وقد رافق هذا التكوين عقد التزام من بين بنوده التزام الموظف المستفيد بعدم الاستقالة الطوعية من المؤسسة لمدة سنتين.

الفرع الثاني: إعادة تصنيف تكاليف التكوين: خلال هذا العنصر نقوم بالتسجيل المحاسبي

لمصاريف التكوين بعد إعادة تصنيفها في صنف التثبيتات بالتحديد في الحساب 208 تثبيات معنوية أخرى حيث سنقوم بإتباع نفس الخطوات التي تم إتباعها سابقا مع الدورة المحاسبية 2018، إلا أن الحالة الخاصة التي سوف تصادفنا في هذه الدورة هو التكوين الذي قامت الشركة بالاستفادة منه بمراحل متقطعة وكل مرحلة تقابلها فاتورة خاصة بها، لذلك سنقوم بتسجيل كل مرحلة من التكوين في الحساب 237 التثبيتات المعنوية الجاري انجازها، وعند الانتهاء منه نقوم بترصيد الحساب 237 وفتح الحساب 208 الخاص بالتكوين، لأنه ابتداء من تلك اللحظة تبدأ الشركة بالاستفادة من المعارف والكفاءات الجديدة التي اكتسبها العامل خلال إجراء هذا التكوين، وللتنويه فإن حساب الاهتلاك الخاص بهذا التكوين يبدأ أيضا عند الانتهاء منه.

مدین	دائن	08-01-2019	مدین	دائن
20800013	731000	من حـ/ مصاريف تكوين سائقي شاحنات الوزن الثقيل إلى حـ/ الإنتاج المثبت للأصول المعنوية تكوين سائقي الشاحنات	638.239,20	638.239,20

		31-03-2019		
110.000,00	110.000,00	من ح/ التكوين الجاري انجازه في أمن المؤسسات "المرحلة الأولى" إلى ح/ الإنتاج المثبت للأصول العينية	731000	23710000
		31-03-2019		
52.000,00	52.000,00	من ح/ التكوين الجاري انجازه في أمن المؤسسات "المرحلة الثانية" إلى ح/ الإنتاج المثبت للأصول العينية	731000	23710001
		31-03-2019		
110.000,00 52.000,00	162.000,00	من ح/ مصاريف تكوين في امن المؤسسات وأساليب الوقاية الى ح/ التكوين الجاري انجازه في أمن المؤسسات "المرحلة الثانية" إلى ح/ التكوين الجاري انجازه في أمن المؤسسات "المرحلة الثانية"	23710000 23710001	20800014
		30-06-2019		
	85.091,60	من ح/ تكوين جاري انجازه شبكة		23700002

85.091,60		SIMATIC "مرحلة أولى" إلى حد/ الإنتاج المثبت للأصول المعنوية	731000	
		30-06-2019		
897.326,40	897.326,40	من حد/ مصاريف تكوين العمال "تأهيل في الكهرباء" إلى حد/ الإنتاج المثبت للأصول المعنوية	731000	20800015
		31-12-2019		
1.114.500,00	1.114.500,00	من حد/ مصاريف تكوين العمال "اعلام آلي للتسيير" إلى حد/ الإنتاج المثبت للأصول المعنوية	731000	20800016
		31-12-2019		
1.569.600,00	1.569.600,00	من حد/ مصاريف تكوين العمال في تحويل الحبوب إلى حد/ الإنتاج المثبت للأصول المعنوية		20300017
71.764,00	71.764,00	من حد/ تكوين جاري انجازه شبكة SIMATIC "مرحلة أولى"	731000	23700003

		إلى حد/ الإنتاج المثبت للأصول المعنوية		
		31-12-2019		
143.528,00	143.528,00	من حد/ تكوين جاري انجازه شبكة SIMATIC "مرحلة أولى" إلى حد/ الإنتاج المثبت للأصول المعنوية	731000	23700004
		31-12-2019		
85.091,61 71.764,00 143.528,00	300.383,6	من حد/ مصاريف تكوين في شبكة SIMATIC إلى حد/ تكوين جاري انجازه شبكة SIMATIC "مرحلة أولى" إلى حد/ تكوين جاري انجازه شبكة SIMATIC "مرحلة أولى" إلى حد/ تكوين جاري انجازه شبكة SIMATIC "مرحلة أولى" ترصيد التكوين الجاري انجازه	23700002 23700003 23700004	20800018
5.144.432,80	5.144.432,80		المجموع	

الفرع الثالث: حساب أقساط الاهتلاك وتسجيلها محاسبيا: نقوم من خلال ما يلي بحساب وتسجيل

أقساط الاهتلاك الخاصة بمصاريف التنمية القابلة للتثبيت للدورة المحاسبية 2018، والدورة

المحاسبية 2019 وذلك بالاعتماد على تكلفتها ومدة اهتلاكها التي هي نفسها مدة الالتزام الموجودة

في عقد التكوين، وتتبع الشركة طريقة الاهتلاك الثابت حيث يتم حساب قسط الاهتلاك عن طريق
قسمة تكلفة التثبيت على مدة اهتلاكه من أجل الحصول على قسط الاهتلاك

1 حساب أقساط الاهتلاك:

جدول رقم (4-8) حساب أقساط الاهتلاك لمصاريف التكوين لدورتين 2018 و 2019

لرقم	رقم حساب التكوين	تكلفة التكوين	تاريخ بداية التكوين	تاريخ نهاية التكوين	مدة الالتزام	قسط الاهتلاك	الاهتلاك المتراكم	القيمة المحاسبية الصافية
1	20800001	199.914,00	23-01-2018	-	3	66.638,00	127.722,84	72.191,16
2	20800002	199.914,00	21-02-2018	-	2	99.957,00	183.254,5	16.659,50
3	20800003	301.408,80	20-03-2018	-	3	100.469,60	175.821,8	125.587,00
4	20800004	246.048,00	30-05-2018	-	3	82.016,00	129.858,67	116.189,33
5	20800005	229.200,00	29-06-2018	-	3	76.400,00	101.866,67	127.333,33
6	20800006	1.184.850,00	29-06-2018	-	3	394.950,00	526.600,00	658.250,00
7	20800007	464.000,00	11-06-2018	-	5	92.800,00	170.133,34	293.866,66
8	20800008	147.628,80	22-06-2018	-	3	49.209,60	73.814,40	73.814,40
9	20800009	147.628,80	31-07-2018	-	3	49.209,60	69.713,60	77.915,2

85.205,50	54.221,70	46.475,74	3	–	26-10-2018	139.427,20	20800010	10
186.666,66	93.333,34	93.333,34	3	–	21-12-2018	280.000,00	20800011	11
2.012.033,28	503.008,32	503.008,32	5	–	28-12-2018	2.515.041,60	20800012	12
510.591,36	127.647,84	127.647,84	5	2020-01-11	04-01-2019	638.239,20	20800013	13
94.500,00	67.500,00	67.500,00	2	2020-03-31	15-03-2019	162.000,00	20800014	14
747.772,00	149.554,40	149.554,4	3	2020-07-10	30-06-2019	897.326,40	20800015	15
1.114.500,00	–	–	3	2020-01-19	05-12-2019	1.114.500,00	20800016	16
1.569.600,00	–	–	3	2020-12-16	02-12-2019	1.569.600,00	20800017	17
275.351,63	25.031,97	25.031,97	2	2020-11-13	13-11-2019	300.383,60	20800018	18
8.712.908,99	2.579.083,39	2.024.201,41	–	–	–	10.737.110,40	المجموع	

المصدر: من عداد الطالبة بالاعتماد على الملاحق رقم 9، 10 والمقابلة المجرات بتاريخ

2021-02-14

قمنا خلال الجدول أعلاه بحساب قسط اهتلاك كل تكوين على حدا بالاعتماد على تكلفته الإجمالية ومدة الالتزام باستعمال طريقة الاهتلاك الخطي الذي تتبعه الشركة، كما قمنا بحساب الاهتلاك المتراكم للتثبيات المعنوية التي دخلت حيز الخدمة في الشركة الدورة المحاسبية السابقة وذلك من خلال جمع قسط الاهتلاك الخاص بالدورة المحاسبية السابقة مع قسط اهتلاك السنوي للسنة الحالية، وهذا من أجل حساب القيمة المحاسبية الصافية لكل التثبيات والتي تساوي التكلفة الإجمالية مطروحا منها الاهتلاك المتراكم، كما أن هناك بعض التثبيات المعنوية لا يمكن حساب اهتلاكها في الدورة المحاسبية 2019 ذلك لأنها دخلت في نهاية شهر ديسمبر.

2 التسجيل المحاسبي لأقساط الاهتلاك

مدین	دائن	2019-12-31	مدین	دائن
681	28080001	من د/ مخصصات الاهتلاك للأصول الغير جارية إلى د/ اهتلاك مصاريف التكوين إثبات قسط الاهتلاك	66.638,00	66.638,00
681	28080002	من د/ مخصصات الاهتلاك للأصول الغير جارية إلى د/ اهتلاك مصاريف التكوين إثبات قسط الاهتلاك	99.957,00	99.957,00
681	28030003	من د/ مخصصات الاهتلاك للأصول الغير جارية إلى د/ اهتلاك مصاريف التكوين إثبات قسط الاهتلاك	100.469,60	100.469,60
681	28080004	من د/ مخصصات الاهتلاك للأصول الغير جارية إلى د/ اهتلاك مصاريف التكوين إثبات قسط الاهتلاك	82.016,00	82.016,00
681	28080005	من د/ مخصصات الاهتلاك للأصول الغير جارية إلى د/ اهتلاك مصاريف التكوين إثبات قسط الاهتلاك	76.400,00	76.400,00
681	28080006	من د/ مخصصات الاهتلاك للأصول الغير جارية إلى د/ اهتلاك مصاريف التكوين إثبات قسط الاهتلاك	394.950,00	394.950,00

92.800,00	92.800,00	من د/ مخصصات الاهتلاك للأصول الغير جارية إلى د/ اهتلاك مصاريف التكوين إثبات قسط الاهتلاك	28080007	681
49.209,60	49.209,60	من د/ مخصصات الاهتلاك للأصول الغير جارية إلى د/ اهتلاك مصاريف التكوين إثبات قسط الاهتلاك	28080008	681
49.209,60	49.209,60	من د/ مخصصات الاهتلاك للأصول الغير جارية إلى د/ اهتلاك مصاريف التكوين إثبات قسط الاهتلاك	28080009	681
46.475,74	46.475,74	من د/ مخصصات الاهتلاك للأصول الغير جارية إلى د/ اهتلاك مصاريف التكوين إثبات قسط الاهتلاك	280800010	681
93.333,34	93.333,34	من د/ مخصصات الاهتلاك للأصول الغير جارية إلى د/ اهتلاك مصاريف التكوين إثبات قسط الاهتلاك	280800011	681
503.008,32	503.008,32	من د/ مخصصات الاهتلاك للأصول الغير جارية إلى د/ اهتلاك مصاريف التكوين إثبات قسط الاهتلاك	280800012	681
	127.647,84	من د/ مخصصات الاهتلاك للأصول الغير جارية		681

127.647,84		إلى د/ اهتلاك مصاريف التكوين إثبات قسط الاهتلاك	280800013	
67.500,00	67.500,00	من د/ مخصصات الاهتلاك للأصول الغير جارية إلى د/ اهتلاك مصاريف التكوين إثبات قسط الاهتلاك	280800014	681
149.554,40	149.554,40	من د/ مخصصات الاهتلاك للأصول الغير جارية إلى د/ اهتلاك مصاريف التكوين إثبات قسط الاهتلاك	280800015	681
25.031,97	25.031,97	من د/ مخصصات الاهتلاك للأصول الغير جارية إلى د/ اهتلاك مصاريف التكوين إثبات قسط الاهتلاك	280800018	681
2.024.201,41	2.024.201,41		المجموع	

المبحث الرابع: دراسة أثر المعالجة المحاسبية على اتخاذ القرارات:

من أجل دراسة أثر المعالجة المحاسبية التي قمنا بها أعلاه على اتخاذ القرارات داخل الشركة يجب أولاً أن نبين هذا الأثر على القوائم المالية لدورتين المحاسبتين 2018 و 2019، حيث بعد أن قمنا بالتسجيل المحاسبي لمصاريف التكوين في الحساب 208 وذلك بعد أن قمنا بتحويلها من الحساب 618 كما قمنا بحساب أقساط الاهتلاك الخاصة بها في نهاية الدورة المحاسبية، من المؤكد أن القوائم المالية للدورتين سوف تتأثر، حيث تتأثر الميزانية المالية للشركة من خلال إضافة تثبيطات معنوية المتمثلة في مصاريف التكوين والتي تظهر في الحساب 208 بالإضافة إلى الحساب 2808 أقساط الاهتلاكات الخاصة بهذه المصاريف، أما جدول النتائج فسيتأثر من خلال تعديل الحساب 681 مخصصات الاهتلاكات وكذلك ظهور الحساب 731 ، و نبين من خلال ما يلي التغيرات الطارئة على القوائم المالية وعلى نتيجة الشركة، وكذلك نبين الأثر على اتخاذ القرار داخل الشركة من طرف مسيريرها في ضل القوائم المالية الجديدة.

المطلب الأول: أثر المعالجة المحاسبية على القوائم المالية للدورة المحاسبية 2018:

بما أنه سنقوم بتصحيح بند من بنود القوائم المالية تم إدراجه بشكل خاطئ فيها، حيث سنقوم برسملة مصاريف التكوين بعد أن كانت مصاريف حسب طبيعتها في الصنف السادس، وستتأثر مجموعة من الحسابات بما فيها نتيجة الشركة، ولكن لا يمكن إعادة فتح حسابات الدورة المحاسبية لأنها دورة مغلقة صادقت الجمعية العامة للشركة على حساباتها وتم نشرها، لذلك سيتم إظهار هذه أرصدة هذه الحسابات خارج الميزانية « en extra comptable » وعند عرض القوائم المالية يتم إظهار الأرصدة الافتتاحية للأصول أو الخصوم التي تأثرت بعد تصحيح الأخطاء، كما نقوم بالإشارة في الملاحق بالتفصيل حول طبيعة هذا التصحيح وهذا حسب ما ينص عليه المعيار المحاسبي الدولي رقم 08 السياسات المحاسبية، والتغييرات في

التقديرات المحاسبية والأخطاء ذلك لأن النظام المحاسبي المالي لم يتطرق بالتفصيل إلى مثل هذه الحالات وبما أن هذا الأخير يستمد روحه من معايير المحاسبة الدولية وتم تكييفه حسب معايير المحاسبة الدولية، لذلك نقوم بالاستعانة بما ينص عليه المعيار المحاسبي الدولي رقم 08 من أجل إعادة عرض القوائم المالية بعد تصحيح الخطأ، حيث يعرف المعيار المحاسبي الدولي رقم 08 أخطاء الفترات السابقة بأنها "حذف بند من بنود القوائم المالية أو إدراجه بشكل خاطئ في القوائم المالية لفترة أو لعدة فترات سابقة، نتيجة عدم استخدام أو الخطأ في استخدام معلومة صحيحة متوفرة وموثوقة والتي كانت متوفرة عند التصريح بإصدار القوائم المالية ومن أمثلة هذه الأخطاء: الأخطاء الحسابية، الأخطاء في تطبيق سياسات محاسبية، إغفال الحقائق أو تفسيرها بشكل خاطئ والاحتيايل." أما عن معالجة أخطاء السنوات السابقة فينص المعيار على تصحيح أخطاء الفترات السابقة بأثر رجعي من خلال تعديل الرصيد الافتتاحي للأرباح وإعادة عرض البيانات المالية بأثر رجعي يمثل تصويب الاعتراف بمبالغ العناصر القوائم المالية وقياسها والإفصاح عنها كما لو أن خطأ الفترة السابقة لم يحدث أبدا.

وفي ما يلي جدول يبين أرصدة الحسابات التي طرأ عليها تغييرات بعد المعالجة المحاسبية المقترحة من طرفنا:

الجدول رقم (9-4) أرصدة الحسابات قبل وبعد المعالجة المحاسبية

رقم الحساب	اسم الحساب	الرصيد قبل المعالجة	الرصيد بعد المعالجة	الفرق
د/ 134	الضرائب المؤجلة على الخصوم	-	947.130,92	+947.130,92
د/ 208	التشبيكات المعنوية الأخرى	-	6.055.061,20	+6.055.061,20

2808 /د	اهتلاك التثبيات المعنوية	-	554.881,67	+554.881,67
ق.م.ص 208	صافي حساب التثبيات المعنوية الأخرى	-	5.500.179,53	+5.500.179,53
618 /د	مصاريف التكوين حسب طبيعتها	6.436.379,09	6.436.379,09	0,00
681 /د	مخصصات الاهتلاك والمؤونات وخسائر القيمة للأصول الغير جارية	1.018.061.131,75	1.018.616.013,42	+554.881 ,67
693 /د	فرض ضريبة مؤجلة على الخصوم	-	947.130,92	+947.130,92
731/د	الإنتاج المثبت للأصول المعنوية	-	6.055.061,20	+6.055.061,20

المصدر: من إعداد الطالبة بعد القيام بالمعالجات المحاسبية

بعد أن تعرفنا على الحسابات التي سوف تطرأ عليها التغييرات، نجد الحساب 208 تثبيات معنوية

أخرى أصبح رصيد دائن بمبلغ 6.055.061,20 وهو نفسه المبلغ الذي تم رسملته من د/ 618

حيث يخضع هذا المبلغ للاهتلاك كما تم شرحه وحسابه مسبقا فنجد مبلغ اهتلاك

التثبيات 554.881,67 والذي يطرح من الرصيد الخام للحساب 208 تثبيات معنوية أخرى،

فيصبح صافي الحساب 208 5.500.179 ,93 ، في حين يحتفظ د/ 618 مصاريف التكوين

بنفس رصيده ذلك لأنها مصاريف حسب طبيعتها ونجد في المقابل د/ 731 الإنتاج المثبت

للأصول المعنوية برصيد دائن 6.055.061,20 حيث تم مقابلة الإيرادات بالمصروفات حسب ما

تنص عليه المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، بالنسبة للحساب 681 مخصصات الاهتلاكات فقد

ارتفع بمبلغ 554.881,67 بعد أن كان رصيده 1.018.061.131,75 أصبح رصيده

1.018.616.013,75؛

في المقابل فإن مصلحة الضرائب لن تقبل بالمعالجة المحاسبية المقترحة ويعتبر مبالغ
الاهتلاكات المسجلة أعباء غير قابلة للخصم ذلك لأن الشركة قد استفادت من فاتورة مصاريف
التكوين من حيث:

- تسجيلها كمصاريف حسب طبيعتها وبالتالي هي مصاريف غير قابلة للخصم؛
 - الاستفادة من الرسم على القيمة المضافة من خلال استرجاعه؛
 - الاستفادة من الإعفاء من الرسم على التكوين الذي يمثل 2% من كتلة الأجور "تم شرحه سابقاً"
- لذلك فإنها ستقوم بإعادة تصنيف مبالغ الاهتلاكات مع الاستردادات في الجدول رقم 09 وإعادة
تصحيح النتيجة، وهذا ما ينجر عليه ضرائب مؤجلة خصوم مسجلة في الحساب 134 حيث عند
إلغاء مجموع الاهتلاكات الخاصة بمصاريف التكوين ترتفع النتيجة بنفس المبلغ الملغى ونقوم
بإعادة تصحيح الضريبة على أرباح الشركات من خلال ضرب القيمة المحاسبية الصافية للأصل
المعنوي "مصاريف التكوين في معدل الضريبة على أرباح الشركات، ذلك لأن القيمة المحاسبية
الصافية للأصل المعنوي "مصاريف التكوين" هي في الحقيقة مجموع اهتلاكات السنوات القادمة إلى
غاية نهاية حياة الأصل المعني.

وللاشارة فإن شركة AGRO-SIM تستفيد من معدل ضريبة مخفض ذلك لأن لديها بعض
النشاطات التي تمارسها تخضع إلى معدلات ضريبية مخفضة.

الفرع الأول: إعداد الميزانية المالية المقفلة للدورة المحاسبية 2018 بعد التغيير:

اعتمادا على ما سبق نقوم بإعداد الميزانية المقفلة لدورة 2018 معتمدين أساسا على ميزانية

نفس الدورة التي حصلنا عليها من الشركة، ونقوم بتغييرات عليها حسب المعالجة المحاسبية

السابقة وللاشارة فإن هذه الميزانية هي الميزانية الافتتاحية لسنة 2019:

الجدول رقم (10-4) الميزانية المقفلة في 31-12-2018 جانب الأصول

الأصول	القيم الإجمالية 2018	اهتلاكات ومؤونات 2018	القيم المحاسبية الصافية 2018	القيم المحاسبية الصافية 2017
<u>أصول غير جارية</u>				
فارق الاقتناء				
« goodwill »				
التشبيات المعنوية	16.883.691,30	9.815.644,54	7.068.046,76	2.373.625,27
التشبيات المادية	15.117.911.375,88	10.285.068.487,14	4.832.842.888,74	4.666.862.370,35
التشبيات الجاري	116.576.215,54		116.576.215,54	
انجازها				713.804.435,3
التشبيات المالية	10.136.269,28		10.136.269,28	25,07
سندات موضوعة			0,00	33.470.212,77
موضع معادلة				0,00
مساهمات أخرى	320.000,00		320.000,00	320.000,00
وحسابات دائنة ملحقة				0,00

33.150.212,77	9.816.269,28		9.816.269,28	بها
				سندات أخرى مثبتة
	4.565.920,54		4.565.920,54	قروض وأصول مالية
4.393.705,68				أخرى مثبتة
				ضرائب مؤجلة على
				الأصول
5.420.904.239	4.971.189.340,86	10.294.884.131,68	15.266.073.472,54	مجموع الأصول الغير
,14				جارية
				<u>الأصول الجارية:</u>
1.042.809.626,	1.524.505.418,93	117.686.456,83	1.642.191.875,76	المخزونات والمنتجات
82	5.728.729.596,02	45.674.134,43	5.774.403.730,45	قيد التنفيذ
6.138.865.107,	1.399.072.445,04	45.674.134,43	1.444.746.579,47	حسابات دائنة
57	4.171.052.981,69		4.171.052.981,69	واستخدامات مماثلة
1.850.354.980,	158.604.169,29		158.604.169,29	الزبائن
26				المدينون الآخرون
4.061.390.400,				الضرائب
93				حسابات دائنة أخرى
227.119.726,3	404.234.833,32		404.234.833,32	الموجودات وما
8				شابهها
0.00				الأموال الموظفة

701.390.606,0 0 0,00 701.390.606,0 0	404.234.833,32		404.234.833,32	والأصول الجارية الأخرى الخزينة
7.883.065.340 39	7.657.469.848,27	163.360.591,26	7.820.830.439,53	مجموع الأصول الجارية
13.303.969.57 9,53	12.628.659.189,13	10.458.244.722,94	23.086.903.912,07	مجموع العام للأصول

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الملحق رقم 11 والمعالجات المحاسبية السابقة

بعد أن قمنا بإعادة رسم جانب الأصول من ميزانية الشركة للدورة المحاسبية 2018 وجب علينا أن نعدل رصيد التثبيات المعنوية الذي كان ظاهر في الميزانية بقيمة إجمالية 10.828.630,10، الاهتلاكات المخصصة له 9.260.762,87 المبلغ الصافي 1.567.867,23 فأصبحت قيمته الإجمالية بعد رسملة مصاريف التكوين 16.883.691,31 والاهتلاكات المخصصة له 9.815.644,54 أما المبلغ الصافي فأصبح 7.068.046,76 وبعد هذا التغيير في صنف التثبيات المعنوية سيتغير منطقيا مجموع الأصول حسب الزيادة المسجلة حيث أصبح مجموع إجمالي الأصول 23.086.903.912,07 أما مجموع الاهتلاكات والمؤونات فأصبح

10.458.244.722,94 وبالنسبة للقيم المحاسبية الصافية فأصبحت 12.628.659.189,13

، وبما أنه سجلنا هذا التغير في جانب الأصول فإن جانب الخصوم سيتأثر أيضا ويتغير وذلك بعد

إعادة حساب نتيجة الشركة بعد المعالجات المحاسبية السابقة وكذلك نظرا لضرورة توازن جانب

الأصول مع جانب الخصوم حسب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

الجدول رقم (11-4) الميزانية المقفلة في 31-12-2018 جانب الخصوم

2017	2018	ملاحظات	الخصوم
			<u>الأموال الخاصة:</u>
5.665.000.000,00	5.665.000.000,00		رأس المال الصادر
			رأس المال الغير مستعان به
1.452.576.918,40	554.065.616,28		علاوات واحتياطات
			فارق إعادة التقييم
			فارق المعادلة
501.488.697,88	791.904.136,92		النتيجة الصافية
			رؤوس أموال خاصة أخرى-
			الترحيل من جديد-
7.619.065.616,28	7.010.969.753,20		المجموع 1
			<u>الخصوم الغير جارية</u>
2.533.020.674,18	1.887.880.411,99		قروض وديون مالية
	947.130,92		ضرائب (مؤجلة ومرصد لها)
			ديون خرى غير جارية
			مؤونات ومنتجات ثابتة مسبقا

2.533.020.674,18	1.888.827.542,91		مجموع الخصوم الغير جارية 2
855.503.269,22	850.606.718,58		<u>الخصوم الجارية</u> الموردون والحسابات الملحقه
123.015.436,73	245.291.862,98		ضرائب
1.590.033.635,26	1.156.324.654,26		ديون أخرى
583.330.947,86	1.476.638.657,20		خزينة سالبه
3.151.883.289,07	3.728.861.893,02		مجموع الخصوم الجارية 3
13.303.969.579,53	12.628.659.189,13		المجموع العام للخصوم

المصدر: من إعداد الطالبه بالاعتماد على الملحق رقم 12

من خلال ما سبق نلاحظ أنه ارتفعت النتيجة بعد أن كانت 787.351.088,31 دج أصبحت

791.904.136,92 دج، كما ظهر عنصر جديد ضرائب مؤجلة خصوم برصيد 947.130,92

دج تم الشرح سابقا كيف نتج رصيده.

الفرع الثاني: إعداد جدول النتائج حسب الطبيعة للفترة المالية 2018 بعد التغيير

من خلال ما يلي وانطلاقاً من المعالجات المحاسبية السابقة نقوم بإعداد جدول النتائج للسنة المالية

المقفلة 2018 الذي يحدد النتيجة الصافية للشركة

الجدول رقم (4-12) جدول النتائج حسب الطبيعة للفترة المالية المقفلة 2018

الفترة المالية المقفلة من 2018-01-01 إلى غاية 2018-12-31 بعد التغيير

البيان	الملاحظات	2018	2017
رقم الأعمال		12.892.628.942,91	12.906.181.429,41
التغير في المخزونات		-68.930.399,00	-131.007.925,00
الإنتاج المثبت		6.055.061,20	0,00
إعانات الاستغلال		0,00	0,00
1 - إنتاج السنة المالية		12.829.753.605,11	12.775.173.504,41
المشتريات المستهلكة		9.070.601.060,32	9.102.117.901,18
الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى		721.338.977,48	545.154.843,90
2 - استهلاك السنة المالية		9.791.940.037,80	9.647.272.745,08
3 - القيمة المضافة (2-1)		3.037.813.567,31	3.127.900.759,33
أعباء المستخدمين		781.674.812,47	794.178.066,00
الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة		93.109.554,98	98.755.903,77

2.234.966.789,56	2.163.029.199,86		4 - الفائض الإجمالي للاستغلال
31.334.247,23	53.327.011,09		المنتجات العملية الأخرى
145.759.934,76	196.341.417,57		الأعباء العملية الأخرى
1.436.400.269,65	1.018.616.013,42		المخصصات الاهتلاكات والمؤونات
58.131.733,60	129.742.642,81		استرجاع خسائر القيم والمؤونات
742.272.565,98	1.131.141.422,77		5 - النتيجة العملية
14.238.753,40	37.120.840,63		المنتجات المالية
144.916.680,26	162.919.606,42		الأعباء المالية
-130.677.926,86	-125.798.765,79		6 - النتيجة المالية
611.594.639,12	1.005.342.656,98		7 - النتيجة العادية قبل الضرائب
			(6+5)
110.651.323,00	212.663.604,00		الضرائب الواجب دفعها عن النتيجة العادية
545.381,76	774.916,06		الضرائب المؤجلة "تغيرات" عن النتائج العادية
12.878.878.238,64	13.049.944.099,64		مجموع منتجات الأنشطة العادية
12.377.389.540,76	12.258.039.962,72		مجموع أعباء الأنشطة العادية
501.488.697,88	791.904.136,92		8 - النتيجة الصافية للأنشطة

العادية			
العناصر الغير عادية "منتجات"	0,00	0,00	0,00
العناصر الغير عادية "أعباء"	0,00	0,00	0,00
9 - النتيجة الغير عادية	0,00	0,00	0,00
10 - النتيجة الصافية للسنة المالية	791.904.136,92	501.488.697,88	

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الملحق رقم 13 والمعلومات السابقة

نلاحظ من خلال جدول النتائج المعروض أعلاه أن هناك مجموعة من الحسابات طرأت عليها تغييرات وأخرى لم تكن ظاهرة وتم اظهارها، حيث نتج لنا حـ/ 731 الإنتاج المثبت برصيد 6.055.061,20 وهذا بعد ما تم مقابلته مع الحساب 618 مصاريف التكوين بعد أن تم رسملة جزء منه، كذلك ارتفع رصيد الاهتلاكات والمؤنات من 1.018.061.131,75 دج إلى 1.018.616.013,42 دج ، كما تغير رصيد الضرائب المؤجلة حيث بعد أن كان 172.214,86 أصبح 774.916,06 ، لتتغير نتيجة الصافية للشركة وترتفع إلى 791.904.136,92 دج وذلك بعد أن كانت 787.351.088,31 دج.

المطلب الثاني: أثر المعالجة المحاسبية على القوائم المالية لسنة 2019

من أجل تجسيد مبدأ المقارنة التي تنص عليه المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وينادي به النظام المحاسبي المالي، حيث نجد هذا المبدأ يتجسد عند إعدادنا للقوائم المالية وذلك بضرورة إظهار أرصدة السنة ن والسنة ن-1، لذلك ارتأينا عند اقتراح هذه المعالجة المحاسبية تطبيقها على دورتين محاسبيتين متتاليتين وهما سنوات 2018 و 2019، حيث قمنا بالمعالجة المحاسبية لسنة 2018 خارج الميزانية لأنه تم إقفاله وأعدنا عرض الميزانية الافتتاحية لسنة 2019، أما سنة 2019

فسنقوم بتصحيح الخطأ وعرض القوائم المالية الختامية بصفة عادية، حيث يؤثر رسمة مصاريف التكوين واهتلاكها على القوائم المالية وعلى نتيجة الشركة ، وهذا ما سعى إلى إظهاره من خلال ما يلي:

ومن أجل تسهيل هذه العملية نقوم بإعداد جدولين الأول يحتوي على أرصدة الحسابات لتصحيح الميزانية الافتتاحية لسنة 2018 والثاني يحتوي على أرصدة الحسابات التي طرأ عليها التغيير بعد المعالجة المحاسبية المقترحة كما يلي:

الجدول رقم (13-4) أرصدة الحسابات قبل وبعد المعالجة المحاسبية

صافي د/208	د/2808	د/208	د/134	د/11	
5.500.179,53	554.881,67	6.055.061,20	947.130,92	4.553.048,61	الرصيد بعد المعالجة

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على المعطيات السابقة

الجدول أعلاه يمثل الأرصدة التصحيحية للميزانية الافتتاحية لسنة 2018 حيث سجلنا ارتفاع في النتيجة الصافية للشركة بمبلغ 4.553.048,61 وهو الفرق بين النتيجة السابقة والجديدة أي (787.351.088,31 – 791.904.136,92) وتم ترحيل الفرق فقط إلى د/ 11 لأنه تم توزيع نتيجة الشركة لسنة 2018 خلال الجمعية العامة، أما أرصدة باقي الحسابات فقد تم شرحها والتفصيل فيها سابقا؛

الجدول رقم (14-4) أرصدة الحسابات قبل وبعد المعالجة المحاسبية

رقم الحساب	اسم الحساب	الرصيد قبل المعالجة مع الأخذ بعين الاعتبار تصحيح الميزانية الافتتاحية	الرصيد بعد المعالجة	الفرق
د/ 134	الضرائب المؤجلة على الخصوم	947.130,92	1.592.719,76	645.588,84+
د/ 208	التثبيات المعنوية الأخرى	6.055.061,20	10.737.110,4	4.682.049,2+
د/ 2808	اهتلاك التثبيات المعنوية	554.881,67	2.024.201,41	1.469.319,74+
ق.م.ص. 208	صافي حساب التثبيات المعنوية الأخرى	5.510.179,53	8.712.908,99	3.202.729,46+
د/ 618	مصاريف التكوين حسب طبيعتها	475.589.547,51	475.589.547,51	-
د/ 681	مخصصات الاهتلاك والمؤونات وخسائر القيمة للأصول الغير جارية	912.208.703,10	912.678.022,84	469.319,74+
د/ 693	فرض ضريبة مؤجلة على الخصوم		645.588,84	645.588,84+
د/ 731	الإنتاج المثبت للأصول المعنوية		4.682.049,20	4.682.049,20+

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على التسجيلات المحاسبية

تبعاً لما تم اقتراحه ومعالجته في السنة المالية السابقة اتبعنا نفس الخطوات في السنة المالية

2019 من أجل تجسيد مبدأ القابلية للمقارنة حيث قمنا برسملة جزء من تكاليف التكوين فأصبح

رصيد الحساب 208 تثبيات معنوية أخرى 10.737.110,4 وذلك بعد أن كان في السنة السابقة

6.055.061,20 أما مجموع اهتلاكات التثبيتات المعنوية بما فيها اهتلاكات مصاريف التكوين التي تم رسملتها السنة السابقة فأصبح 2.024.201,41 وصافي مصاريف التكوين الذي يساوي المبلغ الخام للتثبيتات المعنوية الأخرى مطروحا منه مجموع الاهتلاكات فأصبح 8.712.908,99 ، أما حساب مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيم للأصول الجارية فارتفع إلى 912.678.022,84 بعد أن كان 912.208.703,10 بالنسبة للحساب 731 الإنتاج المثبت فيتمثل رصيده في الجزء الذي تم رسملته من مصاريف التكوين، بالنسبة للضرائب المؤجلة خصوم فقد نشأت نظرا لارتفاع نتيجة الشركة بعد المعالجة المحاسبية المقترحة وعرضها على مصلحة الضرائب لترفض هذه الأخيرة أن تأخذ بعين الاعتبار الاهتلاكات الخاصة بمصاريف التكوين للأسباب التي تم ذكرها سابقا فقمنا بإلغائها في الجدول رقم 09 الخاص بتحديد النتيجة الجبائية حيث صُنفت مع الأعباء الأخرى القابلة للخصم وبالتالي سترتفع نتيجة الشركة بنفس مبلغ الإلغاء ليترتب على الشركة دين اتجاه مصلحة الضرائب يتمثل في القيمة المحاسبية الصافية لمصاريف التكوين والتي تتمثل أساسا في مجموع اهتلاكات السنوات السابقة مضروبة في معدل الضريبة على أرباح الشركات، كما نقوم بتسجيل القيد الآتي:

مدین	دائن	2019-12-31	مدین	دائن
693		من حـ/ فرض ضريبة مؤجلة على الخصوم	645.588,84	
	134	إلى حـ/ الضرائب المؤجلة على الخصوم	645.588,84	

كما نقوم في ما يلي بعرض القوائم المالية للسنة المالية 2019

الفرع الأول: الميزانية المالية المقفلة للفترة المالية 2019 بعد التغيير

الجدول رقم (4-15) الميزانية المقفلة في 31-12-2019 جانب الأصول

الأصول	القيم الإجمالية 2019	اهتلاكات ومؤونات 2019	القيم المحاسبية الصافية 2019	القيم المحاسبية الصافية 2018
<u>أصول غير حارية</u>				
فارق الاقتناء				
« goodwill »				
التبittات المعنوية	22.136.030,72	12.309.966,48	9.826.064,24	7.068.046,76
التبittات المادية	16.015.699.951,76	10.969.103.497,18	5.046.596.454,58	4.832.842.888,74
التبittات الجاري	87.459.301,07		87.459.301,07	
انجازها				116.576.215,54
التبittات المالية	10.136.269,28		10.136.269,28	
سندات موضوعة				
موضع معادلة				10.136.269,28
مساهمات أخرى				0,00
وحسابات دائنة ملحقه بها	320.000,00		320.000,00	320.000,00
سندات أخرى مثبتة				
قروض وأصول مالية أخرى مثبتة				9.816.269,28

4.565.920,54	9.816.269,28		9.816.269,28	ضرائب مؤجلة على الأصول
	7.879.213,71		7.879.213,71	
4.971.189.340,86	5.161.897.302,88	10.981.413.463,66	16.143.310.766,54	مجموع الأصول الغير جارية
				<u>الأصول الجارية:</u>
1.524.505.418,93	1.986.035.662,19	117.986.242,44	2.104.021.904,63	المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ
	6.423.644.732,01	50.360.643,51	6.474.005.375,52	حسابات دائنة واستخدامات مماثلة
5.728.729.596,02				الزبائن
	1.774.012.862,43	50.360.643,51	1.824.373.505,94	المدينون الآخرون
	4.335.401.407,33		4.335.401.407,33	الضرائب
1.399.072.445,04	314.230.462,25		314.230.462,25	حسابات دائنة أخرى
4.171.052.981,69	270.935.417,70		270.935.417,70	الموجودات وما شابهها
158.604.169,29				الأموال الموظفة
404.234.833,32				والأصول الجارية الأخرى

404.234.833,2	270.935.417,70		270.935.417,70	الخزينة
7.657.469.848,27	8.680.615.811,90	168.346.885,95	8.848.962.697,85	مجموع الأصول الجارية
12.628.659.189,13	13.842.513.114,58	11.149.760.349,61	24.992.273.464,39	مجموع العام للأصول

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الملحق رقم 15 والمعالجات المحاسبية السابقة

الجدول رقم (4-16) الميزانية المقفلة في 31-12-2019 جانب الخصوم بعد التغيير

2018	2019	ملاحظات	الخصوم
			<u>الأموال الخاصة:</u>
5.665.000.000,00	5.665.000.000,00		رأس المال الصادر
			رأس المال الغير مستعان به
554.065.616,28	601.416.704,59		علاوات واحتياطات
			فارق اعادة التقييم
			فارق المعادلة
791.904.136,92	816.039.497,19		النتيجة الصافية
	4.553.048,61		رؤوس أموال خاصة أخرى-
			الترحيل من جديد-
7.010.969.753,20	7.087.009.250,36		المجموع 1

1.887.880.411,99 947.130,92	1.839.870.392,32 1.592.719,76		<u>الخصوم الغير جارية</u> قروض وديون مالية ضرائب (مؤجلة ومرصد لها) ديون أخرى غير جارية مؤونات ومنتجات ثابتة مسبقا
1.888.827.542,91	1.841.463.112,08		مجموع الخصوم الغير جارية 2
850.606.718,58 245.291.862,98 1.156.324.654,26 1.476.638.657,20	1.771.645.967,22 249.288.381,00 824.075.319,39 2.069.031.084,70		<u>الخصوم الجارية</u> الموردون والحسابات الملحقه ضرائب ديون أخرى خزينة سالية
3.728.861.893,02	4.914.040.752,31		مجموع الخصوم الجارية 3
12.628.659.189,13	13.842.513.114,58		المجموع العام للخصوم

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الملحق رقم 16 والتسجيلات المحاسبية السابقة

الفرع الثاني: جدول النتائج حسب الطبيعة للفترة المالية 2018 بعد التغيير

الجدول رقم (17-4) جدول النتائج حسب الطبيعة بعد التغيير

الفترة المالية المقفلة من 2019-01-01 إلى غاية 2019-12-31

البيان	الملاحظات	2019	2018
رقم الأعمال		13.431.792.470,78	12.892.628.942,91
التغير في المخزونات		11.738.640,00	-68.930.399,00
الإنتاج المثبت		4.682.049,20	6.055.061,20
إعانات الاستغلال		0.00	0,00
1 - إنتاج السنة المالية		13.448.213.159,98	12.829.753.605,11
المشتريات المستهلكة		9.917.355.281,51	9.070.601.060,32
الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى		475.589.547,51	721.338.977,48
2 - استهلاك السنة المالية		10.392.944.829,02	9.791.940.037,80
3 - القيمة المضافة (2-1)		3.055.268.330,96	3.037.813.567,31
أعباء المستخدمين		856.339.291,56	781.674.812,47
الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة		97.897.824,00	93.109.554,98
4 - الفائض الإجمالي للاستغلال		2.101.031.215,40	2.163.029.199,86
المنتجات العملية الأخرى		21.737.246,99	53.327.011,09
الأعباء العملية الأخرى		126.756.649,63	196.341.417,57
المخصصات للاهلاكات والمؤونات		913.678.022,84	1.018.616.013,42

129.742.642,81	163.360.591,26		استرجاع خسائر القيم والمؤونات
1.131.141.422,77	1.245.694.381,18		5 - النتيجة التشغيلية
37.120.840,63	5.703.541,44		المنتجات المالية
162.919.606,42	228.850.087,76		الأعباء المالية
-125.798.765,79	-223.146.546,32		6 - النتيجة المالية
1.005.342.656,98	1.022.547.834,86		7 - النتيجة العادية قبل الضرائب (6+5)
212.663.604,00	209.176.042,00		الضرائب الواجب دفعها عن النتيجة
774.916,06	2.667.704,33		العادية
13.049.944.099,64	13.639.014.539,67		الضرائب المؤجلة "تغيرات" عن النتائج
12.258.039.962,72	12.822.975.042,48		العادية
			مجموع منتجات الأنشطة العادية
			مجموع أعباء الأنشطة العادية
791.904.136,92	816.039.497,19		8 - النتيجة الصافية للأنشطة العادية
0,00			العناصر الغير عادية "منتجات"
0,00			العناصر الغير عادية "أعباء"
0,00			9 - النتيجة الغير عادية

791.904.136,92	816.039.497,19	10 - النتيجة الصافية للسنة المالية

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الملحق رقم (18) والمعلومات السابقة

بعد أن قمنا بعرض القوائم المالية للدورة المحاسبية 2019 لاحظنا أنه وبعد المعالجة المحاسبية المقترحة لرسملة تكاليف التكوين ضمن حساب التثبيتات المعنوية أنه طرأ تغيير على المجموع الإجمالي للأصول حيث ارتفع إلى 24.992.273.464,39 بعد أن كان 24.981.536.353,99 كما ارتفع إجمالي الاهتلاكات والمؤنات إلى 11.149.760.349,61 بعد أن كان 11.147.736.148,20 وهذا راجع لاحتساب اهتلاك مصاريف التكوين، كما ارتفع مجموع صافي الأصول إلى 13.842.513.114,58 بعد أن كان 13.833.800.205,79، في المقابل أصبح مجموع الخصوم 13.842.513.114,58 حيث يجب أن يتساوى مع مجموع صافي الأصول كما سجلنا ارتفاع في نتيجة الشركة إلى 816.039.497,19 وهذا بعد أن كانت 813.472.356,57 ، بالنسبة للجدول النتائج فقد طرأت عليه الكثير من التغييرات حيث بعد أن نتج الحساب 731 الإنتاج المثبت ارتفع إنتاج السنة المالية للشركة إلى 13.448.213.159,98 بعد أن كان 13.443.531.110,78 كما ارتفعت النتيجة العملية للشركة نظرا لارتفاع حساب الاهتلاكات والمؤنات فأصبحت 1.245.694.381,18 بعد أن كانت 1.242.481.651,72 وبما أنه أصبح لدينا رصيد ضريبة مؤجلة خصوم ب 2.667.704,33

نظرا لرفض مصلحة الضرائب المؤجلة للمعالجة المقترحة ونظرا لارتفاع الإنتاج المثبت للشركة

ارتفعت النتيجة الصافية للسنة المالية إلى 816.039.497,19 بعد أن كانت

. 813.472.356,57

816.039.497,19	الربح	I. النتيجة الصافية للدورة (جدول حسابات النتائج)

الفرع الثالث: الأثر الجبائي

نبين من خلال ما يلي كيف تؤثر المعالجة المحاسبية المقترحة على النتيجة الجبائية وذلك من خلال إعادة إعداد الجدول رقم 09 الذي يحدد النتيجة الجبائية انطلاقاً من النتيجة المحاسبية التي تمت إعادة تصحيحها من طرفنا، حيث يتم حساب النتيجة الجبائية عن طريق العلاقة التالية:

$$\text{النتيجة الجبائية} = \text{النتيجة المحاسبية} + \text{الأعباء المدمجة} - \text{التخفيضات} - \text{العجز المالي السابق}$$

حيث هناك مجموعة من الأعباء ترفض مصلحة الضرائب اعتبارها أعباء فهي أعباء قابلة للخصم يتم خصمها من النتيجة التي تم التوصل إليها من طرف الشركة، كما أنه هناك إيرادات تقوم مصلحة الضرائب بإعادة طرحها من نتيجة الشركة وتسمى التخفيضات، وفي الحالة التي نحن بصدد معالجتها مصلحة الضرائب ترفض إدراج اهتلاكات مصاريف التكوين ضمن الأعباء وتقوم بإعادة إضافتها إلى النتيجة المحاسبية كأعباء قابلة للخصم وذلك لأن الشركة قد استقادت من فاتورة التكوين في حد ذاتها عند إدراجها في الحساب 618 كأعباء غير قابلة للخصم واستقادت من استرجاع الرسم على القيمة المضافة المفروض على هذه الفاتورة واستقادت من الإعفاء من دفع رسم التكوين المقرر عليها، لذلك فلا يمكن أن تقبل اهتلاك مصاريف التكوين، وأيضاً ترفض إضافة الإنتاج المثبت إلى نتيجة الشركة وتقوم بإعادة طرحها من النتيجة ويتم إضافتها ضمن الإسترداد الأخرى داخل الجدول، وبالتالي نجد أنه قد توصلنا إلى نفس النتيجة الجبائية المتوصل إليها سابقاً وذلك نظراً لإلغاء المعالجات المحاسبية المقترحة من طرف مصلحة الضرائب في الجدول رقم 09 ويتجسد لنا الجدول كالتالي:

-	العجز	
	II. الاستردادات	
0,00	تكاليف المباني غير المرتبطة مباشرة بالاستغلال	
2.298.210,00	هدايا ذات طابع إسهاري غير قابلة للخصم	
0,00	رعاية وكفالات غير قابلة للخصم	
3.521.333,23	تكاليف استقبال غير قابلة للخصم	
89.636.227,86	اشتراكات وتبرعات غير قابلة للخصم	
383.684,00	ضرائب ورسوم غير قابلة للخصم	
0,00	مؤهلات غير قابلة للخصم	
367.250,31	اهتلاكات غير قابلة للخصم	
0,00	تكاليف وهبات ذات طابع بحث علمي غير قابلة للخصم	
62.095.120,17	اهتلاكات غير قابلة للخصم متعلقة بقروض الإيجار (مستأجرين) (المادة 27 قانون المالية 2010)	
0,00	ايجارات خارج الایرادات المالية (المادة 27 قانون المالية 2010)	
209.176.042,00	الضريبة المفروضة على النتيجة	الضريبة على أرباح الشركات
-2.667.704,33	الضريبة المؤجلة	
0,00	خسائر على القيمة غير القابلة للخصم	
2.162.175,02	غرامات وعقوبات مالية	
68.030.482,63	أعباء مدججة أخرى	
435.002.820,89	مجموع الاستردادات	

III. التخفيضات		
2.762.500,00	نواتج التنازل عن الأصول (التثبيتات) (مادة 173 قانون المالية 2010)	
0,00	نواتج التنازل عن الأسهم والسندات وكذا الأسهم المتداولة في البورصة	
0,00	المداخل الناتجة عن توزيع الأرباح التي تخضع للضريبة على أرباح الشركات أو المعفية عن الضريبة (المادة 147مكرر)	
0,00	اهتلاكات ناتجة عن قروض الايجار (مأجرين)(المادة 27 قانون المالية2010)	
72.307.225,11	ايجارات خارج التكاليف المالية (مستأجرين)(المادة 27 قانون المالية2010)	
0,00	اهتلاكات إضافية (مكملة)	
31.547.095,77	استردادات أخرى	
106.616.820,88	مجموع التخفيضات	
IV. عجز الدورات السابقة		
0,00	عجز سنة ن-4	
0,00	عجز سنة ن-3	
0,00	عجز سنة ن-2	
0,00	عجز سنة ن-1	
0,00	مجموع العجز الدورات السابقة	
1.144.425.497,20	ربح	النتيجة الجبائية(I+II-III-IV)
-	عجز	

الجدول رقم (4-18) جدول تحديد النتيجة الجبائية للدورة المقفلة 31 ديسمبر 2019

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الملحق رقم 17 والمعالجات المحاسبية السابقة

المطلب الثالث: أثر المعالجة المحاسبية على اتخاذ القرارات داخل الشركة

بعد أن قمنا باقتراح معالجة محاسبية للاعتراف بمصاريف تكوين الموارد البشرية ضمن القوائم المالية من أجل الوصول إلى قوائم مالية أكثر شفافية تعكس الصورة الصادقة للوضع المالي للشركة، وذلك كون المصاريف الموجهة لتكوين العمال وإطارات الشركة تتوفر فيها شروط الاعتراف بالأصل حسب ما ينص عليه النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية، حيث يمكن قياسها بشكل موثوق فيه انطلاقاً من الفواتير المتوفرة لدى الشركة، ويمكن أن تحقق الشركة من خلال هذا التكوين منافع اقتصادية مستقبلية تعود عليها وعلى الاستراتيجيات المتبعة من طرفها بالفائدة، كم أن النظام الداخلي للشركة يُجبر المستفيد من التكوين بالبقاء في خدمتها انطلاقاً من عقد تحدد فيه الشركة المدة القانونية للبقاء بعد إجراء التكوين؛

المعالجة المحاسبية المقترحة تؤثر على نتيجة السنة المالية بالإيجاب وبصفة مباشرة، حيث عند الاعتراف بمصاريف التكوين ضمن بنود التثبيات يرتفع مجموع الأصول وترتفع الاهتلاكات ويرتفع الإنتاج المثبت للشركة من أجل تجنب إلغاء مصاريف التكوين بل مقابلتها مع الإيراد في المقابل ترتفع نتيجة الشركة بصفة آلية، وإذا ارتفعت نتيجة الشركة فيجب إعادة النظر في توزيعها واتخاذ قرارات جديدة في الجمعية العامة للشركة انطلاقاً من نتيجة السنة المالية الجديدة.

وكما هو ملاحظ أن نتيجة السنة المالية للدورة المحاسبية 2018 تم توزيعها على الشركاء وبالتالي فإن الزيادة في النتيجة التي تم التوصل إليها توضع في الحساب 115 الترحيل من جديد "نتيجة غير موزعة" من أجل إضافتها إلى نتيجة السنة المالية لسنة 2019 وتوزيعها عند انعقاد الجمعية العامة للشركة من أجل مصادقة حسابات دورة 2019.

وعند عرض المعالجة المحاسبية المقترحة والقوائم المالية الجديدة بعد التعديل على مدير المالية والمحاسبة للشركة بالإضافة إلى طرح مجموعة من الأسئلة من أجل معرفة هل يؤثر الاعتراف بتكاليف الموارد البشرية ضمن أصول الشركة على اتخاذ القرارات خاصة المالية منها داخل الشركة، ومن خلال ترحيبه بالفكرة واستحسانه لها حيث لاحظنا خلال فترة التربص بالشركة من خلال الاطلاع على السياسات المتبعة من طرفها الخاصة بالموارد البشرية عند الانتقاء والتوظيف والتكوين أنها تهتم بالموظفين وبالوافدين الجدد على أنهم موارد ذات قيمة حيث تعمل على توثيق وتسجيل بياناتهم كما أنه لديها سياسة محددة لمعالجة بياناتهم من خلال مسك سجلات من أجل توفير نظام معلومات خاص بالموارد البشرية كما تسعى الشركة إلى تطوير مهارات موظفيها وإطارها من خلال إتباع سياسات التكوين والرسكلة المستمرين من طرفها وهذا ما التمسناه من خلال الاطلاع على برامج التكوين التي تتبناها الشركة سنوياً، وقد عرضنا على الشركة مجموعة من الأهداف يمكن أن تحققها في حالة تأييد فكرة الإفصاح عن الموارد البشرية ضمن أصولها المعنوية نذكرها في ما يلي:

- الإفصاح عن الموارد البشرية ضمن موجودات الشركة يوفر المزيد من الموضوعية والموثوقية في القوائم المالية؛
- كما أنه يوفر المزيد من الثقة والملائمة في القوائم المالية المعروضة من طرف الشركة؛
- كما يعطي مصداقية عند تقدير قيمة الشركة الكلية؛
- يدعم موقف الشركة التنافسي في السوق؛
- كما يساعد على الحكم على مدى قدرة الشركة في استغلال الموارد البشرية المتاحة لها بشكل أمثل؛

لكن في المقابل يصعب تجسيد فكرة الاعتراف بالموارد البشرية ضمن موجوداتها كونها :

- لا تفصل أو لا تفرق بين النفقات الجارية والنفقات الرأسمالية الخاصة بالموارد البشرية ولا ترى ضرورة لذلك؛

- كما أنها لا تنظر إلى مواردها البشرية كأصل من أصولها؛

- لا يوجد اهتمام من طرفها لتحديد قيمة استثماراتها في مجال الموارد البشرية؛

- كما أنه هناك العديد من الصعوبات التي تواجه الشركة من أجل الاعتراف بالموارد البشرية خاصة الجبائية منها؛

ومن خلال الدراسة التي قمنا بها ميدانيا ومن خلال ما توصلنا إليه بعد المعالجة المحاسبية المقترحة التي نادى بها فلامهولتز صاحب أول فكرة الاعتراف بتكاليف الموارد البشرية ضمن أصول الشركة من أجل توفير صورة صادقة على الوضعية المالية للشركة ومن بين هذه المصاريف التي يمكن أن نعترف بها "مصاريف تكوين الموارد البشرية"، ظهر لنا جليا الارتفاع في النتيجة المالية للشركة لدورتين المحاسبيتين محل الدراسة 2018 و 2019.

حيث في دورة 2018 ارتفعت نتيجة الشركة بـ

$$(791.904.136,92 - 787.351.088,31) = 4.553.048,61$$

وفي دورة 2019 ارتفعت النتيجة المالية للشركة بـ

$$(816.093.497,19 + 4.553.048,61) - 813.472.356,57 = 7.120.189,23$$

وتؤثر هذه الزيادة على حصص الشركاء عند تقسيم الأرباح في الجمعية العامة للشركة وكذلك تؤثر على المبلغ المحال على الاحتياطي القانوني للشركة وللاشارة فإن احتياطات الشركة لم تبلغ بعد الاحتياطي القانوني لشركات المساهمة الذي يساوي 10 % من رأسمالها.

كما أن الاعتراف بالموارد البشرية ضمن أصول الشركة يمكنه أن يؤثر على جوانب أخرى نذكر منها:

- يساعد وجود نظام معلومات محاسبي خاص بالموارد البشرية على دعم قرارات الاستقطاب والانتقاء والتعيين، كما يساعد الشركة على اتخاذ القرار الصحيح عندما تريد الاستغناء على الموارد البشرية أو استبدالها، حيث يعتبر توفر نظام معلومات محاسبي خاص بالموارد البشرية الأساس في اتخاذ قرارات الاستقطاب والتعيين لأفراد مؤهلين ذوو خبرة؛
 - كما يساعد توفر نظام معلومات محاسبي خاص بالموارد البشرية عند منح المكافآت ومنح المردودية ويساهم أيضا في رسم وتخطيط سياسات الأجور والرواتب؛
 - كما يساعد الشركة على وضع موازنات تقديرية خاصة بالموارد البشرية من حيث التوظيف ومن حيث برامج التكوين كما تقوم به شركة AGRO-SIM؛
 - كما يساعد نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية على تقدير التكاليف الحقيقية لكل مورد داخل الشركة مع ضرورة توفر نظام معلومات للمحاسبة التحليلية وذلك من أجل أجل اتخاذ القرارات المالية المناسبة في الوقت المناسب؛
- وكما هو معروف أن مفهوم محاسبة الموارد البشرية يُعد من المفاهيم الحديثة والغير معروفة لدى الشركة، في المقابل توجد رغبة من طرف إدارة الشركة بالتعرف على أهمية الاعتراف بالموارد البشرية ضمن موجوداتها ذلك لأن المورد البشري يعتبر عنصر مهم وفعال لدى الشركة عند أداء نشاطها، حيث تنظر الشركة لموظفيها وإدارتها على أنهم من الموارد الاقتصادية القيمة لذلك تقوم بمكافأتهم وتعويضهم حسب أهميتهم وعلى حسب مستوى إبداعاتهم.

كما بإمكان الشركة أن تتحمل تكاليف إضافية في سبيل استقطاب وتدريب موظفيها وإطاراتها وتكوينهم ورفع مستواهم باعتبارهم أهم مورد اقتصادي تتمتع به من أجل تحقيق أهدافها الإستراتيجية، وذلك من خلال الاهتمام بالبيانات والمعلومات ذات العلاقة بنفقات ومصاريف الموارد البشرية من خلال إعداد موازنات تقديرية لبرامج التكوين وكذلك الاهتمام الدوري برسكلة وتحسين مستوى عمالها وإطاراته^١، وإشراكهم في برامج التكوين والتدريب من أجل تطوير وتنمية قدراتهم، حيث نجد من بين الأهداف الأساسية للشركة مواكبة التطورات التكنولوجية في مجال إنتاج الحبوب وكذلك في مجال الأنظمة المعلوماتية الحديثة التي تساعد إداريا.

ويمكن أن يؤثر وجود نظام معلومات محاسبي فعال للموارد البشرية على اتخاذ القرارات في الحالات التالية:

- تساعد المعلومات والبيانات الخاصة بالموارد البشرية على دعم قرارات الاستقطاب والتوظيف والتعيين؛
- يساعد وجود نظام معلومات محاسبي للموارد البشرية الشركة على اتخاذ قرارات التسريح أو الاستغناء أو الاستبدال وذلك من خلال إمكانية قياس أداء الأفراد؛
- من خلال وجود نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية يمكن للشركة عند عملية الاستقطاب والاختيار والتعيين، اختيار أفراد مؤهلين وذوو خبرة؛
- يمكن للشركة الاستعانة بهذا النظام عند تحديد منح المردودية والمكافآت وكذلك تحديد سياسات الأجور؛

- كما يمكن للشركة من خلال وجود نظام معلومات محاسبي للموارد البشرية تحديد التقديرات المستقبلية ومعرفة حجم الاستثمارات اللازمة في جانب الموارد البشرية؛
- كما يمكن استخدام بيانات ومعلومات الموارد البشرية من أجل تقييم أداء الأفراد على مستوى فروعهم وأقسامهم؛
- كما تساعد محاسبة الموارد البشرية على تقدير التكاليف الحقيقية لإطارات الشركة وذلك في ظل وجود نظام معلومات محاسبة تحليلية مما يساعد على اتخاذ القرارات المالية الملائمة؛
- كما يمكن لتبني نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية من رفع نتيجة الشركة ورفع حصص المساهمين والسعي إلى تحقيق أهداف الشركة المسطرة التي من بينها اقتحام أسواق جديدة؛
- في حين ترفض مصلحة الضرائب قبول هذا النوع من المعالجات لتُعيق بذلك ضمان انعكاس صورة صادقة عن الوضعية المالية الحقيقية للشركة.

خلاصة الفصل:

قمنا من خلال الفصل الرابع بالتربص التطبيقي في شركة AGRO-SIM المتخصصة في إنتاج وتوزيع الحبوب، حيث في البداية أخذنا نظرة عامة على الشركة من خلال التعرف على موقعها وعنوانها ورأسمالها ثم قمنا بعرض الهيكل التنظيمي للشركة وشرحه بالتفصيل، وبعدها تطرقنا إلى واقع الموارد البشرية بالشركة من خلال التعرف على القدرة الاستيعابية للعمال من طرف الشركة وإمكانياتها البشرية وكذلك تطرقنا إلى التدرج الوظيفي بها انطلاقاً من الاستقطاب ثم الاختيار ثم التعيين، مع تحليل محيط العمل بالشركة من خلال ذكر المزايا التي يتمتع بها المنتمي إلى الشركة وكذلك العيوب.

وفي المبحث الثالث قمنا باقتراح معالجة محاسبية التي ترمي أساساً إلى الاعتراف بمصاريف التكوين التي قمنا بتحليلها ضمن أصول الشركة وبالتحديد في بند التثبيات المعنوية، حيث قمنا بإعادة تسجيلها في الحساب 208 ومقابلته مع الحساب 731 التسجيل الذي جعلنا نعيد حساب النتيجة المالية للشركة لسنتين محل الدراسة من خلال إعادة الميزانية من جانبها وإعادة إعداد جدول نتائج والجدول رقم 09 الذي يحدد النتيجة الجبائية للشركة، حيث أسفرت المعالجة المحاسبية على ارتفاع نتيجة الشركة في دورتين محل الدراسة، في حين تم رفض تلك الزيادة من طرف مصلحة الضرائب وذلك نظراً لاستفادة الشركة من فواتير التكوين من عدة جهات، حيث توصلنا إلى نتيجة جبائية هي نفسها التي كانت من قبل. حيث تبقى المصالح الضريبية هي المحدد للمعالجات المحاسبية وشروط الاعتراف وليس ما ينص عليه النظام المحاسبي المالي وهذا ما يعتبر فجوة كبيرة تؤثر على الصورة الصادقة التي من المفروض أن

تعكسها القوائم المالية للشركة حسب ما ينص عليه النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية.

الخاتمة:

يعتبر موضوع محاسبة الموارد البشرية من المشاكل المحاسبية المعاصرة حيث يقوم على إمكانية اعتبار المورد البشري أصل معنوي من أصول المؤسسة من خلال رسملة التكاليف الخاصة به، وذلك نظرا للأهمية التي أضحت الموارد البشرية يتمتع بها داخل المؤسسة كونه المحور الأساسي الذي ترتكز عليه أعمالها من أجل تحقيق أهدافها واستراتيجياتها، فهو يعتبر أحد عوامل الإنتاج بالإضافة إلى الأرض ورأس المال والتنظيم.

ورغم الجدل القائم على هذا النوع من المحاسبة ووجود وجهات نظر معارضة وأخرى مؤيدة لها، إلا أنها تعتبر نظام معلومات محاسبي قائم بحد ذاته له فروضه ومبادئه، كما يوجد أساليب للقياس والإفصاح الخاصة به في حالة أرادت المؤسسة تبني هذا النظام، والفكرة هي إدراج التكاليف الخاصة به ضمن ميزانية المؤسسة وليس المورد في حد ذاته، الأمر الذي يجعل القوائم المالية للمؤسسة تعكس الصورة الصادقة للوضع المالية لها وهو ما يؤثر على قراراته على المستوى الداخلي والخارجي.

وقمنا بإجراء دراسة تطبيقية لهذا النوع من المحاسبة على مستوى شركة AGRO-SIM من خلال تطبيق أحد نماذج الاعتراف بتكاليف الموارد البشرية وهو نموذج التكلفة، بعد أن قمنا بدراسة وتحليل الإمكانيات التي تتمتع بها الشركة وواقع الموارد البشرية بها. وهذا بعد أن قمنا بوضع فرضيات للدراسة التي على أساسها اتبعنا منهجا من أجل دراسة والإلمام بكل جوانب الموضوع.

نتائج اختبار الفرضيات

قمنا بافتراض هذه الفرضيات من أجل الإجابة على الإشكالية والرئيسية والأسئلة الفرعية التي قمنا بطرحها في بداية بحثنا وقد كانت الإشكالية الرئيسية كالتالي:

كيف تؤثر محاسبة الموارد البشرية على اتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية وفقا

للنظام المحاسبي المالي ومعايير الإبلاغ المالي الدولية؟

الفرضية رقم 01: "توجد مجموعة من نماذج الاعتراف بالموارد البشرية حسب قيمتها وتكلفتها يمكن تطبيقها على أرض الواقع" تحققت هذه الفرضية بصفة جزئية حيث توجد نماذج لقياس قيمة الموارد البشرية على أساس القيمة وأخرى على أساس التكلفة إلا أن لكل نموذج عيوبه مما يجعل أمر تطبيقه على أرض الواقع صعب جدا نظرا للفرضيات المبني عليها والمعطيات.

الفرضية رقم 02: "يمكن الاعتماد على متطلبات معايير المحاسبة الدولية التي تخص الموارد البشرية والتي تخص الأصول الغير ملموسة من أجل بناء نموذج لقياس تكاليف الموارد البشرية" هذه الفرضية أيضا تحققت بصفة جزئية حيث أن معايير المحاسبة الدولية لم تخصص معيار خاص بالاعتراف بتكاليف الموارد البشرية على أنها أصول غير ملموسة داخل المؤسسة ولم تشر إليها عند وضع شروط الاعتراف بالأصول الغير ملموسة في المعيار المحاسبي الدولي رقم 38، كذلك بالنسبة للمعيار 19 والمعيار 26 فقد ورد فيهم كيفية معالجة منافع الموظفين بالإضافة إلى الخطط والمساهمات المحددة وكيفية تخصيص مؤونات الإحالة على التقاعد، إلا أننا قمنا بالاستعانة بشروط الاعتراف بالأصول الغير ملموسة التي نصّ عليها المعيار المحاسبي الدولي رقم 38 وإسقاطها على التكاليف الخاصة بالموارد البشرية من أجل رسملة تلك التكاليف.

الفرضية رقم 03: "يتم الاعتراف بتكاليف الموارد البشرية حسب النظام المحاسبي المالي كتكاليف جارية، وهذا ما يؤدي إلى جعل القوائم المالية لا تعكس الوضعية المالية الحقيقية والأداء المالي الحقيقي للمؤسسة مما يؤدي إلى تضليل مستخدمي هذه القوائم " تحققت هذه الفرضية بصفة كلية حيث أن النظام المحاسبي المالي تبنى نفس المعالجات المحاسبية التي نصت عليها معايير

المحاسبة الدولية فيما يخص الموارد البشرية، وذلك باعتبار التكاليف الخاصة بها تكاليف جارية تقفل في حساب النتائج بالإضافة إلى تخصيص مؤونات طويلة الأجل عند كل إقفال خاصة بالإحالة على التقاعد توضع في الحساب 153 مؤونات للمعاشات والالتزامات المماثلة، وهذا ما يجعل القوائم المالية لا تعكس الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة خاصة عندما تكون تكاليف المتعلقة بتطوير الموظفين كبيرة نوعاً ما، في حين يمكن الاستعانة بشروط الاعتراف بالأصول الغير جارية حسب متطلبات النظام المحاسبي المالي وإسقاطها على تكاليف الموارد البشرية من أجل رسملتها.

الفرضية رقم 04: "تعالج مؤسسة AGRO-SIM التكاليف الخاصة بالموارد البشرية على أنها تكاليف جارية يتم إقفالها خلال الدورة في جدول النتائج" تحققت هذه الفرضية بصفة كلية حيث قمنا بالاستعانة بالحساب 208 تثبيطات معنوية أخرى وقمنا بدراسة أنواع التكاليف التي يمكن أن تدخل في هذا الحساب وارتأينا أنه يمكن اعتبار مصاريف التكوين الخاصة بالموظفين التي تنطبق عليها شروط الاعتراف بالأصل مصاريف رأسمالية من أجل ضمان انعكاس الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة.

الفرضية رقم 05: "تتأثر القرارات المتخذة من طرف المؤسسة خاصة التي تتعلق بالموارد البشرية إذا ما تم رسملة التكاليف الخاصة بالموارد البشرية" هذه الفرضية تحققت بصفة كلية حيث يؤثر تبني نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية على اتخاذ القرارات المالية منها كونه يؤثر بالإيجاب على نتيجة المالية للمؤسسة ويؤثر على القرارات المتعلقة مباشرة بالموارد البشرية من استقطاب واختيار وتعيين وكذلك قرارات التسريح أو الاستبدال والقرارات الخاصة بالمنح والمكافآت وسياسات الأجور كونه يوفر قاعدة معلوماتية لمتابعة كل ما يتعلق بالموارد البشرية داخل المؤسسة .

نتائج الدراسة:

- يحضى العنصر البشري داخل المؤسسة واستحداث نظام معلومات من أجل قياسه والاعتراف به يعتبر أمرا ضروريا؛
- توفير نظام معلومات محاسبي للموارد البشرية فعال يوفر لنا البيانات والمعلومات عن الموارد البشرية في الوقت المناسب وبالذقة المطلوبة؛
- يمكن للنظام معلومات محاسبة الموارد البشرية أن يوفر لنا بيانات ومعلومات مالية بحيث تكون مساعدة على اتخاذ القرارات من قبل مسؤولي المؤسسة؛
- يضمن وجود نظام معلومات محاسبي للموارد البشرية الاستخدام الأمثل لتلك الموارد؛
- تقوم محاسبة الموارد البشرية على مجموعة من المبادئ والفروض التي تشكل قاعدة أساسية التي تشكل قاعدة أساسية لتبني نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية؛
- هناك عدة مداخل لقياس الموارد البشرية منها على أساس التكلفة ومنها على أساس القيمة، ويؤدي تطبيقها إلى إظهار النتيجة الحقيقية للمؤسسة؛
- كما أن تطبيق أحد هذه المداخل يمكننا من قياس مردودية الأفراد داخل المؤسسة واتخاذ القرارات المناسبة في التوقيت المناسب؛
- اتخاذ قرارات التسريح والاستبدال أو التثبيت داخل المؤسسة مرتبط مباشرة مع وجود نظام معلومات محاسبة موارد بشرية فعال يوفر المعلومة الصحيحة في الوقت المناسب؛
- يساهم وجود نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية داخل المؤسسة في ترشيد القرارات المتعلقة بها سواء داخلية والتي تشمل عمليات التخطيط من أجل الحصول على الموارد البشرية وعمليات الاختيار والاستقطاب والتعيين ثم التقويم والتكوين والتدريب، والقرارات

الخارجية المتعلقة بمستخدمي القوائم المالية من أجل معرفة القوى البشرية العاملة بالمؤسسة وحجم التكلفة المتعلقة بها؛

- قياس الموارد البشرية والاعتراف بها ضمن موجودات المؤسسة يضمن لنا تقديم قوائم مالية تخدم مستخدميها كالإدارة والمستثمرين والموظفين من أجل ترشيد قراراتهم؛

- الاعتراف بالموارد البشرية ضمن موجودات المؤسسة يعني فصل المصاريف الرأسمالية عن المصاريف الدورية المتعلقة بالموارد البشرية، مع الأخذ بعين الاعتبار أقساط اهتلاكها

الأمر الذي يعكس لنا الوضعية المالية الحقيقية والمركز المالي الحقيقي في المؤسسة في نهاية السنة، حيث تؤثر هذه المعالجة بشكل ايجابي على صافي أرباح المؤسسة؛

- لابد من تقديم نظام معلومات محاسبي مبتكر لقياس الموارد البشرية والإفصاح عنها يتناسب مع متطلبات إعداد القوائم المالية حسب ما ينص به النظام المحاسبي المالي

ومعايير الإبلاغ المالي الدولية؛

- النظام المحاسبي المالي لم يخصص معالجة محاسبية خاصة بالاعتراف بتكاليف الموارد البشرية على أنها تكاليف رأسمالية، وإنما اكتفى بالاعتراف بها ضمن المصروفات الدورية؛

- وباعتبار أن النظام المحاسبي المالي نظام مرن حيث حدّد في إطاره المفاهيمي شروط الاعتراف بالأصل المادي والمعنوي ضمن أصول المؤسسة، لذلك يمكن تكييف هذه

الشروط وإسقاطها على التكاليف المتعلقة بالموارد البشرية والاعتراف بها ضمن موجودات الشركة؛

- يبقى الشق الجبائي عائقا أمام هذه المعالجة حيث يرفضها رفضا قاطعا، كون هذه

التكاليف قد استقادت منها المؤسسة من نواحي أخرى لذلك لا يمكن اعتبارها رأسمالية؛

- معايير البلاغ المالي الدولية خصصت المعيار المحاسبي الدولي رقم 19 منافع الموظفين والمعيار المحاسبي الدولي رقم 26 خطط منافع التقاعد لشرح بعض المعالجات المحاسبية الخاصة بالموارد البشرية على أنها تكاليف دورية وفقط، في حين يوجد المعيار المحاسبي الدولي رقم 38 المتعلق بالأصول الغير ملموسة، الذي حدّد شروط الاعتراف بها. ويمكن إسقاط تلك الشروط على تكاليف الموارد البشرية كزنها أصول معنوية؛
- تفنقر معايير الإبلاغ المالي الدولية إلى معيار خاص بالموارد البشرية يحدد كيفية معالجتها كأصول معنوية، حيث يعتبر استبعادها من موجودات المؤسسة أمر خطير له عواقب وخيمة على الصورة التي تعكسها هذه القوائم عن المركز المالي للمؤسسة؛
- يعتبر الإفصاح عن الموارد البشرية مطلباً ملحا خاصة وأن القوائم المالية تعتبر قاعدة لاتخاذ القرار من طرف مستخدميها، حيث تعتبر المعلومات ذات العلاقة بالموارد البشرية مؤشرا حول أداء المؤسسة وأرباحها وشفافية معلوماتها؛
- تعتبر شركة AGRO-SIM من الشركات الرائدة في صناعة الحبوب بالجزائر حيث تتمتع على مكانة مرموقة في السوق المحلية وتسعى لتسويق منتجاتها خارج الوطن، وهذا راجع أنها لأنها تملك كفاءات بشرية لأبأس بها في مجال الإنتاج والإدارة؛
- تخصص الشركة برامج سنوية ومبالغ هائلة لتكوين مواردها البشرية وإطاراتها من أجل مواكبة التطورات التكنولوجية في مجال نشاطها، حيث يُعتبر التكوين من الركائز الأساسية للمؤسسة ذلك لأن المورد البشري يعتبر تكلفة اقتصادية تتحملها الشركة مقابل منافع اقتصادية تتحصل عليها مستقبلا؛

- تعتبر المؤسسة تلك المبالغ الموجهة لتكوين الموارد البشرية تكاليف دورية بالرغم من أهميتها النسبية ورغم الخصائص التي تتمتع بها كون المؤسسة تنتظر منافع مستقبلية من تكوين مواردها؛
- يؤثر الاعتراف بتكاليف تكوين الموارد البشرية على أنها تكاليف رأسمالية على النتيجة الصافية للمؤسسة بالإيجاب، كما يعكس الصورة الصادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة؛
- الاعتراف بتكاليف الموارد البشرية على أنها تكاليف رأسمالية من شأنه أن يرفع من نتيجة المؤسسة وإذا ارتفعت هذه الأخير يرتفع المبلغ المحال على الاحتياطات وترتفع حصة الشركاء؛
- إن وجود نظام معلومات محاسبة تحليلية في الشركة من أجل تحديد التكاليف الحقيقية التي تتكبدها المؤسسة على الموارد البشرية يساعد على الاعتراف بها بصفة موثوق منها؛
- القواعد الجبائية لا تقبل مثل هذه المعالجات المحاسبية كون الشركة استفادت من فواتير تكاليف التكوين من حيث استرجاع الرسم على القيمة المضافة ومن حيث إعفائها عن دفع رسم التكوين ومن حيث اعتبارها مصاريف غير قابلة للخصم؛
- لا يمكن تبني هذه المعالجة المحاسبية إذا رفضتها المصالح الجبائية، حيث أن النظام الجبائي الجزائري يحتاج لإصلاحات ليصبح أكثر مرونة ويتماشى مع متطلبات النظام المحاسبي المالي لمعالجة مثل هذه المشاكل؛

اقتراحات الدراسة:

بناءً على دراستنا التي تمحورت حول محاسبة الموارد البشرية ودورها في اتخاذ القرار وفقاً للنظام المحاسبي المالي ومعايير الإبلاغ المالي الدولية وبناءً على النتائج المتوصل إليها ارتأينا اقتراح ما يلي:

- الاعتراف بتكاليف الموارد البشرية حسب أهميتها النسبية على أنها تكاليف رأسمالية من أجل إظهار قوائم مالية أكثر مصداقية وأكثر شفافية؛
- يجب السعي إلى حل المشاكل التي تعيق الاعتراف بهذه التكاليف ضمن أصول المؤسسة وتقديم حلول عملية يمكن تطبيقها على أرض الواقع؛
- العمل بالعقود المحددة المدة من أجل تسهيل تحديد الفترة الزمنية التي ستستفيد منها المؤسسة من المورد البشري؛
- ضرورة تكييف قواعد النظام المحاسبي المالي بحيث تسمح بالاعتراف بتكاليف الموارد البشرية ضمن موجودات المؤسسة وهذا ما يعكس الصورة الصادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة الأمر الذي يلح عليه الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي؛
- ضرورة إصدار قوانين ولوائح تنظيمية من طرف الدولة تحت المؤسسات على الاعتراف بتكاليف مواردها البشرية ضمن قوائمها المالية؛
- إجبارية تبني نظام المحاسبة التحليلية وعدم تركه اختياري من طرف جميع المؤسسات الاقتصادية، ذلك من أجل تحديد التكاليف الوحشية وتسهيل عمليات القياس والإفصاح؛
- ضرورة تخصيص معيار إبلاغ مالي دولي يحدد طرق القياس والاعتراف بالموارد البشرية من حيث القيمة ومن حيث التكلفة داخل المؤسسة من طرف مجلس معايير المحاسبة الدولية، نظراً للأهمية التي يحظى بها المورد البشري داخل المؤسسة؛

- ضرورة فصل المحاسبة عن الجباية وذلك بعدم تقريب القواعد الجبائية من المحاسبية؛

وعدم الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية، حيث أصبح الهدف من

المحاسبة هو ما سنقدمه لمصلحة الضرائب، ويمكن تحديد الإيرادات والنفقات المقبولة من

طرف إدارة الضرائب وحساب النتيجة من طرفها الأمر الذي يفصل المحاسب عن النظام

الضريبي؛

- توفير المادة العلمية من كتب وأبحاث في المكتبات حول محاسبة الموارد البشرية وتنظيم

ملتقيات حول هذا الموضوع من أجل تسليط الضوء على محاسبة الموارد البشرية كإشكالية

من إشكالات المحاسبة المعاصرة؛

أفاق الدراسة:

من خلال البحث الذي قمنا به نقترح مجموعة من المواضيع التي لها علاقة بموضوع الدراسة

والتي تعتبر امتداد لما قمنا به:

- أثر الاعتراف بقيمة الموارد البشرية داخل المؤسسة الاقتصادية على قياس أدائها؛

- بناء نموذج تصوري لتحديد تكلفة كل مورد بشري على حدا ودراسة أثر ذلك على القوائم

المالية للمؤسسة؛

- بناء نموذج تصوري للإفصاح عن القيمة المورد البشري داخل المؤسسة الاقتصادية؛

- إبراز أهمية محاسبة الموارد البشرية في تعزيز الميزة التنافسية للمؤسسة؛

- اقتراح تبني محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات العمومية.

قائمة المراجع:

أولاً: قائمة المراجع باللغة العربية:

١. الكتب:

- 1 أحمد حسين علي حسين، نظم المعلومات المحاسبية، الدار الجامعية للنشر، مصر، 2003.
- 2 تشوي وآخرون، تعريب عصام الدين زايد، المحاسبة الدولية، دار المريخ للنشر والتوزيع، الرياض، 2004.
- 3 إبراهيم الجزراوي وعامر الجناحي، أساسيات نظم المعلومات المحاسبية، اليازوري، عمان، 2009.
- 4 أبو النصار محمد، حميدات جمعة، معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، الأردن، 2016.
- 5 أبو النصار محمد، حميدات جمعة، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، مطابع الدستور التجارية، عمان، الأردن، 2008.
- 6 أبو معمر فارس، الإدارة المالية، الطبعة الرابعة، مكتبة الأفاق، غزة، فلسطين، 2006.
- 7 أبو نصار محمد، حميدات جمعة، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، عمان، 2013.
- 8 أحمد محمد المصري، الإدارة الحديثة، "الاتصالات المعلومات القرارات"، مؤسسة شبابا الجامعة، مصر، 2000.
- 9 أريك فلامهولتز، المحاسبة عن الموارد البشرية، دار المريخ، الرياض، السعودية، 1992.
- 10 أيوب ناديا، نظرية القرارات الإدارية، مطابع جامعة دمشق، 1994.
- 11 جلوط حسن إبراهيم، إدارة الموارد البشرية منظور استراتيجي، دار النهضة العربية، بيروت، الطبعة الأولى، 2002.

- 12 - بن قدورة أشواق، تقييم المؤسسات وفقا لرأس المال الغير المادي، دار الراية ؛ الأردن، 2013.
- 13 - جوتين محمد ، معايير المحاسبة الدولية الإطار النظري والتطبيقات، 2009، الجزائر.
- 14 - الجعارات خالد جمال ، مختصر معايير المحاسبة الدولية، مطبعة جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2014.
- 15 - الحريري رافدة ، مهارات القيادة التربوية في اتخاذ القرارات الإدارية، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، 2008.
- 16 - حريم حسين ، إدارة المنظمات "منظور كلي"، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2003.
- 17 - حسين علي، ساعد رشاد، نظرية القرارات الإدارية، مدخل نظري وكمي في الإدارة، دار الزهران للنشر والتوزيع، عمان، 2001.
- 18 - حميدات جمعة، منهاج خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS « Expert المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، 2014، الأردن.
- 19 - رضوان حلوة حنان، بدائل القياس المحاسبي، دار وائل للنشر، عمان، 2003.
- 20 - رمضان محمد غنيم علي، المحاسبة المتقدمة، مكتبة الحامد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، بدون سنة.
- 21 - سعادة يوسف، تحديد قيمة الموارد البشرية، المجلة العربية للإدارة، المنظمة العربية للعلوم الإدارية، القاهرة، مصر، العدد الثاني، 1988.
- 22 - سعيد محمد المصري، التنظيم والادارة، الدار الجامعية الاسكندرية، مصر، 1999.

- 23 سلامة عبد العظيم حسين ، ديناميكيات وأخلاقيات صنع القرار، دار النهضة العربية، القاهرة، 2005.
- 24 شرقي حسن ، نظرية القرارات الإدارية مدخل كمي في الإدارة، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الطبعة الأولى، 1997.
- 25 شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا لمعايير المحاسبة الدولية، مكتبة الشركة الجزائرية بودواو، الجزائر، الطبعة الأولى، 2008
- 26 الشماع خليل محمد حسن، مبادئ الإدارة مع التركيز على إدارة الأعمال، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، 2001.
- 27 الشيرازي العباس ، نظرية المحاسبة، دار السلاسل للطباعة و النشر، الكويت، بدون سنة.
- 28 الصفار هادي رضا ، مبادئ المحاسبة المالية الأصول العلمية في إعداد القوائم المالية، دار المناهج، عمان، ط 1، 2003.
- 29 طعمة حسين ، نظرية اتخاذ القرارات أسلوب كمي تحليلي، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2010.
- 30 عبد الرحمان الهيبي خالد، ادارة الموارد البشرية، دار وائل عمان، طبعة 2، 2005.
- 31 عبد العال حماد طارق ، موسوعة معايير المحاسبة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر.
- 32 عبد العال طارق ، حوكمة الشركات: "مفاهيم، مبادئ، تجارب، تطبيقات، الحوكمة في المصارف"، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر، 2005.
- 33 عبد العزيز النقيب كمال ، مقدمة في نظرية المحاسبة، دار وائل عمان، طبعة الأولى 2004.

- 34 عبد الغني حامد الصيرفي، الاتصالات ونظم المعلومات، مؤسسة الورود العالمية للشؤون الجامعية، البحرين، 2006.
- 35 عطية عبد الرحمان ، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، دار النشر جيطلي، الجزائر، 2009.
- 36 عطية عبد الرحمان ، المحاسبة المالية العامة وفق النظام المحاسبي المالي، دار النشر جيطلي، الجزائر، 2009.
- 37 على عبد الوهاب، سعيد ياسين، محاسبة الموارد البشرية: عرض وتحليل مع مدخل بديل، دار المريخ، الرياض، 1984.
- 38 -فالح محمد صالح ، إدارة الموارد البشرية، دار حامد، عمان، الطبعة الأولى، 2004.
- 39 -الفضل مؤيد، المشاكل المحاسبية المعاصرة، دار المسيرة، الأردن، بدون سنة.
- 40 -الفضيل، شعبان مؤيد ، المحاسبة الادارية ودورها في ترشيد القرارات في المنشأة، دار الزهران للنشر، عمان، 2003.
- 41 -القاضي حسن ، مأمون حمدان ، المحاسبة الدولية ومعاييرها، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2008.
- 42 -القاضي حسين، مأمون توفيق حمدان، نظرية المحاسبة، الدار العلمية، الأردن، الطبعة الأولى، 2004.
- 43 -كنعان، اتخاذ القرارات الادارية بين النظرية والتطبيق، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الخامسة، عمان الأردن، 1998.
- 44 -متولي عامر، إطار المحاسبة الإدارية، دار النهضة المصرية، القاهرة، 1969.

- 45 محمد بن عباس سهيلة، إدارة الموارد البشرية "مدخل استراتيجي"، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، عمان، 2006.
- 46 محمد ربابعة علي، إدارة الموارد البشرية تخطيط نظم المعلومات الإدارية، دار الصفاء، عمان، الطبعة الأولى، 2003.
- 47 محمد عباس سهيلة، إدارة الموارد البشرية مغل استراتيجي، دار وائل عمان، الطبعة الأولى، 2003.
- 48 محمد عبد الباقي صلاح الدين ، إدارة الموارد البشرية مدخل تطبيقي معاصر ، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر ، الطبعة الأولى، 2005.
- 49 محمد عبد الباقي صلاح الدين، الجوانب العلمية ولتطبيقية في إدارة الموارد البشرية بالمنظمات، الدار الجامعية، مصر، 2001.
- 50 سمري عبد الحي، عباس بدوي محمد ، مقدمة في أصول المحاسبة المالية، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2003.
- 51 سطر محمد ، وزواتي عبد الكريم، المحاسبة المتقدمة حالات و تطبيقات عملية في المشاكل المحاسبية المعاصرة، دار حنين للنشر و التوزيع، عمان، بدون سنة.
- 52 سطر محمد، السويطي موسى ، التأصيل النظري للممارسات المهنية والمحاسبية في مجالات القياس والعرض والإفصاح، دار وائل للنشر، عمان، الطبعة الثانية، 2008.
- 53 خاجيالحيالي
- وليد، المشاكل المحاسبية ونماذج مقترح، الدنمارك دار الأكاديمية العربية المفتوحة، 2007.
- 54 -الهمداني عبد الهادي، محاضرات في نظم المعلومات واتخاذ القرارات، مكتبة التاج، صنعاء، اليمن، 2002

55 هوام جمعة، المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية،

ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010.

56 يوسف سمير محمد، إدارة المنظمات، دار الفكر العربي، القاهرة، مصر، 1994.

II. المقالات - التقارير - النشريات والمداخلات :

1 بلحاج فتيحة، الأسس النظرية في اتخاذ القرار، المجلة الجزائرية العلمية للعلوم

والسياسات الاقتصادية، العدد 07، 2016.

2 بن بريكة الزهرة، تلي فريدة، الجانب النظري لمحاسبة الموارد البشرية، مفاهيم قروض

ومعوقات، الملتقى الوطني الخامس حول تسيير الموارد البشرية، 23-24 فيفري 2016

جامعة محمد خيضر بسكرة.

3 بن سماعيل حياة ، بلفخار وسيلة، محاسبة الموارد البشرية في عصر تكنولوجيا

المعلومات، مداخله ضمن متطلبات الملتقى الوطني الخامس حول محاسبة الموارد

البشرية، المنعقد في 23-24 فيفري 2016، جامعة بسكرة.

4 بن عمارة نوال، محاسبة الموارد البشرية، مداخله تدخل ضمن متطلبات الملتقى الدولي

حول تنمية الموارد البشرية وفرص الاندماج في اقتصاد المعرفة والكفاءات البشرية، جامعة

ورقلة الجزائر، 09-10 مارس 2004.

5 ثائر صبري الغبان، سناء أحمد ياسين، الإفصاح عن الاستثمار في الموارد البشرية في

التقارير المالية للوحدات الاقتصادية العراقية، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 45،

المجلد 13، 2007.

6 حمادة رشا، القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية وأثره في القوائم المالية، مجلة

جامعة دمشق، المجلد الثامن عشر، العدد الأول، 2002.

- 7 خالد أمين عبد الله، الإفصاح ودوره في تحقيق التداول في أسواق رأس المال العربية، مجلة القانون العربي، العدد 92، أكتوبر 1995.
- 8 خوني رابح وآخرون، محاسبة الموارد البشرية كأداة للقياس المحاسبي والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الاستثمار في رأس المال البشري، الملتقى الوطني الخامس حول تسيير الموارد البشرية، جامعة بسكرة، 2016.
- 9 الساعدي مؤيد ، عبود سلمان ، جودة المعلومات وتأثيرها في القرارات الإستراتيجية دراسة ميدانية في عينة من المصارف العراقية، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 15، العدد 3، 2013.
- 10 - سماي علي، ولاد براهيم ليلي، محاسبة الموارد البشرية: دراسة نظرية في المفهوم والمحتوى، مداخلة ضمن الملتقى الوطني الخامس حول محاسبة الموارد البشرية، جامعة بسكرة، 23-24 فيفري 2016.
- 11 - سمية أمين علي، المحاسبة عن رأس المال الفكري - دراسة تحليلية مع التطبيق على رأس المال البشري، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، العدد " 60"، جهاز الدراسات العليا والبحوث كلية التجارة، جامعة القاهرة، 2003.
- 12 - طارق عبد الحفيظ الشريف، مدى امكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الشركات الصناعية، مجلة المختار للعلوم الاقتصادية ، العدد الثالث المجلد الثاني، 2013.
- 13 - عادل الصقر ثامر ، محاسبة الموارد البشرية: المفهوم والأهمية، دراسة على عينة من الشركات العراقية في البصرة، مجلة دراسات البصرة، العدد 16، سنة 2013، جامعة البصرة.

- 14 - عباس ديوب محمد ، زريقا ولاء ، دور جودة المعلومات في اتخاذ القرارات دراسة ميدانية على شركات المقاولات، مجلة جامعة البعث، العدد19، المجلد38، 2016.
- 15 - عباس علي، تأثير أنماط القيادة الإدارية على عملية صنع قرارات التغيير، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد 20، العدد الأول، 2012.
- 16 - عبد الجبار، أمين محمد هلال، نظم المعلومات الإدارية، وأثرها في صناعة القرار الإداري، مجلة أكاديمية نصف سنوية محكمة تصدر عن قسم إدارة الأعمال كلية الإدارة الاقتصاد، جامعة البصرة، المجلد 1، العدد 1، 2006.
- 17 - العرابي حمزة، المعالجة المحاسبية لمنافع الموظفين وفق النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي رقم 19 منافع الموظفين، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، الصادرة عن جامعة البليدة 2، العدد 2.
- 18 - العضايلة رائد محمد ، مروة خضر، جودة المعلومات وأثرها في القيادة الإبداعية من وجهة نظر العاملين في البنك الإسلامي الأردني، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 10، العدد 3، 2014.
- 19 - علي الفضل مؤيد محمد ، المعلومات المحاسبية عن الموارد البشرية و دورها في ترشيد قرارات المستثمرين، مجلة الإداري، معهد الغدارة العامة، مسقط، العدد43، 1990.
- 20 - علي فاضل جابر، تصميم نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية في الوحدات الاقتصادية، مجلة الأكاديمية العربية المفتوحة، الدنمارك، العدد الثاني، 2007.
- 21 - علي فضل جابر، تصميم نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية في الوحدات الاقتصادية، مجلة الأكاديمية العربية المفتوحة بالدنمارك، العدد الثاني، 2008.

- 22 - قورين حاج قويدر، التأصيل والقياس المحاسبي لرأس المال البشري في منظمات الأعمال الحديثة، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية العدد الخامس عشر جوان 2014، جامعة شلف الجزائر.
- 23 - قورين حاج قويدر، التأصيل والقياس المحاسبي لرأس المال البشري في منظمات الأعمال الحديثة، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد الخامس عشر، جوان 2014، جامعة محمد خيضر بسكرة.
- 24 - كتوش عاشور، قورين حاج قويدر، مداخلت تحت عنوان محاسبة رأس المال البشري في منظمات الأعمال الحديثة بين النظرية والتطبيق، الملتقى الدولي حول إدارة وقياس رأس المال الفكري في المنظمات الحديثة، يومي 02-03 ديسمبر 2008 ، جامعة البليدة.
- 25 - لسترثارو، ترجمة أحمد فؤاد بلبع الصارع، على القمة :مستقبل المنافسة الاقتصادية بين اليابان وأمريكا، الكويت، عالم المعرفة، 1995.
- 26 - لطيف زيود وآخرون، دور الإفصاح المحاسبي في سوق الأوراق المالية في ترشيد قرار الاستثمار، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، المجلد 29، العدد الأول، سوريا، 2007.
- 27 - مجيد علاوي خضير، أثر تطبيق القياس والإفصاح عن تكلفة الموارد البشرية على القوائم المالية، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد رقم 02، العدد 03، كلية العلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة المثنى ، العراق، 2012.

- 28 - محمد المدهوم خالد ، تطبيق محاسبة الموارد البشرية في البنوك التجارية في فلسطين:دراسة ميدانية، المجلة العربية للمحاسبة، المجلد السابع عشر، العدد الثاني، ديسمبر 2014.
- 29 - محمد المدهون خالد ، تطبيق محاسبة الموارد البشرية في البنوك التجارية في فلسطين: دراسة ميدانية، المجلة العربية للمحاسبة، المجلد السابع عشر، العدد رقم 2، 2014.
- 30 - مرغاد الأخضر، حوحو فطوم، تصميم نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية، مداخلة ضمن متطلبات الملتقى الوطني الخامس حول محاسبة الموارد البشرية، المنعقد في 23-24 فيفري 2016، جامعة بسكرة.
- 31 - معروف سامر، تحليل المحتوى الموضوعي لأساليب تقييم الموارد البشرية، مجلة العلوم الإدارية والسياسية، جامعة الإمارات العربية المتحدة، العدد 2 ، ماي 1986.
- 32 - الهزيمة أحمد صالح، دور نظام المعلومات في اتخاذ القرارات في المؤسسات الحكومية "دراسة ميدانية في المؤسسات العامة لمحافظة اربد"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، العدد الأول، المجلد 25، 2009.

III. الرسائل والأطروحات:

- 1 أحمد عبد الهادي شبير، دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الإدارية دراسة تطبيقية على شركات المساهمة في فلسطين، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، تخصص محاسبة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، 2006.

2 أيمن عبد الله محمد أبو بكر؛ المحاسبة عن تكلفة الموارد البشرية وأثرها على رفع كفاءة الأداء بمؤسسات التعليم العالي بالسودان، دراسة حالة جامعة دنقلا -الفترة 2003-2008.

3 حجاج زينب، مقومات نجاح تطبيق النظام المحاسبي المالي في البيئة الاقتصادية الجزائرية، أطروحة دكتوراه تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة البليدة -2-، 2014.

4 حمادي دلال، دور وأهمية الإفصاح عن محاسبة الموارد البشرية في القوائم المالية، رسالة ماجستير تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر -3- 2011.

5 الشيخ ولد محمد، استخدام نظم المعلومات في اتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص بحوث العمليات وتسيير المؤسسات، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، 2010.

6 طيش مصعب إسماعيل، دور نظم وتقنيات الاتصال الإداري في خدمة اتخاذ القرارات حالة تطبيقية على وزارة التربية والتعليم قطاع غزة، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2008.

7 فضلكم السالم، مدياً أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره على اتخاذ القرارات المالية دراسة تطبيقية على شركات المساهمة في قطاع غزة، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، جامعة الإسلامية غزة، 2008.

8 هادي التميمي، محاسبة الموارد البشرية وأثرها على اتخاذ القرار، رسالة ماجستير، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، 2005/2004.

IV. القوانين والتشريعات:

1 الجريدة الرسمية رقم 74، الصادرة في 25 نوفمبر 2007 ، المتضمنة قانون المحاسبة المالية.

2 المادة 15 من المرسوم لتنفيذي 156/08، والمتعلق بتحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشف وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، المؤرخ في 26 جويلية 2008، الجريدة الرسمية رقم 19، 2009.

ثانيا: قائمة المراجع باللغة الأجنبية:

Les ouvrages :

- 1- Flamholtz Eric, human Ressource Accounting, Advances in concepts Methods and applications, 3^{ed} edition, Kluwer academic Publishers, 1999.
- 2- TORT ERIC, L'essentiel des Normes IFRS, lextenso édition, Paris, 2012.
- 3- Odile Barbe, Laurent Didelot, Maitriser les IFRS , Groupe Revue Fiduciaire, 6^e édition, Paris, 2012.
- 4- cerrada karine et autres, comptabilité et analyse des etats financiers, deboeck, 2^e édition, paris, 2016.
- 5- A KADDOURI, A, MIMECHE, cour de comptabilité financière selon les nomes IAS/IFRS et le SCF ,ENAG Edition Alger.
- 6- BURCH,J.GVADNITSKI. information system theory and Practice , NIW YORK, John Wiley and Sons, 1986.
- 7- M. REUZEAU, Economie d'entreprise : organisation – gestion – stratégie d'entreprise, éditions ESKA, Paris, 1993.
- 8- Rensis Likert, The human organization, Its Management and value, Mc Graw Hill Book Company, New York 1967.

Les rapports, revues, périodiques :

- 1- Singh, Mohar, “ **Human Resource Accounting Challenge For Accountant**”, Shodh, Smiksha aur Mulyankan(International Research Journal), Vol II, Issue5, 2009.
- 2- Code Comptable , Recueil de textes législatifs et réglementaire relatifs au droit comptable, textes complémentaires et annotations, Berti éditions, 2^{em} édition, Alger, 2015.
- 3- American Accounting Association AAA, Report of the committee on foundations of accounting measurement, Accounting Review, Vol. 46, No. 4, Supplement, 1971 ,<http://dx.doi.org/10.1108/14013380910968665->
- 4- Accounting for human asset, “Michigane state University Graduate”, School of Business Administration Economic, Occasional Raport, No 14, East Landing Mich 1964.
- 5- Baruch Lev and Abd Shwaryz , On the use of the economic Conceptof human Capital in Financial Statements, The accounting Review, 1971.
- 6- M. Scot Myrers and vincent Fiowers, framework for measuring Human Assets, California Management Review, Summer 1974.
- 7- Pekin Ogan, A human Resource Value Model and it's Operationtionalization in a CPA Firm, Doctoral Dissertation University of Northe California , 1974.
- 8- Hekimian, James, & Jones Curtis, Put peopole on Your Balance Sheet, Harvard Review, Vol.45 No.1, Feb. 1967.
- 9- Manuel de la comptabilité générale de la classe 2-SONATRACH-JANVIER 2010.

- 10- Vilardell, Carme Barcons, Carlos Griful, human resource accounting, International Advances in Economic Research, N°03 , Vol. 5, Spain, 1999.
- 11- RANISAVLJEVIC, Predrag et al. Management information system and decision making process in enterprise. *Economics management information technology*, 2012, Vol. 1, No.3.
- 12- Milton R. W. and Swieringa R. J, Perceptions of Initial Uncertainty as a Determined of Information Value, Journal of Accounting Research, N°19, 1995.
- 13- AYMEN ABDULLAH MOHAMED ABU BAKR, the extent to which management is interested in accounting for the cost of human resources in banks, global Journal of economic and Business, Vol. 3, N°01,2017.

ثالثاً: المواقع الالكترونية:

1. -<https://ay83m.wordpress.com>.
2. www.IASB.org.
3. www.Bontis.com.

قائمة الملاحق:

الملحق رقم 01: بطاقة احتياجات الموارد البشرية

	Semoulerie Industrielle de la Mitidja Fiche de besoin en ressources humaines	Document Nr : PR-RH-01-F01
		First Issued date : 01/08/2010
		Revision Nr : 01
		Revision Date : 07/09/2012

Date

Nom

Structure

Prénom

Fonction

Poste Demandé	Nombre	Critères du Poste
Recrutement avant le :		

Objectifs

Partie réservée à l'administration

Avis du DAG	Accépté	Refusé	Possibilité de recruter en interne ?	OUI	NON
	☐	☐		☐	☐
Observation					

Visa du Demandeur

Visa du DG

الملحق رقم 02: محضر تنصيب المورد البشري

02

	Semoulerie Industrielle de la Mitidja	Document Nr : PR-RH-01-F03
		First Issued date : 19/06/2013
	Procès Verbal d'installation	Revision Nr : 00
		Revision Date : /

Ain-Romana :

N°.../ADM/SIM/

Mr :

Est installé(e) au poste de

(Après une sensibilisation aux bonnes pratiques d'hygiène/HSE)

Unité /structure :

Département :

A compter du :

avec une période d'essai de : Un (01) mois

L'Intéressé(e) Resp de structure Resp HSE Resp formation Chef département ADM Gle

الملحق رقم 03: بطاقة متابعة وتقييم المورد البشري

FICHE D'APPRECIATION

☐ Renouvellement du Contrat	☐ Fin du Contrat de Travail	
☐ Avancement	☐ Promotion	☐ Confirmation

Mat	Nom	Prénom	
Date d'Entrée	Nbre de Contrat	Durée en Mois des trois derniers Contrats	Expiration des Contrats
Fonction		Structure / Unité	
Niveau	Spécialité	Option	

PARAMETRES	T.Bien	Bien	Moyen	Faible	T.Faible
Qualité du Travail					
Discipline dans son Travail					
Initiatives					

SITUATION ADMINISTRATIVE					
SANCTIONS DISCIPLINAIRES			ABSENCES		
Sanction	Date	Motif	Nature Absence	Nbr Jour	Date
			Congé Maladie	00	
			Abs Autorisée	00	
			Abs Irrégulière	00	
			Abs heure	00	

الملحق رقم 04: عقد تكوين بين الشركة والمورد الخاضع للتكوين

4

CONTRAT DE FORMATION**N° : 01/2020****Entre**

La Société Semoulerie Industrielle de la Mitidja, dénommée par abréviation SIM AGRO, Société par actions au capital social de 5.665.000.000,00 DA, dont le Siège Social est situé à la Zone Industrielle de Ain-Romana, Commune de Mouzaia, Wilaya de Blida, représentée par Monsieur TAIEB-EZZRAIMI Farid ; Président Directeur Général.

D'une part,**Et**

Mr :

Exerçant à: SIM AGRO en qualité :

Né le :

Adresse :

D'autre part

Il a été arrêté et convenu ce qui suit

ARTICLE 1 : OBJET DU CONTRAT

Le présent contrat a pour objet de définir les conditions selon lesquelles SIM AGRO assurera la formation de son personnel, conformément aux dispositions légales et réglementaires en vigueur notamment la loi 90.11, tous les textes subséquents et le règlement intérieur de l'entreprise.

ARTICLE 2: DUREE ET MONTANT DE LA FORMATION

La formation porte sur : Installation des reseaux telephoniques

La durée de la formation de l'agent est de : jours

Début de la formation :

Fin de la formation :

Montant de la formation : DA/HT.

SIM AGRO se réserve le droit de modifier la durée de la formation pour les raisons suivantes :

- Motifs de service
- Cas de force majeure
- Dans le cas ou l'agent achève sa formation avant la date initialement prévue

ARTICLE 3: FRAIS ET PRISE EN CHARGE DURANT LA FORMATION

SIM AGRO s'engage à prendre en charge l'intégralité des frais de formation.

ARTICLE.4 : OBLIGATIONS DE L'AGENT EN FORMATION

Mr :

s'engage à suivre la formation avec maximum d'assiduité et d'efforts pour obtenir de bons résultats.

En période de formation, Mr :

est soumis aux dispositions du règlement intérieur de l'organisme au sein duquel se déroule la formation.

ARTICLE 5 : DROITS DE L'AGENT EN FORMATION

Durant la période de formation , Mr :

continuera à percevoir sa rémunération mensuelle et, ne pourra prétendre à un quelconque cumul de congé de la société SIM AGRO et celui de l'organisme formateur.

ARTICLE 6: CLAUSE DE FIDELITE

Dès la fin de la formation, Mr :, s'engage à servir SIM AGRO pendant une période dite de fidélité d'une durée de ... mois (..... ans).

ARTICLE 7 : SANCTION

SIM AGRO peut interrompre la formation de Mr :

- En cas d'infraction au règlement intérieur de l'établissement de formation, et engager toute procédure disciplinaire à son encontre.
- En cas de résultats jugés insuffisants.

Toute absence injustifiée, durant la période de formation sera sanctionnée conformément aux dispositions du règlement intérieur de l'Entreprise.

ARTICLE 8 : FORCE MAJEURE

Dans le cas ou une maladie, un accident, un décès dûment établis viendraient soit à mettre Mr :, dans l'impossibilité définitive d'exercer ses fonctions au sein de SIM AGRO dûment confirmé par le médecin désigné par cette dernière, soit d'interrompre sa formation dans des conditions telles que sa poursuite soit impossible, l'entreprise sera en droit de mettre fin au présent contrat.

En aucun cas SIM AGRO ne pourra demander le remboursement des frais engagés à Mr :, lui même ou ses ayants droit.

ARTICLE 9 : RESILIATION

Tout abandon de la formation pour quelque motif que ce soit sauf cas de force majeure prévue à l'article 8 du présent contrat, entraînera la résiliation de plein droit du présent contrat aux torts exclusifs de Mr :,

Dans ce cas, Mr :, ce nonobstant le recours éventuel à des poursuites judiciaires.

En cas d'abandon de poste, de démission ou de licenciement pour faute grave pendant la période de fidélité mentionnée à l'article 6 du présent contrat
Mr : sera tenu de rembourser la totalité du montant de la formation fixé à l'article 2 du présent contrat

ARTICLE 11 : MODIFICATION

Toute modification par l'établissement formateur du montant ou de la durée de la formation entrainera la révision de l'article 2 du présent contrat.

ARTICLE 12 : REGLEMENT DES DIFFERENDS

Tout différend sera réglé à l'amiable; à défaut il sera porté devant le tribunal d'El-Affroun.

ARTICLE 13 : DISPOSITIONS FINALES

Le présent contrat est établi en trois (3) exemplaires :

- Un (1) sera remis à l'agent après signature par les deux parties.
- Un (1) versé dans le dossier administratif.
- Un (1) conservé au niveau de la structure formation.

FAIT à Ain-Romana, le

L'intéressé(e) ⁽¹⁾

Pour SIM AGRO

(1) L'intéressé doit faire précéder sa signature de la mention « Lu et Approuvé ».

الملحق رقم 05: برامج التكوين المقترحة للسداسي الأول من سنة 2018

SIM AGRO SPA Z. I. AIN ROMANA

Récapitulatif des formations du 1er semestre

N°	Action de formation	Etablissement	Cout de la formation
1	Calcul des incertitudes de mesure	ESG	212 550,00 DZD
2	BPH x <i>5ans</i>	Sadallah Soumia	17 550,00 DZD
3	Analyser les accident de travail avec l'arbre des causes	ISTAM	320 460,00 DZD
4	Mise a niveau des agents de maintenance	Kihili Omar	20 250,00 DZD
5	Induction HSE x	Benamar Mokhtar	22 500,00 DZD
5	Induction HSE v	Benamar Mokhtar	18 000,00 DZD
6	Carte de contrôle d'un processus de mesure	ESG	212 550,00 DZD
7	Sensibilisation a la culture d'entreprise et de la fidélisation client	IMAA / INSIM	261 600,00 DZD
8	Cours d'anglais <i>3ans</i>	Institut Fanon	229 200,00 DZD
9	La distribution & La logistique	IMAA / INSIM	156 960,00 DZD
10	Mise a niveau des opérateurs de production <i>2ans</i>	INSFP IAA	464 000,00 DZD
11	Habilitation électrique <i>5ans</i>	IFEG SPA	1 338 750,00 DZD
			3 274 370,00 DZD

الملحق رقم 06: برامج التكوين المقترحة للسداسي الثاني من سنة 2018

SIM AGRO SPA Z. L. AIN ROMANA

Récapitulatif des formations du 2eme semestre

N°	Action de formation	Etablissement	Cout de la formation
1	Formation ISO 9001V2015	ESG	148 240,00 DZD
2	Amélioration de la productivité selon l'approche LEAN	INSIM	156 960,00 DZD
3	Recap vacataires formation operateurs Rebzani Feriel Amalou Samir Benarab Lamia Moussaoui Hassina Mellak Chaouki Mellak Sora	INSFP IAA	164 500,00 DZD 59 000,00 DZD 9 000,00 DZD 9 000,00 DZD 34 000,00 DZD 32 500,00 DZD 21 000,00 DZD
4	Formation des operateurs de chaufferie	IFEG	2 841 720,00 DZD
			3 311 420,00 DZD

الملحق رقم 07: برامج التكوين المقترحة للسداسي الأول من سنة 2019

SIM AGRO SPA

Z. I. AIN ROMANA

Récapitulatif des formations du 1er semestre

N°	Action de formation	Etablissement	Cout de la formation
1	La sureté des etablisement	ESAC Ain Benian	110 000,00 DZD
2	et APS	ESAC Ain Benian	52 000,00 DZD
3	Sensibilisation routière	Benamar Mokhtar	2 700,00 DZD
4	Conduite et exploitation des equipements d'une chaufferie	IFEG Ecole Technique de Blida	1 721 140,00 DZD
5	Commerce international - Organisation des marchés	WTCA	66 054,00 DZD
6	Mise a niveau des agents de securité	Benamar Mokhtar	103 500,00 DZD
7	Séminaire sur la Loi de finance 2018	CCI Mitidja	10 000,00 DZD
8	Loi de finance 2018	Chambre Algerienne de Commerce et d'Industrie	50 000,00 DZD
9	Réseau SIMATIC	Siemens	90 470,00 DZD
10	Métiers de l'export	Chambre Algerienne de Commerce et d'Industrie	50 000,00 DZD
			2 255 864,00 DZD

الملحق رقم 08: برامج التكوين المقترحة للسداسي الثاني من سنة 2019

SIM AGRO SPA

Z. I. AIN ROMANA

Récapitulatif des formations du 2 eme semestre

N°	Action de formation	Etablissement	Cout de la formation
1	informatique de gestion	eurl khibra academie	490 500,00 DZD
2	transformation des céréales	eurl khibra academie	1 079 100,00 DZD
3	HSE	eurl khibra academie	1 144 500,00 DZD
			2 714 100,00 DZD

الملحق رقم 09: الحركة المفصلة لحساب 6181000 مصاريف التكوين خلال سنة 2018

GROUPE SIM
SIM AGRO

Grand livre

Page 1 de 1

Compte: 61810000

Intitulé : Frais de formation du personnel

Mois de : 01 à : 12

Date	Piece	JA	Arré	Ligne	Tiers	Libellé	Débit	Crédit
02/01/2018	15	12	01	1		FACT 112/16 SARL MTC DU 29/12/17	60.075,38	
16/02/2018	177	12	02	1		NOTE HONOROR BENAMAR MOKHTAR 14/02/18	25.000,00	
28/02/2018	233	12	02	1		20/02/17 FACT 19/17 ESG DU 23/01/18	199.914,00	
01/03/2018	242	12	03	1		FACT 41/17 ESG ALGER 21/02/18	199.914,00	
20/03/2018	307	12	03	1		FACT 1703-0007-SARL ISTAM 20/03/18	301.408,80	
21/05/2018	554	12	05	1		NOTE HONOR BENAMAR MOKHTAR 04/04/18	20.000,00	
29/05/2018	572	12	05	1		NOTE HONOR KIHILI OMAR 23/05/2018	22.500,00	
11/06/2018	682	12	06	1		28/12/16 AU 25/05/17 RECAP DU 30/05/18 SADA	19.104,73	
13/06/2018	687	12	06	1		FACT 47/17 INSIM 30/05/18	246.048,00	
30/06/2018	730	12	06	1		FACT 07/17 SARL FANON DU 29/06/18	229.200,00	
30/06/2018	731	12	06	1		FACT 453/17 IFEG SPA DU 29/06/18	1.184.850,00	
30/06/2018	732	12	06	1		FACT 04/17 INSFP DU 11/06/18	464.000,00	
30/06/2018	733	12	06	1		FACT 64/17 SARL INSIM DU 22/06/18	147.628,80	
25/07/2018	864	12	07	1		NOTE HONOR BENAMAR MOKHTAR 16/07/18	31.200,00	
31/08/2018	1088	12	08	1		FACT 70/17 SARL INSIM DU: 31/07/18	147.628,80	
15/10/2018	1320	12	10	1		RECAP DES VACATAIRES DE FORMATION	182.777,78	
30/11/2018	1547	12	11	1		FACT 373/17 ESG DU 26/10/18	139.427,20	
21/12/2018	1815	12	12	1		FACT.03/17/DZ RAKM CONSEIL -21/12/2018	280.000,00	
31/12/2018	1856	12	12	1		FACT 0977/17 IFEG-ETB 28/12/2018	2.515.041,60	
31/12/2018	1899	12	12	1		NOTE HONOR.BENAMAR MOKHTAR -21/11/2018	20.660,00	
Mouvements de la période:							6.436.379,09	0,00
Solde de la période :							6.436.379,09	
Mouvements antérieurs :								
Solde antérieur :							0,00	
Solde à fin de période :							6.436.379,09	

الملحق رقم 10: الحركة المفصلة لحساب 6181000 مصاريف التكوين خلال سنة 2019

GRUPE SIM

SIM AGRO

Grand livre

Page 1 de 1

Compte: 61810000

Intitulé : Frais de formation du personnel

Mois de : 01 à : 12

Date	Piece	JA	Arré	Ligne	Tiers	Libellé	Débit	Crédit
03/01/2019	25	12	01	1		FACT 91/18 CACI 04/01/19	47.027,52	
04/01/2019	26	12	01	1		BON 17/2018 CCIM 14/01/2019	10.000,00	
07/01/2019	36	12	01	1		FACT 301/18 CACI 10/01/19	47.027,52	
08/01/2019	39	12	01	1		FACT 13/18 ETS IFEG DU 04/01/2019	638.239,20	
12/02/2019	114	12	02	1		NOTE HONOR BEN AMAR MOKHTAR DU 15/01/19	118.000,00	
31/03/2019	231	12	03	1		FACT 05_03 2018 ESACA DU 19/03/19	110.000,00	
31/03/2019	232	12	03	1		FACT 01_03 2018 ESACA DU 15/03/19	52.000,00	
10/05/2019	402	12	05	1		FACT 1027/18 WATCA ECOLE DE FORMATION	62.127,12	
30/06/2019	794	12	06	1		FACT 17480107/18 SIEMENS SPA 30/06/19	85.091,60	
30/06/2019	827	12	06	1		FACT 487/18 IFEG 30/06/2019	897.326,40	
31/12/2019	2280	12	12	1		FACT 03/18 EURL KHBRA ACADEMIE DU 05/11/18	1.144.500,00	
31/12/2019	2281	12	12	1		FACT 01 & 02/18 EURL KHBRA ACADEMIE	1.569.600,00	
31/12/2019	2553	12	12	41		COMPLT TVA PROR 2018 P/ 16%	-252.361,49	
31/12/2019	2588	12	12	1		FAC 5310015736 SIEMENS DU 13/11/20	71.764,00	
31/12/2019	2589	12	12	1		FAC 5310015734 SIEMENS DU 13/11/20	143.528,00	

Mouvements de la période:	4.743.869,87	0,00
Solde de la période :	4.743.869,87	
Mouvements antérieurs :		
Solde antérieur :	0,00	
Solde à fin de période :	4.743.869,87	

الملحق رقم 11: الميزانية الختامية لسنة 2018 جانب الأصول

GROUPE SIM SIM AGRO BILAN ACTIF Arrêtée au mois de Décembre 2018					
ACTIF	NOTE	2018 Brut	2018 Amort/prov.	2018 Net	2017 Net
Ecart d'acquisition (ou goodwill)				0,00	0,00
Immobilisations incorporelles		10.828.630,10	9.260.762,87	1.567.867,23	2.373.625,27
Immobilisations corporelles		15.117.911.375,88	10.285.068.487,14	4.832.842.888,74	4.666.862.370,35
Immobilisations encours		116.576.215,54		116.576.215,54	713.804.325,07
Immobilisations financières		10.136.269,28		10.136.269,28	33.470.212,77
Titres mis en équivalence - entreprises associées				0,00	0,00
Autres participations et créances rattachées		320.000,00		320.000,00	320.000,00
Autres titres immobilisés				0,00	0,00
Prêts et autres actifs financiers non courants		9.816.269,28		9.816.269,28	33.150.212,77
Impôts différés actif		4.565.920,54		4.565.920,54	4.393.705,66
TOTAL ACTIF NON COURANT		15.260.018.411,34	10.294.329.250,01	4.965.689.161,33	5.420.904.239,14
Stocks et encours		1.642.191.875,76	117.686.456,83	1.524.505.418,93	1.042.809.626,82
Créances et emplois assimilés		5.774.403.730,45	45.674.134,43	5.728.729.596,02	6.138.865.107,57
Clients		1.444.746.579,47	45.674.134,43	1.399.072.445,04	1.850.354.980,26
Autres débiteurs		4.171.052.981,69		4.171.052.981,69	4.061.390.400,93
Impôts		158.604.169,29		158.604.169,29	227.119.726,38
Autres actifs courants				0,00	0,00
Disponibilités et assimilés		404.234.833,32		404.234.833,32	701.390.606,00
Placements et autres actifs financiers courants				0,00	0,00
Trésorerie		404.234.833,32		404.234.833,32	701.390.606,00
TOTAL ACTIF COURANT		7.820.830.439,53	163.360.591,26	7.657.469.848,27	7.883.065.340,39
TOTAL GENERAL ACTIF		23.080.848.850,87	10.457.689.841,27	12.623.159.009,60	13.303.969.579,53

الملحق رقم 12: الميزانية الختامية لسنة 2018 جانب الخصوم

SIM AGRO			
BILAN PASSIF			
Arrêtée au mois de Décembre 2018			
PASSIF	Note	2018	2017
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis (ou compte de l'exploitant)			
Capital non appelé		5.665.000.000,00	5.665.000.000,00
Primes et réserves (reserves consolidées)			
Ecart de réévaluation		554.065.616,28	1.452.576.918,40
Ecart d'équivalence			
Résultat net			
Autres capitaux propres - Report à nouveau		787.351.088,31	501.488.697,88
Total I		7.006.416.704,59	7.619.065.616,28
PASSIFS NON COURANTS			
Emprunts et dettes financières			
Impôts (différés et provisionnés)		1.887.880.411,99	2.533.020.674,18
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits comptabilisés d'avance			
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II		1.887.880.411,99	2.533.020.674,18
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		850.606.718,58	855.503.269,22
Impôts		245.291.862,98	123.015.436,73
Autres dettes		1.156.324.654,26	1.590.033.635,26
Trésorerie passif		1.476.638.657,20	583.330.947,86
TOTAL PASSIFS COURANTS III		3.728.861.893,02	3.151.883.289,07
TOTAL GENERAL PASSIF		12.623.159.009,60	13.303.969.579,53

الملحق رقم 13: جدول النتائج لسنة 2018

GROUPE SIM
SIM AGRO
COMPTES DE RESULTAT
(Par nature)

Arrêtée au mois de Décembre 2018

DESIGNATION	NOTE	ANNEE (N)	ANNEE (N-1)
Ventes et produits annexes		12.892.628.942,91	12.906.181.429,41
Variation stocks produits finis et en cours		-68.930.399,00	-131.007.925,00
Production immobilisée		0,00	0,00
Subventions d'exploitation		0,00	0,00
I - PRODUCTION DE L'EXERCICE		12.823.698.543,91	12.775.173.504,41
Achats consommés		9.070.601.060,32	9.102.117.901,18
Services extérieurs et autres consommations		721.338.977,48	545.154.843,90
II - CONSOMMATIONS DE L'EXERCICE		9.791.940.037,80	9.647.272.745,08
III - VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		3.031.758.506,11	3.127.900.759,33
Charges du personnel		781.674.812,47	794.178.066,00
Impôts, taxes et versements assimilés		93.109.554,98	98.755.903,77
IV - EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		2.156.974.138,66	2.234.966.789,56
Autres produits opérationnels		53.327.011,09	31.334.247,23
Autres charges opérationnelles		196.341.417,57	145.759.934,76
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur		1.018.061.131,75	1.436.400.269,65
Reprise sur pertes de valeur et provisions		129.742.642,81	58.131.733,60
V - RESULTAT OPERATIONNEL		1.125.641.243,24	742.272.565,98
Produits financiers		37.120.840,63	14.238.753,40
Charges financières		162.919.606,42	144.916.680,26
VI- RESULTAT FINANCIER		-125.798.765,79	-130.677.926,86
VII- RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS		999.842.477,45	611.594.639,12
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		212.663.604,00	110.651.323,00
Impôts différés (variations) sur résultats ordinaires		172.214,86	545.381,76
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		13.043.889.038,44	12.878.878.238,64
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		12.256.537.950,13	12.377.389.540,76
VIII- RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		787.351.088,31	501.488.697,88
Eléments extraordinaires (produits)		0,00	0,00
Eléments extraordinaires (charges)		0,00	0,00
IX- RESULTAT EXTRAORDINAIRE		0,00	0,00
X- RESULTAT NET DE L'EXERCICE		787.351.088,31	501.488.697,88

الملحق رقم 14: الجدول رقم 09 الذي يحدد النتيجة الجبائية لسنة 2018

COPIE DESTINÉE À L'ADMINISTRATION

Dénomination de l'entreprise : **IM AGRO**

Activité : **Agro-alimentaire**

Adresse : **Zone industrielle de Ain Romana BP 51bis 09210 Mouzaia - Blida - ALGERIE**

N.I.F : 000309080429064

Exercice clos le 31 décembre 2018

9/ Tableau de détermination du résultat fiscal

I. Résultat net de l'exercice (Compte de résultat)	Bénéfice Perte	
II. Réintégrations		
Charges des immeubles non affectés directement à l'exploitation		0,00
Quote-part des cadeaux publicitaires non déductibles		6.847.008,00
Quote-part du sponsoring et parrainage non déductibles		0,00
Frais de réception non déductibles		7.071.288,98
Cotisations et dons non déductibles		206.620.999,24
Impôts et taxes non déductibles		1.244.127,98
Provisions non déductibles		0,00
Amortissements non déductibles		278.239,32
Quote-part des frais de recherche développement non déductibles		0,00
Amortissements non déductibles liées aux opérations de crédit bail (preneur)		110.349.651,31
Loyer hors produits financiers (bailleur)		0,00
Impôts exigible sur le résultat		212.663.604,00
Impôts différé (variation)		-172.214,86
Pertes de valeurs non déductibles		0,00
Amendes et pénalités		2.793.964,89
Autres réintégrations (A détailler sur états annexes)		65.372.792,81
Total des réintégrations		613.069.461,67
III. Déductions		
Plus values sur cession d'éléments d'actif immobilisés		5.619.250,00
Les produits et les plus values de cession des actions et titres assimilés ainsi que ceux		0,00
Les revenus provenant de la distribution des bénéfices ayant été soumis à l'impôt sur		0,00
Amortissements liés aux opérations de crédit bail (bailleur)		0,00
loyers hors charges financières (preneur)		119.179.704,87
Complément d'amortissements		0,00
Autres déduction (A détailler sur états annexes)		26.283.215,46
Total des déductions :		151.082.170,33
IV. déficits antérieurs à déduire (cf. art 147 du CIDTA)		
Déficit de l'année N-4		0,00
Déficit de l'année N-3		0,00
Déficit de l'année N-2		0,00
Déficit de l'année N-1		0,00
Total des déficits à déduire :		0,00
Résultat fiscal (I+II-III-IV)	Bénéfice Déficit	1.249.338.379,65

الملحق رقم 15: الميزانية الختامية لسنة 2019 جانب الأصول:

GROUPE SIM SIM AGRO BILAN ACTIF Arrêtée au mois de Décembre 2019					
ACTIF	NOTE	2019 Brut	2019 Amort./prov.	2019 Net	2018 Net
Ecart d'acquisition (ou goodwill)				0,00	0,00
Immobilisations incorporelles		11.398.920,32	10.285.765,07	1.113.155,25	1.567.867,23
Immobilisations corporelles		16.015.699.951,76	10.969.103.497,18	5.046.596.454,58	4.832.842.888,74
Immobilisations encours		87.459.301,07		87.459.301,07	116.576.215,54
Immobilisations financières		10.136.269,28		10.136.269,28	10.136.269,28
Titres mis en équivalence - entreprises associées				0,00	0,00
Autres participations et créances rattachées		320.000,00		320.000,00	320.000,00
Autres titres immobilisés				0,00	0,00
Prêts et autres actifs financiers non courants		9.816.269,28		9.816.269,28	9.816.269,28
Impôts différés actif		7.879.213,71		7.879.213,71	4.565.920,54
TOTAL ACTIF NON COURANT		16.132.573.656,14	10.979.389.262,25	5.153.184.393,89	4.965.689.161,33
Stocks et encours		2.104.021.904,63	117.986.242,44	1.986.035.662,19	1.524.505.418,93
Créances et emplois assimilés		6.474.005.375,52	50.360.643,51	6.423.644.732,01	5.728.729.596,02
Clients		1.824.373.505,94	50.360.643,51	1.774.012.862,43	1.399.072.445,04
Autres débiteurs		4.335.401.407,33		4.335.401.407,33	4.171.052.981,69
Impôts		314.230.462,25		314.230.462,25	158.604.169,29
Autres actifs courants				0,00	0,00
Disponibilités et assimilés		270.935.417,70		270.935.417,70	404.234.833,32
Placements et autres actifs financiers courants				0,00	0,00
Trésorerie		270.935.417,70		270.935.417,70	404.234.833,32
TOTAL ACTIF COURANT		8.848.962.697,85	168.346.885,95	8.680.615.811,90	7.657.469.848,27
TOTAL GENERAL ACTIF		24.981.536.353,99	11.147.736.148,20	13.833.800.205,79	12.623.159.009,60

الملحق رقم 16: الميزانية الختامية لسنة 2019 جانب الخصوم

GROUPE SIM			
SIM AGRO			
BILAN PASSIF			
Arrêtée au mois de Décembre 2019			
PASSIF	Note	2019	2018
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis (ou compte de l'exploitant)		5.665.000.000,00	5.665.000.000,00
Capital non appelé			
Primes et réserves (reserves consolidées)		601.416.704,59	554.065.616,28
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence			
Résultat net		813.472.356,57	787.351.088,31
Autres capitaux propres - Report à nouveau		0,00	
Total I		7.079.889.061,16	7.006.416.704,59
PASSIFS NON COURANTS			
Emprunts et dettes financières		1.839.870.392,32	1.887.880.411,99
Impôts (différés et provisionnés)			
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits comptabilisés d'avance			
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II		1.839.870.392,32	1.887.880.411,99
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		1.771.645.967,22	850.606.718,58
Impôts		249.288.381,00	245.291.862,98
Autres dettes		824.075.319,39	1.156.324.654,26
Trésorerie passif		2.069.031.084,70	1.476.638.657,20
TOTAL PASSIFS COURANTS III		4.914.040.752,31	3.728.861.893,02
TOTAL GENERAL PASSIF		13.833.800.205,79	12.623.159.009,60

الملحق رقم 17: الجدول رقم 09 الذي يحدد النتيجة الجبائية لسنة 2019

N.I.F : 000309080429064
 Exercice clos le 31 décembre 2019
 Activité : Agro-alimentaire
 Adresse : Zone industrielle de Ain Romana BP 51bis 09210 Mouzaia - Blida - ALGERIE

9/ Tableau de détermination du résultat fiscal

I. Résultat net de l'exercice	Bénéfice	
(Compte de résultat)	Perte	813.472.356,57
II. Réintégrations		
Charges des immeubles non affectés directement à l'exploitation		0,00
Quote-part des cadeaux publicitaires non déductibles		2.298.210,00
Quote-part du sponsoring et parrainage non déductibles		0,00
Frais de réception non déductibles		3.521.333,23
Cotisations et dons non déductibles		89.636.227,86
Impôts et taxes non déductibles		383.684,00
Provisions non déductibles		0,00
Amortissements non déductibles		367.250,31
Quote-part des frais de recherche développement non déductibles		0,00
Amortissements non déductibles liées aux opérations de crédit bail (preneur)		62.095.120,17
Loyer hors produits financiers (bailleur)		0,00
Impôts exigible sur le résultat		209.176.042,00
Impôts différé (variation)		-3.313.293,17
Pertes de valeurs non déductibles		0,00
Amendes et pénalités		2.162.175,02
Autres réintégrations (A détailler sur états annexes)		66.561.162,89
Total des réintégrations		432.887.912,31
III. Déductions		
Plus values sur cession d'éléments d'actif immobilisés		2.762.500,00
Les produits et les plus values de cession des actions et titres assimilés ainsi que ceux		0,00
Les revenus provenant de la distribution des bénéfices ayant été soumis à l'impôt sur		0,00
Amortissements liés aux opérations de crédit bail (bailleur)		0,00
loyers hors charges financières (preneur)		72.307.225,11
Complément d'amortissements		0,00
Autres déduction (A détailler sur états annexes)		26.865.046,57
Total des déductions :		101.934.771,68
IV. déficits antérieurs à déduire (cf. art 147 du CIDTA)		
Déficit de l'année N-4		0,00
Déficit de l'année N-3		0,00
Déficit de l'année N-2		0,00
Déficit de l'année N-1		0,00
Total des déficits à déduire :		0,00
Résultat fiscal (I+II-III-IV)	Bénéfice	1.144.425.497,20
	Déficit	

الملحق رقم 18: جدول النتائج لسنة 2019

23 Février 2020

GROUPE SIM
SIM AGROCOMPTES DE RESULTAT
(Par nature)

Arrêtée au mois de Décembre 2019

DESIGNATION	NOTE	ANNEE (N)	ANNEE (N-1)
Ventes et produits annexes		13.431.792.470,78	12.892.628.942,91
Variation stocks produits finis et en cours		11.738.640,00	-68.930.399,00
Production immobilisée		0,00	0,00
Subventions d'exploitation		0,00	0,00
I - PRODUCTION DE L'EXERCICE		13.443.531.110,78	12.823.698.543,91
Achats consommés		9.917.355.281,51	9.070.601.060,32
Services extérieurs et autres consommations		475.589.547,51	721.338.977,48
II - CONSOMMATIONS DE L'EXERCICE		10.392.944.829,02	9.791.940.037,80
III - VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		3.050.586.281,76	3.031.758.506,11
Charges du personnel		856.339.291,56	781.674.812,47
Impôts, taxes et versements assimilés		97.897.824,00	93.109.554,98
IV - EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		2.096.349.166,20	2.156.974.138,66
Autres produits opérationnels		21.737.246,99	53.327.011,09 ✕
Autres charges opérationnelles		126.756.649,63	196.341.417,57 -
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur		912.208.703,10	1.018.061.131,75 -
Reprise sur pertes de valeur et provisions		163.360.591,26	129.742.642,81 ✕
V - RESULTAT OPERATIONNEL		1.242.481.651,72	1.125.641.243,24
Produits financiers		5.703.541,44	37.120.840,63
Charges financières		228.850.087,76	162.919.606,42
VI - RESULTAT FINANCIER		-223.146.546,32	-125.798.765,79
VII - RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS		1.019.335.105,40	999.842.477,45
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		209.176.042,00	212.663.604,00
Impôts différés (variations) sur résultats ordinaires		3.313.293,17	172.214,86
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		13.634.332.490,47	13.043.889.038,44
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		12.820.860.133,90	12.256.537.950,13
VIII - RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		813.472.356,57	787.351.088,31
Eléments extraordinaires (produits)		0,00	0,00
Eléments extraordinaires (charges)		0,00	0,00
IX - RESULTAT EXTRAORDINAIRE		0,00	0,00
X - RESULTAT NET DE L'EXERCICE		813.472.356,57	787.351.088,31

