



العنوان

دور محاسبة الموارد البشرية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة: مديرية توزيع الكهرباء والغاز بالمسيلة

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر (أكاديمي) في علوم التسيير

تخصص: مراقبة التسيير

الأستاذ المشرف:

– عادل نقموش

إعداد الطالب:

– نعيم ببوراس

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

الأهل

إلهي لا يطيب الليل إلا بشكرك ولا يطيب النهار إلا بطاعتك ولا تطيب اللحظات إلا بذكرك

ولا تطيب الآخرة إلا بعفوك ولا تطيب الجنة إلا برويتك .

إلى من بلغ الرسالة وأدى الأمانة ونصح الأمة إلى نبي الرحمة ونور العالمين

سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم .

إلى الذي كان لي نعم المعين بعد الله عز وجل، وساهم بشكل كبير في نجاحي ،

ودفعني بكل حزم لأنهل العلم، إلى أبي الغالي "العيد"

إلى من تعبت وقاست الكثير من أجلي

إلى من رضيت بالقليل لتصنع مني الكثير أُمِّي الغالية "عرجونة"

إلى إخوتي الأبرار بلال، فاتح، وجميع أخواتي وكل أقاربي من بعيد أو قريب

كما لا يفوتني أن أهدي عملي هذا إلى كل كشافي

وقادة فوج عبد الحميد بن باديس

إلى أعز أصدقائي: أسامة أوزينة، كمال مهني، عصام سالم، سيف الدين قسمية،

المختار لطرش، وثام الدين داخمي، شرف الدين لوناس،

فيصل بايزيد، عمر بلحو، أحمد جغبوب،

إلى جميع طلبة السنة الثانية ماستر مراقبة التسيير دفعة 2014/2013

إلى هؤلاء جميعاً أهدي هذا العمل

نعيم بوراس

شكر و عرفان

ها أنا ذا بالشكر أتكلم

يا رب شكرك واجب محتم

يرضيك أني بعد شكرك مسلم

عد الحصا بعرض السماء مقدارها

من كل جنب ثم لا أتكلم

مالي أرى نعم الإله تحيطني

ممن يقرولست ممن يتكلم

دعني أحدث بالنعيم فإنني

بعد حمد الله وشكوه الذي وهبني القوة والإرادة والصبر لإنجاز هذا العمل المتواضع، فلا أملك إلا أن

أتوجه بخالص شكري وتقديري لكل يد أسهمت في انجازه، ولكل صاحب فكر فتح لي آفاق

أرحب ومجالات أوسع للمعرفة ويسعدني كثيرا أن أتقدم بأسمى معاني الشكر والتقدير

والاحترام لأستاذي القدير عادل قموش لتفضل سيادته بالإشراف على هذا البحث ولما قدمت

سيادته من توجيهات ونصائح وإرشادات منهجية أدعوا الله أن يمتعه بالصحة والهناء،

كما أتقدم بجزيل الشكر والعرفان لكل من أساتذة وطلبة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم

التسيير .

الصفحة	الموضوع
	إهداء
	كلمة شكر
	فهرس المحتويات
	قائمة الجداول
	قائمة الأشكال
أ	مقدمة.....

الفصل الأول: محاسبة الموارد البشرية

08	تمهيد.....
09	المبحث الأول: الأصول الإنسانية.....
09	المطلب الأول: مفهوم الأصول.....
11	المطلب الثاني: مدى توافر خصائص الأصول في الموارد البشرية.....
13	المطلب الثالث: طرق تقييم الأصول الإنسانية.....
21	المبحث الثاني: محاسبة الموارد البشرية.....
21	المطلب الأول: نشأة وتطور محاسبة الموارد البشرية.....
23	المطلب الثاني: مفهوم محاسبة الموارد البشري.....
24	المطلب الثالث: أهمية محاسبة الموارد البشرية وأهدافها.....
27	المطلب الرابع: محاسبة الموارد البشرية بين المؤيدين والمعارضين.....
30	المبحث الثالث: المعالجة المحاسبية للموارد البشرية.....
30	المطلب الأول: التسجيل المحاسبي للموارد البشرية.....
32	المطلب الثاني: مزايا تطبيق محاسبة الموارد البشرية.....
33	المطلب الثالث: طرق إهلاك الموارد البشرية.....
34	المطلب الرابع: كيفية إظهار الأصول الإنسانية بالقوائم المالية.....
43	خلاص الفصل.....

الفصل الثاني: الأداء في المؤسسة الاقتصادية

45	تمهيد.....
46	المبحث الأول: لمحة حول الأداء.....

46	المطلب الأول: بعض مدارس الفكر الإداري.....
48	المطلب الثاني: تطور فكرة الأداء.....
49	المطلب الثالث: الإدارة الحديثة للأداء.....
51	المبحث الثاني: الأداء.....
51	المطلب الأول: مفهوم وأهمية الأداء.....
53	المطلب الثاني: مكونات الأداء في المؤسسة الاقتصادية.....
55	المطلب الثالث: العوامل المؤثرة في الأداء.....
57	المبحث الثالث: تقييم الأداء.....
57	المطلب الأول: مفهوم تقييم الأداء.....
58	المطلب الثاني: أهمية تقييم الأداء.....
59	المطلب الثالث: أهداف تقييم الأداء.....
61	المطلب الرابع: مبادئ و خطوات تقييم الأداء.....
64	خلاصة الفصل.....

الفصل الثالث: دور محاسبة الموارد البشرية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية (مؤسسة سونلغاز)

66	تمهيد.....
67	المبحث الأول: مدخل إلى الشركة الوطنية للكهرباء والغاز (المجمع، الأمر).....
67	المطلب الأول: تقديم المؤسسة.....
69	المطلب الثاني: مهمة المؤسسة.....
70	المطلب الثالث: أهداف المؤسسة.....
72	المبحث الثاني: مديرية التوزيع بالمسيلة.....
72	المطلب الأول: التعريف بالمديرية و موقعها.....
72	المطلب الثاني: مهام المديرية وهيكلها التنظيمي.....
74	المطلب الثالث: مصالح ووكالات المديرية.....
77	المبحث الثالث: أهمية محاسبة الموارد البشرية وعلاقته بأداء المؤسسة الاقتصادية.....
77	المطلب الأول: أهمية محاسبة الموارد البشرية في المؤسسة.....
78	المطلب الثاني: أثر محاسبة الموارد البشرية على أداء المؤسسة.....
80	المطلب الثالث: موقع محاسبة الموارد البشرية في مؤسسة سونلغاز.....
82	خلاصة الفصل.....
84	الخاتمة.....

الملاحق

ملخص الدراسة

فهرس الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
36	ح/ إجمالي تكلفة الأصول البشرية	1-I
37	كشف توزيع التكلفة الرأسمالية على الحسابات الشخصية للمديرين	2-I
38	كشف احتساب أقساط الاستهلاك	3-I
38	قائمة الأرباح والخسائر	4-I
40	ميزانية المؤسسة	5-I

فهرس الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
42	علاقات القوائم المالية	1-I
52	مثلث الأداء	1-II
60	كيفية تحسين الأداء وزيادة الإنتاجية	2-II
69	التقسيم حسب المناطق	1-III
73	الهيكل التنظيمي لمديرية التوزيع بالمسيلة	2-III

مقدمة

مقدمة:

تعتبر المؤسسة الاقتصادية النواة الأساسية في النشاط الاقتصادي للمجتمع الصناعي، إضافة إلى أنها تعبر عن علاقات اجتماعية. لأن العملية الإنتاجية داخلها تتم ضمن مجموعة من العناصر المادية وعناصر معنوية من جهة والعناصر البشرية المتعاملة فيما بينها من جهة ثانية، كما تشمل تعاملها مع المحيط بمختلف محتوياته وأشكالها، فهي طريقة نموذجية اليوم لتنظيم النشاط الاقتصادي البشري أو الإنتاجي، فقد شغلت المؤسسة الاقتصادية منذ ظهورها في ق 18م كشكل من أشكال التنظيم الاقتصادي جزءاً معتبراً في كتابات وأعمال الاقتصاديين بمختلف اتجاهاتهم الإيديولوجية ومدارسهم الفكرية وكذلك لدى المهتمين بالإدارة والتسيير باعتبارها الركيزة الأساسية في النشاط الاقتصادي للمجتمع ومصدر إنتاج القيمة والحفاظ عليها وتنميتها التي تعكس بالضرورة تنمية وتطور أي مجتمع إنساني، ولا يتم ذلك في الواقع إلا نتيجة لتحقيق مستوى من الأشكال المحقق للقيمة والثروة وفقاً لما يسمى بالمردودية والأداء، الذي أصبح شغلاً شاغلاً على مستوى الوظائف والعمليات المرتبطة بنشاطات المؤسسة الاقتصادية، حيث تعتبر عملية التحسين من أهم المهام التي تؤديها الإدارة الحديثة خاصة ما تعلق بالموارد البشرية التي تعد الجزء الأهم في المؤسسة الاقتصادية من مراقبة ومحاسبة.

ويعد موضوع محاسبة الموارد البشرية من الموضوعات الحديثة نسبياً في مجال المحاسبة، حيث ظهرت بوادر الاهتمام به من قبل المحاسبين منذ أوائل السبعينيات من القرن الماضي في سبيل التعرف على أهمية الموارد البشرية في الوحدات الاقتصادية، نتيجة ظهور طلب متزايد على خدمات أفراد يتمتعون بقدرات علمية ومهنية عالية، ومن ثم تركيز متزايد على رأس المال البشري أكثر منه على رأس المال المادي، وهذا يتطلب مجموعة من الأساليب العلمية التي يمكن أن تساهم وتساعد في تقييم تلك الموارد كأصول بصورة مالية شأنها بذلك شأن أية أصول أخرى يتم استثمارها في الوحدات الاقتصادية من أجل تحقيق أهدافها، ولا تخفى أهمية الموارد البشرية في أية وحدة اقتصادية من حيث مساهمتها في العمليات الاقتصادية التي تمارسها تلك الوحدات وما يمكن أن تشكله تلك الموارد وما تحتله من قيمة ملموسة وغير ملموسة يمكن أن تؤثر بشكلٍ أو بآخر على استمرارية تلك الوحدات في أداء مهامها بالمسارات التي تريدها، وبما يعني أن الموارد البشرية يمكن أن تحتل مكاناً بارزاً وأهمية كبيرة عند اتخاذ القرارات المختلفة والمتعلقة بأمر ونشاط الوحدات الاقتصادية التي تعمل فيها، ومن ثم يصبح من الضروري الاهتمام بكافة البيانات التي تتعلق بالموارد البشرية لكي يكون بالإمكان الاستفادة منها في كافة المجالات التي تحتاج إلى اتخاذ قرارات مباشرة بشأنها.

هذه الأخيرة التي تعتبر موضوع بحثنا ودراستنا، و هنا نطرح الإشكالية التالية:

هل لمحاسبة الموارد البشرية دور في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية؟

ولمعالجة هذه الإشكالية يتطلب منا طرح الأسئلة الفرعية التالية:

● ماهي أهمية محاسبة الموارد البشرية في المؤسسة الاقتصادية؟

● هل تؤثر محاسبة الموارد البشرية على أداء المؤسسة الاقتصادية؟

● ما هو موقع محاسبة الموارد البشرية في مؤسسة سونلغاز؟

و للإجابة عن هذه الأسئلة، نقدّم الأجوبة المحتملة المتمثلة في الفرضيات الآتية:

● تعتبر محاسبة الموارد البشرية من أهم العمليات التي تقوم بها المؤسسة في مجال المحاسبة إن لم تكن أهمها جمعا.

● لمحاسبة الموارد البشرية أثر إيجابي على أداء المؤسسة الاقتصادية.

● تحتل محاسبة الموارد البشرية مكانة هامة في مؤسسة سونلغاز بما أنها من المؤسسات التي تهتم أكثر بالموارد البشرية.

أهمية البحث:

تبع أهمية البحث من خلال الاهتمام المتزايد بالعنصر البشري الذي يعتبر الأساس لنجاح المؤسسات الاقتصادية وتطورها، فكفاءة وفعالية العامل البشري تعد عاملا أساسيا في تحقيق الاستخدام الكفء للاستثمارات المادية في المؤسسات الحديثة المتقدمة، لذلك تساعد محاسبة الموارد البشرية المؤسسات الاقتصادية على التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات وإمدادهم بالمعلومات اللازمة للتعرف على التكلفة والقيمة الفعلية للموارد البشرية.

أهداف البحث:

نهدف من خلال بحثنا هذا إلى تسليط الضوء على محاسبة الموارد البشرية وتأثيرها على أداء المؤسسات الاقتصادية، واستعراض مختلف الأفكار المتعلقة بها، ويمكن ذكر أهم الأهداف في النقاط التالية:

✓ التعرف على أهمية محاسبة الموارد البشرية ومراحل تطورها.

✓ التعرف على أهداف ومزايا تطبيق محاسبة الموارد البشرية.

- ✓ التعرف على المعالجة المحاسبية للموارد البشرية.
- ✓ معرفة مكانة محاسبة الموارد البشرية في مؤسسة سونلغاز.

أسباب اختيار البحث:

تكمن أسباب اختيارنا لهذا البحث في شعورنا بأهمية محاسبة الموارد البشرية بالنسبة للمؤسسات، ورغبتنا في معرفة أسس محاسبة الموارد البشرية، وتطوير ورفع مستوى قدراتي العلمية في البحث العلمي، ومحاولة لفت انتباه الباحثين إلى التركيز على هذا المورد الثمين.

حدود البحث:

- الحدود المكانية: تمت الدراسة على مستوى مديرية توزيع الكهرباء والغاز بولاية المسيلة.
- الحدود الزمنية: تمت هذه الدراسة في المؤسسة المعنية خلال السنة الدراسية الحالية 2013/2014.

منهج البحث:

نظرا لطبيعة الموضوع فإننا نستخدم المنهج الوصفي التحليلي، الذي يهدف إلى جمع المعلومات وتحليلها، ويتم الاستعانة بالأداة التالية:

المقابلة: يتم التحدث إلى بعض مسؤولي المؤسسة بواسطة طرح عدة أسئلة الهدف منها الاستفسار والتعرف على أهمية محاسبة الموارد البشرية وعلاقتها بأداء المؤسسة، وهذا كدعم للجانب النظري.

الدراسات السابقة:

- دراسة مسعود صديقي ونوال بن عمارة بعنوان "محاسبة الموارد البشرية" 09-10 مارس 2004، كلية الحقوق والاقتصاد، جامعة ورقلة: هدفت إلى ماهية وأهداف محاسبة الموارد البشرية ودوافعها وطرق قياس تكاليف الأصول البشرية باستخدام العديد من الطرق، وقد توصلت الدراسة إلى أن محاسبة الموارد البشرية مجرد فكرة لا زالت تعترضها الكثير من المشاكل، رغم أنه بدأ واضحا ضرورة إظهار الأصول البشرية في القوائم المالية للمؤسسات لمساعدة الإدارة والمستثمرين على اتخاذ القرارات الخاصة بالموارد البشرية، كذلك أكدت الدراسة على الدور الذي تلعبه محاسبة الموارد البشرية في عملية إعداد موازنة الحصول على العنصر البشري بما تقدمها من

تكاليف معيارية عن عملية الاستقطاب والتدريب والاختيار، كما بينت مدى مساهمتها في قياس وتقييم كفاءة وفعالية استخدام العنصر البشري من خلال تقديم المعلومات عن تكلفته وقيمه في التنظيم.

• دراسة فضل كمال سالم بعنوان "مدى أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره على اتخاذ القرارات المالية - دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة في قطاع غزة -"، 1429هـ - 2008م، كلية التجارة بالجامعة الإسلامية بغزة: هدفت إلى دراسة وتحليل الأهمية التي يحظى بها القياس المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية ومدى التأثير التي تحدثه على اتخاذ القرارات المالية في كبرى الشركات العاملة في قطاع غزة وذلك من أجل توجيه المزيد من الاهتمام بهذا العنصر البشري الذي يعد من أهم الموارد الإنتاجية في الشركات الحديثة، تكون مجتمع الدراسة من فئات متخذي القرارات - أعضاء مجلس الإدارة، المديرون الماليون والاداريون، رؤساء أقسام المحاسبة، رؤساء أقسام شؤون الموظفين - في كبرى الشركات العاملة في قطاع غزة البالغ عددها (182) شركة، وتم اختيار عينة الدراسة من الشركات والمؤسسات التي يعمل بها (10) موظفين فأكثر ويبلغ رأسمالها (100000) دولار فأكثر حيث بلغ عددها (100) مؤسسة، أي ما يمثل أكثر من 50% من مجموع الدراسة.

وقد توصلت الدراسة إلى أنه يوجد اهتمام مقبول بالبيانات الخاصة بالموارد البشرية إلا أن هناك إهمالا بالجانب الدفترى والسجلات المنظمة للقياس المحاسبي للموارد البشرية، وأن رزمة الأصول البشرية والإفصاح عنها يوفر المزيد من الموضوعية والمصدقية والثقة للبيانات المحتويات في التقارير، كما أن توفير معلومات عن القيمة الاقتصادية للأصول البشرية يزيد من كفاءة الإدارة في الرقابة عليها وفي استغلالها الاستغلال الأمثل الذي يحقق الإنتاجية القصوى.

• دراسة سناء عبد الهادي الجعيدي بعنوان "دور وأهمية القياس المحاسبي للموارد البشرية في الجامعات الفلسطينية في قطاع غزة - دراسة تحليلية تطبيقية -" 1428هـ - 2007م، كلية التجارة بالجامعة الإسلامية بغزة: هدفت إلى دراسة وتحليل دور وأهمية القياس المحاسبي للموارد البشرية في الجامعات الفلسطينية في قطاع غزة، وإلى ضرورة إبداء الاهتمام بهذه الموارد في الجامعات وخصوصا من ناحية المعالجة المحاسبية الخاصة لبياناتها، وقد توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج كان أبرزها أنه لا يتوفر لدى الجامعات الفلسطينية في قطاع غزة نظام محاسبي يلبي متطلبات محاسبة الموارد البشرية، والذي يعد نظام معلومات فرعا مساندا للإدارة وداعما لعملية تخطيط الموارد البشرية، يستمد بياناته من الأنظمة الإدارية والمحاسبية الأخرى، ونظرا لعدم توفر إجراءات لمعالجة تلك البيانات محاسبيا، أدى ذلك إلى عدم الاستفادة من تلك البيانات في تخطيط الموارد البشرية، والذي

يمكن أن يؤدي استخدامها بشكل أمثل ولا يتم استخدام بيانات الموارد البشرية في دعم القرارات الإدارية، مع العلم بأن مثل تلك البيانات يمكن أن تشكل قاعدة جيدة لاتخاذ قرارات صائبة.

هيكل البحث:

لقد قسم الموضوع محل البحث إلى ثلاثة فصول محاولة للإلمام بكل الجوانب التي يمكن عن طريقها إيجاد أجوبة كافية للإشكالية المطروحة واختبار مدى صحة الفرضيات التي انطلقت منها الدراسة. حيث تناولت الدراسة في فصلها الأول محاسبة الموارد البشرية من خلال التطرق لمفهوم الأصول ومدى توفر خصائص الأصول في الموارد البشرية ومفهوم محاسبة الموارد البشرية و أهدافها والمعالجة المحاسبية الخاصة بها وكذا مزايا تطبيقها.

أما في الفصل الثاني فتم التطرق إلى الأداء في المؤسسة الاقتصادية من حيث تطور فكرة الأداء والإدارة الحديثة للأداء ومفهوم الأداء وأهميته ومكوناته وكذا تم التطرق إلى تقييم الأداء وأهدافه ومبادئ وخطوات تقييم الأداء.

أما الفصل الثالث فتم التطرق فيه إلى دراسة حالة بمديرية توزيع الكهرباء والغاز بالمسيلة ومحاولة إثبات صحة الفرضيات.

صعوبات البحث:

من أهم الصعوبات التي واجهتنا أثناء القيام بالبحث:

- قلة الدراسات والبحوث العلمية المتعلقة بمحاسبة الموارد البشرية وهذا راجع لحدثة الموضوع.
- قلة المراجع المتعلقة بالموضوع، خاصة الكتب العلمية التي تعتبر الزاد الحقيقي لكل بحث علمي.
- صعوبة إيجاد مؤسسة تسمح بالحصول على المعلومات اللازمة لإتمام البحث.
- صعوبة الحصول على البيانات اللازمة أثناء الدراسة الميدانية، وذلك لسببين، نقص إطارات وكفاءات على دراية بالموضوع.

الفصل الأول

محاسبة الموارد البشرية

تمهيد:

تعتبر المحاسبة عن الموارد البشرية من الموضوعات الحديثة نسبياً في مجال المحاسبة، حيث ظهرت بوادر الاهتمام به من قبل المحاسبين منذ أوائل السبعينات من القرن الماضي في سبيل التعرف على أهمية الموارد البشرية في الوحدات الاقتصادية، ومن ثم دراسة مجموعة من الأساليب العلمية التي يمكن أن تساهم وتساعد في تقييم تلك الموارد بصورة مالية شأنها بذلك شأن أية موارد أخرى يتم استثمارها في الوحدات الاقتصادية في سبيل تحقيق الأهداف التي تريدها.

وللخوض في تفاصيل محاسبة الموارد البشرية أكثر سنحاول التطرق إلى ثلاث مباحث هي:

المبحث الأول: الأصول الإنسانية.

المبحث الثاني: محاسبة الموارد البشرية.

المبحث الثالث: المعالجة المحاسبية للموارد البشرية.

المبحث الأول: الأصول الإنسانية

نتناول في هذا المبحث مفهوم الأصول ومدى توافر خصائصها في الموارد البشرية ثم نوضح طرق تقييم الأصول الإنسانية ومن ثم كيفية إظهار الأصول الإنسانية بالقوائم المالية.

المطلب الأول: مفهوم الأصول

تعددت التعاريف التي تناولت الأصول معبرة عن وجهات نظر مختلفة، إلا أنها في الغالب تعبر عن نظريات الوحدة المحاسبية، وهي: (1)

- نظرية الملكية المشتركة، أي جهة نظر أصحاب المشروع.
- نظرية الشخصية المعنوية، أي وجهة نظر الإدارة.
- نظرية النشاط الاقتصادي، أي وجهة نظر المشروع.

فمن وجهة نظر أصحاب المشروع واستناداً إلى نظرية الملكية المشتركة، فقد تم تعريف الأصل على أنه: "كل شيء مملوك للمشروع وله قيمة". وهذا التعريف يعبر عن وجهة نظر أصحاب المشروع حيث يروا أن جوهر أي أصل تكمن في قدرته على سداد ديون المؤسسة، لذلك وحتى يكون الأصل قادراً على سداد ديون المؤسسة، فلا بد:

- أن يكون مملوكاً للمؤسسة.
- أن يكون له قيمة معينة.

لذلك فقد عرف (Oliver) الأصول: "أنها تلك الموارد التي تستخدم في سداد الالتزامات والديون التي على المشروع". (2)

(1) نمر حلمي، نظرية المحاسبة المالية، دار النهضة العربية، ط1، القاهرة، مصر، 1981، ص: 130.

(2) وليد ناجي الحياي، دراسات في المشاكل المحاسبية المعاصرة، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2004، ص: 285 – 286.

كما عرف (Chambers) الأصل "هو أي وسيلة تكون في حيازة الوحدة الاقتصادية ويكون لها حقوق قانونية على هذا الشيء".⁽¹⁾

وبالتالي فإن هذا التعريف قد ركز على موضوع الحيازة للأصل بمعنى ملكية المؤسسة لهذا الأصل.

أما الإدارة فتعتمد على نظرية الشخصية المعنوية، في تعريفها الأصل على أنه: "عامل من عوامل الإنتاج". وهذا التعريف الذي وصف به الأصل من قبل الإدارة عائد إلى اعتبارهم إن جوهر أي أصل هو القدرة على الإنتاج، ويعود التحول في تعريف الأصل من قدرته على سداد الديون إلى قدرته الإنتاجية إلى:

- ظهور المشروعات الضخمة ومؤسسات الأموال التي تتميز بالاستمرارية.
- اهتمام المقرضون بقدرة المشروع الإنتاجية كأساس للإقراض.

أما من وجهة نظر المشروع استنادا إلى نظرية النشاط الاقتصادي، فقد عرفت الأصل، بأنه: "عبارة عن خدمات مستقبلية"، وهذا التعريف الذي وصف به الأصل عائد إلى اعتبارهم أن جوهر أي أصل هي الخدمات المستقبلية المتوقعة، لذلك فقد عرف (Canning, 1962) الأصول: "هي خدمة يمكن ترجمتها في شكل نقدي، ويكون للمشروع الحق في استلام هذه الخدمات".⁽²⁾

وعرفه (Sprouse ou Moonits) بأنه: "هي مجموعة المنافع المستقبلية المتوقعة، أو الحقوق التي يحصل عليها المشروع نتيجة لأحداث مالية تمت في الماضي أو الحاضر".⁽³⁾

فالمفهوم التقليدي للأصول يقوم على أنها "حقوق وخدمات مملوكة قابلة للقياس بوحدات نقدية وهي تكتسب نتيجة للتعامل بين الوحدات الاقتصادية يتوقع الحصول منها مستقبلا على خدمات أو منافع اقتصادية".⁽⁴⁾

⁽¹⁾ فتوح إبراهيم، مشكلات الاعتراف والقياس في المحاسبة عن الموارد البشرية "اقترح التطبيق في جامعة تشرين"، مجلة اريد للبحوث والدراسات، جامعة اريد الأهلية، العدد 2، الأردن، 2000، ص: 26.

⁽²⁾ وليد ناجي الحياي، مرجع سابق، ص: 286.

⁽³⁾ عمر السيد حسنين، تطور الفكر المحاسبي، دار النهضة العربية للنشر، بيروت، 1986، ص: 281.

⁽⁴⁾ أسامة علي عبد الخالق، تنمية وتطوير الموارد البشرية العربية واستراتيجيات البقاء في ظل المتغيرات الاقتصادية الجديدة، مجلة العمل العربية، العدد 60، منظمة العمل العربية، 1995، ص: 35.

المطلب الثاني: مدى توافر خصائص الأصول في الموارد البشرية

من خصائص الأصول التي تتوافق والموارد البشرية حتى تستطيع أي مؤسسة الاعتراف بها على أنها أصول تابعة للمؤسسة ما يلي:

● الملكية:

حتى نعتبر المورد "أصل" تابعا للمشروع فإنه يجب أن يكون للمشروع توفر خاصية ملكية هذا المورد وبمعنى آخر كما ورد في المعايير المحاسبية الدولية تفرض المؤسسة السيطرة على الأصل إذا كانت تملك سلطة الحصول على المنافع الاقتصادية وتستطيع الحد من إمكانية وصول الآخرين لهذه المنافع وهذه السيطرة تنبع عادة من الحقوق القانونية.⁽¹⁾

وينطبق هذا على الأصول العادية أما بالنسبة للموارد البشرية فنجد أن هناك آراء مختلفة تناولت هذه الفكرة فمنهم من أيد فكرة أن الموارد البشرية تُعتبر أصلا من أصول المشروع ولهم مبرر اتهم ونجد من جانب آخر من انتقد هذه الفكرة مقدما مبررات هذا الرفض.

-بالنسبة لمن انتقد فكرة اعتبار الموارد البشرية أصلا من أصول المشروع:⁽²⁾

✓ أن ارتباط تعريف الأصل بالملكية لا يكفي للدلالة على كثير من البنود التي تظهر في قائمة المركز المالي، والتي تعتبر في نظر المحاسبين أصولا، فمثلا هناك بنود المصروفات المقدمة ومصروفات التأسيس، وشهرة المحل والحملات الإعلانية، فإنها جميعا تعتبر أصولا تظهر ضمن بنود قائمة المركز المالي، إلا أنها لا تتصف بأية صفة من صفات الملكية.

✓ كما أن هناك فرقا بين الحائز على الأصول وبين المالك الحقيقي فقد تكون المؤسسة هي الحائزة على الأصول لفترة محددة، بينما الملاك الحقيقيين لها هم أصحاب الاستثمارات طويلة الأجل من مساهمين أو أصحاب الودائع حيث تتوافر في هذه الفئة عناصر الملكية الاقتصادية وهي الإدارة والمخاطرة والربح.

(1) لجنة المعايير المحاسبية، المعايير المحاسبية الدولية، ترجمة جمعية الجمع العربي للمحاسبين، عمان، 2001، ص: 845.

(2) نمر حلمي، مرجع سابق، ص: 130.

إلا أن ذلك لا يمنع من اعتبار الأصل من ضمن أصول المشروع وفقا للحيازة القانونية والتي تمنح للمشروع حق الحيازة واستخدام الفرد بموجب عقود العمل.

—أما بالنسبة لمن أيد فكرة اعتبار الموارد البشرية أصلا من أصول المشروع:⁽¹⁾

قامت حجة هؤلاء على فكرة أن هناك تعاقد بين المشروع والمورد البشري يلزم المورد البشري بالعمل لدى المشروع طيلة فترة التعاقد، من جهة أخرى إن عملية إحلال واستبدال الموارد البشرية تعطي الحق للمشروع بتغيير أي مورد بشري متى نشأت الحاجة إلى ذلك مع توفر الشروط الضرورية لهذا الاستبدال، وفكرة أحقية المشروع بالتغيير والتبديل تنصب وتستند إلى سيطرة المشروع على هذا الأصل وهذه الفكرة نابعة من حق المشروع بالتصرف في ممتلكاته وموارده المختلفة متى توفرت الظروف الضرورية لذلك.

ولكن إلى أي مدى يمكن أن تنطبق خاصية الملكية على الموارد البشرية وللإجابة لا بد من أن نذكر أن هناك ثلاث عناصر يجب توفرها حتى نعتبر أي مورد لدى المشروع ينطبق عليه معيار الملكية وهذه العناصر هي:

✓ حيازة الأصل:

لا شك أن الموارد البشرية تعد من ضمن الموارد التي في حوزة المشروع لفترة محددة أو غير محددة، فإذا كان المشروع يحصل على الأصول المادية من خلال الشراء النقدي، فإن حصوله على الأصول البشرية يكون عن طريق التعاقد، وهي التي تعتبر بديلا لقاعدة الشراء النقدي فيما يتعلق بالإثبات الدفترية، فمن المعروف أن إثبات الأصول دفترية يعتمد إما على قاعدة الشراء النقدي للأصل، أو على قاعدة المساهمة به من جانب المساهمين.⁽²⁾

كما أن هناك تكاليف على المؤسسة أن تتحملها حيازة الأصل البشري، تتمثل في التكاليف المباشرة الخاصة بالاختيار والتسكين والتدريب. بالإضافة إلى ذلك فإن التعاقد الذي يتم بين الفرد والمشروع، يعطي المشروع الحق القانوني في حيازة واستخدام الفرد موضع التعاقد.⁽³⁾

⁽¹⁾ محمد رمضان علي غنيم، المحاسبة المتقدمة، مجلة بحوث جامعة حلب، العدد 17، ص: 283 - 286.

⁽²⁾ فضل كمال سالم، مدى أهمية القياس والافصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره على اتخاذ القرارات المالية "دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة في قطاع غزة"، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2008، ص: 65.

⁽³⁾ رمضان محمد علي، المحاسبة المتقدمة "دراسات في مشاكل محاسبية معاصرة"، دار الحامد، ط1، عمان، 1997، ص: 283 - 284.

✓ الرقابة على الأصل:

من أهم شواهد الملكية خضوع المورد للرقابة الكاملة، هذه الرقابة تخول للمؤسسة الاقتصادية الحق في حرمان الآخرين من أي حقوق في الانتفاع بخدمات وفوائد الأصل، والرقابة تتبع أساسا من امتلاك وحياسة الأصل، والحق في الرقابة يكون لصاحب الأصل أو المالك أو لمن تنازل له المالك عن الأصل، وفي بعض الحالات تتحدد الرقابة بدقة بواسطة القانون أو العقد، وطبقا لما ذكره " Irving Fisher " فإن الرقابة والتحكم تعني أن تكون لدى الوحدة المحاسبية المؤسسة فرصة الحصول على كل أو بعض الخدمات المستقبلية لهذا الشيء.⁽¹⁾

وفي حالة الموارد البشرية يمكن للوحدة الاقتصادية أن تفرض رقابة على الأفراد العاملين لديها عن طريق ما يسمى بالعقد المانع وهو العقد الذي يحدد الفرد كليا أو جزئيا في مباشرة مهارته، ويمكن تقسيم العقود المانعة إلى نوعين:⁽²⁾

- عقود لحماية حقوق الملكية.

- عقود لمنع المنافسة.

وطالما أن المشروع بإمكانه فرض الرقابة الكاملة على موارده البشرية، فله الحق في الحصول على الفوائد والخدمات المستقبلية من هذه الموارد.

✓ القدرة على التصرف في الأصل:

لمالك الأصل الحق في التصرف فيه بالصورة التي يراها تحقق له أقصى منفعة، ويأخذ التصرف في الموارد البشرية شكل التسريح أو الاستغناء عن خدمات الأصل البشري مقابل تعويض ترك الخدمة.⁽³⁾

كذلك تتوفر شواهد الملكية بمفهومها الاقتصادي والمتمثلة في الإدارة والمخاطرة والربح لمالك الأصل.

⁽¹⁾ إريك فلامهولز، المحاسبة عن الموارد البشرية، تعريب محمد عصام الدين زايد وأحمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر، الرياض، 1992، ص: 63.

⁽²⁾ رمضان محمد علي، مرجع سابق، ص: 284.

⁽³⁾ سناء عبد الهادي الجعيدي، دور وأهمية القياس المحاسبي للموارد البشرية في الجامعات الفلسطينية في قطاع غزة "دراسة تحليلية تطبيقية"، رسالة

ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية- غزة، فلسطين، 2007، ص: 23.

● سداد الديون:

لقد كان أصحاب المشروع يعتبرون أن جوهر أي أصل هو قدرته على سداد ديون المؤسسة، غير أن هذا التعريف قد قابل مجموعة من الانتقادات، على أساس أنه يمكن أن يفسر طبيعة الأصول في العصور الأولى عندما كانت المشروعات صغيرة وممثلة في مشروعات فردية ذات حياة إنتاجية محدودة، أي لا تتصف بمبدأ الاستمرار، كذلك عندما كان أصحاب هذه المشروعات يلجؤون إلى القروض قصيرة الأجل في تمويل مشروعاتهم، وكانت هذه القروض تمنح على أساس المركز المالي للمؤسسة، ونتيجة لهذه الظروف كانت المشكلة الرئيسية تدور حول مقدرة المشروع على سداد ديونه، وفي ظل هذه المشكلة كان من الطبيعي أن يهتم المحاسبون بتعريف الأصل على أساس مقدرته على سداد الديون.⁽¹⁾

لكننا نرى أن دراسة معيار سداد الديون من خلال الموارد البشرية، يجب أن يتم استنادا إلى الحالة التي يكون عليها المشروع عند سداد الديون، أي في ظل الفروض المتعلقة بالوحدة المحاسبية، والغرض المنطقي هو فرض استمرار الوحدة المحاسبية، أما فرض التصفية فهو حالة استثنائية، وقد وضع ذلك رمضان محمد علي كما يلي:⁽²⁾

✓ **فرض استمرار المشروع:** في ظل هذا الفرض يتم سداد الديون من الأرباح المحققة بواسطة عوامل الإنتاج المختلفة، والتي من بينها، بل وأهمها، عنصر العمل، فلا يشترط لسداد ديون المشروع أثناء حياته الانتاجية ضرورة بيع الأصول.

✓ **فرض التصفية:** في ظل هذا الفرض - وهو حالة استثنائية - يمكن أيضا أن تساعد الموارد البشرية في سداد ديون المؤسسة، مثلها مثل الأصول الأخرى، ولكن بأسلوب غير مباشر، ففي حالة اندماج المشروع قد يكون سعر الاندماج أكبر من سعر السوق للأصول الطبيعية التي تكتنيها المؤسسة، والفرق بين السعرين راجع إلى السعر المدفوع في الموارد البشرية.

إن موقف الموارد البشرية من سداد ديون، يشابه موقف الأصول الثابتة التي يكتنيها المشروع ليس بغرض البيع، بل من أجل تحقيق خدمات ومنافع تساهم في سداد الديون للمشروع، أي أن سداد الديون في ظل الأصول الثابتة يتم من المنافع التي تخلقها هذه الأصول وليس من الأصول، وهو ما يمكن أن يتوافر للموارد البشرية، حيث أنها قادرة على خلق منافع يمكن أن تساهم في سداد الديون.

(1) نمر حلمي، مرجع سابق، ص: 131.

(2) رمضان محمد علي، مرجع سابق، ص: 290.

مما سبق يمكن أن نقول أن معالجة الموارد البشرية كأحد أصول المشروع في ظل معيار سداد الديون يرتبط بفرض أساسي وهو فرض استمرار المشروع، أما التصفية فهي حالة استثنائية، فطالما أن المشروع مستمر قادر على تحقيق الأرباح من خلال عوامل الإنتاج المختلفة ومن بينها عنصر العمل، فيمكن القول أن الموارد البشرية تساهم في سداد ديون المشروع من خلال المنافع التي تولدها الأصول وليس من ذات الأصل.

● القدرة الإنتاجية:

إن جوهر أي أصل هو قدرته على الإنتاج والموارد البشرية تعد أبرز عناصر الإنتاج وهذا من وجهة نظر الإدارة.⁽¹⁾ ولاشك أن عنصر العمل كأحد عناصر المدخلات في العملية الإنتاجية ويعد الصفة الأكثر أهمية في المشروع فهو من جهة أحد مدخلات العملية الإنتاجية ومن جهة أخرى مقدرة العنصر البشري على التأثير في الموارد أو عناصر الإنتاج الأخرى وهذا ينصب في نهاية الأمر في إنتاج الوحدات والسلع والخدمات المختلفة المقدمة من العنصر البشري مما يساعد على تحقيق الهدف الرئيسي للمشروع وهو في الأغلب تعظيم الربح والذي من أجله تم استقطاب الموارد البشرية واستخدام عناصر الإنتاج الأخرى المختلفة.

فكلما ارتفعت الكفاءة الإنتاجية للعمال كلما انخفضت كمية الموارد الأخرى المستخدمة نتيجة لانخفاض كمية التالف منها، كذلك كلما ارتفعت كفاءة العمال الإنتاجية كلما انخفض الوقت المستفيد في الإنتاج مما سيتبعه انخفاض في تكلفة عنصر العمل ذاته، وهكذا لباقي عناصر التكاليف.

● الخدمات المستقبلية:

ويرى أصحاب وجهة نظر المشروع إلى اعتبار أن جوهر أي أصل هي الخدمات المستقبلية وهذا التعريف يتضمن ثلاث عناصر:⁽²⁾

✓ أن يكون هناك توقع لمنافع اقتصادية مستقبلية: والموارد البشرية تستطيع أن تحقق منافع اقتصادية، وذلك من خلال قدرتها الإنتاجية.

(1) رمضان محمد علي، مرجع سابق، ص: 292.

(2) المرجع نفسه، ص: 293.

✓ إمكانية قياس هذه المنافع: حيث تم قياس الموارد البشرية بطرق عدة وتم تطبيقها عمليا على كثير من المؤسسات خاصة في الدول المتقدمة.

✓ أن يكون للمشروع الحق في استلام هذه المنافع: ومن البديهي أن يتمتع المشروع بالحق القانوني في حيازة الفرد واستخدامه بموجب التعاقد.

وتأسيسا على ما تقدم فالأصل عبارة عن خدمات مستقبلية ينطبق على الموارد البشرية، وكما أشار (Jaggi) "إن المنافع الناتجة عن خدمات العاملين والتي يحتمل ان تقدم للمشروع لأكثر من فترة مالية واحدة يمكن أن نعاملها كأصول"⁽¹⁾.

حيث نجد أن الموارد البشرية تساهم في تحقيق منافع اقتصادية مستقبلية، وذلك من خلال مقدرتها الإنتاجية، كما أنه يمكن قياس هذه المنافع بطريقة ما، بالرغم من وجود صعوبة في فصل الجزء الخاص بالموارد البشرية عن الجزء الخاص بالأصول المادية الأخرى، أما فيما يتعلق بالحق في استلام هذه المنافع فإن الامر يتعلق بالملكية القانونية.

المطلب الثالث: طرق تقييم الأصول الإنسانية

هناك العديد من الطرق لقياس تكلفة الأصول البشرية، نذكر منها:

• طريقة التكلفة التاريخية:

تمثل التكلفة التاريخية في التكاليف الأصلية للحصول على الأصل، وما يتضمنه ذلك من تكلفة وضع الأصل في المكان والزمان المناسبين لهيئته للمساهمة في الإنتاج.⁽²⁾

تهدف هذه الطريقة إلى معرفة قيمة الأصل عن طريق إثبات كل ما يتحمله المشروع في سبيل اقتناء هذا الأصل وإعداده، بحيث يكون صالح للاستخدام في المؤسسة، وبتطبيق ذلك على الأصول البشرية تعتبر التضحية التي تقدمها المؤسسة للحصول على الأفراد وتنميتهم هي تعبير عن قيمة هذه الأصول.

وتتميز هذه الطريقة بالموضوعية ومسايرتها للعرف والتطبيق المحاسبي حيث تعتبر مصاريف اختبار وتوظيف وتدريب العاملين مصاريف رأسمالية يجري رسملتها على فترات استخدامها، وبالتالي يتعين إهلاكها على العمر الإنتاجي للأصول البشرية، لتحديد نصيب كل فترة منها، وفي حالة تصفية الأصل أو الاستغناء عن العاملين قبل إنهاء

⁽¹⁾ Jaggi. B, **human resources are assets management accounting**, U.S.A. February, 1976, p: 41.

⁽²⁾ وليد ناجي الحياي، مرجع سابق، ص: 299.

حياتهم الإنتاجية المقدرة يعتبر الرصيد المتبقي خسارة، ويمكن أن يكون الرصيد المتبقي ربحاً في حالة انتقاله بمقابل مادي.

وأهم نقد يمكن أن يوجه إلى هذه الطريقة، بأنها لا تعبر عن الطاقة الإنتاجية للأفراد أي الخدمات والمنافع المتوقعة من الأصل خلال حياته الإنتاجية بل تعبر عن تكاليف اختياره وتدريبه فقط.

• طريقة تكلفة الإحلال أو التكلفة الاستبدالية:

وتعرف تكلفة الإحلال للموارد البشرية بأنها التضحية التي تتحملها المؤسسة اليوم لإحلال موارد بشرية بدلا من الموجودة الآن.⁽¹⁾

وتنقسم تكلفة الإحلال إلى نوعين هما:⁽²⁾

✓ **تكلفة الإحلال الوظيفية:** وتعرف بأنها التضحية التي تتحملها المؤسسة الآن في سبيل إحلال شخص محل آخر يشغل وظيفة معينة في التنظيم بحيث يكون البديل قادرا على القيام بنفس المهام وتقديم نفس الخدمات التي تلزم لهذه الوظيفة.

وتتكون تكلفة الإحلال الوظيفي من ثلاث عناصر هي:

- تكلفة الحصول على الأفراد.

- تكلفة التعليم.

- تكلفة ترك العمل.

✓ **تكلفة الإحلال الشخصية:** وهي التضحية التي تتحملها المؤسسة لإحلال شخص مستخدم حاليا بشخص بديل له يتمتع بالقدرة على تقديم مجموعة الخدمات التي قدمها هذا المستخدم في جميع المراكز التي كان يعمل بها.

وتختلف هذه الطريقة عن طريقة التكلفة التاريخية أنها تقوم باحتساب تكلفة الأصول طويلة الأجل على أساس المتوقع إنفاقه في المستقبل، كما أنها تساعد في عملية تخطيط العنصر البشري بإيجاد تقديرات لنفقات الحصول

⁽¹⁾ ممية أمين علي، المحاسبة عن راس المال الفكري "دراسة تحليلية مع التطبيق على راس المال البشري"، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، العدد 60، جهاز

الدراسات العليا والبحوث كلية التجارة - جامعة القاهرة، مصر، 2003، ص: 283.

⁽²⁾ رضوان حلوة حنان، بدائل القياس المعاصر، دار وائل للنشر، ط1، عمان، الأردن، 2003، ص: 220.

على عمل لمختلف الوظائف، وترشيد عملية اتخاذ القرارات، مما يجعلها تضع معايير لتكاليف تجميع وتوظيف وتدريب العاملين.

وبالرغم من أن تكلفة الإحلال تلاقي بعض الاعتراضات التي تعرضت لها التكلفة التاريخية إلا أن هذه الطريقة يشوبها بعض العيوب تتركز أساساً في عدم وجود تكلفة لإحلال لبعض الأصول وخاصة البشرية، فمن غير المحتمل الحصول على أرقام دقيقة أو صحيحة لتكلفة الإحلال في ظل غياب سوق منظمة للعمالة ذات كفاية عالية.

• طريقة تكلفة الفرصة البديلة (المزايدة التنافسية):

يستخدم في هذه الطريقة مفهوم تكلفة الفرصة البديلة أي التكلفة التي تتحملها المؤسسة لتغيير الاستخدام الحالي للموارد البشرية إلى استخدام آخر بديل سميت بالمزايدة التنافسية ويقوم بمقتضاها مدراء الأقسام بإجراء مزايدة على خدمات الأفراد الذين يعملون معهم ذو الكفاءات الخاصة ويمكنهم العمل في كل قسم من هذه الأقسام وذلك للوصول إلى قيمة الفرد عند استخدامه في عمل بديل كأساس لحساب قيمة هذا الفرد كأصل من أصول المؤسسة ويستخدم أعلى سعر في المزايدة كتعبير عن قيمة الفرد. حيث أن هذا السعر هو الممثل للتقدير المالي الذي يعبر عن أحسن استخدام لخدمات هذا الفرد ويتم تخصيص الفرد للعمل بالقسم الذي يحصل فيه على أعلى سعر وتضاف قيمة أو سعر هذا الفرد إلى مجموعة الاستثمارات المخصصة لهذا القسم.⁽¹⁾

بموجب هذه الطريقة يتم تحديد قيمة الموارد البشرية على أساس ما تصل إليه قيمتها في المزاد العلني الذي يجري بين مدراء الأقسام في المؤسسة للحصول على الموظفين ذوي 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 أعتبر عنصراً نادراً، ولا يكون الموظف عنصراً نادراً حسب هذا المفهوم إلا بتوفر الشرطين التاليين:⁽²⁾

✓ أن لا يكون بإمكان القسم الجديد الحصول على خدمات الموارد البشرية إلا بعد انتهاء علاقتها التنظيمية بالقسم التابع له في ذلك الوقت.

✓ أن لا يكون بالإمكان الحصول على الموارد البشرية النادرة من خارج المؤسسة.

⁽¹⁾ وليد ناجي الحياي، مرجع سابق، ص: 300-301.

⁽²⁾ مؤيد الفضل وآخرون، المشاكل المحاسبية المعاصرة، دار المسيرة للنشر والتوزيع، ط1، عمان، الأردن، 2002، ص: 110.

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 آثار سيئة في نفسية العاملين الذين لم يدخلوا المنافسة، وبالتالي يؤثر في إنتاجيتهم.⁽¹⁾

ويشوب هذه الطريقة إيجاد قيمة لجميع الأفراد العاملين بالمؤسسة بل تهتم فقط بقطاع معين من الموارد البشرية والذي على عاتقها يقع إيجاد قيمة لجميع الأفراد بالمؤسسة بل تهتم فقط بقطاع معين من الموارد البشرية والذي يتميز بمهارات خاصة سواء في داخل المشروع أو في سوق العمل، في حين تهمل قيم الأفراد الذين يمكن الحصول عليهم بسهولة من خارج المؤسسة أو الأفراد المستخدمين حديثاً هذا بالإضافة إلى عدم اعتمادها على مقياس موضوعي للأفراد، وإنما تعتمد على الحكم الشخصي الذي هو اهتمام الرؤساء وليس على أسس تقدير الكفاءة الفعلية ولا يخفي أيضاً الآثار النفسية السيئة التي تتركها هذه الطريقة على نفسية العاملين الذين لم يدخلوا المنافسة وبالتالي تنخفض إنتاجيتهم بالإضافة إلى عدم استقرار عنصر العمالة بالمؤسسة واضطراب العلاقات بين العاملين.⁽²⁾

● طريقة تكلفة الموارد البشرية التي تساهم بها الدولة:

اعتمدت هذه الطريقة على تجميع تكلفة تعليم الفرد خلال سنوات دراسته بالإضافة إلى استخدام القياس النفسي لتحديد درجة توافر السمات الشخصية لدى الفرد، وأهم نقد وجه إلى هذه الطريقة هو اعتمادها على تكلفة تعليم الفرد كعنصر أساسي لحساب قيمته، لذلك هي لا تعتبر بالضرورة عن قيمة الفرد لدى المؤسسة، وأيضاً اعتمادها على استخدام القياس من انتقادات بالإضافة إلى أنها تجاهلت احتساب قيمة الأفراد الذي يوظفهم المشروع من الخارج، والذين لم يتلقوا تعليماً في المداخل التعليمية المعروفة أو الأفراد الذين يتلقون تعليمهم

⁽¹⁾ مؤيد الفضل وآخرون، مرجع سابق، ص: 110.

⁽²⁾ وليد ناجي الحياي، مرجع سابق، ص: 301.

في الخارج على نفقتهم الخاصة وأخيرا افتقارها إلى أساس واقعي حيث أنها تفترض تناقص قيمة الفرد من خلال فترة عمله بالمؤسسة مع أن قيمته متزايدة بالخبرة المكتسبة خلال سنوات عمله.⁽¹⁾

• طريقة الشهرة غير المشتراة (المستترة):

تقوم هذه الطريقة على أساس اتخاذ الأرباح التي تزيد عن المتوسط العادي للأرباح السائدة (الأرباح غير العادية) أساساً للتقييم، وذلك عن طريق رسملة هذه الأرباح الزائدة واعتبارها ممثلة للموارد البشرية في المؤسسة، وهذه الطريقة تتجاهل الكفاءة التي تستغل بها الأصول الأخرى، بالإضافة إلى أن قيمة الموارد البشرية لا ترتبط بمسألة تحقيق أو عدم تحقيق أرباح، حيث توجد قيمة لهذه الموارد في المؤسسة سواء حققت أرباحاً أو لم تحقق.⁽²⁾

• تقييم الموارد البشرية في الفقه الإسلامي:

ينصب التقييم الإسلامي لقيمة الفرد في المؤسسة على أساس اعتباره شريكاً فيها يقدم عمله كحصة في رأس مالها، وليس باعتباره أجيراً يعمل بها، وفي هذه الحالة لا يتقاضى الشريك بالعمل أي أجر أو مرتب مقابل عمله بل يتقسم الربح الناتج من مزاولة المؤسسة لأعمالها طبقاً لطريقة توزيع الأرباح والخسائر التي يتفق عليها الشركاء والتي ينص عليها في عقد تكوين المؤسسة.⁽³⁾

وتتفق أقوال فقهاء المذاهب إلى وجوب ذكر نصيب الفرد (حصة العمل التي يقدمها) من الأرباح في عقد إنشاء المؤسسة وهذا لا يمكن الوصول إليه إلا إذا تم تقييم حصة العمل التي يقدمها الفرد لدى أفراد عقد المؤسسة أي أن تقييم الحصص هو الأساس في تقدير أنصبة الربح.

⁽¹⁾ زينب احمد عزيز حسن، استخدام أسلوب المحاكاة في المحاسبة عن الموارد البشرية، رسالة ماجستير، جامعة عين الشمس، القاهرة، 1989، ص: 18.

⁽²⁾ وليد ناجي الحياي، مرجع سابق، ص: 302.

⁽³⁾ زينب احمد عزيز حسن، مرجع سابق، ص: 19.

المبحث الثاني: محاسبة الموارد البشرية

يتناول هذا المبحث في أولى عناصره نشأة وتطور محاسبة الموارد البشرية وكذلك مفهومها ثم ينتقل ليوضح لنا في مطلبه الثالث عن أهمية وأهداف محاسبة الموارد البشرية ليختتمها في الأخير بجدلية القبول و التأكيد والرفض و المعارض للمحاسبة عن الموارد البشرية.

المطلب الأول: نشأة وتطور محاسبة الموارد البشرية

من المعلوم أن موضوع الموارد البشرية واحد من المواضيع القديمة في البحوث الاقتصادية والذي ينعكس جليا في المعالجات المحاسبية، وعليه لا يمكن القول أن محاسبة الموارد البشرية يعد من المواضيع الجديدة في الاقتصاد حيث يعد الاقتصاديون رأس المال البشري عاملا إنتاجيا ويحاولون ما بوسعهم إيجاد وسائل متعددة لقياس مدى استثماره، ولقد أقر المحاسبون بقيمة الأصول البشرية منذ سبعين سنة مضت على الأقل، في حين بدأ البحث في المحاسبة الصحيحة للموارد البشرية في الستينات من القرن الماضي، طبقا لرأي العالم لكارت الذي دافع عن التخطيط بعيد المدى من خلال التأثير في المتغيرات النوعية للموارد البشرية، والذي يؤدي إلى منافع أكبر على المدى البعيد.⁽¹⁾

وقد مرت المحاسبة عن الموارد البشرية بعدة مراحل هي:⁽²⁾

- **المرحلة الأولى:** (1960-1966) هذه الفترة تميزت بوضع المفاهيم الأساسية للمحاسبة عن الموارد البشرية باستخدام النظريات والمبادئ المتعلقة بهذا الموضوع.
- **المرحلة الثانية:** (1966-1971) تميزت هذه الفترة بإيجاد وتقييم فعالية نماذج قياس التكلفة وقيمة الموارد البشرية وكذلك فترة إيجاد مجالات حالية ومستقبلية لاستخدامات المحاسبة عن الموارد البشرية في بعض المؤسسات، حيث قام (wiliom) بتطبيق بحثه (قياس للقيمة التاريخية لتكلفة الموارد البشرية) على مؤسسة (R.J. Barry) حيث نشرت المؤسسة ولعدة سنوات قوائمها المالية الختامية متضمنة معلومات مالية عن الموارد البشرية.

⁽¹⁾ فضل كمال سالم، مرجع سابق، ص: 27.

⁽²⁾ إريك فلامهولز، مرجع سابق، ص: 07.

- **المرحلة الثالثة: (1971-1976)** حيث نشرت العديد من الدراسات الأكاديمية في أمريكا وأستراليا واليابان، وقد تم تطبيق العديد من هذه البحوث عن أثر هذه المعلومات التي تقدمها المحاسبة عن الموارد البشرية في اتخاذ القرارات الإدارية وكذلك قرارات المستثمرين من حملة الأسهم.
- **المرحلة الرابعة: (1976-1980)** وشهدت هذه المرحلة تراجعاً في الاهتمام بهذا الفرع وذلك بسبب أن الجزء الكبير من البحوث الأولية في هذا الميدان والتي تعد أقل صعوبة تمت في المرحلة السابقة وإن الأجزاء الباقية أكثر صعوبة وتتطلب عدد غير قليل من المؤسسات والشركات التي تقبل أن يتم تطبيق هذه البحوث داخلها.
- **المرحلة الخامسة: (1980-2001)** وهي مرحلة التطور الحالية فقد شهدت بداية بحث جدي للاهتمام بكل من النظرية والتطبيق للمحاسبة عن الموارد البشرية وذلك 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 وقد شهدت هذه المرحلة تطبيق المحاسبة عن الموارد البشرية على شركات ومؤسسات ضخمة يعكس مراحل التطور الأولى والتي كان التطبيق يقتصر على مؤسسات صغيرة ومتوسطة الحجم.⁽¹⁾
- **المرحلة السادسة: (2001- حتى هذا التاريخ)** ففي هذه الفترة أصبحت الموارد البشرية من أهم الركائز التي تهتم بها المؤسسات لمسايرة متطلبات الاعتماد على التكنولوجيا الحديثة المتطورة والنمو المستمر للابتكارات، وبحيث أصبحت مهارات الموارد البشرية محددات أساسية لخلق القيمة وتحقيق الأرباح وإرساء ميزة تنافسية، وفي هذه الفترة احتل موضوع محاسبة الموارد البشرية أهمية خاصة بين الموضوعات البحثية في مجال الفكر المحاسبي، وجاء التركيز على محاسبة الموارد البشرية انعكاساً للتطور الكبير في اقتصاديات المعرفة وتكنولوجيا المعلومات، حيث ساهم الاقتصاد الحديث المعتمد على مجتمع المعلومات والمعرفة والتكنولوجيا في التأكيد على مفهوم المحاسبة عن الموارد البشرية، واعتباره أداة هامة في تحديد مسار الأداء الاقتصادي للمؤسسات.⁽²⁾

⁽¹⁾ رشا حمادة، القياس والافصاح المحاسبي عن الموارد البشرية وأثره في القوائم المالية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، العدد الأول، 2002،

ص: 147.

⁽²⁾ فضل كمال سالم، مرجع سابق، ص: 29.

المطلب الثاني: مفهوم محاسبة الموارد البشرية.

يوجد عدة تعريفات لمحاسبة الموارد البشرية نذكر منها الآتي:

✓ تعريف جمعية المحاسبة الأمريكية أنها "عملية تحديد وقياس الموارد البشرية، وإمداد الوحدات الإدارية المعنية بهذه المعلومات".⁽¹⁾

✓ تعريف (Brummet and Flamholtz) محاسبة الموارد البشرية بأنها "عملية تحديد وقياس وتوصل المعلومات حول الموارد البشرية لدعم فعالية الإدارة داخل المؤسسة".⁽²⁾

✓ تعريف (Matz and Usry) محاسبة الموارد البشرية بأنها "عملية تطوير تقييمات مالية للأفراد والجماعات في المنظمة والمجتمع، ومراقبة هذه التقييمات عبر الزمن".⁽³⁾

✓ تعريف (Flamholtz) عرفها بأنها "عبارة عن عملية التعرف على الموارد البشرية وقياسها وتوصيل المعلومات المتعلقة بها إلى المختصين بإصدار القرارات وهي أيضا تتضمن تحديد التكاليف التي تتحملها المشروعات مقابل جمع واختبار وتوظيف وتأجير وتدريب الأصول البشرية وقياس قيمتها للمشروع".⁽⁴⁾

✓ تعريف (شركة باري) وهي أول من طبق محاسبة الموارد البشرية بأنها "الخطوة الأولى نحو القياس الدقيق والإجراءات المحاسبية التي تمكن من إظهار القيمة الحقيقية للأصول الإنسانية".⁽⁵⁾

✓ يقول وليد الحيايالي في كتابه مشكلات محاسبة معاصرة أرى أنه يمكن تعريف محاسبة الموارد البشرية بأنها "عملية تحديد قيمة الموارد البشرية ومعرفة كيفية معالجتها، ومن ثم التعرف على التغيرات التي تطرأ عليها لإظهار القيمة الحقيقية للأصول الإنسانية وإمداد الأطراف المعنية بهذه المعلومات".⁽⁶⁾

⁽¹⁾ علي محمد عبد الوهاب وسعيد ياسين عامر، محاسبة الموارد البشرية، دار المريخ للنشر، الرياض، 1984، ص: 19.

⁽²⁾ فداغ الفداغ، مشكلات وحالات محاسبية، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، ط1، عمان، 2008، ص: 415.

⁽³⁾ A. Matz and M. Usry, **Cost Accounting-Planning and Control**, 7 th ed. Cininnate, South-Western publishing co; USA, 1980, p:421.

⁽⁴⁾ إريك فلامهولز، مرجع سابق، ص: 51.

⁽⁵⁾ علي محمد عبد الوهاب، سعيد ياسين عامر، مرجع سابق، ص: 20.

⁽⁶⁾ وليد ناجي الحيايالي، مرجع سابق، ص: 290.

✓ وتعرف كذلك على أنها "عبارة عن عملية قياس وإعداد التقارير عن الديناميكيات البشرية في المنظمة، وهي عملية تقييم حالة الموارد البشرية في المؤسسة وقياس التغير في هذه الحالة على مدار الزمن، كما أنها عملية توفير معلومات عن الأفراد والجماعات للمؤسسة لمتخذي القرارات سواء داخل المؤسسة أو خارجها".⁽¹⁾

من خلال التعاريف السابقة نرى أن محاسبة الموارد البشرية هي المحاسبة التي تهتم بتحديد القيمة الحقيقية للموارد البشرية وقياس التكاليف التي تتحملها المؤسسة وإمدادها بالمعلومات التي تحتاجها في اتخاذ القرارات.

المطلب الثالث: أهمية محاسبة الموارد البشرية وأهدافها

أولاً: أهميتها

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 مؤسسات 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.

إن المؤسسة بدون أفراد، ما هي إلا مجموعة من المباني والمعدات والآلات فقط، فالأفراد هم الذين يصنعون المؤسسات، لذلك فمن الضروري الاهتمام بهذه الموارد البشرية والاستثمار في تنمية مهاراتها.⁽²⁾

ومع بداية القرن العشرين شاع الاستخدام الفعال لمدخل الموارد البشرية بما يكفل زيادة فعالية المؤسسة وإشباع حاجات العاملين في ذات الوقت باعتبار أن لكل منهما حاجات مشتركة ومتسقة مع بعضها البعض، ويركز هذا المدخل الجديد على أهمية العاملين كمورد وليس كعوامل إنتاجية، ومعنى ذلك هو اعتبار العنصر البشري كاستثمارات تحقق عوائد طويلة الأجل للمؤسسة في شكل زيادة في إنتاجيتها وذلك إذا ما أديرت بفعالية، حيث أن السبيل لتطوير الوحدة الاقتصادية هو الاستخدام الأمثل للموارد البشرية.

⁽¹⁾ مسعود صديقي و نوال بن عمارة، محاسبة الموارد البشرية، الملتقى الدولي حول التنمية البشرية وفرض الاندماج في اقتصاد المعرفة والكفاءات البشرية، كلية

الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، الجزائر، 9-10 مارس 2004، ص: 132.

⁽²⁾ سناء عبد الهادي الجعيدي، مرجع سابق، ص: 30.

ونتيجة للتطورات التي حدثت نتيجة مفاهيم الرفاهية الاجتماعية فقد ظهر اتجاه ينادي إلى ضرورة أن يتجه الفكر المحاسبي إلى دراسة وتحليل الأصول الإنسانية وإظهارها في الحسابات الختامية للمؤسسة.

ويمكن ملاحظة تأثير الموارد البشرية حيث نجد أن العديد من الوحدات الاقتصادية الكبيرة والناجحة يرجع نجاحها بدرجة كبيرة إلى قدرتها الفعالة بمواردها البشرية وقدرتها على الحصول والاحتفاظ بموظفين ومدبرين على درجة عالية من المهارة والكفاءة، وإن أول من طبق محاسبة الموارد البشرية تطبيقاً علمياً هي "مؤسسة باري" بولاية أوهايو الأمريكية، وذلك في سنة 1966، وتقوم فلسفة هذه المؤسسة على أن القوة الحقيقية للتنافس والنجاح هي الموارد البشرية للمؤسسة، وما لهذه الموارد من قدرات وطموحات، وهكذا أدخلت في نظامها المحاسبي محاسبة الموارد البشرية عن طريق رسملة تكاليف الموارد البشرية وحساب أقساط إطفائها.⁽¹⁾

وفيما يتعلق بالاهتمام بمحاسبة الموارد البشرية يمكن الإشارة إلى مجموعة من العوامل التي ساعدت على الاهتمام بها وهي:

- ✓ العنصر الإنساني هو أهم أنواع الأصول في الوحدة الاقتصادية وله تأثير جوهري على الإنتاجية، ففي مؤسسة نستلة مثلاً أكثر من 650 خبير يعملون من أجل تحقيق أفضل النتائج.⁽²⁾
- ✓ العنصر الإنساني له قيمة سوقية، وما حدث في الولايات المتحدة الأمريكية عام 1968م يؤكد هذا، فعندما استقال ثمانية من كبار المدراء في مؤسسة موتورولا والتحاقهم بالعمل لدى مؤسسة منافسة وهي مؤسسة فيرتشيلر، فقد انخفضت القيمة السوقية لأسهم المؤسسة الأولى بحوالي 41 مليون دولار وارتفعت القيمة السوقية لأسهم المؤسسة الثانية بمبلغ 14 مليون دولار خلال 24 ساعة من تاريخ إعلان خبر الاستقالة.⁽³⁾
- ✓ تعطي محاسبة الأصول البشرية دلالات هامة لبعض النسب المحاسبية، فقد أوضحت مؤسسة فولفو السويدية لصناعة السيارات أن كل نقص في معدل دوران العمالة بنسبة 1% يعادل توفير مبلغ خمسة آلاف جنيه إسترليني على المؤسسة، علماً بأن المؤسسة المذكورة قد تمكنت من حساب هذه الأرقام باستخدام نظام للمحاسبة عن الموارد البشرية.⁽⁴⁾

(1) فضل كمال سالم، مرجع سابق، ص: 34.

(2) جابر فاضل، تصميم نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية في الوحدات الاقتصادية، مجلة الأكاديمية العربية المفتوحة، الدنمارك، العدد 2، 2007، ص: 34.

(3) وليد ناجي الحياي، مرجع سابق، ص: 290.

(4) هشام حسبو، الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي، جامعة عين الشمس، القاهرة، مصر، 1980، ص: 127.

✓ يقول "Harbison" أن الإنسان هو المحدد الرئيسي للأعمال ومقدار كفايتها ونجاحها، فهو الذي يخطط لقيام المؤسسة، ويحدد أهدافها، ويعين سبل الوصول إلى هذه الأهداف، ويختار الآلات والمعدات والخدمات التي سيشغلها لبلوغ هذه الأهداف ثم هو المنفذ للعمل الفعلي، وهو الذي يقيم نتائج هذا العمل ويحدد درجة نجاحه أو فشله.⁽¹⁾

✓ هذا وقد أشار "Flamholtz" أيضا إلى مجموعة من العوامل التي يرجع إليها الاهتمام بمحاسبة الموارد البشرية، وهي:⁽²⁾

- اهتمام الأدب المحاسبي بمفاهيم وطرق المحاسبة عن الموارد البشرية التي تمثل الأصول الأساسية لمعظم المؤسسات وخاصة المؤسسات الخدمية.

- مع زيادة التقدم الفني زادت حاجة الأفراد للتعليم والتدريب واكتساب المهارات والخبرات التي تزيد من قيمة رأس المال البشري، بالإضافة إلى قيام بعض المؤسسات بالإنفاق على تشغيل وتنمية الأساليب الفنية والإدارية ومهارات بعض العاملين إيماننا منها بأن العائد من هذه الاستثمارات يتمثل في منافع مستقبلية يحصل عليها الأفراد.

مما تقدم يمكن القول أن تجاهل أهمية الموارد البشرية وعدم قيام المؤسسات بالمحاسبة عن الموارد البشرية، يؤدي في النهاية إلى اتخاذ قرارات غير سليمة. وعدم قيام المشروع بإنجاز أهدافه بالشكل المناسب، لأن عدم إيمان العناصر البشرية بأهداف المشروع، وعدم استجابتهم السلوكية لتحقيق أهدافه يحكم على المشروع بالفشل مهما كانت نفقاته التي وضعت تحت تصرف إدارته.

ثانيا: أهدافها

يتجلى الهدف الأساسي للمحاسبة عن الموارد البشرية من خلال مساعدة الإدارة بمستويات مختلفة على القيام بوظائفها في التخطيط والرقابة على الموارد البشرية وتسعى المحاسبة عن الموارد البشرية إلى بلوغ الأهداف التالية:⁽³⁾

✓ إيجاد طرق قياس يعتمد عليها في معرفة تكلفة الموارد البشرية.

✓ وضع التقارير المالية الصحيحة عن نشاط المؤسسة.

⁽¹⁾ وليد ناجي الحياي، مرجع سابق، ص: 296.

⁽²⁾ إريك فلامهولز، مرجع سابق، ص: 04.

⁽³⁾ وليد ناجي الحياي، مرجع سابق، ص: 292-293.

- ✓ تقييم الإدارة بطريقة سليمة وأكثر كفاءة.
- ✓ إصدار القرارات المالية السليمة عن المؤسسة سواء بواسطة الإدارة أو بواسطة الأشخاص الخارجيين المعنيين.
- ✓ توفير معلومات عن كفاءة المديرين في استخدام أصول المؤسسة البشرية.
- ✓ تنظيم وتنسيق استخدام كافة الموارد في المؤسسة سواء أكانت طبيعية أو مالية أو بشرية.
- ✓ إجراء المقارنات بين المشروعات المتنافسة على أساس سليم.
- ✓ مساعدة الإدارة في التخطيط والرقابة على استخدام الموارد البشرية بصورة أكثر فاعلية.

المطلب الرابع: محاسبة الموارد البشرية بين المؤيدين والمعارضين

- **وجهات النظر المؤيدة:** من بين وجهات النظر المؤيدة ما يلي: ⁽¹⁾

- ✓ تستمد محاسبة الموارد البشرية أهميتها من قدرتها على تقديم بيانات هامة وموثوق بها للجهات المعنية داخل المنظمة وخارجها.
- ✓ تساعد محاسبة الموارد البشرية، المنظمة على القيام بمسئوليتها الاجتماعية. وذلك عن طريق وضع أهداف لتنمية الموارد البشرية إلى جانب الأهداف الإنتاجية، وتدلل محاسبة الموارد البشرية الإدارة على الفرص الملائمة لتطوير هذه الموارد مما يساعد على وضع أهداف واقعية قابلة للتحقيق.
- ✓ تساعد محاسبة الموارد البشرية الإدارة على حسن استخدام قواها العاملة، واتخاذ القرارات الملائمة بشأن توظيفهم وتوجيه جهودهم.
- ✓ كذلك تساعد الإدارة على توفير مناخ العمل الملائم لتنمية الموارد البشرية وتطوير قدراتها الابتكارية، إذ يساعد قياس الأصول الإنسانية على التعرف على أحسن الطرق للدفاعية وإقامة العلاقات السليمة بين الأفراد والجماعات.
- ✓ يمكن أن تحقق محاسبة الموارد البشرية مزايا تخطيطية ورقابية مثل تخفيض تكاليف معدل دوران العمل وذلك بما توفره من معلومات للمقارنة بين بديل الاحتفاظ بعاملين إضافيين أو تعيين أشخاص جدد، مثل تقييم برامج التدريب والتنمية التي تقدمها الإدارة للأفراد وذلك بمقارنة تكاليف هذه البرامج والمزايا المحصلة منها.

⁽¹⁾ علي محمد عبد الوهاب، سعيد ياسين عامر، مرجع سابق، ص: 64-65.

- ✓ إن النظام التقليدي للمحاسبة بتركيزه على الأصول المادية وإظهاره لصافي الدخل والعائد من الاستثمار، يشجع المديرين على أن يقصروا اهتمامهم على النتائج قصيرة الأجل، أما محاسبة الموارد البشرية فتسهم في توسيع نظرهم لتقييم الأداء، فتشمل حركية الموارد البشرية والتطورات التي تحدث عليها إلى جانب الأصول المادية.
- ✓ تسهم محاسبة الموارد البشرية في تحويل النظرة إلى العاملين من أنهم أعباء أو تكاليف إلى أنهم أصول، ومن ثم فإنها تسهم أيضا في تطوير النمط القيادي للإدارة، فتجعل المديرين يعطون اهتماما أكثر لتطوير الموارد البشرية، ويتعاملون مع الأفراد ليس باعتبارهم أدوات إنتاجية تتطوع للنواحي الفنية، وإنما باعتبارهم أعضاء مشاركين يستطيعون الإسهام في تحقيق أهداف المنظمة إلى جانب أهدافهم الشخصية التنموية.
- ✓ وبناء على ما سبق، يعتقد البعض أن محاسبة الموارد البشرية تعطي للعاملين اعتبارهم وتحفظ لهم شخصياتهم وتهدف إلى تطويرها، وتجعل القرارات الإدارية موجهة لصالحهم وخدمة أهدافهم، إلى جانب صالح العمل وأهداف المنظمة.

• **وجهات النظر المعارضة:** من بين وجهات النظر المعارضة ما يلي: (1)

- ✓ يرى البعض أن محاسبة الموارد البشرية قد تحقق عكس ما قصدت تماما، وذلك بمساعدة الإدارة على مزيد من استغلال جهود الأفراد نحو الأهداف الاقتصادية، إذ أن الأصل عادة شيء يستهلك، وأن محاسبة الأصول تتضمن العمل على استهلاك الأصل بأكفأ طريقة ممكنة.
- ✓ إن جمع البيانات المتعلقة بالموارد البشرية، وعرضها وتحليلها، عملية معقدة نظرا لكثرة المتغيرات، ويقول البعض: حيث أنه من الصعب وضع عالم نفسي بجوار كل موظف لقياس التغيرات التي تطرأ عليه، فإن الأدوات المستخدمة لقياس حاجات الأفراد وطموحاتهم أدوات بدائية، وإذا أمكن قياس المتغيرات الإنسانية بدقة فإن ذلك يتضمن تكاليف باهظة.
- ✓ ومن ثم فإن العوامل التي حددها لكارت (العوامل الأساسية والوسيطية والنتائج) من الصعب قياسها وتحديدتها بدقة مثل مهارة الاتصال أو القدرة على التنسيق، هذا بالإضافة إلى أن العلاقة بين هذه العوامل ليست مباشرة أو متسلسلة في كل الأحوال، فقد تحقق المؤسسة درجة عالية في بعضها ودرجة منخفضة في الأخرى، وربما كان رضا الأفراد عاليا ولكن الإنتاجية منخفضة مثلا.

(1) علي محمد عبد الوهاب، سعيد ياسين عامر، مرجع سابق، ص: 66-68.

- ✓ وقد يترتب على صعوبة القياس أن قيمة الأصل الإنساني المعروض في الميزانية، تتغير سريعاً ولا تعبر عن القيمة الحقيقية لهذا الأصل، وهذا ما يدعو المحاسبين إلى العزوف عن معالجة الأصول الإنسانية، وتفضيلهم التعامل مع الأصول المادية.
- ✓ وحتى إذا أمكن قياس الأصول الإنسانية بدقة، فإن البعض يضع أمام محاسبة الموارد البشرية سؤالاً وهو: ما هو الحل لو أظهرت النتائج تناقص قيمة الموارد البشرية.
- ✓ وهناك سؤال آخر هام هو: هل المزايا التي يمكن أن تحصل عليها المنظمة من محاسبة الموارد البشرية تبرر التكاليف التي تنفق فيها، وربما تقف التكاليف المرتفعة عقبة في سبيل الحصول على المعلومات المطلوبة، أو تؤثر على كمية ونوع هذه المعلومات.
- ✓ هناك احتمال رد فعل الأفراد نتيجة تسعيرهم أو وضعهم في صورة رقمية، فربما يستنكرون اعتبارهم أصولاً، هذا بالإضافة إلى رفض العرف في المجتمع لمعاملة الناس من زاوية الأصول.
- ✓ اقترح البعض لعلاج رد فعل الأفراد تجاه اعتبارهم أصولاً، بديلين ولكن لكل منهما عيباً:
- الاحتفاظ بسرية قيمة الأصل الإنساني وعدم الإفصاح عنها للأفراد، وهذا أمر يتناقض مع الثقة والصراحة التي تقوم عليها النظريات الحديثة.
- استخدام الجماعة وليس الفرد وحدة لمحاسبة الموارد البشرية، ولكن ذلك يحمل صعوبات جمة في القياس، ويغبط حق الفرد من ناحية أخرى.
- ✓ تتطلب فعالية نظام محاسبة الموارد البشرية وجود نظام دقيق لتقييم أداء العاملين، تتوفر فيه الموضوعية والعدالة والشمول الأمر الذي قد لا يتوفر في كثير من الأحيان، إذ أن هناك صعوبات كثيرة عملية في نظم تقييم الأداء على رأسها الأخطاء الإنسانية للقيمين من تحيز ونسيان وخوف وشدة ولين وتأثر بعدة اعتبارات.
- ✓ ينقد البعض اتجاه السلوكيين لإعطاء أهمية كبيرة لحاجة إثبات الذات لدى الأفراد وما يتبعها من الاهتمام بالابتكار والتطوير، ويقولون أن هذه الحاجة لا توجد عند كل العاملين، وخاصة أولئك الذين لم يعتادوا على أسلوب المشاركة، سواء في تربيتهم العائلية أو المدرسية، كما أن الوظائف لا تتساوى في درجات الطموح المشتركة في شاغليها، ومن ثم ستظل هناك وظائف روتينية وغير طموحة الأمر الذي يضعف افتراضات محاسبة الموارد البشرية.

- ✓ في حين يعيب البعض مثل "لكارت" على نظم المحاسبة التقليدية أنها لا تتضمن معلومات كافية، فقد يعاب على محاسبة الموارد البشرية أنها تتضمن معلومات فائضة أو غير لازمة، وبالتالي فإنها تسبب إزعاجا للنظام المحاسبي لأنها لا تسهم مباشرة في اتخاذ القرارات أو تساعد على اتخاذها.
- ✓ ينقد البعض قول أنصار محاسبة الموارد البشرية مثل "لكارت" بأن القرارات تكون خاطئة نتيجة نقص البيانات الملائمة عن الموارد البشرية، ويقولون أن هذا غير صحيح، وخاصة إذا قدرت هذه الموارد على أساس التكلفة التاريخية، إذ تفيد هذه التكاليف قليلا جدا في اتخاذ القرار الملائم.
- ✓ وجد بعض الباحثين أن مديري الأفراد يعارضون محاسبة الموارد البشرية، بسبب التكاليف التي تتحملها الإدارة، ومعارضة تحويل قيمة الإنسان إلى أرقام مالية- كما سبقت الإشارة. لذلك يعتقد البعض أنه سيمر وقت طويل قبل أن تتقبل محاسبة الموارد البشرية وتدخل الأصول الإنسانية ضمن التقارير المالية.

المبحث الثالث: المعالجة المحاسبية للموارد البشرية

سنتناول في هذا المبحث أربعة عناصر أساسية الأول يوضح لنا التسجيل المحاسبي للموارد البشرية والثاني مزايا تطبيق محاسبة الموارد البشرية أما الثالث فيتناول طرق اهلاك الموارد البشرية وفي الأخير نبين كيفية إظهار الموارد البشرية بالقوائم المالية.

المطلب الأول: التسجيل المحاسبي للموارد البشرية

إن وسائل المعالجة التي تتعلق بالموارد البشري، تتم بعد رسملة المصاريف اللازمة للحصول على المورد البشري على ضوء ذلك فإن المصاريف التي تعتبر جزء من تكلفة المورد البشري هي: (1)

- ✓ مصاريف الإعلان للحصول على المورد البشري.
- ✓ مصاريف الحصول على العنصر البشري وتطوير كفاءته مثل التدريب والبعثات والدورات... الخ.
- ✓ مصاريف تتعلق بالخبراء للحصول على العنصر البشري، مثل مصاريف نقلهم والمكافآت الممنوحة لهم ومصاريف المقابلة والاختبارات... الخ.

(1) وليد ناجي الحياي، مرجع سابق، ص: 306.

لذلك فإن قيمة المورد البشري تمثل كافة المصاريف سالفة الذكر المرتبطة بالمدة الإنتاجية للعنصر البشري والتي يمثلها العقد المبرم للعنصر البشري مع المؤسسة، وبالتالي فإن:

قسط إطفاء المورد البشري = تكلفة الأصل البشري / العمر الإنتاجي للأصل البشري
على ضوء ذلك فإن المعالجة المحاسبية المتعلقة بالمورد البشري يمكن تناولها في الآتي:⁽¹⁾

● **تكلفة الحصول على المورد البشري:**

من ح/ الموارد البشرية

إلى ح/ النقدية

● **إطفاء المورد البشري:**

من ح/ قسط إطفاء المورد البشري

إلى ح/ المورد البشري

نجد هنا أنه لم يتم عمل مخصص للعنصر البشري، وذلك لأن فترته الإنتاجية محددة بموجب عقد العمل.

● **الاستغناء عن المورد البشري:**

قد يتم الاستغناء عن المورد البشري لقاء مقابل مالي، فتكون المعالجة المحاسبية على النحو التالي:

مكاسب الاستغناء = مبلغ الانتقال أو البيع - القيمة الدفترية للأصل البشري.

القيمة الدفترية للأصل البشري = تكلفة الحصول على العنصر البشري - مجموع الإطفاء السنوي.

القيود: من ح/ النقدية

إلى مذكورين:

ح/ الموارد البشرية

ح/ مكاسب الاستغناء عن الموارد البشرية

أو: من مذكورين:

ح/ النقدية

ح/ خسائر الاستغناء عن الموارد البشرية

إلى ح/ الموارد البشرية

⁽¹⁾ وليد ناجي الحياي، مرجع سابق، ص: 307-308.

• وفاة المورد البشري:

حيث يتم تحديد قيمة خسارة الوفاة، والمتمثلة بالقيمة الدفترية للأصل البشري على النحو التالي:

الخسائر = تكلفة الحصول على العنصر البشري - مجموع الإطفاء السنوي

من ح/ خسائر الموارد البشرية

إلى ح/ الموارد البشرية

المطلب الثاني: مزايا تطبيق محاسبة الموارد البشرية

إن محاسبة الموارد البشرية تحقق مزايا عدة للإدارة منها: (1)

- التخطيط السليم للقوى العاملة لمواجهة الأعباء الحالية والمتوقعة.
- تقدير الاستثمارات التي توجهها المنظمة في بناء تنظيمها الإنساني.
- تحديد أفضل مجالات الاستفادة من الأصول البشرية، وذلك عن طريق قياس: (2)

✓ العائد من استخدام هذه الأصول.

✓ تقدير التكاليف الحقيقية للأعمال مما يساعد على اتخاذ القرارات المالية الملائمة والإنتاجية الإنسانية.

• عدم تحميل حسابات النتيجة بكافة المصروفات المرتبطة بالموارد البشرية التي تستنفذ خلال الفترة المالية مما يترتب عليه زيادة الأرباح.

• إن استحداث أصول جديدة هي "الأصول الإنسانية" يترتب عليه تضخم المركز المالي للمؤسسة، ويؤدي بزيادة ثقلها في السوق.

• تشجيع عمليات القروض طويلة الأجل بضمان الأصول التي تضخمت بزيادة أصول الإنسان.

• إظهار إيجابيات في جميع 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.

(1) وليد ناجي الحياي، مرجع سابق، ص: 297-298.

(2) علي محمد عبد الوهاب وسعيد ياسين عامر، مرجع سابق، ص: 21 - 22.

- تساعد محاسبة الموارد البشرية، المؤسسة على القيام بمسئوليتها 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.
- تساهم محاسبة الموارد البشرية في تحويل النظرة إلى العاملين من أنهم أعباء إلى أنهم أصول، ومن ثم فإنها تجعل الإدارة تزيد اهتمامها بتطوير الموارد البشرية، واعتبار الأفراد العاملين ليسوا أدوات إنتاجية فحسب بل أنهم أعضاء مشاركون يساهمون في تحقيق أهداف المؤسسة إلى جانب أهدافهم الشخصية.

المطلب الثالث: طرق إهلاك الموارد البشرية

إذا كان من الممكن التوصل إلى عدة طرق لتقييم المورد البشري، فإن ذلك يتطلب بالضرورة إيجاد وسيلة ما لتوزيع تكلفة هذا الأصل (الأصول البشرية) على الفترات الزمنية باستخدام معدل مناسب للإهلاك. و يمكن الوصول لقيمة التخفيض في الموارد البشرية بالترقية بين تكلفة الاقتناء وتكاليف التدريب على النحو التالي:⁽¹⁾

● إهلاك تكلفة الاقتناء:

يتم إهلاك تكلفة الاقتناء خلال فترة بقاء الفرد في المشروع التي تساوي وقت ترك الخدمة الطبيعي (سن الإحالة للمعاش) ناقصاً عمره وقت التحاقه بالعمل في المشروع. لذلك يقدم النموذج الآتي لقياس الإهلاك السنوي لتكلفة الاقتناء:

$$\text{قسط الإهلاك السنوي} = \text{ق} (ع+1) / 2 \text{ ن}$$

حيث: ق = تكلفة اقتناء الأفراد.

ع = المعدل المستخدم خلال الفترة.

ن = الفترة الزمنية المتوقع خلالها تقديم الفرد خدماته للمؤسسة.

⁽¹⁾ وليد ناجي الحياي، مرجع سابق، ص: 303-305.

● إهلاك تكاليف التدريب والتنمية:

ويتم إهلاكها على مدة فترة الاستفادة المتوقعة من برامج التدريب وتنمية الموارد البشرية، وهي عادة أقل من الفترة المتوقعة لبقاء الفرد في خدمة المشروع.

لذلك يقدم النموذج الآتي لقياس الإهلاك السنوي لهذه التكاليف:

$$\text{قسط الإهلاك السنوي} = \text{ت} (1 + \text{ع})^{\text{ن}} / \text{ن ر}$$

حيث: ت = تكاليف التدريب و التنمية.

ع = المعدل المستخدم خلال الفترة.

ن ر = الفترة الزمنية المتوقعة خلالها تقديم الفرد خدماته للمؤسسة من المهارات المعينة (ر) التي اكتسبت

من برامج التدريب وتنمية الأفراد.

بينما يرى (الحيالي) أن تكلفة الأصل البشري هي كافة المصاريف الضرورية واللازمة للحصول على العنصر البشري حتى يصبح جاهزا للإنتاج، وأن العمر الإنتاجي للأصل البشري يتمثل في مدة العقد المبرم مع المشروع. لذلك قدم النموذج الآتي لقياس الإطفاء السنوي لتكلفة العنصر البشري:

$$\text{إطفاء العنصر البشري} = \text{ت} / \text{ن}$$

حيث: ت = تكلفة الأصل البشري.

ن = العمر الإنتاجي للأصل البشري والمتمثل في مدة العقد مع المشروع.

المطلب الرابع: كيفية إظهار الأصول الإنسانية بالقوائم المالية

بعد أن نشأت فكرة قياس الموارد البشرية بالمجتمع الأمريكي، ومع أواخر الستينات بدأت مجموعة من المتخصصين في محاولة اختبار صحة فروض هذه الفكرة مع محاولة إظهار قيمة للأصول الإنسانية بالقوائم المالية لإحدى المؤسسات كحالة تطبيقية معتمدين في القياس على التكلفة التاريخية للموارد البشرية لضمان تحقيق الانسجام وسهولة المقارنة مع باقي عناصر الأصول الأخرى.

هذا وقد تمت المعالجة بالنموذج المقدم منهم في صورة بيان إضافي يعكس أثر الفروض التي تقوم عليها هذه الفكرة دون المساس بالبيانات الأصلية، وبمعنى آخر تم إعداد نوعين من القوائم للمؤسسة، أحدهما يمثل الأرقام الفعلية

دون اعتبار لفكرة محاسبة الموارد البشرية (قوائم مالية)، و الآخر يعكس التغيرات في القوائم المالية نتيجة لتطبيق فكرة قياس الموارد البشرية (قوائم مالية وموارد بشرية)، وقبل التعرض للخطوات التي اتبعتها هذا الفريق في سبيل إظهار الأصول الإنسانية بالقوائم المالية، حيث يوضح المؤلفان بعض المفاهيم المحاسبية والعلاقات التي يلزم تفسيرها، وهم بصدد استعراض النموذج المقدم من قبل بعض أنصار محاسبة الموارد البشرية.⁽¹⁾

وأهم المفاهيم والعلاقات التي تمناها في هذا المجال هي التكاليف والأصول، حيث نجد أن العرف المحاسبي يعرف التكاليف بأنها عبارة عن قيمة السلع والخدمات المحققة من وجهة نظر الفكر والكيان المحاسبي وفي هذا المجال يتم تقسيم التكاليف إلى نوعين:⁽²⁾

النوع الأول: يتم استنفاده خلال الفترة المحاسبية بحيث يجب الحرص على الاستفادة منه فإذا تمت الاستفادة سمي مصروفًا وإن لم تتم الاستفادة عبر ذلك عن خسارة، وفي حالة الاستفادة يجب تحديد نصيب الفترة المالية من الاستفادة بالمصروف، فإذا تمت الاستفادة بكافة المصروف خلال فترة زمنية واحدة، عرف ذلك بالمصروف الإرادي، وإذا استمرت الاستفادة لأكثر من فترة واحدة وجب تحديد نصيب هذه الفترة المالية من المصروف مع رسملة الجزء الباقي أو توزيعه على الفترات المستقبلية، ويعرف هذا بالمصروف الرأسمالي، وقد جرى العرف المحاسبي منذ نشأته حتى الآن على اعتبار كافة المصروفات المرتبطة بالموارد البشرية بمثابة مصروفات إيرادية حيث تجري الاستفادة منها خلال الفترة المحاسبية، ويتم استنفادها خلال نفس الفترة، ومن أمثلة هذه المصروفات مصروفات التعيين والترقيات والتدريب والتأهيل والعلاج والتقاعد وغير ذلك، إلا أن أنصار فكرة محاسبة الموارد البشرية يعتقدون أن جزءًا كبيرًا من هذه المصروفات تجب رسملته، أي أنه يحمل صبغة رأسمالية بما يستلزم توزيع الاستفادة منه على الفترات المالية المختلفة، ومن هذا المفهوم اعتقد أنصار محاسبة الموارد البشرية أن التكاليف المرتبطة بالموارد البشرية تختلف عن باقي التكاليف المستنفدة والمستفاد منها خلال الفترة المحاسبية.

ومن هذا المنطلق طالب هذا الفريق فصل تكاليف الموارد البشرية عن باقي التكاليف المرتبطة بالأنشطة الأخرى للشركة محل التطبيق، مع العمل على تجزئة هذه التكاليف المرتبطة بالموارد البشرية إلى تكاليف أو مصروفات إيرادية تحمل على حسابات النتيجة وأخرى رأسمالية ويكون مكانها الميزانية في حسابات الأصول البشرية على أن تعالج المصروفات الإيرادية بالطريقة التقليدية شأها في ذلك شأن باقي عناصر التكاليف الإيرادية المرتبطة بأنشطة المؤسسة

(1) علي محمد عبد الوهاب وسعيد ياسين عامر، مرجع سابق، ص: 48-49.

(2) المرجع نفسه، ص: 50-56.

مثل الإيجار والخدمات والصيانة والإضاءة... الخ، أما الجزء الآخر ذو الصبغة الرأسمالية وهو عناصر تكلفة الأصول الإنسانية فيتم تصنيفها إلى حسابات فرعية ذات صبغة شخصية في صورة مراكز تكلفة تعكس نصيب كل مدير من النفقات المحملة على الحسابات الفرعية.

ويمكن تصوير فكرة تصنيف وتوزيع تكلفة الأصول البشرية إلى حسابات شخصية طبقاً للتقسيم المقترح من قبل هذا الفريق على شكل ح/ إجمالي تكلفة الأصول البشرية الذي يعاد توزيعه على الحسابات الشخصية حسب الكشوف الموضحة (جدول 1 و2).

جدول رقم (I-1): ح/ إجمالي تكلفة الأصول البشرية

التاريخ	مدينة	دائن	البيان	ح/ 1	ح/ 2	ح/ 3	ح/ 4	ح/ 5	ح/ 6	ح/ 7
				التعيين	التأهيل	خبرة	التطور	البعثات	التدريب	التقاعد
	2000			2000						
	4000				4000					
	7000					7000				
	4000						4000			
	10000							10000		
	2000								2000	
	1000									1000
	30000			2000	4000	7000	4000	10000	2000	1000

المصدر: علي محمد عبد الوهاب وسعيد ياسين عامر، مرجع سابق، ص: 50.

جدول رقم (I-2): كشف توزيع التكلفة الرأسمالية على الحسابات الشخصية للمديرين

اسم المدير	ح/ 1	ح/ 2	ح/ 3	ح/ 4	ح/ 5	ح/ 6	ح/ 7	المجموع
أ	300	600	1500	800	3200	350	230	6980
ب	800	1500	1300	1300	2250	750	270	8170
ج	500	1100	2000	1200	2270	550	240	7860
د	400	800	2200	800	2280	350	260	6990
المجموع	2000	4000	7000	4000	10000	2000	1000	30000

المصدر: علي محمد عبد الوهاب وسعيد ياسين عامر، مرجع سابق، ص: 51.

وبالتالي يتم ربط التكلفة الرأسمالية بالحسابات الشخصية للأصول الإنسانية.

وبإعادة توزيع أرصدة هذه الحسابات الفرعية السبعة على الحسابات الشخصية لكل مدير على حدى بما يخصه من هذه النفقات، يمكن التعرف على الأصول البشرية المستبعدة إن وجدت، نتيجة للعجز أو التقاعد أو نقص الخبرة أو أي سبب آخر للاستبعاد ويمكن تحديد القسط الاستهلاكي للأصول الإنسانية بتوزيع تكلفة توزيع الأصول الإنسانية على الأعمار الإنتاجية المتبقية للحسابات الشخصية (جدول رقم 3)، وبالتالي يحمل على حسابات النتيجة (ح/ الأرباح والخسائر) القسط الاستهلاكي السنوي بالإضافة إلى تكلفة الأصول الإنسانية المستبعدة وما بقى بعد ذلك يرحل إلى قائمة المركز المالي (الميزانية) ويعتبر بمثابة مصروف رأسمالي، ويمكن تصوير قائمة الأرباح والخسائر ليعكس المصروفات الإيرادية للأصول الإنسانية على الوجه المبين ب (جدول رقم 4).

جدول رقم (3-I): كشف احتساب أقساط الاستهلاك

العمر الإنتاجي المتبقي للمديرين في خدمة المؤسسة					مجموع التكلفة	اسم المدير
مجموع القسط الاستهلاكي	17,5 سنة	12 سنة	17 سنة	15 سنة		
465,3	-	-	-	465,3	6980	أ
480,9	-	-	480,9	-	8170	ب
655,0	-	655,0	-	-	7860	ج
398,8	398,8	-	-	-	6990	د
2000,0	398,8	655,0	480,9	465,3	30000	المجموع

المصدر: علي محمد عبد الوهاب وسعيد ياسين عامر، مرجع سابق، ص: 52.

جدول رقم (4-I): قائمة الأرباح والخسائر

البيان	(1) مالية	(2) مالية وموارد بشرية
صافي المبيعات	230000	230000
تكلفة المبيعات	15000	15000
إجمالي الربح	215000	215000
مصاريف البيع	3000	3000
مصاريف إدارية	2000	2000
صافي الربح	210000	210000
مخصصات مصاريف موارد البشرية للعمليات المستقبلية	-	2000
صافي الربح قبل الضريبة	210000	212000
الضرائب الحكومية على الأرباح	4000	5000
صافي الربح	206000	207000

المصدر: علي محمد عبد الوهاب وسعيد ياسين عامر، مرجع سابق، ص: 52.

بمجرد النظر إلى قائمة الأرباح والخسائر المصورة يمكن القول أن القائمة رقم (2) تظهر صورة أحسن ووجهها أسعد، حيث توجد أرباح أكثر من الأولى بمبلغ 1000 فهل لهذا التفسير مغزى معين؟

النوع الثاني من التكاليف: وهي التكاليف التي لا تستنفد خلال الفترة المالية والتي تتم الاستفادة منها على مدار أكثر من فترة محاسبية وتنتمي هذه التكاليف إلى حسابات الأصول غير المتداولة، لأن الهدف من هذه التكاليف يختلف عن التكاليف الإيرادية حيث يقتنى الأصل أو يمتلك بقصد المساهمة في الإنتاج بما يتفق مع أغراض المؤسسة وبالتالي إذا استهلك الأصل خلال فترة واحدة تسقط عنه صفة الأصل مما يخضعه إلى المجموعة الأولى من التكاليف والتي سبق شرحها وهي ما تعرف بالتكاليف الإيرادية، ولم نصادف في حياتنا العملية أو دراساتنا النظرية حتى الآن أحد الأصول ذي التكلفة الرأسمالية والمؤمن عليه ضد المخاطر الاضطرارية يمكن تحويله بالكامل إلى مصروف إيرادي في نفس فترة اقتنائه (بدون معالجة محاسبية لها نفس الأثر عن طريق استبدال الأصل بأصل آخر) حيث أن التوجيه المحاسبي عادة متفق عليه عند اقتناء الأصل، بغرض المساهمة لأكثر من فترة في أداء مهام المؤسسة، إلى أن جاء أنصار محاسبة الموارد البشرية بمحاولة إدخال بعض الفروض التي لم تثبت صحتها على الفكر المحاسبي، ويظهر هذا بوضوح عند اعتبارهم تكاليف الأصول الإنسانية المستبعدة نتيجة للوفاة أو العجز أو عدم الكفاءة... الخ بمثابة خسارة رغم أن فروضهم وتوزيعهم هذه التكاليف على الحسابات الشخصية للمديرين كانت في الأساس تكاليف رأسمالية على حسب اعتقادهم.

وينادي أنصار فكرة إظهار الأصول الإنسانية بالمركز المالي باحتساب صافي المبالغ المستثمرة في الموارد البشرية بعد طرح القسط الاستهلاكي والأصول الإنسانية المستبعدة، وإدراج الصافي بعد ذلك ضمن موجودات المؤسسة والتي يمكن التعبير عنها محاسبيا بأنها تقييم للأصول البشرية عند فترة إعداد المركز المالي.

ويمكن تصوير النموذج المقدم من قبل المجتهدين في هذا الصدد على الوجه الموضح بجدول رقم (5) قائمة المركز المالي، ومن الجدير بالذكر أن تصوير القوائم المالية التي تعكس الأصول الإنسانية والحسابات الخاصة بها بالطريقة التي يتصورها أصحاب هذه الفكرة، يتطلب دراية كافية بالأساليب الإحصائية والبيانية مما قد يخلق معه تكاليف أخرى لا ندري كيف سيكون التوجيه المحاسبي لها على حسب تصورهم رغم أن الفائدة من وراء كل هذه الجهود لا تتلاءم مع الجهود التي ستبذل لمحاولة وضع الإطار النظري موضع التطبيق بصرف النظر عن المشكلات التي ستواجه التطبيق.

جدول رقم (I-5): ميزانية المؤسسة

البيان	مالية فقط	مالية وموارد بشرية
الأصول المتداولة	100000	100000
صافي الأصول الثابتة	80000	80000
أصول أخرى	70000	70000
صافي المبالغ المستثمرة في الموارد البشرية	-	10000
	250000	260000
الخصوم:		
الخصوم المتداولة	50000	50000
قروض مختلفة	20000	20000
مطلوبات أخرى	10000	10000
ضرائب نتيجة لرصد المبالغ المستثمرة في الموارد البشرية	-	5000
	80000	85000
حقوق الملكية: رأس المال		
رأس مال إضافي	15000	15000
أرباح غير موزعة	145000	145000
رصيد الموارد البشرية	-	5000
	170000	175000
	250000	260000

المصدر: علي محمد عبد الوهاب وسعيد ياسين عامر، مرجع سابق، ص: 54.

من الواضح أن قائمة المركز المالي في ضوء إظهار الموارد البشرية تعكس صورة أفضل من الأولى خاصة من زاوية التحليل المالي وما يعرف بال/LEVERAGE وهي قدرة المؤسسة فهل لهذا معنى معين:

يبدو واضحاً أن جانب الأصول بالميزانية قد زاد بمبلغ 10000 الذي ظهر في جانب الخصوم في صورة 5000 ضرائب و5000 زيادة في حقوق الملكية، فإن الاعتقاد في فكرة محاسبة الموارد البشرية له دلالة رقمية في ضوء النماذج المقدمة، حسب تصور أنصار هذه الفكرة مما يسفر عنه الآتي:

- زيادة صافي الربح بمبلغ 1000.
- زيادة حقوق المساهمة (أو حقوق الملكية) بمبلغ 5000.
- زيادة موجودات المؤسسة بمبلغ 10000.
- زيادة مطلوبات المؤسسة بمبلغ 5000.

وهذا يقودنا إلى النقطة التالية في هذا الصدد وهي علاقات القوائم المالية كما يوضح الشكل رقم (1)، حيث أن المعالجات المحاسبية في صورة القيود المدينة والدائنة وقيود التسوية لها علاقات متداخلة وأثر مادي على حسابات النتيجة المتمثلة في قائمة الأرباح والخسائر وقائمة المركز المالي، ولا تخرج القيود المحاسبية عن كونها معالجات مهنية للدخل بأنواعه المختلفة والمصروفات بأنواعها المختلفة، متخذين في ذلك أساس القيد المزدوج وعمليات الدخل عادة ما تترك آثارها على كل من الدخل وحسابات الأصول، أما المصروفات فلها أثرها على المصروفات وحسابات الأصول المختلفة أو الخصوم ومن ناحية أخرى نجد أن العمليات التي تؤثر على حساب الأرباح والخسائر تترك أثرها على المركز المالي حيث يظهر هذا الأثر بوضوح على بعض عناصر الميزانية، وبصفة عامة يمكن القول أن أصول وموجودات المؤسسة تساعد على إنتاج الدخل الذي يتدفق عن طريق بيع السلع أو الخدمات.

الشكل رقم (1-I): يوضح علاقات القوائم المالية

الميزانية	ح/ الأرباح والخسائر
الأصول = الخصوم	الدخل
+ حقوق الملكية	- المصاريف
	= صافي الربح

المصدر: علي محمد عبد الوهاب وسعيد ياسين عامر، مرجع سابق، ص: 56.

ونستنتج من ذلك أن الزيادة في الدخل تؤدي إلى الزيادة في صافي الربح الذي يؤدي بدوره إلى زيادة حقوق الملكية، ومن المعروف أن صافي الدخل يمكن زيادته، إما عن طريق زيادة الدخل أو تقليل المصروفات الإيرادية المحملة على حسابات النتيجة، وبالتالي نجد أن أنصار فكرة محاسبة الموارد البشرية يعملون على زيادة صافي الربح الذي يؤدي إلى زيادة حقوق الملكية وذلك من خلال الفترة المحاسبية المنتهية في تاريخ محدد، ووسيلتهم في ذلك هي تقليل المصروفات التي ترتبط بالموارد البشرية، عن طريق رسملة جزء كبير منها ليظهر في صورة أموال مستثمرة في الموارد البشرية ويظهرها المركز المالي، وتقليل الجزء الإيرادي المحمل على حسابات النتيجة من الجانب الآخر، حيث نجد أن الدخل المحقق سواء كان في صورة نقدية أو حسابات مدينين، يؤدي إلى زيادة في الأصول كلما زاد استعمال هذه الأصول، ومن جانب ثالث نجد أن الأصول الثابتة كلما مر عليها الوقت قلت قيمتها بالميزانية نظرا لارتفاع مجمع الاستهلاك حيث تتناقص قيمتها مع الزمن.

وبالتالي يمكن وضع المعادلة الآتية:

$$\text{الأصول} = \text{الخصوم} + \text{حقوق الملكية}$$

$$\text{الأصول} + \text{النقدية أو المدينين} - \text{المخزون أو أصول أخرى} = \text{الخصوم} + \text{حقوق الملكية} + \text{الدخل} - \text{المصروفات}.$$

خلاصة الفصل:

بعد أن تطرقنا في هذا الفصل إلى محاسبة الموارد البشرية والإحاطة بمجانبها، تبين لنا أن نجاح المؤسسات الاقتصادية في تحقيق أهدافها يعتمد بدرجة كبيرة على كفاءة وفعالية الموارد البشرية العاملة بها، وباعتبار العنصر البشري هو المورد الحقيقي لأي مشروع، والموارد المادية ماهي إلا عوامل مساعدة، ومما يعني يجب تطبيق نظام متكامل لمحاسبة الموارد البشرية في كل المؤسسات التي تستخدم رأس المال البشري بدرجة كبيرة، حيث تساهم محاسبة الموارد البشرية في قياس وتقييم كفاءة وفعالية استخدام العنصر البشري، فهي تقدم المعلومات عن تكلفة وقيمة كل فرد في التنظيم. وبالتالي على محاسبة الموارد البشرية تشجيع الإدارة على النظر إلى الموارد البشرية عند اتخاذ القرارات على أنها أصول تتوقع أن تحصل عن طريقها على منافع مستقبلية وكذا إيجاد نظام متكامل للمحاسبة عن تكاليف وقيمة الموارد البشرية.

الفصل الثاني

الأداء في المؤسسة

الاقتصادية

تمهيد:

إن الغرض من هذا الفصل هو التزود بالإطار النظري للأداء ومن أجل ذلك سيتم معالجة الفصل الثاني بالتطرق أولاً إلى لمحة حول الأداء مركزين في ذلك على بعض مدارس الفكر الإداري وكيف تطورت فكرة الأداء ثم الإدارة الحديثة للأداء، وثانياً سيتم التطرق إلى الأداء بالمؤسسة الاقتصادية من حيث المفهوم والأهمية ثم يلي ذلك مكونات الأداء في المؤسسة الاقتصادية والعوامل المؤثرة فيه.

وفي الأخير سيتم التطرق إلى تقييم الأداء من خلال مفهومه وأهميته ثم أهداف التقييم ثم يلي ذلك مبادئ وخطوات تقييم الأداء.

وقد قسمنا هذا الفصل إلى ثلاث مباحث كما يلي:

المبحث الأول: لمحة حول الأداء.

المبحث الثاني: الأداء.

المبحث الثالث : تقييم الأداء.

المبحث الأول: لمحة حول الأداء

يعد الأداء مفهوماً جوهرياً وهاماً بالنسبة للمؤسسة بشكل عام، ويكاد أن يمثل الظاهرة الشمولية لمجمل فروع وحقول المعرفة الإدارية، وقد اهتم العديد من الباحثين بمختلف اتجاهاتهم الفكرية من خلال دراستهم بالأداء، وستتطرق في هذا المبحث إلى بعض مدارس الفكر الإداري وتطور فكرة الأداء وفي الأخير إلى الإدارة الحديثة للأداء.

المطلب الأول: بعض مدارس الفكر الإداري

لقد مر الفكر التنظيمي والإداري بمحطات مختلفة من الآراء والاجتهادات والمدارس، حيث تدرجت بنظرها للعملية الإدارية بإخراجها من إدارة تقليدية إلى عملية أكثر تنظيماً لحركة الإنسان، وافترضت به صفات أقرب إلى كائن ميكانيكي، مع ملاحظة أن أول مطبق وكتاب اقترح نظام أجره مرتبطة بالتحفيز المادي كان هو Taylor بداية القرن العشرين، وبعد ذلك إلى نظرة سلوكية اعتبرت الإنسان ذا دوافع متعددة، وهو العنصر الحاسم في الإنتاج والعملية الإدارية، وأخيراً مدرسة حديثة احتوت نظريات تقف بين قطاعين متنافرين هما المدرسة التقليدية والسلوكية. وسنحاول ذكر بعض المدارس كالاتي:⁽¹⁾

• المدرسة الكلاسيكية: ارتبط اسم هذه المدرسة مع المناظرين من أمثال: Fayol، Weber، Gant

، Taylor... الخ، حيث تلخصت مبادئها الكبرى في:

وحدة القيادة والإدارة، تقسيم العمل وتخصيص الوظائف، تعقد التنظيم (الشكل الهرمي، الإجراءات والقواعد والمعايير)، مركزية السلطة، التحليل العقلائي والعملي للعمل، الفصل بين الوظائف، إيجاد امثل طريقة لأداء أي عمل.

وعلى الرغم من أن المدرسة الكلاسيكية باستبدالها الحدث والتجربة بالأساليب العلمية ساهمت كثيراً في إرساء قواعد التسيير نظرياً وممارسة إلا أنها تعرضت للكثير من الانتقادات أهمها:

اللجوء إلى الطريقة المثلة الوحيدة ويعني ضبط العمال كالآلات، النظر إلى أفراد المؤسسة من زاوية التنظيم الرسمي وعوامل العقلانية الاقتصادية فقط، جمود وعدم مرونة النظم الإدارية، الإفراط في التخصص وتقسيم العمل وهذا

⁽¹⁾ ناصر دادي عدون وعبد الله قويدر الواحد، مراقبة التسيير والأداء في المؤسسة الاقتصادية (المؤسسة العمومية بالجزائر)، دار الحمديّة العامة، الجزائر،

بدوره يؤدي إلى الانهيار المعنوي الكامل للعامل، تجاهل حقيقة الطبيعة البشرية بإغفال آثار الصراعات، السلوك الجماعي، التنظيم الغير الرسمي.

● **مدرسة العلاقات الإنسانية:** ومن الباحثين البارزين في هذه المدرسة Mac Gregor، Mayo، انطلقت هذه المدرسة من فرضية وجود علاقة وثيقة بين الإنتاجية وظروف العمل حيث عرفت التسيير بأنه فن الحصول على النتائج باستخدام الجهود المشترك للأفراد حيث تلخصت المبادئ الأساسية لهذه المدرسة في: (1)

لا مركزية السلطة والمسؤولية، البحث عن العلاقات المبنية على الثقة والعلاقات الشخصية المتبادلة، تعزيز العمل الجماعي وتحسين جو العمل، تكوين المسؤولين في العلاقات الإنسانية. وعلى الرغم من النتائج التي توصلت إليها هذه المدرسة لاسيما السلوك التسييري داخل المؤسسة، إلا أنها تعرضت لكثير من الانتقادات بسبب إغفالها للجوانب الخارجية عن الجانب الإنساني والتركيز على الحوافز المعنوية وإهمال الحوافز المادية.

● **مدرسة التسيير:** لقد تطورت هذه المدرسة على يد الباحثين البارزين في مجال التسيير من أمثال:

Mintzberg، Ansof، Chandler، Druker، Simon، Cyert، حيث طور هؤلاء عددا من أفكار المدارس التي سبقتهم، بالاستفادة من جوانب الضعف والنقص فيها والبحث عن الدراسة المثلى للواقع الاقتصادي والمحيطي والزمني وجاءت هذه المدرسة بمبادئ جديدة وقديمة ممتزجة معا نحو الكمال أو لبعضه، ومن مبادئ تطوير أشكال جديدة لتنظيم العمل: تطبيق الطرق "اجتماعية - تقنية" و"اجتماعية - اقتصادية" لحل المشاكل التنظيمية، تخطيط التغيير، ومن أبرز مداخلها: (2)

✓ **نظرية الأنظمة:** أهم أفكار هذه النظرية، أو المدخل، اعتبار المؤسسة مجموعة من الأنشطة الفرعية متفاعلة فيما بينها.

✓ **نظرية الموقفية أو الغرضية:** حيث يبين هذا التيار أن التشكيلة البنوية مبنية على السياق الحتمي أو الوضع الحتمي، ومن أهم العوامل الغرضية حجم المؤسسة، تاريخ نشأة المؤسسة، التكنولوجيا المستعملة في بيئة المؤسسة.

(1) ناصر دادي عدون وعبد الله قويدر الواحد، مرجع سابق، ص: 09.

(2) المرجع نفسه، ص: 10.

✓ نظرية الإدارة بالأهداف: وتقوم هذه النظرية على أساس المشاركة في اتخاذ القرار وهي أن نحدد أهداف ونتائج يتفق عليها الرئيس والمرؤوس ليعملوا سويا على تحقيقها، فهي تقوم على فلسفة المشاركة في اتخاذ القرار، وهي بذلك أسلوب غير تسلطي يأخذ بعين الاعتبار العوامل النفسية والاتجاه السلوكي وما يفرضه المجتمع.

المطلب الثاني: تطور فكرة الأداء

لمعرفة كيف تطورت فكرة الأداء لا بد من النظر للمفهوم القديم والجديد للأداء.

● **النظرة القديمة للأداء:** يعتبر الأداء الاقتصادي من أهم الموضوعات التي تحدد درجة تطور وتنظيم الاقتصاد، حيث من خلاله تتشكل الركائز المادية للمجتمع والتي تؤمن انطلاقة نحو الحضارة والرفاه الاجتماعي، الذي يبني بالدرجة الأولى على أساس التراكمات المادية والمالية التي تحققها البلدان والتي تنعكس مباشرة على تطور الدخل القومي فيها.⁽¹⁾

ولهذا كان الاهتمام بقياس الأداء منذ القدم، فقد كان ل Taylor الفضل في الدراسة الدقيقة للحركات التي كان يؤيدها العامل وتوقيت كل منها بقصد الوصول إلى الوقت اللازم لإدارة الآلة وإيقافها. ولقد كان جوهر الدراسة التي أجراها Taylor هي أن هناك مجموعة من تفاصيل الحركات تشترك فيها عمليات كغيره، بحيث إذا أمكن مشاهدة كل هذه الحركات ودراسة الزمن المستغرق، فمن الممكن اعتبار النتيجة وحدة فنية يستفاد منها في العمليات المشابهة التي لم يجري بها دراسة زمن خاصة بها.⁽²⁾

نلاحظ مما سبق أن النظرة إلى الأداء كانت تقتصر فقط على الزمن المستغرق للأفراد والمعدات لتحديد معدلات الأداء، ولكن سرعان ما تطورت تلك النظرة وفقا لتطورات المحيط.

● **النظرة الحديثة للأداء:** تواجه المؤسسات اليوم تحديات جديدة تفرض عليها مقارنة الأداء وما تحققه من إنجازات بما يصل إليه غيرها من المنظمات الأحسن تنظيما والأفضل والأنجح في السوق، وهو ما يعبر عنه بالقياس إلى القسط الأفضل، وقد تطورت هذه الفكرة بتأثير المنافسة العالمية والرغبة في الوصول إلى أفضل المستويات في الأداء، ومن ثم ظهرت فكرة المستوى العالمي للأداء.

⁽¹⁾ عقيل جاسم عبد الله، مدخل في تقييم المشروعات، دار الحامد للنشر، عمان، 1999، ص: 189.

⁽²⁾ فاروق محمد السعيد راشد، التنظيم الصناعي و الإداري، الدار الدولية للاستثمارات الثقافية، مصر، 2001، ص: 103.

وبالتالي يمكن القول أن المفهوم تطور من مدى توافر الموارد إلى الاستعمال الأمثل لهذه الموارد قصد تحقيق الأهداف المسطرة، ومنه كان التركيز في الأداء على الفاعلية ثم انتقل إلى الفعالية ومدى إمكانية تحديد طرق الإنتاج، لكن أصبح اليوم يحمل معنى أوسع، ويقاس بمدى تأثيره على محيط الإنسان وحمائته، وبالتالي مراعاة الجانب الإنساني لدى قياس الأداء أصبح من الضروري ومن المحتم.⁽¹⁾

المطلب الثالث: الإدارة الحديثة للأداء

لكي تبقى الإدارة ضمن المنافسة يجب عليها متابعة أو القيام بما يلي:⁽²⁾

• تحقيق الأهداف Achievement of objectives

نستطيع القول أن الهدف الأساسي من وجود تسيير (إدارة) في أي مؤسسة هو ضمان وتأكيد تحقيق الأهداف التي نشأت المؤسسة من أجلها.

• تخطيط الأداء Performance planning

والسبيل الأساسي لضمان وتأكيد تحقيق الأهداف هو تخطيط الأداء (الأنشطة) الموصلة إلى هذه الأهداف، إذ لا بد من بذل جهود للوصول إلى نتائج.

• متابعة الأداء Performance Facilitation

ولكي يتم الأداء على الوجه الأفضل حسب التخطيط يجب توفير المستلزمات المادية والبشرية و المعنوية، ويجب تهيئة الظروف والأوضاع التنظيمية والإدارية، ويجب توفير المعلومات والإرشادات والمعايير الموجهة للأداء، أي تهيئة وتوجيه الظروف لإمكان الأداء.

• مراجعة الأداء Performance Audit

ولا نستطيع المؤسسة أو الإدارة المعنية أن تنتظر إلى نهاية الأداء لتكتشف عما إذا كانت الأهداف قد تحققت أم لا، بل يجب متابعة ومراجعة الأداء وتبيين احتمالات النجاح المستهدفة.

⁽¹⁾ علي السلمي، تطوير الأداء و تجديد المنظمات، دار قباء للطباعة و النشر و التوزيع، مصر، 1998، ص 11.

⁽²⁾ المرجع نفسه، ص 33.

• تطوير الأداء Performance Development

حيث تتغير الأوضاع والظروف، وتتبدل الأساليب والتكنولوجيات وتختلف كفاءة العناصر المستخدمة في الأداء من فترة لأخرى وتستحدث أهداف وتطلعات متجددة، فإن الأمر يقتضي التطوير في الأداء وفقاً لتطور الظروف والموارد والمعوقات المتغيرة باستقرار.

• تحسين الأداء Performance Improvement

ونظراً لانتعاش الأسواق، واشتداد المنافسة تصبح المحافظة على المركز التنافسي النسبي أمراً صعباً للمؤسسة إن لم تعمل على تحسين أدائها، وتمييز منتجاتها للتفوق على المنافسين وإشباع رغبات المستهلكين، بشكل يتفوق تماماً على المنافسين.

• إدارة الأداء Performance Management

هذه العناصر الأساسية الست تكون جميعاً مفهوماً متكاملًا هو " إدارة الأداء " .

• فجوة الأداء Performance Gap

والمشكلة الأساسية التي تواجه الإدارة فيما يتصل بموضوع الأداء أنه في أغلب الأحيان تختلف الأداء الفعلي على الأداء المخطط (الأهداف).

ولحل هذه المشكلة هناك النموذج الديناميكي لتحسين الأداء، الذي يعتبر من أحدث النماذج وأحسنها لأنه يقوم على التعديل المستمر بدراسة الواقع الحالي للمؤسسة والواقع المحيط بها، ويتم التركيز على المورد البشري بالحفز على الابتكار واستثمار القوة الذهنية، وإعطاء الصلاحية للإنجاز، والتركيز كذلك بالمقابل على السوق والعملاء بإعطاء المفهوم الكامل للخدمة ومفهوم الحل الشامل وخلق القيمة لتصل في الأخير إلى إعادة البناء والتجديد وليس الترميم.

المبحث الثاني: الأداء

سنتطرق في هذا المبحث إلى أداء المؤسسة الاقتصادية بالإحاطة ببعض جوانبه مفهوم الأداء وأهميته أين يتم عرض مجموعة من التعاريف التي تسمح بتوضيح معناه، ثم عرض مكوناته وفي آخر هذا المبحث سيتم دراسة مختلف العوامل المؤثرة فيه.

المطلب الأول: مفهوم وأهمية الأداء

إن أصل كلمة أداء تنحدر إلى اللغة اللاتينية " PERFORMARE " التي تعني إعطاء، وذلك بشكل كلي، التي اشتقت منها اللفظة الإنجليزية PERFORMANCE التي تعني إنجاز العمل أو الكيفية التي يبلغ بها التنظيم أهدافه.⁽¹⁾

وفي هذا الإطار يعرف الأداء على أنه "إنجاز الأعمال كما يجب أن تنجز".⁽²⁾

حيث أن هناك عدة تعريفات نذكر منها:

- يعرف الأداء بأنه " انعكاس لكيفية استخدام المؤسسة للموارد المادية والبشرية واستغلالها بالصورة التي تجعلها قادرة على تحقيق أهدافها ".⁽³⁾
- الأداء هو " البحث عن الكفاءة من خلال إنتاج أكبر ما يمكن، والبحث عن الفعالية من خلال القيام بأفضل عملية لتحقيق نمو دائم ".⁽⁴⁾
- وعرف Peterson, et al الأداء المؤسسي " بأنه قدرة المنظمة على استخدام مواردها بكفاءة، وإنتاج مخرجات متناعمة مع أهدافها ومناسبة لمستخدميها".⁽⁵⁾

(1) عبد الملوك مزهودة، الأداء بين الكفاءة والفعالية، مجلة العلوم الإنسانية، العدد رقم 1، الجزائر، نوفمبر 2001، ص: 86.

(2) سناء عبد الكريم الخناق، مظاهر الأداء الاستراتيجي والميزة التنافسية، المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، جامعات ورقلة، 08-09 مارس، 2005، ص: 35.

(3) فلاح حسن عداي الحسيني، الإدارة الاستراتيجية، دار وائل للنشر، عمان، 2000، ص: 231.

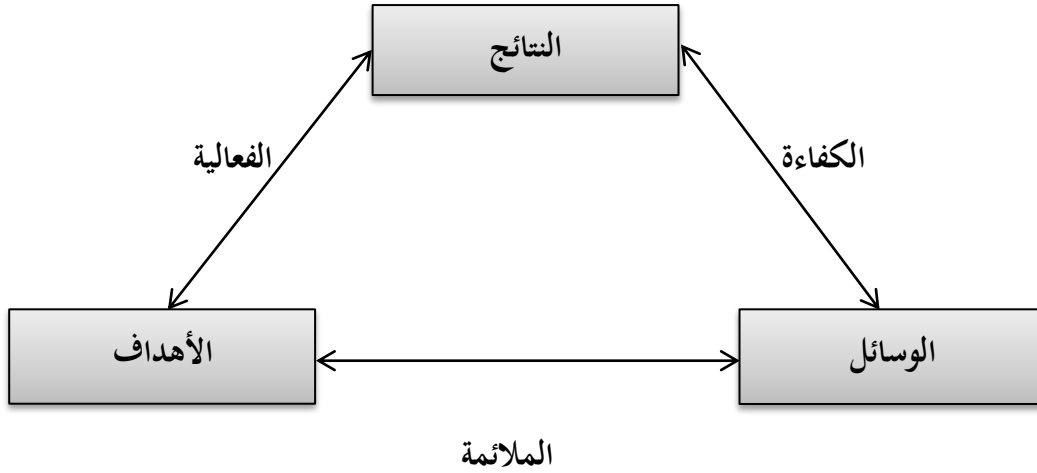
(4) Alian Fernandez, **Les nouveaux tableaux de bord des décideurs**, 2ème édition d' Organisation, paris, 2007, p.41.

(5) عبد الكريم وصفي الكساسبة، تحسين فاعلية الأداء المؤسسي من خلال تكنولوجيا المعلومات، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2011، ص: 77.

• ووضح Khmakhem مفهوم الأداء كما يلي: "أداء مركز مسئولية (ورشة، وحدة، مؤسسة... الخ)".
ويعني الفعالية الإنتاجية، حيث يحقق هذا المركز الأهداف التي سبق وأن سطرها.⁽¹⁾

من خلال التعاريف السابقة نلاحظ أن أداء المؤسسة يتمثل في قدرتها على تحقيق النتائج التي تتلاءم مع أهدافها وذلك باستغلالها الأمثل للموارد المتاحة لها، إذا الأداء هو الكفاءة والفعالية معا كما هو موضح في الشكل التالي:

الشكل رقم (II-1): مثلث الأداء.



Source: Jacques Barreaux: **Entreprise et performance globale**, Ed: Economica Paris, 1997, P33.

حيث يعد الأداء مفهوما جوهريا وهاما بالنسبة للمؤسسات الاقتصادية، فضلا عن كونه البعد الأكثر أهمية، والذي يتمحور حوله وجود المؤسسة من عدمه، ويمكن تلخيص أهمية الأداء في ما يلي:⁽²⁾

- يعتبر أداة توجيهه بالنسبة للمؤسسة من أجل تحقيق أهدافها.
- يعتبر أداة لمعرفة حالة المؤسسة.
- يستعمل كأداة لمعرفة الاحتلال الواقع عند تحقيق الأهداف.
- تحديد سبل لتطوير العاملين ودفعهم نحو تطوير أنفسهم.
- يعتبر القاسم المشترك لجميع الجهود التي تبذلها الإدارة والعاملين.

(1) ناصر دادي عدون وعبد الله قويدر الواحد، مرجع سابق، ص: 12.

(2) صلاح بلاسكة، قابلية تطبيق بطاقة الأداء المتوازن كأداة لتقييم الاستراتيجية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية (دراسة حالة بعض المؤسسات)، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، الجزائر، 2012/2011، ص: 03.

- يعتبر أداة لقياس نتائج المؤسسة وحساب الخسائر أو الفوائض.

المطلب الثاني: مكونات الأداء في المؤسسة الاقتصادية

نظرا لارتباط مفهوم الأداء بمدى النجاح وقدرة المؤسسة في تحقيق الأهداف المحددة، فإن تحقيقها يرتبط بمفهوم فعالية وكفاءة المؤسسة، وتختلف الكفاءة والفعالية بمدى النجاح في تحقيق تلك الأهداف.

- **الكفاءة في الأداء:** يعني هذا المصطلح "فعل أشياء على نحو صحيح"، أي أن هذا المفهوم يستخدم عندما يتعلق الأمر بمدخلات النظام أي بالاستغلال العقلاني لها فالكفاءة تشير إلى الطريقة الصحيحة التي يتم بها إنجاز العمليات التي تؤدي إلى تحقيق الأهداف، ويعبر عنها عادة بنسبة المخرجات إلى المدخلات.⁽¹⁾

- **الفعالية في الأداء:** تعني خاصية ما هو فعال أي خاصية الفرد أو النظام الذي ينتج القدر الأقصى من النتائج بأقل قدر ممكن من الجهود، فالفعالية مصطلح يستخدم عندما يتعلق الأمر بمخرجات المؤسسة ومقارنتها مع الأهداف.⁽²⁾

إن الفعالية يعني إنجاز المهمة المناسبة أو القيام بالعمل المطلوب، ويمكن قياسها مثلا بحصة المؤسسة في السوق التنافسي أو بمقدار إسهامها في الهدف التنموي المحدد لها، فالفعالية إذا تقيم بالنسبة إلى أهداف المؤسسة، إلى أي حد يتم تحقيق النتائج المقدرّة أو المرغوبة، أي تقييم الفعالية بدلالة الفرق بين النتيجة المحصلة والهدف المحدد مسبقا، فتجدر الملاحظة أنه يمكن أن تكون نفس المؤسسة أو نفس القسم فيها ذا كفاءة ولكن غير فعال وقد يكون في الوضعية العكسية، أو تتطابق فيه الكفاءة والفعالية.⁽³⁾

- **العلاقة بين الكفاءة والفعالية في الأداء:** قد يظهر كلاهما مرادفا للآخر، إلا أنهما في الحقيقة مختلفان من حيث المعنى المؤدى لكل منهما كما ذكرنا سابقا، فقد نقول عن آلة أنها ذات كفاءة إذا أنتجت كمية معينة من المخرجات باستهلاك أقل من المدخلات أو التي تنتج أكثر المخرجات الممكنة انطلاقا من كمية معطاة من المدخلات. أما الفعالية فيتم تقييمها انطلاقا من أهداف المؤسسة، إلى أي حد تم تحقيق النتائج المقدرّة أو

⁽¹⁾ ناصر دادي عدون وعبد الله قويدر الواحد، مرجع سابق، ص: 13.

⁽²⁾ عبد الفتاح بوخمحم، تحليل وتقييم الأداء الاجتماعي في المنشأة الصناعية، دراسة ميدانية على الإطارات الدنيا والوسطى في منشآت صناعة النسيج بالشرق الجزائري، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة منتوري، قسنطينة، 2002، ص: 126.

⁽³⁾ ناصر دادي عدون وعبد الله قويدر الواحد، مرجع سابق، ص: 14.

المرغوبة، أي تقييم الفعالية بدلالة مقارنة بين حجم النشاط المحقق والهدف المسطر مسبقا وتجدد الإشارة إلى أنه يمكن أن نجد: (1)

✓ مسؤولا فعالا وغير كفاء: أي نجاح في تحقيق الأهداف التي أسندت له، لكن تم ذلك بتكلفة أكبر مما كان متاحا له.

✓ مسؤولا غير فعال ولكنه كفاء: لم يتجاوز المتاح له من موارد في تحقيق الأهداف لكن بالمقابل لم يحقق كل المنتظر منه، أي التزم بالكمية المحددة من الموارد، فلم يستطع تحقيق الأهداف المنتظرة.

✓ مسؤولا غير فعال وغير كفاء: استهلك كمية أكبر من الموارد دون تحقيق الأهداف المنتظرة، أي الفشل في الوصول للهدف مع استغلال كلي للموارد واستهلاك أكبر تكلفة.

إذن إذا نظرنا إلى الفعالية على أنها درجة نجاح المؤسسة في تحقيق الأهداف الاستراتيجية، فإن الكفاءة تعتبر أحد المدخلات الهامة في تحقيق هذه الفعالية، كما أثبتت الدراسات أن الفعالية يمكن النظر إليها باعتبارها متغيرا تابعا يتحدد بفعل تأثير عدد من المتغيرات المستقلة، وإحدى هذه المتغيرات الهامة هي استخدام الموارد لتحقيق الأهداف المحددة، ومن هنا يمكن أن نستنتج أن:

✓ الكفاءة لا تعادل الفعالية بل تعد أحد عناصرها.

✓ الكفاءة ليست شرطا كافيا للفعالية ولكنها مطلبا ضروريا لها.

● الإنتاجية في الأداء: تعددت تعاريف الإنتاجية، إذ يمكن تبينها حسب العناصر الآتية: (2)

✓ الإنتاجية هي كفاءة استخدام الموارد من ناحية اعتبارها كميات، وهي تستعمل لتبيان مدى

النجاح في استخدام عناصر الإنتاج المختلفة.

✓ كما يمكن اعتبارها على أنها تتمثل في العلاقة بين المخرجات والمدخلات معبرا عنها في شكل

نسبة حجم المخرجات إلى المدخلات.

وما يلاحظ على هذين التعريفين أن الإنتاجية اقترنت بمفهوم الكفاءة، وهو يعني بأن الإنتاجية تهتم بمقارنة كمية

المخرجات بكمية المدخلات اللازمة لتحقيقها، بمعنى الوصول إلى أكبر كمية من المخرجات باستعمال كميات

(1) ناصر دادي عدون وعبد الله قويدر الواحد، مرجع سابق، ص: 15.

(2) المرجع نفسه، ص: 16.

محددة من المدخلات أو استعمال أقل كمية من المدخلات للوصول إلى أعلى قدر من المخرجات أملا في تحقيق الأهداف العامة التي ترسمها المؤسسة.

غير أن الفرق بين المفهومين يتضح من خلال شكل النسبة، إذ يتم تقسيم الإنتاجية بالكميات حيث تمثل النسبة بين كمية المخرجات إلى كمية المدخلات في حين الكفاءة هي تكلفة أو قيمة المدخلات. ترتبط زيادة الإنتاجية بمدى كفاءة التخطيط ونجاعة تسيير الموارد البشرية والمادية وكذا استعمال التقنيات والتكنولوجيا والأبحاث العلمية وتطبيقها بطريقة صحيحة.

ومن خلال ما سبق يتضح تداخل بين مفاهيم كل من الكفاءة، الفعالية، والإنتاجية، إذ أن علاقة الإنتاجية والكفاءة هي نفسها، أي النسبة بين المخرجات إلى المدخلات، بينما يتم التعبير عن هذه النسبة بالقيمة أو التكلفة فيما يخص الكفاءة وبالبحجم فيما يخص الإنتاجية، فالفرق يزول بين هذين العنصرين بإدخال الكمية في الإنتاجية والقيمة أو التكلفة في الكفاءة، أما الفعالية فتتمثل في درجة تحقيق أهداف المؤسسة، ويمكن التعبير عنها بالعلاقة بين المخرجات الفعلية والمخرجات المتوقعة.

كما يجب الإشارة هنا إلى عدم اعتبار أو استعمال جودة المنتج أو الخدمة المقدمة في تحديد كل من الكفاءة والفعالية وأيضاً ضرورة التمييز مع المردودية التي تعني بشكل مختصر ما ينتج كنتيجة صافية من العملية بعد طرح تكاليف المدخلات، وهي تقابل النتيجة المحاسبية أو المالية الصافية مقارنة إلى الأموال أو الأصول المستعملة فيها، بينما الربحية فتحسب بمقارنة الربح أو النتيجة الصافية إلى رقم الأعمال أو قيمة النشاط كإنجاز خام.

المطلب الثالث: العوامل المؤثرة في الأداء

هناك العديد من العوامل المؤثرة في أداء المؤسسة، يكمن البعض منها داخل المؤسسة والبعض الآخر خارجها، ومن تلك العوامل ما يكون ضمن نطاق سيطرة الإدارة ومنها ما هو خارج نطاق تلك السيطرة ومن بين هذه العوامل نجد:⁽¹⁾

• العوامل المنظمة:

ونجد الحجم والتكنولوجيا من بين المحددات المنظمة المهمة المؤثرة في المؤسسة، وحجم المؤسسة هو انعكاس لحجم الموارد المتاحة لها ويتأثر هذا الحجم بطبيعة النشاط الاقتصادي وبالأفراد العاملين فيها أو خارجها، حيث يقل تأثير

⁽¹⁾ فلاح حسن الحسيني و مؤيد عبد الرحمان الدوري، إدارة البنوك مدخل كمي واستراتيجي معاصر، دار وائل للنشر، 2000، ص 229.

هؤلاء الأفراد كلما كبر حجم المؤسسة، وذلك يوفر طاقات إنتاجية أكبر تزيد من قدرة المؤسسة على توليد مبيعات أعلى وهذه العلاقة الإيجابية تكون العكس في حالة صغر الحجم. أما التكنولوجيا فهي تحدد الطريقة التي تستخدمها المؤسسة لتحويل المدخلات إلى مخرجات وهذا العامل له تأثير على إنتاجية المؤسسة فكلما ارتفعت تطلب ذلك استثمار أكبر لرأس المال المؤسسة وازدادت الكفاءة في هذه التحويلات وبالتالي تقليل التكاليف وزيادة الربحية.

● العوامل البيئية:

تعددت العوامل البيئية المؤثرة في الأداء حيث نجد من بينها القطاع الذي تعمل المؤسسة في إطاره وهو يعتمد على متغيرين هما المبيعات والتركيز.

ويشير مقدار المبيعات إلى طبيعة ومستوى النشاط الاقتصادي ونجاحه داخل القطاع أي أن كل ارتفاع لمقدار المبيعات يؤدي إلى زيادة مستوى الربحية وارتفاع أسعار الأسهم.

أما التركيز فيعتمد على سلوك وأداء أعضاء المؤسسة من حيث كيفية وضعية أو صياغة الإعلان وتحقيق الإبداع وكذلك أحداث اختلاف بالمنتجات.

ويعتمد كذلك التركيز على المنافسة القطاعية التي تعكس درجة اعتمادات المؤسسات داخل القطاع على التغيرات البيئية حيث كلما ضعفت المنافسة القطاعية قل تأثيرها بهذه العوامل البيئية وازداد انسجام المؤسسات مع بعضها البعض.

وبشكل عام يكون الأداء بمثابة انعكاس لنشاط، وأي تغيير في العوامل البيئية له تأثير على تشكيلة مجلس الإدارة وبالتالي على المؤسسة ككل.

● التعويض الإداري:

يعتمد أداء المؤسسة على جهود العاملين فالتعويض يرتبط إلى حد ما بالإنتاجية، وبعد مقدار أو حجم المبيعات العامل المؤثر في مقدار التعويض الذي تدفعه الإدارة للعاملين، وهذا الارتباط في التعويض وحجم النشاط والإنتاجية ليس مطلق في كل الأحوال لأن العاملين يمكن مكافأهم أو معاقبتهم حسب ما يقومون به من أعمال تفيد أو تضر مصلحة المالكين.

● طبيعة الإدارة:

من خلال دراسات عديدة أجريت على المؤسسات توصل العلماء إلى أن المؤسسات التي تسيطر عليها الإدارة تختلف تماما عن تلك التي سيطر عليها المالكون، فالمؤسسات المحكومة من طرف المالكون تحقق أعلى عائد في

الاستثمار أو على كفاءة في تخصيص الموارد من تلك التي تسيطر عليها الإدارة وذلك كون المديرين أقل استعدادا للمخاطرة من المالكين ويفضلون الاعتماد على نجاحاتهم السابقة بدلا من بذل الجهود المضنية المطلوبة لزيادة قيمة أسهم حملة الأسهم أو الإدارات.

• تقييم الأداء بطريقة النجاح الإداري:

ويقصد بهذا العامل العلاقة التي تربط بين الأفراد داخل المؤسسة حيث يختص كل قسم من أقسام المؤسسة بأداء عمل معين، وتتضمن مسألة النجاح الإداري ثلاث وجهات نظر منها الأولى ترى أن النجاح الإداري يحسن مستوى المؤسسة، أما النظرة الثانية فتدعي أن النجاح الإداري يعطل الأداء وتشير الثالثة أن النجاح لا يمتلك أي تأثير على الأداء.

المبحث الثالث: تقييم الأداء

بعد تناول أداء المؤسسة في المبحث السابق وإيضاح معناه وأهميته ومكوناته والعوامل المؤثرة فيه نتناول الآن دراسة عملية تقييم الأداء محاولين تغطية بعض الجوانب المتعلقة بها من مفهوم تقييم الأداء وأهمية التقييم ثم سنتطرق إلى أهدافه وأخيرا مبادئ وخطوات تقييم الأداء.

المطلب الأول: مفهوم تقييم الأداء

هناك عدة تعاريف لتقييم الأداء، وسنحاول ذكر مجموعة منها لإيضاح معناه كالآتي:

• تقييم الأداء هو فحص تحليلي انتقادي شامل لتخطيط أهداف، طرق التشغيل واستخدام الموارد البشرية والمادية، بهدف التحقق من كفاءة وفعالية استخدام الموارد المتاحة. ويمكن التمييز بين المستويات التالية لتقييم الأداء:⁽¹⁾

✓ **على مستوى الاقتصاد:** أي متابعة تنفيذ القطاعات الاقتصادية أو الاقتصاد ككل للأهداف المحددة مسبقا وبيان الانحرافات الحاصلة، وأسبابها واقتراح الحلول المناسبة لها.

⁽¹⁾ نبيل حمادي وفاطمة الزهراء عبادي، مقومات تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية في إطار التنمية المستدامة، الملتقى الدولي العلمي حول الأداء وفعالية المنظمة في ظل التنمية المستدامة، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 10-11 نوفمبر 2009، ص: 04.

✓ **على مستوى المؤسسة:** تتم عملية تقييم الأداء في المؤسسة على أنها تدخل في تفاصيل أكثر تشعبا داخله تقنية استخلاص النتائج بدقة ورفعها إلى مراكز المسؤولية العليا لاتخاذ القرارات، وهي بدورها ترفع النتائج بشكل أكثر تلخيصا لمراكز مسؤولية أعلى كالأجهزة المتخصصة متابعة تنفيذ الأهداف.

✓ **على مستوى الفرد:** تتبلور عملية تقييم أداء الأفراد في المؤسسة في التقدير المنتظم والمستمر لإنجاز الفرد للعمل وتوقعات تنميته وتطويره في المستقبل.

• تقييم الأداء هو "العملية التي تقوم فيها المؤسسة بمقارنة الأداء الفعلي بالأداء المستهدف وتحديد نواحي القوة والضعف في الأداء، مع تحديد أسباب ذلك للتأكد من مدى مساهمة الأداء في ضمان بقاء الاستمرار للمؤسسة".⁽¹⁾

• يعرف بأنه "تقديم حكما ذو قيمة على إدارة مختلف موارد المؤسسة، أو بتعبير آخر يتمثل تقييم الأداء في قياس نتائج المنظمة في ضوء معايير محددة سلفا".⁽²⁾

من التعريف يتضح أن أداء المؤسسة يمكن الحكم عليه بقياس النتائج المتحصل عليها في نهاية فترة محددة، والتي يمكن أن تفسر فعالية المؤسسة (نسبة إنجاز الهدف) وكفاءتها (الاستخدام العقلاني للموارد).

المطلب الثاني: أهمية تقييم الأداء

لتقييم الأداء أهمية كبيرة في جميع المؤسسات، و على ذلك يمكن إبراز تلك الأهمية في النقاط الآتية:⁽³⁾

- تمكين المؤسسة من الاستغلال الأمثل لمواردها.
- يساعد المؤسسة على التحقق من القيام بوظائفها بأفضل كفاءة ممكنة.
- اكتشاف الانحرافات لكل نشاط من أنشطة المؤسسة حيث يساعد ذلك على ممارسة الوظيفة الرقابية واتخاذ الإجراءات التصحيحية لمنع تكرارها.
- تحديد المراكز الإدارية المسؤولة عن الانحرافات.
- تعد نتائج تقييم الأداء بالنسبة للمنظمة الأساس في تحديد الاستراتيجية الحالية أو تعديلها.
- يساعد على خلق نوع من المنافسة بين الإدارات والأقسام وبالتالي تحسين أداء المنظمة ككل.

⁽¹⁾ عبد السلام أبو قحف، أساسيات التنظيم والإدارة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص: 483.

⁽²⁾ السعيد فرحات جمعة، الأداء المالي لمنظمات لأعمال، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية، 2000، ص: 30.

⁽³⁾ صلاح بلاسكة، مرجع سابق، ص: 07.

- تحديد سبيل لتطوير المنظمة بالقضاء على نقاط ضعفها.
- ترتبط أهمية التقييم ارتباطاً وثيقاً بالتخطيط على كافة المستويات، سواء على المستوى الوطني القطاعي أو على مستوى المؤسسة.
- تحقيق التنسيق بين مختلف نشاطات المؤسسة.
- تحقيق معايير الجودة على أساس المواصفات الموضوعية.
- المساعدة في اتخاذ القرارات ولا سيما الاستراتيجية منها.
- يمكن تقييم الأداء من خلال ثلاث أبعاد أساسية وهي: العوائد، المخاطر، رد فعل الأطراف ذوي المصلحة.

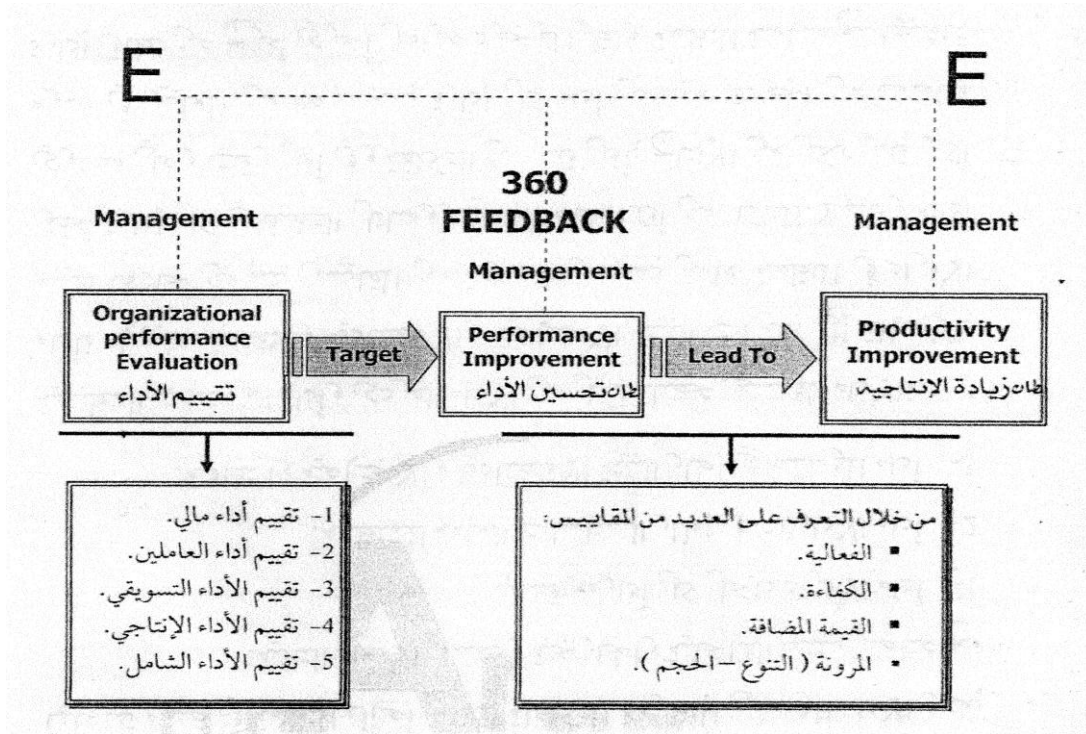
المطلب الثالث: أهداف تقييم الأداء

يكتمل مفهوم تقييم الأداء المؤسسي بالتعرف على أهدافه، حيث تستهدف عملية تقييم الأداء تحقيق ما يلي:⁽¹⁾

- تحسين الأداء والإنتاجية، والإنتاجية هدف أساسي لكل مؤسسة فهي هدف أخير تسعى إليه المؤسسات مرورا على أهداف أولية ثم وسيطة، ولهذا فإن تقييم الأداء المؤسسي للمؤسسة هو هدف أولي لهدف وسيط هو تحسين الأداء لزيادة الإنتاجية ويتضح هذا من خلال الشكل التالي:

⁽¹⁾ عبد الكريم وصفي الكساسبة، مرجع سابق، ص: 13-15.

الشكل رقم (II-2): يوضح كيفية تحسين الأداء وزيادة الإنتاجية.



المصدر: عبد الكريم وصفي الكساسبة، مرجع سابق، ص: 14.

- معرفة مدى مساهمة العاملين في تحقيق أهداف المؤسسة من خلال تقييم أداء العاملين وربطه بتقييم أداء المؤسسة، مثال زيادة الربحية بنسبة 10% عن العام الماضي هل قام رجال البيع بمجهود في كسب ثقة عملاء جدد تؤدي لزيادة الإيرادات ومن ثم زيادة الربحية.
- تشخيص المشكلات وحلها ومعرفة مواطن القوة والضعف في المؤسسة، ومن ثم يمكن رسم الاستراتيجيات والأهداف المستقبلية بوضوح بعد تحليل البيئة (الداخلية والخارجية) من خلال بعض أساليب التحليل.
- هدف تقييم الأداء المؤسسي هو التغذية العكسية للإدارات الفرعية للمؤسسة والنظام ككل للرقابة الوقائية.
- تقييم الأداء على مستوى المؤسسة مرآة للإدارة العليا: تعكس أداء الإدارات والفروع وبالتالي تمكنها من رسم التوجهات والسياسات مثل الترقيات أو زيادة الرواتب أو إدخال تكنولوجيا جديدة.
- تقييم الأداء المؤسسي يعكس للدولة أداء القطاع التي تعمل فيه المؤسسات.
- التقييم الذاتي للمؤسسات: فتقييم الأداء على مستوى المؤسسات يمكنها من معرفة نقاط الضعف لتقويتها ونقاط القوة لتطويرها والحفاظ عليها.

- توحيد سلوك العاملين تجاه الهدف الموحد والذي يرتبط باستراتيجية المؤسسة العامة.
- زيادة القيمة المضافة والكفاءة والفعالية التنظيمية، حيث أن القيمة المضافة تعبر عن ناتج طرح المدخلات من المخرجات، والكفاءة هي المخرجات الفعلية التي تم إحرازها منسوبة إلى المخرجات القياسية المتوقعة، والفعالية هي درجة تحقيق الأهداف التنظيمية.
- يهدف نظام تقييم الأداء المؤسسي إلى تقريب النتائج من التوقعات والتنبؤ بالأخطاء قبل وقوعها باستخدام مؤشرات أداء كمحطات إنذار مبكر عند حدوث انحراف.
- نظام معلوماتي يتعامل بالمعرفة بعد تداولها من خلال مقارنات ونتائج وتحليل.

المطلب الرابع: مبادئ و خطوات تقييم الأداء

هناك مجموعة من المبادئ و الخطوات التي يجب إتباعها عند تقييم الأداء:⁽¹⁾

- تحديد ما يجب عمله بالإضافة إلى تحديد أهداف المؤسسة:
- فالأهداف تمثل النهاية العامة المرغوبة و التي توجه الجهود نحوها، و عليه فإن الأهداف و التحديد، تتسم بالبساطة و الوضوح في صياغتها، كما تقسم من حيث تأثيرها إلى أهداف عامة و أهداف إدارات و أهداف أقسام، حيث تساعد الأهداف في تقييم الأداء حيث توفر له الأسس و المعايير الخاصة بقياسه على مستوى المؤسسة، و على مستوى الوحدات و على مستوى الأعمال التي تنتمي إليه المؤسسة، كما أنها المرشد في البحث عن هذه المعايير، و عليه فإنها تمثل قاعدة للقيام بالأنشطة الآتية:

✓ الأنشطة التخطيطية.

✓ الأنشطة التنظيمية، كتصميم المهام و توزيع الهيكل للسلطة و المسؤولية.

✓ الأنشطة التوجيهية، أي أنها تمثل قاعدة لاتخاذ القرارات .

✓ الأنشطة الأدائية، التي تمثل معيار تقييمي.

⁽¹⁾ قديد فوزية، المورد البشري وتحسين أداء المؤسسة "دراسة تطبيقية لبنك الفلاحة والتنمية الريفية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2006، ص: 34-36.

أما على صعيد، المجالات الرئيسية للأهداف فإنها متعددة، و يمكن أن نحدد بعض المجالات:⁽¹⁾

✓ المركز التسويقي.

✓ الابتكار.

✓ الموارد المالية و الطبيعية.

✓ الربحية.

✓ الأداء الإداري و التطوير.

✓ الإنتاجية الكلية.

✓ المسؤولية.

✓ المركز التنافسي.

✓ النمو و التوسع.

● **وجود جهاز خاص بتقييم الأداء:** حيث تتطلب عملية تقييم الأداء وجود جهاز ملائم، يسمح بتخطيط و متابعة و مراقبة نشاط المؤسسة في جميع مستوياته، وهذا ما يتطلب كذلك وجود وتطوير جهاز اتصال داخل المؤسسة يسمح بمرور ووصول المعلومات إلى مختلف الأطراف المعنية بكل وضوح ودقة مناسبة.

● **تحديد الخطط التفصيلية لإنجاز الفعاليات التي تمارسها المؤسسة:**

إن استمرار العملية الإنتاجية بالصورة المطلوبة، يتطلب وضع خطط تفصيلية لكل مجال من مجالات الوحدة الإنتاجية، وبيان الموارد والطاقات البشرية والمادية التي تستخدم لتنفيذها، وكيفية الحصول عليها ، بحيث تؤدي إلى تحقيق الأهداف بأقل تكلفة اقتصادية، واجتماعية ممكنة، إضافة إلى مرونتها لغرض إجراء التعديلات عليها عند الضرورة.

● **تحديد مراكز المسؤولية:** من الأركان الهامة والأساسية لتقييم أداء أية مؤسسة، تتواجد فيها معالم واضحة ومحددة لتفويض السلطات وتحديد المسؤوليات، فمركز المسؤولية هو الجهة المختصة بالقيام بنشاط معين، ولها سلطة اتخاذ الوسائل الكفيلة بتنفيذ هذا النشاط في حدود الموارد الإنتاجية الموضوعة تحت تصرفها، ويمكن أن نعرف مراكز المسؤولية بأنها "الهيكلية العملية الأساسية التي يجب أن تساهم في فعالية العمليات، والتي من أجلها

⁽¹⁾ فلاح حسن عداي الحسيني، الإدارة الاستراتيجية، مرجع سابق، ص57.

نظام للقياس مساهم في الأداء الكلي يجب أن يوضع، عليه فمركز المسؤولية هي الإطار مرجعي لتجميع الوسائل والمراقبة الموازية لها بدلالات المساهمات المتوقعة".

ولما كانت عملية تقييم الأداء لا تقتصر على معرفة مدى تحقيق المؤسسة لأهدافها، بل يتعدى ذلك إلى تفسير الانحرافات وتحليلها وتشخيص أسبابها ومن ثم ردها إلى الجهات المسؤولة عنها، مما يستدعي تقسيم المؤسسة إلى مراكز مسؤولية وتحديد بوضوح، لكي يتم ربط الانحرافات بالمراكز التي أخفقت في الإنجاز بالمستوى والكفاءة المطلوبة منها، ومن ثم مساهمة تلك المراكز في وضع الحلول العلمية الناجحة للتغلب عليها أو الحد منها.

• الخطوات الأساسية لعملية تقييم الأداء: لكي تتمكن المؤسسة من تأدية أنشطتها ومهامها بشكل

فعال في مجال تقييم الأداء فإنها تعتمد على الخطوات الآتية:

- ✓ تحديد المجالات الخاصة بتقييم الأداء، (المؤسسة ككل).
- ✓ تحديد معايير الأداء.
- ✓ قياس الأداء الفعلي.
- ✓ مقارنة الأداء الفعلي مع المعايير.
- ✓ عدم القيام بأي نشاط في حالة كون الأداء متطابقا مع المعايير التي وضعها.
- ✓ اتخاذ الإجراءات التصحيحية في حالة كون الأداء غير متطابق أو متناسق مع المعايير التي تم وضعها.

خلاصة الفصل:

على اعتبار أن الأداء يعد من الموضوعات التي نالت اهتماما كبيرا من قبل الإداريين، فالأداء يعبر عن قدرة المؤسسة على تحقيق أهدافها طويلة الأجل ومدى قدرتها على استغلال مواردها نحو تحقيق الأهداف المنشودة فمع تزايد حدة المنافسة وجب على المؤسسات الاقتصادية التركيز على الرفع من مستوى أدائها والحرص على تقييمه باستمرار وذلك بالاعتماد على أحدث أساليب القياس كالأساليب غير المالية بالمؤسسة الاقتصادية وكيف يمكن تحسين أدائها فإننا يجب التعرف على العوامل المؤثرة على أداء هذه المؤسسات سلبيا أو ايجابيا ولما كان تحسين الأداء سواء على مستوى الأنظمة الفرعية أو على مستوى المؤسسة ككل، هو الهدف وراء أغلب التي تتناوله بشكل مباشر أو غير مباشر فإن الباحثين سعوا إلى تحديد هذه العوامل.

الفصل الثالث

دراسة حالة مديرية توزيع

الكهرباء والغاز

تمهيد

إن الفصل التطبيقي يعد أهم جزء في البحث لكن هذا لا يقلل من أهمية الفصلين النظريين لأنهما قدما لنا أهم المفاهيم حول محاسبة الموارد البشرية والأداء وهذا ما يلعب دورا كبيرا في إثراء الجانب التطبيقي، أما هذا الأخير فيمثل دراسة ميدانية واقعية.

وهدفنا الرئيسي من هذه الدراسة هو طرح مجموعة من الأسئلة على المسؤولين في مديرية التوزيع للكهرباء والغاز بالمسيلة بغية الوصول إلى الإجابة على الإشكالية والتأكد من صحة الفرضيات وذلك باستعمال المقابلة.

ولذلك تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث، المبحث الأول يتضمن التعريف بالمؤسسة الوطنية للكهرباء والغاز، حيث تم تقسيم هذا المبحث بدوره إلى ثلاث مطالب كالتالي: تقديم المؤسسة، ثم مهام المؤسسة، لتليها أهداف المؤسسة.

أما المبحث الثاني فتناول التعريف بميدان الدراسة وتم تقسيمه إلى ثلاث مطالب كما يلي: التعريف بالمديرية و موقعها، ثم مهام المديرية وهيكلها التنظيمي، وفي الأخير مصالح ووكالات المديرية.

أما المبحث الثالث فتم فيه أهمية محاسبة الموارد البشرية وعلاقته بأداء المؤسسة الاقتصادية وتم تقسيمه إلى ثلاث مطالب كما يلي: أهمية محاسبة الموارد البشرية في المؤسسة، ثم أثر محاسبة الموارد البشرية على أداء المؤسسة، ثم يليها موقع محاسبة الموارد البشرية في مؤسسة سونلغاز.

المبحث الأول: مدخل إلى الشركة الوطنية للكهرباء والغاز (المجمع، الأمر)

يعتبر قطاع الكهرباء والغاز من أهم القطاعات الحيوية التنموية للنهوض بالصناعة والحياة الاجتماعية، وبالتالي فإن المؤسسة الوطنية للكهرباء والغاز ووعيا منها لضرورة الكهرباء من خلال المسؤوليات الملقاة على عاتقها فإنها قطعت أشواطاً منذ نشأتها، والتي حققت فيها نتائج متواصلة وذلك لوجود عاملين أساسيين هما:

– حاجة السكان المتزايدة باستمرار.

– حاجات القطاعات الاقتصادية (صناعة ، فلاحية، خدمات) المتزايدة.

المطلب الأول: تقديم المؤسسة

لقد مرت سونلغاز بعدة مراحل منذ نشأتها نوردتها فيما يلي:⁽¹⁾

- سنة 1947: كان ميلاد مؤسسة الكهرباء والغاز الجزائرية (E.G.A) مكلفة بإنتاج ونقل وتوزيع الكهرباء والغاز، وذلك بمقتضى المرسوم رقم 1002/47 الصادر بتاريخ 1947/06/05.
- سنة 1962: احتفظت بعد الاستقلال بإطارها القانوني فيما يتعلق بكونها مؤسسة عمومية وذلك من خلال المرسوم 157/62 الصادر بتاريخ 1962/12/31، المتعلق بسير التقنين.
- سنة 1969: نشأت المؤسسة الوطنية للكهرباء والغاز (سونلغاز) وذلك بمقتضى الأمر رقم 59/69 الصادر بتاريخ 1969/7/28 الصادر في الجريدة الرسمية بتاريخ 1969/08/01 المتعلق بصيغة المؤسسة العمومية EGA، الذي قرر إنشاء المؤسسة الوطنية للكهرباء والغاز ويحدد أهدافها ومداخلها.
- سنة 1983: إعادة هيكلة سونلغاز وذلك بميلاد ستة شركات تابعة لها هي:
"KAHRIF,KAHRAKIB,KANAGHAZ,INERGA,ETTERKIB et AMC"
- سنة 1991: أصبحت سونلغاز مؤسسة عمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري EPIC، حيث غيرت المؤسسة إطارها القانوني، وذلك بمقتضى القرار التنفيذي رقم 475/91 الصادر بتاريخ 1991/12/14.

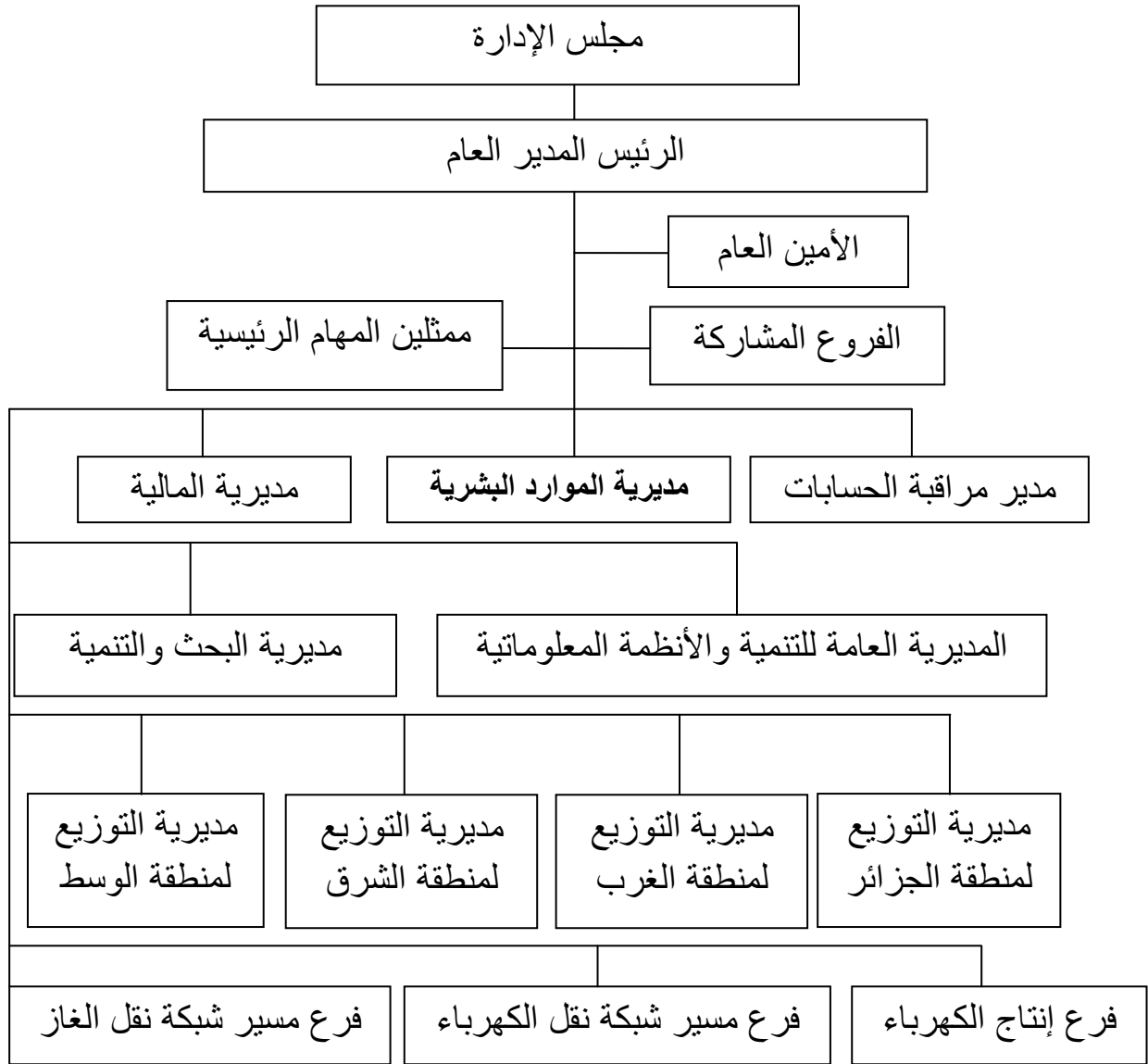
⁽¹⁾ القانون الأساسي لسونلغاز، الباب الأول، المرسوم الرئاسي رقم 195/2، المادة 2، 28 ماي 2002، ص 4.

- سنة 1995: تم التثمين أن سونلغاز مؤسسة عمومية ذات طابع صناعي وتجاري وفق الأمر رقم 280/95 الصادر بتاريخ 1995/12/17 الذي تضمن المهام التي يجب على المؤسسة إتباعها في مهمتها للخدمات العمومية.
- سنة 1999: صدور المرسوم التنفيذي بتاريخ 1999/5/11 الذي قرر بتحويل المؤسسات التابعة لها إلى مؤسسات ذات أسهم.
- سنة 2002: أصبحت المؤسسات التابعة لسونلغاز شركات ذات أسهم، مما مكن سونلغاز من توسيع نشاطاتها إلى ميادين أخرى تابعة لقطاع الطاقة.

وقد تمت هيكلية وظيفة التوزيع 2006 إلى أربع فروع:

ناحية الجزائر - ناحية الوسط - ناحية الشرق - ناحية الغرب.

الشكل رقم (III-1): التقسيم حسب المناطق



Source: Krim belkacem, Agenda le groupe sonelgaz, 02, Algérie, 2013.

المطلب الثاني: مهمة المؤسسة

تقوم المؤسسة الوطنية للكهرباء والغاز منذ نشأتها بعدة مهام نذكر منها ما يلي:

- ضمان إنتاج ونقل وتوزيع الكهرباء والغاز في إطار احترام شروط الوقاية والأمن بأقل التكاليف.
- تركيب وتصليح وصيانة وإعادة تجديد مراكز الإنتاج ونقل وتوزيع الطاقة الكهربائية بالإضافة إلى مراكز التوزيع العمومي للغاز.

- تخطيط ووضع برامج سنوية وعلى المدى الطويل.
- ضمان التمويل اللازم لتحقيق وتنفيذ البرنامج المسطر.
- توفير المؤسسات الضرورية (التجهيزات، البنيات) لضمان سير مهمتها.
- تحديد السياسة التجارية والتعريف بالإمكانيات المتعلقة بالتطبيق وكذلك بأجهزة الحساب والقياس.
- ضمان تنفيذ برامج التطور للهياكل الكهربائية والغازية، خصوصا برامج توصيل الكهرباء وتوزيع الغاز.

المطلب الثالث: أهداف المؤسسة

أهداف المؤسسة تتمثل فيما يلي:

- البحث عن الفعالية في كافة الميادين، وعن أقل تكلفة للطاقة الموزعة مع الحصول على هامش يمكن كحد أدنى من إعادة التمويل والحصول على موارد للتنمية الذاتية.
 - ضرورة المؤسسة للتحضير للمنافسة مهما كانت الحالة الصحية التي عليها والتي يجب أن تكون مدرجة في الاستراتيجيات التنموية.
 - استقلالية التسيير وإدماج قوانين التسيير التجاري والعالمية المقبولة.
 - تركيز المؤسسة على مهمتها الأساسية مع احترام مبدأ الاستثمار الذي يجب أن يوجه الاستراتيجية من أجل إعادة الانتشار للنشاطات.
 - من أجل ضمان مهمة المؤسسة، وتوفير نوعية عالية في خدمة الزبائن باستمرار وتلبية حاجيات الاقتصاد الوطني والدخول في المنافسة خارج حدود النظرة الضيقة والمحافظة على مهمتها الأساسية.
- إن قطاع الصناعي والكهربائي عرف عدة تحولات اثر الإصلاحات الاقتصادية والمالية، ويعتبر ذلك نتيجة التغيرات على كافة المجالات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية للدولة، في الحقيقة أن القطاع الكهرباء خضع لتغيرات هيكلية من شكل إلى آخر منذ عدة سنوات وذلك بحكم هيكلته التقليدية والمتمثلة أساسا في احتكار النشاطات المنحصرة في إنتاج ونقل وتوزيع الكهرباء بالإضافة إلى نقل وتوزيع الغاز الطبيعي، وبما أن سونلغاز تتميز بخاصة المؤسسة الكهربائية فإنها بحكم ذلك ستواجه الرهانات والمشاكل والصراعات المماثلة في المؤسسات الأخرى في باقي الدول.

إن أهمية ودور سونلغاز وضرورة تكييفها مع المحيط الاقتصادي المتميز بالانفتاح الخارجي وتشجيع الاستثمارات، وذلك تعزيزا للإصلاحات المتخذة خلال السنوات الماضية وتماشيا مع التوجيهات الاستراتيجية المتعلقة بالطاقة، فإن الإصلاحات التي تشمل إعادة نمط إدارة الطاقة أمر ضروري، متجاوز بذلك مهمتها التقليدية واستبدال ذلك بثقافة استراتيجية جديدة، وبنظرة شمولية للقطاع وبنجاعة تطويرية من أجل التخطيط والضبط والمراقبة.

إن الدور الكبير الذي تلعبه سونلغاز في مجال الخبرة الطويلة يمنحها مجالات متعددة في الدراسة والبرمجة وإنجاز المؤسسات الكهربائية.

مما يعطيها طموح كغيرها من المؤسسات الكهربائية العالمية من أجل الدخول في الشراكة و في مختلف الأعمال خارج الحدود الجزائرية، وذلك مع شركائها الأجانب وأملا أن تدخل السوق الدولية بشكل أكثر من أجل أن تأخذ مكانتها سواء على مستوى الشراكة أو على تمثيلها في المنظمات الدولية، فإن سونلغاز قد تمكنت من تحويل الاتصالات مع مختلف الشركاء الأجانب إلى واقع ملموس وخاصة الميادين التالية:

- تبادل الطاقة.
- التواجد في المنظمات الدولية.
- التعاون جنوب - جنوب، وحل المشاكل التقنية لكثير من الدول، أما في مجال الخبرة فقد قدمت خدمات لكل من المغرب، تونس، موريتانيا، ليبيا، النيجر وإيران.
- وإدراك منها للتحويلات التي يشهدها المحيط، وتحديا للنمو السكاني فإنها تعمل على تجنيد قدراتها حول عدة محاور عمل بسبب نمو الطلب على الطاقة فان المؤسسة تدرس إمكانية إنتاج لتقنيات جديدة للطاقة منها الفحم، الطاقة النووية والطاقة الشمسية.

المبحث الثاني: مديرية التوزيع بالمسيلة

تعد مديرية التوزيع بالمسيلة إحدى الإدارات التابعة لمؤسسة سونلغاز الشرق، استنادا على القاعدة السارية وهي أن يكون لكل ولاية مديرية توزيع وبهذا يكون عدد المراكز ثمانية وأربعون مركز.

المطلب الأول: التعريف بالمديرية و موقعها

المديرية الجهوية للتوزيع بالمسيلة هي مجموعة وسائل ومعدات وأشخاص ذو كفاءة وخبرة مهنية هم مسيرين لرؤوس أموال الدولة تأسس في 1979/01/02 وتعد المديرية الجهوية للتوزيع بالمسيلة أحد الإدارات التابعة لمؤسسة سونلغاز و بالضبط لمديرية التوزيع.

تقع المديرية في وسط المدينة في شارع بن باديس وهي عبارة عن بناء ذو طابقين (أول و ثاني) إضافة إلى الطابق الأرضي حيث تطل على الشارع بواجهتين:

- واجهة جنوبية فيها المدخل الرئيسي للمديرية أين يتم تسديد الفواتير وكذا استقبال الزبائن.
- واجهة غربية وتحتوي على المدخل الرئيسي للإدارة.
- بينما يوجد مدخل ثالث بالناحية الشرقية يطل على تجمعات سكانية خاص بالسيارات والشاحنات الخاصة بالمديرية.

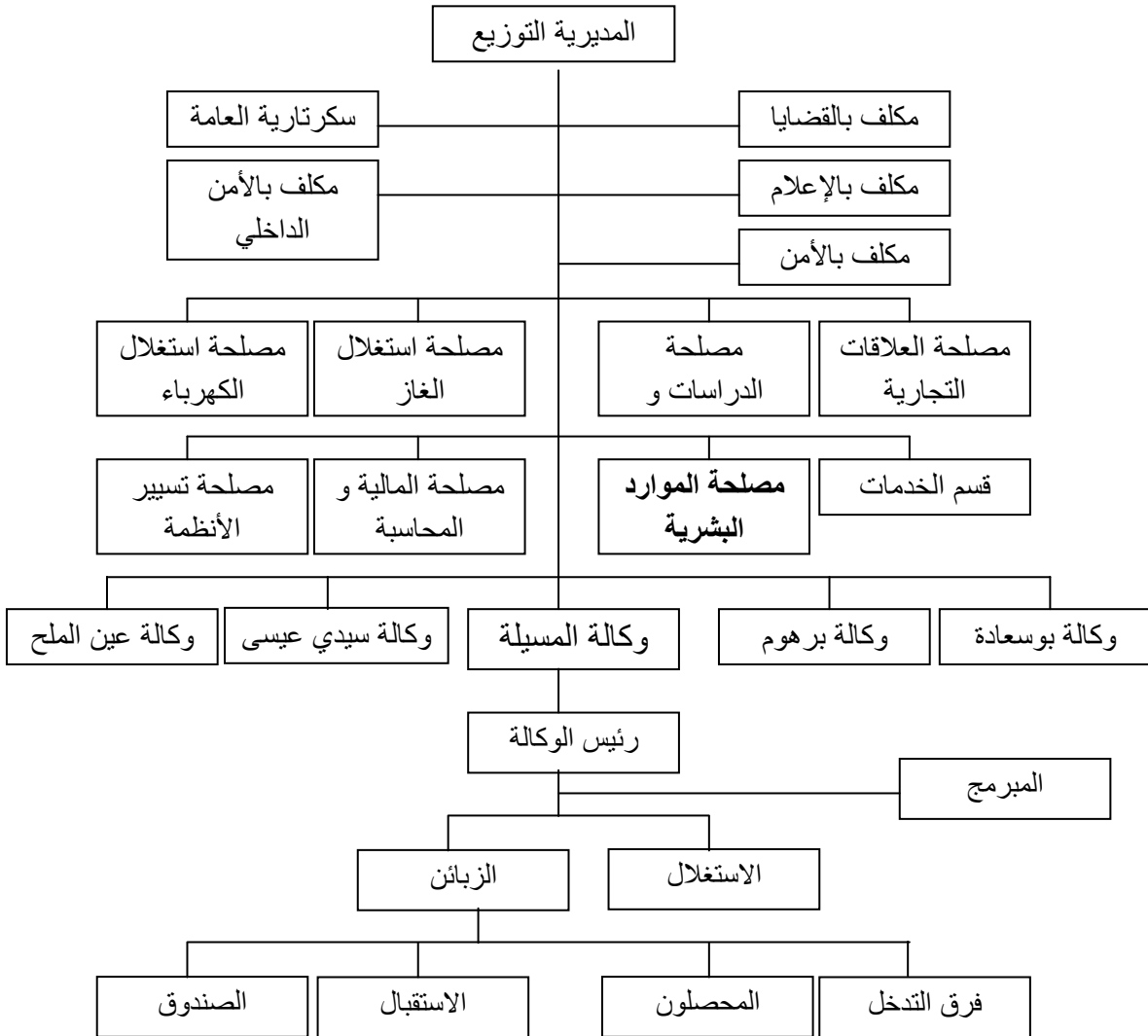
- تتربع المديرية على مساحة قدرها 3300م عدد عمالها 275، ويتوزعون على النحو التالي:
- 60 إطار، 104 عون تحكم، 23 عون تنفيذ.

المطلب الثاني: مهام المديرية وهيكلها التنظيمي

- توزيع الطاقة الكهربائية والغازية على مستوى الولاية.
- تقديم الخدمات للزبائن من ناحية النوعية والأمن.
- ربط الزبائن الجدد و تأمين امددهم بالطاقة في ظروف أمنية مناسبة.
- تأمين، تسيير، نقل، استغلال وتطوير الشبكات على مستوى الولاية.
- استخراج الغاز من أماكن تواجده.
- تسيير المساهمين في مساحة تقدر بـ: 18175 كلم وأكثر من 800000 ساكن.

والشكل التالي يوضح الهيكل التنظيمي لمديرية التوزيع بالمسيلة:

الشكل رقم (III-2): الهيكل التنظيمي لمديرية التوزيع بالمسيلة



المصدر: مكتب المستخدمين بالمؤسسة.

المطلب الثالث: مصالِح ووكالات المديرية

إن مديرية التوزيع بالمسيلة تحتوي على عدة مصالِح ووكالات تتمثل في:

أولاً: المصالح

- **مدير التوزيع:** يقوم بتسيير الإدارة للمؤسسة حيث يعمل على احترام القانون الداخلي لها من طرف العمال والسهر على حماية وأمن المؤسسة وكذا مراعاة حقوق وواجبات العمال.
- **كاتبة التنسيق (الأمانة):** وهي واحدة فقط على مستوى المديرية وتقوم بالتنسيق بين الأقسام الموجودة في المديرية نيابة عن المدير والتنسيق بين لقاءات العمال والمدير وتنظيم الأمور، وإيصال المراسلات للمدير.
- **مكلف بالشؤون القانونية:** يهتم بالمشاكل وتتبع ملفات النزاع في العدالة بترخيص من المدير، والاستشارة القانونية والأمور القانونية من طرف الأقسام الأخرى.
- **مكلف بالاتصال:** يقوم بتنسيق جميع العمليات الاتصالية داخلية كانت أو خارجية.
- **مكلف بالأمن:** ويهتم بحماية العمال ومعرفة مدى تطبيقهم لقواعد الوقاية والأمن والمحافظة على المحيط والنظافة، وتوفير العوامل المساعدة لا بنجاح العمل.
- **مكلف بالأمن الداخلي:** ويأخذ هذا القسم التقنية الأوفر عن المؤسسة حيث تخصص له المساحة الواسعة وعدد كبير من العمال، حيث يتم في هذا القسم تسديد فواتير الكهرباء والغاز وكذا استقبال شكاوي المواطنين في حالة احتجاجهم عندما تكون الفاتورة باهظة جدا وينقسم هذا القسم إلى مصلحتين:
 - ✓ **المصلحة التقنية التجارية.**
 - ✓ **مصلحة الزبائن:** وتقوم ب:
 - استقبال طلبات الزبائن والرد عليها.
 - التعامل الإداري مع الزبائن.
 - تقييم المشاريع ووضع فواتير بالتعاون مع مصلحة الدراسات والأشغال.
- **قسم الدراسات والأشغال (كهرباء، غاز):** حيث يقوم هذا القسم بعدة مهام منها:
 - ✓ القيام بدراسات قصد إنشاء مشاريع جديدة معينة (كهرباء، غاز).

✓ الزيارة الميدانية لأماكن العمل وكذلك بعملية التسويق وكذلك التسيير ويتكون هذا القسم من عدة مصالح هي:

– مصلحة دراسات أشغال الغاز.

– مصلحة دراسات أشغال الكهرباء.

– شعبة التسويق.

– شعبة التسيير.

● **قسم استغلال الغاز:** ويقوم بمراقبة شبكات الغاز على مدى السنة اعتمادا على برنامج سنوي، عبر مختلف المصالح التالية:

✓ مصلحة تطوير شبكة الغاز.

✓ مصلحة مراقبة استغلال الغاز.

✓ مصلحة صيانة الغاز.

● **قسم استغلال الكهرباء:**

يقوم هذا القسم بتسيير المخازن، والأدوات، الصيانة الخاصة بأعمال الكهرباء وأعمال أخرى، كما يتكون هذا القسم من مصلحتين:

✓ مصلحة تطوير الشبكة.

✓ مصلحة مراقبة استغلال الشبكة.

● **قسم التسيير المعلوماتي:**

ويقوم أساسا على توفير كل وحدات الإعلام الآلي ووجود اتصالات متطورة وشبكات داخل المؤسسة والعمل بها على أكمل وجه لضمان سير الأعمال بالطريقة التكنولوجية الحديثة.

● **قسم المحاسبة والمالية:**

يعتبر هذا القسم هام جدا وحساس حيث يقوم بمهام عديدة ومتنوعة ومن بينها طريقة تسيير ميزانية المؤسسة وكذا إعداد كشوفات رواتب العمال وإعداد الحوافز والمكافآت للعمال بحسب جداول تقييم الأداء وكذا خبرة ومجهودات العمال، ويتكون هذا القسم من ثلاث مصالح هي:

✓ مصلحة الاستغلال.

- ✓ مصلحة المالية.
 - ✓ مصلحة الميزانية وترقية التسيير.
 - **قسم الموارد البشرية:** ويمكن تلخيص دورها في:
 - توظيف العمال وفقا للمواصفات المطلوبة في العمل.
 - تكوين العمال والقيام بإعادة تأهيلهم وتدريبهم.
 - تسيير ميزانية المؤسسة وتغطية كل النفقات المادية والتكفل بأجور العمال.
 - الترقية في السلم الوظيفي.
 - تسيير ملفات طلب العمل وملفات العمال الشخصية.
 - **مصلحة الشؤون العامة:** وتهتم هذه المصلحة بتوفير متطلبات المديرية لأداء العمال لعملهم مثل: الهاتف، الكرسي، تصليح السيارات، المكاتب... الخ.
- ثانيا: وكالات التوزيع.
- تظم مديرية التوزيع بالمسيلة (05) خمسة وكالات لها مهام مشتركة ومقسمة حسب الدوائر كالتالي:
- وكالة المسيلة: وتظم كل من دائرة المسيلة، حمام الضلعة ودائرة الشلال.
 - وكالة بوسعادة: وتظم كل من دائرة بن سرور، دائرة بوسعادة، دائرة بئر هني، دائرة سيدي عامر ودائرة أولاد سيدي إبراهيم.
 - وكالة عين الملح: وتظم كل من عين الملح، دائرة مجدل، دائرة جبل أم مساعد.
 - وكالة سيدي عيسى: دائرة سيدي عيسى، عين الحجل.
 - وكالة برهوم: وتظم كل من دائرة مقرة ودائرة أولاد دراج.
- وتوكل لهم المهام التالية:
- ✓ مراقبة وصيانة شبكات التوزيع.
 - ✓ مراقبة استمرارية التوزيع.
 - ✓ مراقبة نوعية التوزيع.
 - ✓ الحرص على التموين في ظروف جيدة ومواتية للمواطن.

المبحث الثاني: أهمية محاسبة الموارد البشرية وعلاقته بأداء المؤسسة الاقتصادية

في هذا المبحث سوف نتعرض إلى دور محاسبة الموارد البشرية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية بالإسقاط على مؤسسة سونلغاز، وذلك مبني على عدة مقابلات أجريت مع المسؤولين في المؤسسة محل الدراسة. حيث أعدنا دليل مقابلة يتشكل من عدة أسئلة حول محاور البحث، ورغم الصعوبات التي واجهتنا تمكنا من إجراء مقابلات مع كل من: رئيس مصلحة المحاسبة والعاملين معه بالمكتب، كذلك أجرينا مقابلة مع رئيس مصلحة الدراسات ورئيس قسم الموارد البشرية.

المشكل هو أن المجيبين لم يتفاعلوا كثيرا مع أسئلتنا، لذا لم نتمكن من الحصول على إجابات كاملة، غير أننا تمكنا من استغلال الأجوبة المحصل عليها لاختبار فرضياتنا، ونقدم فيما يلي خلاصة تحليلنا للإجابات المحصل عليها.

المطلب الأول: أهمية محاسبة الموارد البشرية في المؤسسة

س1: يقال أن مفهوم محاسبة الموارد البشرية من المفاهيم الحديثة وغير المعروفة بشكل جيد لدى المؤسسة ما رأيك في ذلك؟

ج1: هي غير معروفة من ناحية التكلفة حيث يتم تقييم كل عامل من طرف الرئيس المباشر له.

س2: هل يوجد نظام محاسبة الموارد البشرية؟

ج2: لا يوجد نظام معتمد حيث كل مؤسسة وطريقتها.

س3: هل تنظر المؤسسة إلى العنصر البشري على أنه استثمار أم عبء؟

ج3: تنظر المؤسسة إلى العنصر البشري على أنه استثمار تستفيد منه مستقبلا.

س4: هل يعتبر العنصر البشري من أكثر العناصر أهمية في المحاسبة؟

ج4: يعتبر العنصر البشري من أكثر العناصر أهمية في المحاسبة لذلك يأخذ نصيبه في المحاسبة حيث يتم تقييم

المورد البشري من حيث القيمة والتكلفة.

س5: هل تتقبل المؤسسة تحمل تكاليف إضافية من أجل استقطاب وتدريب وتأهيل موظفيها ورفع مستواهم

باعتبارهم موارد اقتصادية لهم قيمة عالية؟

ج5: نعم تتقبل المؤسسة تحمل تكاليف إضافية من أجل استقطاب وتدريب وتأهيل موظفيها ورفع مستواهم باعتبارهم موارد اقتصادية لهم قيمة عالية مثلا هناك أنظمة جديدة تحتم علينا استقطاب ذوي الاختصاص ورفع مستوى عمالنا وغير ذلك.

س6: هل تشجع المؤسسة موظفيها على تطوير وتنمية قدراتهم بإشراكهم في دورات تدريبية وبرامج تأهيل؟

ج6: نعم تشجع المؤسسة موظفيها على تطوير وتنمية قدراتهم بإشراكهم في دورات تدريبية وبرامج تأهيل حيث هناك 03 مراكز تكوين مثل: مركز عين مليلة...، وهناك تكوين خارج الوطن.

س7: هل التطورات التكنولوجية والتقنية وانعكاساتها على المؤسسة تساهم في زيادة الاهتمام بالموارد البشرية أم العكس؟

ج7: التطورات التكنولوجية والتقنية لها دور هام جدا خاصة في وقتنا الحالي ولمواكبة هذه التطورات يجب علينا الاهتمام بالموارد البشري.

س8: هل صحيح أن القوائم المالية للمؤسسة أكثر موضوعية ومصداقية عندما يتم إظهار قيمة مواردها البشرية فيها؟

ج8: نعم بالتأكيد القوائم المالية تكون أكثر موضوعية ومصداقية.

من خلال الإجابات يتضح أن محاسبة الموارد البشرية غير معروفة بشكل جيد لدى مسؤولي المؤسسة ورغم ذلك فإن المؤسسة تعتبر العنصر البشري من أكثر العناصر أهمية في المحاسبة حيث تنظر إليه على أنه استثمارا تستفيد منه مستقبلا والدليل على ذلك أنها تتحمل تكاليف إضافية من أجل مواكبة التطورات التكنولوجية والتقنيات الحديثة.

المطلب الثاني: أثر محاسبة الموارد البشرية على أداء المؤسسة

س9: هل تستخدم المؤسسة بيانات الموارد البشرية في تعزيز قرارات الاختيار والتعيين الخاصة بها.

ج9: هناك قسم خاص ببيانات الموارد البشرية يزود الإدارة الخاصة بالتوظيف بهذه المعلومات حيث تستعملها الإدارة عند اتخاذ قرار الاختيار أو التعيين.

س10: هل هناك أساليب لمعالجة بيانات الموارد البشرية معالجة خاصة تساعد في استخدامها في اتخاذ القرارات؟ ماهي هذه الأساليب؟

ج10: يتم جمع البيانات الخاصة بالموارد البشرية في كل قسم ثم يتم إدخالها إلى برنامج يسمى نوبا عبر الأنترنت يتم نقل البيانات إلى المديرية العامة بالعاصمة كما تستعمل هذه البيانات في اتخاذ القرارات مثل: الترقية... الخ.

س11: هل تستخدم محاسبة الموارد البشرية في تفعيل أداء الموارد البشرية؟

ج11: طبعاً لأنه لتفعيل أداء الموارد البشرية يجب إحساسهم بالمسؤولية وبأن هناك محاسبة عن الموارد البشرية حيث تعتبر كتحفيز.

س12: هل تساعد محاسبة الموارد البشرية في أداء أنشطة وأعمال المؤسسة بكفاءة وأكثر فاعلية؟

ج12: بما أنها تساهم في تفعيل أداء الموارد البشرية فإنها تساهم كذلك في أداء أنشطة وأعمال المؤسسة حيث تعتبر وسيلة مراقبة.

س13: هل تطبيق محاسبة الموارد البشرية يؤدي إلى تحسين أداء الموظفين والأداء الكلي للمؤسسة؟

ج13: نعم تطبيق محاسبة الموارد البشرية يؤدي إلى تحسين أداء الموظفين لأن تطبيقها يؤدي إلى شعور الموظف بالاهتمام من طرف المؤسسة والأمان وضمان حقوقه والعدل في المكافآت وهذا ما يجعله يعمل بارتياح مما يؤدي إلى تحسين أداء المؤسسة الكلي.

س14: هل تقوم المؤسسة بالقياس المحاسبي للموارد البشرية بهدف تحقيق الاستخدام الفعال للموارد البشرية المتاحة مما يؤدي إلى تحسين أداء المؤسسة أم هناك أهداف أخرى تسعى إليها؟

ج14: نظرياً نعم أما تطبيقياً فكل مؤسسة وأهدافها.

س15: يقال أن استخدام محاسبة الموارد البشرية في تقييم أداء الأقسام والفروع في المؤسسة تعتبر الأساس المنطقي والمعقول لاقتراح نظام العلاوات والمكافآت. ما رأيك في ذلك؟

ج15: كما قلنا سابقاً يتم تقييم كل عامل من طرف رئيسه ويمنحه علامة أو نقطة أعلى نقطة هي 16 وهذه النقطة يقيم عليها المردود الفردي الشخصي الذي يمنح كل 03 أشهر، وهناك مردود جماعي يدخل في الأجر يمنح حسب نتيجة المؤسسة.

س16: هل تعتبر محاسبة الموارد البشرية في المؤسسة ضغط على العاملين أم تسيير في المؤسسة؟

ج16: تعتبر محاسبة الموارد البشرية تسيير في المؤسسة لأنها تساعد في توجيه العمال وتنميتهم عقلياً وفكرياً.

من خلال الأسئلة المتمحورة حول تأثير محاسبة الموارد البشرية في تحسين أداء المؤسسة انطلقاً من السؤال التاسع إلى السادس عشر يتوضح لنا أن كل الإجابات تؤكد على أن محاسبة الموارد البشرية لها أثر فعال على أداء

المؤسسة حيث تساعد على توجيه العمال وتنميتهم فتساهم في تحسين أداءهم والأداء الكلي للمؤسسة فرغم تأكيدهم على ذلك إلا أنهم لم يتم تقديم أشياء ملموسة ومعلومات موثقة أو برهنة على ذلك.

المطلب الثالث: موقع محاسبة الموارد البشرية في مؤسسة سونلغاز

س17: ما هي الجهة المسؤولة أو الفرع الإداري المسؤول عن محاسبة الموارد البشرية في مؤسستكم؟

ج17: الجهة المسؤولة عن محاسبة الموارد البشرية هي قسم الموارد البشرية.

س18: هل تعامل المؤسسة الموارد البشرية باعتبارها أصل من أصول المؤسسة أم مجرد عمال لديها مدفوع أجرهم؟

ج18: تعاملهم كأصل من أصول المؤسسة لأنه من دون المورد البشري لكانت مؤسستنا غير موجودة أو غير معروفة.

س19: هل يتم الإفصاح عن معلومات خاصة بالموارد البشرية في القوائم المالية في المؤسسة؟

ج19: يتم الإفصاح عن تكاليف الموارد البشرية فقط في القوائم المالية.

س20: هل هناك آليات وطرق لمعالجة بيانات الموارد البشرية في مؤسستكم؟

ج20: بعد جمع المعلومات الخاصة بالموارد البشرية يتم إدخالها في البرنامج ثم يتم عن طريق البرنامج تحديد أجور العمال وغير ذلك.

س21: هل صحيح أن محاسبة الموارد البشرية تساهم في تقدير قيمة المؤسسة الكلية من خلال الإفصاح عن تكاليف الموارد البشرية؟

ج21: نعم تساهم في تقدير قيمة المؤسسة الكلية لأن الموارد البشرية تأخذ حصة كبيرة من ميزانية المؤسسة وخاصة أن مؤسستنا تابعة للدولة.

س22: في ظل التطور التكنولوجي هل ترى أن الموارد البشرية يمكن الاستغناء عنها؟

ج22: بالنسبة لمؤسستنا لا يمكن الاستغناء عن الموارد البشرية أي حسب طبيعة النشاط.

س23: هل تتوفر لدى المؤسسة نظام معلومات للمحاسبة عن الموارد البشرية لتوفير المعلومات الخاصة بها والتي تحتاج إليها؟

ج23: نعم هناك نظام معلومات للمحاسبة عن الموارد البشرية ويسمى نوبا.

س24: هل تسعى مؤسسة سونلغاز إلى قياس الموارد البشرية بغرض تحديد العائد منها والتكلفة بدقة؟

ج24: نعم تسعى مؤسسة سونلغاز إلى قياس الموارد البشرية حيث يتم تحديد التكلفة الخاصة بكل قسم.

س25: هل تضع مؤسستكم برامج وخطط خاصة بالعمال والموظفين؟

ج25: نعم تضع برامج وخطط خاصة بالعمال مثل المخيمات، دورات تدريبية، ترفيهية... الخ.

س26: هل تؤثر محاسبة الموارد البشرية على العمال بالإيجاب أم بالسلب حسب تجربتك الخاصة في مؤسستك؟

ج26: تؤثر محاسبة الموارد البشرية على العمال إيجابيا إذا كان التقييم عادل وبكل شفافية حيث تعتبر كتحفيز أما إذا كان التقييم خاطئ وفيه احتيال فإن محاسبة الموارد البشرية تؤثر على العمال سلبيا.

من خلال هذه الإجابات نكتشف أن المسؤولين يؤكدون على وجود هذا الفرع الإداري في مؤسستهم إضافة إلى إعطاء هذا الأصل البشري أهمية بالغة نظرا لمكانته فيقولون بدون العنصر البشري لا كيان لمؤسستنا وفي سبيل ذلك تتحمل أعباء إضافية من أجل تفعيل هذا الأصل إلا أنه بالمقارنة مع الأسئلة العامة حول دور محاسبة الموارد البشرية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية والأسئلة حول موقع محاسبة الموارد البشرية في سونلغاز نجد تحيزا وإدخال الذاتية في إجاباتهم المطروحة على مؤسستهم وبعض التحفظ مقارنة بالأسئلة الأولى.

خلاصة الفصل:

حاولنا في هذا الفصل القيام بنظرة تحليلية في مديرية التوزيع للكهرباء والغاز بالمسيلة، والتي تعتبر من بين المؤسسات الوطنية التي لها أهمية كبيرة في الدولة، وبالنظر إلى معيار عدد العمال فإنه يمكن تصنيفها مع المؤسسات الكبيرة على اعتبار عدد عمالها 650 عامل، حيث تقوم هذه المؤسسة بعملية توزيع الكهرباء والغاز على مستوى المسيلة.

قمنا بتتبع طريقة جمع وتقييم الموارد البشرية في المؤسسة، وذلك من خلال معرفة على ماذا تعتمد في جمعها لبيانات الموارد البشرية ومعالجتها فوجدنا أن:

- هناك اهتمام بالموارد البشرية نظرا لمختلف البرامج الموضوعة من طرف المؤسسة.
- المؤسسة تصرف مبالغ كبيرة على المورد البشري نظرا لأنها تابعة للدولة.
- لمحاسبة الموارد البشرية أثر على أداء العمال والأداء الكلي للمؤسسة.
- يتم تقييم كل عامل من طرف المرؤوس المباشر له.

الخاتمة

الخاتمة

بعد أن أوضحنا في الجانب النظري ماهية وأهداف محاسبة الموارد البشرية ودوافعها، وطرق قياس تكاليف الأصول البشرية، باستخدام العديد من الطرق، كطريقة التكلفة التاريخية، وطريقة تكلفة الإحلال...، و المفاهيم الأساسية للأداء المؤسسي، بالإضافة إلى دور محاسبة الموارد البشرية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية من خلال دراسة الحالة تبين لنا أن محاسبة الموارد البشرية فكرة لازلت يعترضها الكثير من الغموض والمشاكل، رغم أنه بدأ واضحا ضرورة إظهار الأصول البشرية بالقوائم المالية للمؤسسات لمساعدة الإدارة كطرف داخلي والموردين والمستثمرين وغير ذلك كأطراف خارجية على اتخاذ القرارات الخاصة بالموارد البشرية وكذلك مساهمتها في تفعيل أداء الموارد البشرية والأداء الكلي للمؤسسة من خلال مساعدتها على استقطاب واختيار وتدريب وتأهيل العمال ورفع مستواهم وتنميتهم فكريا وعقليا مما يؤدي إلى إنجاز أنشطة وأعمال المؤسسة بأكثر فعالية وكفاءة.

وبعد المعالجة لمختلف جوانب الموضوع النظري والتطبيقي تم التوصل إلى نتائج خاصة باختبار الفرضيات ونتائج أخرى عامة.

1. نتائج اختبار الفرضيات

توصلنا أثناء اختبار الفروض إلى النتائج التالية:

- بخصوص الفرضية الأولى المتعلقة ب: " تعتبر محاسبة الموارد البشرية من أهم العمليات التي تقوم بها المؤسسة في مجال المحاسبة إن لم تكن أهمها جميعا "، لقد تحققت نظرا لاهتمام المؤسسة بالموارد البشرية واعتباره أصلا من أصولها الثابتة التي تسخر له كل الإمكانيات المتاحة لتطويره وتفعيله من خلال العديد من البرامج والدورات التدريبية ومراكز التكوين.
- بخصوص الفرضية الثانية المتعلقة ب: " محاسبة الموارد البشرية أثر إيجابي على أداء المؤسسة الاقتصادية " وهذا ما أثبتته بحثنا حيث تؤخذ بعين الاعتبار عند اتخاذ القرارات الخاصة بالموارد البشرية من اختيار وتعيين واستقطاب عمال أكفاء يعملون على إنجاز أنشطة المؤسسة بأكثر كفاءة وفعالية.

- وبخصوص الفرضية الثالثة المتعلقة ب: "تحتل محاسبة الموارد البشرية مكانة هامة في مؤسسة سونلغاز بما أنها من المؤسسات التي تهتم أكثر بالموارد البشرية " لا يمكن الحكم على صحة الفرضية بدون دليل على أن المؤسسة تطبقها فعلا وتسجلها في القوائم المالية.

2. النتائج العامة

بعد عرض الموضوع في فصوله الثلاثة توصلنا إلى النتائج التالية:

- إن الموارد البشرية هي ثروة ليست فقط للمؤسسات، وإنما للدولة نفسها، وكلما تم الارتقاء بمهاراتها، أدى ذلك إلى المساهمة في التقدم الاقتصادي.
- إن الاعتراف بالموارد البشرية كأصول وإظهارها في القوائم المالية له انعكاسات إيجابية على إظهار نتيجة المؤسسة، ويدل على مصداقية أكبر وأقرب للواقع باعتبار أن تكلفة الموارد البشرية قد تم توزيعها على فترات الاستفادة من خدماتها.
- تنطبق مفاهيم الأصول محاسبيا على الموارد البشرية حيث يكون له قيمة وله القابلية بتقديم خدمات مستقبلية شرط الاستغناء عن عنصر ملكيتها، لأنه يتناهى مع قيم ومبادئ المجتمع الإنساني.
- ينعكس قياس قيمة المورد البشري والإفصاح عنه على تعظيم الدلالة والقيمة للتقارير المحاسبية الداخلية، لتكون أصدق تعبير عن واقع المؤسسة، وأكثر موضوعية وشمولية.
- إن البحث في مجال الموارد البشرية وتطبيقاته في المحاسبة لا يزال في بداياته، ولم يتم التوصل إلى نتائج قاطعة في هذا المجال.
- إن عدم قياس تكلفة الاستثمار في الموارد البشرية وإظهارها في القوائم المالية يؤدي إلى ظهور معظم بنود قائمة المركز المالي، وحساب الأرباح، والخسائر بصورة غير عادلة، وبالتالي تعكس نتائج أقل فائدة فيما لو اعتبرت الموارد كأصول وعرضت في القوائم المالية بقيمتها الحقيقية التي قدمتها المؤسسة لغرض الاستقطاب والتوجيه والتدريب.
- إن محاسبة الموارد البشرية تعمل على توفير معلومات هامة، ومفيدة لكل الأطراف المهمة بالاستثمار في المؤسسة .

- إن محاسبة الموارد البشرية تلعب دورا هاما في عملية إعداد عملية موازنة الحصول على العنصر البشري بما تقدمه من تكاليف عن عمليات الاستقطاب والتدريب، واختيار العاملين.
- تساهم محاسبة الموارد البشرية في قياس وتقييم كفاءة وفعالية استخدام العنصر البشري، فهي تقدم المعلومات عن تكلفة وقيمة كل فرد في التنظيم.

3. التوصيات والاقتراحات

- بالنظر إلى النتائج المتوصل إليها وبناءا على المراجعة النظرية للدراسة، فقد تم التوصية بما يلي:
- يجب تطبيق نظام متكامل لمحاسبة الموارد البشرية في كل المؤسسات التي تستخدم رأس المال البشري بدرجة كبيرة.
- يجب على المؤسسات الاقتصادية ومؤسسة سونلغاز كنموذج للمؤسسات إظهار تكاليف الاستثمار في الموارد البشرية في نهاية كل سنة في القوائم الختامية ضمن الأصول نظرا لما لها من منافع مستقبلية، وبما يؤدي إلى ظهور أصول وخصوم المؤسسة على حقيقتها، وزيادة قيمة المؤسسة، وظهور نتائج أعمالها بشكل صحيح.
- إنشاء قسم متخصص في المحاسبة عن الموارد البشرية ضمن الأقسام الإدارية في مؤسسة سونلغاز خاص بتكوين واستقطاب، تدريب وتنمية وتوجيه الموارد البشرية.
- وضع خطط وبرامج بعيدة المدى لتطوير أساليب العمل في المؤسسة، وتجهيز، وتهيئة الموارد البشرية بما يتناسب مع تطبيق هذه البرامج.
- تحقيق انتماء وولاء الأفراد للمؤسسة من خلال تحقيق متطلبات الفرد، ومتطلبات المؤسسة والحفاظة على استمرارية رغبتهم في العمل فيها.
- تنمية قدرات العاملين من خلال تدريبهم لمواجهة التغيرات التكنولوجية والإدارية في البيئة.
- منح العاملين الصلاحية الكاملة في مجال وظيفته، وتهيئة الظروف المادية والمعنوية اللازمة لتنفيذ العمل، فعملية التثبيت في العمل دون التمكين من أدائه لا تكفي، لأن تحسين أداء العمل يتوقف على مدى منح العامل الصلاحية الكافية بالتصرف في الأمور وتهيئة الظروف المناسبة لأداء هذا العمل.
- الاطلاع على تجارب الشركات الكبرى في مجال محاسبة الموارد البشرية وعلى التطبيقات الحديثة لها.


-
- على القائمين على التدريب قياس أثره على أداء المتدربين وعلى الوحدة الاقتصادية وذلك من خلال إتباع أحدث التقنيات الممكنة لعملية التقويم لما بعد التدريب، إضافة إلى تنوع أساليب التدريب والتعلم لتشمل الأساليب الافتراضية وأساليب التعلم عن بعد.

4. آفاق الدراسة

نأمل أن تكون هذه الدراسة منطلقاً لأبحاث ودراسات أخرى أكثر تعمقاً في هذا المجال.

كما يمكن إضافة مواضيع أخرى تتعلق بـ:

- نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية.
- معوقات تطبيق محاسبة الموارد البشرية.



قائمة

المراجع

• المراجع باللغة العربية:

أولاً: الكتب

1. إريك فلامهولز، المحاسبة عن الموارد البشرية، تعريب محمد عصام الدين زايد وأحمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر، الرياض، 1992.
2. رضوان حلوة حنان، بدائل القياس المعاصر، دار وائل للنشر، ط1، عمان، الأردن، 2003.
3. رمضان محمد علي، المحاسبة المتقدمة "دراسات في مشاكل محاسبية معاصرة"، دار الحامد، ط1، عمان، 1997.
4. السعيد فرحات جمعة، الأداء المالي لمنظمات لأعمال، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية، 2000.
5. عبد السلام أبو قحف، أساسيات التنظيم والإدارة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002.
6. عبد الكريم وصفي الكساسبة، تحسين فاعلية الأداء المؤسسي من خلال تكنولوجيا المعلومات، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2011.
7. عقيل جاسم عبد الله، مدخل في تقييم المشروعات، دار الحامد للنشر، عمان، 1999.
8. علي السلمي، تطوير الأداء و تجديد المنظمات، دار قباء للطباعة و النشر و التوزيع، مصر، 1998.
9. علي محمد عبد الوهاب وسعيد ياسين عامر، محاسبة الموارد البشرية، دار المريخ للنشر، الرياض، 1984.
10. عمر السيد حسنين، تطور الفكر المحاسبي، دار النهضة العربية للنشر، بيروت، 1986.
11. فاروق محمد السعيد راشد، التنظيم الصناعي و الإداري، الدار الدولية للاستثمارات الثقافية، مصر، 2001.
12. فداغ الفداغ، مشكلات وحالات محاسبية، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، ط1، عمان، 2008.
13. فلاح حسن الحسيني و مؤيد عبد الرحمان الدوري، إدارة البنوك مدخل كمي واستراتيجي معاصر، دار وائل للنشر، 2000.
14. فلاح حسن عداي الحسيني، الإدارة الاستراتيجية، دار وائل للنشر، عمان، 2000.

15. لجنة المعايير المحاسبية، المعايير المحاسبة الدولية، ترجمة جمعية الجمع العربي للمحاسبين، عمان، 2001.
16. مؤيد الفضل وآخرون، المشاكل المحاسبية المعاصرة، دار المسيرة للنشر والتوزيع، ط1، عمان، الأردن، 2002.
17. ناصر دادي عدون وعبد الله قويدر الواحد، مراقبة التسيير والأداء في المؤسسة الاقتصادية (المؤسسة العمومية بالجزائر)، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2010.
18. نمر حلمي، نظرية المحاسبة المالية، دار النهضة العربية، ط1، القاهرة، مصر، 1981.
19. هشام حسبو، الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي، جامعة عين الشمس، القاهرة، مصر، 1980.
20. وليد ناجي الحياي، دراسات في المشاكل المحاسبية المعاصرة، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2004.

ثانيا: الرسائل العلمية

21. زينب احمد عزيز حسن، استخدام أسلوب المحاكاة في المحاسبة عن الموارد البشرية، رسالة ماجستير، جامعة عين شمس، القاهرة، 1989.
22. سناء عبد الهادي الجعيدي، دور وأهمية القياس المحاسبي للموارد البشرية في الجامعات الفلسطينية في قطاع غزة "دراسة تحليلية تطبيقية"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الاسلامية- غزة، فلسطين، 2007.
23. صلاح بلاسكة، قابلية تطبيق بطاقة الأداء المتوازن كأداة لتقييم الاستراتيجية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية (دراسة حالة بعض المؤسسات)، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، الجزائر، 2011/2012.
24. فضل كمال سالم، مدى أهمية القياس والافصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره على اتخاذ القرارات المالية "دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة في قطاع غزة"، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الاسلامية، غزة، فلسطين.
25. قديد فوزية، المورد البشري وتحسين أداء المؤسسة "دراسة تطبيقية لبنك الفلاحة والتنمية الريفية"، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2006.

ثالثا: المجالات

26. أسامة علي عبد الخالق، تنمية وتطوير الموارد البشرية العربية واستراتيجيات البقاء في ظل المتغيرات الاقتصادية الجديدة، مجلة العمل العربية، العدد 60، منظمة العمل العربية، 1995.
27. جابر فاضل، تصميم نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية في الوحدات الاقتصادية، مجلة الأكاديمية العربية المفتوحة، الدنمارك، العدد 2، 2007.
28. رشا حمادة، القياس والافصاح المحاسبي عن الموارد البشرية وأثره في القوائم المالية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، العدد الأول، 2002.
29. سمية أمين علي، المحاسبة عن راس المال الفكري "دراسة تحليلية مع التطبيق على راس المال البشري"، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، العدد 60، جهاز الدراسات العليا والبحوث كلية التجارة - جامعة القاهرة، مصر، 2003.
30. عبد الفتاح بوخمحم، تحليل وتقييم الأداء الاجتماعي في المنشأة الصناعية، دراسة ميدانية على الإطارات الدنيا والوسطى في منشآت صناعة النسيج بالشرق الجزائري، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة منتوري، قسنطينة، 2002.
31. عبد المليك مزهودة، الأداء بين الكفاءة والفعالية، مجلة العلوم الإنسانية، العدد رقم 1، الجزائر، نوفمبر 2001.
32. فتوح إبراهيم، مشكلات الاعتراف والقياس في المحاسبة عن الموارد البشرية "اقتراح التطبيق في جامعة تشرين"، مجلة اربد للبحوث والدراسات، جامعة اربد الأهلية، العدد 2، الأردن، 2000.
33. محمد رمضان علي غنيم، المحاسبة المتقدمة، مجلة بحوث جامعة حلب، العدد 17.

رابعا: المؤتمرات والملتقيات

34. سناء عبد الكريم الخناق، مظاهر الأداء الاستراتيجي والميزة التنافسية، المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، جامعات ورقلة، 08-09 مارس، 2005.

35. مسعود صديقي و نوال بن عمارة، محاسبة الموارد البشرية، الملتقى الدولي حول التنمية البشرية وفرض الاندماج في اقتصاد المعرفة والكفاءات البشرية، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، الجزائر، 10-9 مارس 2004.

36. نبيل حمادي وفاطمة الزهراء عبادي، مقومات تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية في إطار التنمية المستدامة، الملتقى الدولي العلمي حول الأداء وفعالية المنظمة في ظل التنمية المستدامة، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 10-11 نوفمبر 2009.

• المراجع باللغة الأجنبية:

37. A. Matz and M. Usry, Cost Accounting-Planning and Control, 7th ed. Cininnate, South-Western publishing co; USA, 1980.
38. Alian Fernandez, Les nouveaux tableaux de bord des décideurs, 2éme édition d' Organisation, paris, 2007.
39. Jaggi. B, human resources are assets management accounting, U.S.A. February, 1976.

الملاحق

الملحق الأول: أسئلة المقابلة

- س1: يقال أن مفهوم محاسبة الموارد البشرية من المفاهيم الحديثة وغير المعروفة بشكل جيد لدى المؤسسة ما رأيك في ذلك؟
- س2: هل يوجد نظام محاسبة الموارد البشرية؟
- س3: هل تنظر المؤسسة إلى العنصر البشري على أنه استثمار عبء؟
- س4: هل يعتبر العنصر البشري من أكثر العناصر أهمية لذلك يأخذ نصيبه في المحاسبة عنه؟
- س5: هل تتقبل المؤسسة تحمل تكاليف إضافية من أجل استقطاب وتدريب وتأهيل موظفيها ورفع مستواهم باعتبارهم موارد اقتصادية لهم قيمة عالية؟
- س6: هل تشجع المؤسسة موظفيها على تطوير وتنمية قدراتهم بإشراكهم في دورات تدريبية وبرامج تأهيل؟
- س7: هل التطورات التكنولوجية والتقنية وانعكاساتها على المؤسسة تساهم في زيادة الاهتمام بالموارد البشرية أم العكس؟
- س8: هل صحيح أن القوائم المالية للمؤسسة أكثر موضوعية ومصداقية عندما يتم إظهار قيمة مواردها البشرية فيها؟
- س9: هل تستخدم المؤسسة بيانات الموارد البشرية في تعزيز قرارات الاختيار والتعيين الخاصة بها.
- س10: هل هناك أساليب لمعالجة بيانات الموارد البشرية معالجة خاصة تساعد في استخدامها في اتخاذ القرارات؟ إذا كان نعم ماهي هذه الأساليب؟
- س11: هل تستخدم محاسبة الموارد البشرية في تفعيل أداء الموارد البشرية؟
- س12: هل تساعد محاسبة الموارد البشرية في أداء أنشطة وأعمال المؤسسة بكفاءة وأكثر فاعلية؟
- س13: هل تطبيق محاسبة الموارد البشرية يؤدي إلى تحسين أداء الموظفين والأداء الكلي للمؤسسة؟
- س14: هل تقوم المؤسسة بالقياس المحاسبي للموارد البشرية بهدف تحقيق الاستخدام الفعال للموارد البشرية المتاحة مما يؤدي إلى تحسين أداء المؤسسة أم هناك أهداف أخرى تسعى إليها؟
- س15: يقال أن استخدام محاسبة الموارد البشرية في تقييم أداء الأقسام والفروع في المؤسسة تعتبر الأساس المنطقي والمعقول لاقتراح نظام العلاوات والمكافآت. ما رأيك في ذلك؟
- س16: هل تعتبر محاسبة الموارد البشرية في المؤسسة ضغط على العاملين أم تسيير في المؤسسة؟
- س17: ما هي الجهة المسؤولة أو الفرع الإداري المسؤول عن محاسبة الموارد البشرية في مؤسستكم؟
- س18: هل تعامل المؤسسة الموارد البشرية باعتبارها أصل من أصول المؤسسة أم مجرد عمال لديها مدفوع أجرهم؟

الملاحق

- س19: هل يتم الإفصاح عن معلومات خاصة بالموارد البشرية في القوائم المالية في المؤسسة؟
- س20: هل هناك آليات وطرق لمعالجة بيانات الموارد البشرية في مؤسساتكم؟
- س21: هل صحيح أن محاسبة الموارد البشرية تساهم في تقدير قيمة المؤسسة الكلية من خلال الإفصاح عن تكاليف الموارد البشرية؟
- س22: في ظل التطور التكنولوجي هل ترى أن الموارد البشرية يمكن الاستغناء عنها؟
- س23: هل تتوفر لدى المؤسسة نظام معلومات للمحاسبة عن الموارد البشرية لتوفير المعلومات الخاصة بها والتي تحتاج إليها؟
- س24: هل تسعى مؤسسة سونلغاز إلى قياس الموارد البشرية بغرض تحديد العائد منها والتكلفة بدقة؟
- س25: هل تضع مؤسساتكم برامج وخطط خاصة بالعمال والموظفين؟
- س26: هل تؤثر محاسبة الموارد البشرية على العمال بالإيجاب أم بالسلب حسب تجربتك الخاصة في مؤسساتك؟

عَمَّ مَسْرُوعًا

بِحَبْرٍ مِثْرًا

وَاللَّيْلُ مِثْرًا

الملخص:

يهدف هذا البحث إلى دراسة وتحليل دور وأهمية محاسبة الموارد البشرية وتأثيرها على أداء المؤسسة الاقتصادية، وإلى ضرورة إبداء الاهتمام بهذه الموارد في المؤسسات الاقتصادية من أجل تحقيق أهدافها وتحسين أداؤها.

ولقد قام الباحث باستخدام المنهج الوصفي في دراسة الجوانب النظرية وتم الحصول على المعلومات من خلال الاطلاع على الكتب والأبحاث والدراسات السابقة، ثم المنهج التحليلي وتمثل في الدراسة الميدانية وفيها تم جمع البيانات من خلال إجراء مقابلة مع مسؤولي قسم الموارد البشرية بمديرية توزيع الكهرباء والغاز بالمسيلة.

وتوصل الباحث إلى أنّ الحاجة لاستغلال الموارد البشرية المؤهلة والمدربة تدريباً جيداً بكل كفاءة وفاعلية، تتطلب إيجاد نظام محاسبي للموارد البشرية في مؤسسة سونلغاز ليساعد في اتخاذ القرارات وتحسين الأداء الكلي للمؤسسة.

الكلمات المفتاحية: محاسبة الموارد البشرية، الأداء، تقييم الأداء.

Résumé:

Ce recherche vise l'étude et l'analyse de rôle et d'importance de la comptabilité des ressources humaines et leur influence sur la performance de l'entreprise économique et la nécessité de donner une grande importance à ces ressources dans les entreprises économiques pour réaliser leurs buts et l'amélioration de leur performance.

Le chercheur utilise la méthode descriptive dans le partie théorique en s'appuyant les informations qui sont extrait des ouvrages et les recherches préalables, puis la méthode analytique qui se manifeste dans le partie pratique, cette dernière qui se caractérise par la collections des donnés à partir d'une interview avec les responsables de la département De de ressources humaines dans la l'administration de la distribution de l'électric

Le chercheur arrive à ce résultat, c'est que la nécessité d'exploiter les ressources humaines capables et bien entraîné avec efficacité et culpabilité, demande l'existence d'une programma de comptabilité pour les ressources humaines en sounalgaz pour la aider pour prendre les décisions et améliorer la performance globale de l'entreprise.

Les mots clés: la comptabilité des ressources humaines, la performance , l'évaluation de la performance.