

## دور محاسبة الموارد البشرية في مواجهة التحديات التنافسية للمؤسسات الاقتصادية

- دراسة حالة: SARL ALGAL PLUS M'sila -

**The Role of Human Resources Accounting in the Face of Competitive Challenges of Economic Enterprises – Case Study: SARL ALGAL PLUS M'sila -**

د. رابح طويرات

University of M'sila, rabehtouirat@univ-msila.dz

تاريخ النشر: اليوم/الشهر/السنة

تاريخ القبول: اليوم/الشهر/السنة

تاريخ الاستلام: اليوم/الشهر/السنة

**ملخص:**

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز أهمية وكيفية القياس المحاسبي للموارد البشرية والإفصاح عنها في التقارير والقوائم المالية ودورها في تعزيز القدرات التنافسية للمؤسسة. توصلت الدراسة إلى أن هناك دور هام لمحاسبة الموارد البشرية في تعزيز تنافسية المؤسسة، كما أن أهم تحدي لمحاسبة الموارد البشرية يبرز في طريقة تقديرها لقيمة المورد البشري - باعتباره العنصر الأساسي الذي يحقق الميزة التنافسية - وهذا باستخدام نماذج ومعايير موضوعية مع مراعاة الجانب الإنساني للمؤسسة من خلال اتجاهات العاملين وسلوكهم.

كلمات مفتاحية: محاسبة الموارد البشرية، تنافسية المؤسسة.

تصنيف JEL: M40، M41، O15.

**Abstract:**

This study aims to highlight the importance and the manner of the accounting measurement of human resources and their disclosure in the reports and financial statements as well as their role in improving the competitiveness of the company.

The study found that accounting for human resources plays an important role in improving the competitiveness of the company. The key challenge of human resource accounting is to evaluate the human factor (its cost) - as the foundation for achieving competitive advantage - by using objective models and standards while taking into account the human aspect of the company through the attitudes and behaviors of the workers.

**Keywords:** Human Resources Accounting, The Competitiveness of the Company.**Jel Classification Codes:** M40, M41, O15.**Résumé:**

Cette étude vise à mettre en évidence l'importance et la manière de la mesure comptable des ressources humaines et leur divulgation dans les rapports et états financiers ainsi que leur rôle dans l'amélioration de la compétitivité de l'entreprise.

L'étude a révélé que la comptabilisation des ressources humaines joue un rôle important dans l'amélioration de la compétitivité de l'entreprise. Le défi essentiel de la comptabilisation des ressources humaines consiste à évaluer le facteur humain (son coût) - du fait qu'il constitue l'élément de base permettant d'atteindre l'avantage concurrentiel - en utilisant des modèles et des normes objectifs tout en prenant en considération l'aspect humain de l'entreprise à travers les attitudes et les comportements des travailleurs.

**Mots-clés:** La Comptabilisation des Ressources Humaines, La Compétitivité de l'Entreprise.**Codes de classification de Jel:** M40, M41, O15.

## 1. مقدمة:

في ظل الاقتصاديات المنفتحة والظروف التنافسية وتسارع التحولات الاقتصادية العالمية نتيجة عولمة الاقتصاد وتطور نظم المعلومات والتكنولوجيا، فقد أصبح من الضروري توفر ميزات تعزز من تنافسية المؤسسات الاقتصادية، وتضمن استقرارها واستمرارها في السوق العالمي، لذا لا بد من يتم إدارة المؤسسة بطريقة مرنة وديناميكية لمواجهة التحديات التنافسية. باعتبار إدارة الموارد البشرية إحدى الوظائف الأساسية والرئيسية في كافة أنواع المؤسسات، فهي تؤدي مجموعة من الوظائف والمهام والممارسات المتعلقة بالعنصر البشري والاستخدام الأمثل له، بهدف تحقيق أهدافها الإستراتيجية وزيادة قدرتها التنافسية.

نظرا لأهمية العنصر البشري والتكاليف المتعلقة به، زادت أهمية محاسبة الموارد البشرية - باعتبارها من القضايا الخاصة لممارسات إدارة الموارد البشرية - التي تهدف إلى محاولة تقييم ورسملة العنصر البشري واعتباره كأصل من أصول المؤسسة نتيجة الاستفادة منه لأكثر من فترة مالية، وتقديمه للقيمة المضافة للمؤسسة، هذا بالإضافة أن تقييمه يسمح بتقدير القيمة الكلية للمؤسسة، وتحديد الوضعية المالية الحقيقية لها، وبالتالي تتحقق شفافية ومصداقية التقارير والقوائم المالية لهذه المؤسسة لتستقطب المزيد من الاستثمارات وتُعزز من قدرتها التنافسية.

بناء على ما سبق يمكن طرح السؤال الرئيس التالي:

ما أهمية وواقع محاسبة الموارد البشرية في المؤسسة؟ وما دورها في مواجهة التحديات التنافسية للمؤسسات الاقتصادية؟

وتتفرع من هذه الإشكالية عدة أسئلة فرعية هي:

- كيف تتم محاسبة ورسملة الموارد البشرية في المؤسسة الاقتصادية؟
- كيف يتم القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية وفق النظام المحاسبي المالي (SCF) ومعايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS)؟
- كيف تتم مواجهة التحديات التنافسية من خلال محاسبة الموارد البشرية؟
- فرضيات الدراسة: انطلاقا من إشكالية الدراسة تم صياغة الفرضيات التالية:
- تكتسب محاسبة الموارد البشرية أهمية بالغة من خلال أدائها دورا محوريا في مواجهة التحديات التنافسية للمؤسسات الاقتصادية؛
- يتم القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية في مؤسسة ALGAL PLUS وفق (SCF) ومعايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS).
- أهداف الدراسة: إبراز دور محاسبة الموارد البشرية في تعزيز القدرات التنافسية للمؤسسات، وتوضيح طرق القياس والإفصاح المحاسبي عنها وفق (SCF) و (IAS/IFRS).
- منهج الدراسة: بهدف الإحاطة بموضوع الدراسة واتساقا مع أهدافها وفرضياتها التي تهدف إلى إبراز الدور الذي تؤديه محاسبة الموارد البشرية - باعتبارها من القضايا الخاصة لممارسات إدارة الموارد البشرية - في مواجهة التحديات التنافسية للمؤسسة، تم الاعتماد على المنهج التحليلي الوصفي، ومن هذا المنهج كجزئية تضمن نهج دراسة حالة، إذ يساعد هذا المنهج على وصف الدراسة وتحليل وتفسير نتائجها.

2. أساليب التنبؤ واستراتيجيات استقطاب الموارد البشرية:

تتطلب عملية استقطاب الموارد البشرية أساليب خاصة وعدة استراتيجيات نوجزها فيما يلي:

1.2. أساليب التنبؤ باستقطاب الموارد البشرية: تتباين أساليب التنبؤ بالموارد البشرية بين أساليب مبسطة تعتمد على التخمين القائم على الحكم الشخصي، وبين أساليب معقدة تعتمد على نماذج رياضية وإحصائية باستخدام الحاسب الآلي، ولكن بالرغم من توفر العديد من النماذج والأساليب الرياضية المتطورة، فإن التنبؤ بالقوى العاملة ينبغي أن يكون مزيجاً من الأسلوب الكمي والحكم الشخصي ويتوقف هذا الاختيار على الهدف من تخطيط القوى العاملة والنطاق الزمني له، وعلى مدى الوقت المتاح للتخطيط ومدى توافر الموارد والبيانات وتسهيلات الحاسب الآلي وعلى الخبرة والتقدير الشخصي. (رشيد، 2001، صفحة 425)

2.2. استراتيجيات استقطاب الموارد البشرية في ضوء مصادرها:

هناك إستراتيجيتان تستخدمان في مجال استقطاب الموارد البشرية، بما يتماشى مع توجه الاعتماد على مصدر المورد البشري الخارجي والداخلي، وهما: (عقيلي، 2005، الصفحات 286-287)

✓ إستراتيجية التشخيص: وهي استجابة تحليلية للتغيرات البيئية ذات التأثير بعيد المدى في نشاط المنظمة، وهيكلها التنظيمي، وأدائها الكلي من جهة، وحاجتها من الموارد البشرية على مدى طويل من الزمن من جهة ثانية، وهذا الوضع الاستراتيجي يدفع إدارة الموارد البشرية إلى الاعتماد على المصدر الخارجي (سوق العمل) لتوفير حاجة المنظمة من هذه الموارد.

✓ الإستراتيجية الرشيدة: تعتمد هذه الإستراتيجية في تلبية احتياجات المنظمة من الموارد البشرية على المصدر الداخلي، أي على قوة العمل المتاحة التي تعمل حالياً في المنظمة، دون اللجوء إلى تعيين موارد بشرية من خارج المنظمة أي من المصدر الخارجي. وتقوم هذه الإستراتيجية على وجود وفرة وتنوع في المهارات البشرية الموجودة حالياً في المنظمة ومدى قدرة المنظمة على إعادة تشكيل مهاراتها البشرية وتكييف تشغيلها واستخدامها من جديد.

3. محاسبة الموارد البشرية:

تعتبر محاسبة الموارد البشرية من القضايا الخاصة في ممارسات إدارة الموارد البشرية وهي محل اهتمام من قبل المؤسسات التي تعتمد بشكل كبير على العنصر البشري في زيادة قدرتها التنافسية.

1.3. التطور التاريخي لمحاسبة الموارد البشرية: مرت محاسبة الموارد البشري بعدة مراحل أهمها: (Arkan, 2016, p. 176)

- المرحلة الأولى (1960 - 1966): أصل محاسبة الموارد البشرية مع النظريات ، والتي تمثل الاستدلال على المفاهيم الأساسية (الأولية) لمحاسبة الموارد البشرية؛
- المرحلة الثانية (1967 - 1970): أول صياغة أكاديمية أساسية لبعض نماذج القياس؛
- المرحلة الثالثة (1971 - 1977): ارتفاع سريع لمستوى الاهتمام بمحاسبة الموارد البشرية؛
- المرحلة الرابعة (1978 - 1980): أدى مستوى الاهتمام الأكاديمي الثابت والتركيز على الأصول الثابتة في المنظمات، إلى تراجع الاهتمام بمحاسبة الموارد البشرية على مستوى المنظمات والجامعات؛
- المرحلة الخامسة (1981 - 1990): تجدد الاهتمام الدولي بنظريات ووظائف محاسبة الموارد البشرية؛
- المرحلة السادسة (1990 إلى الفترة الحالية): تطور لمحاسبة الموارد البشرية من حيث تطور المفاهيم، النماذج، المناهج، الإفصاح، المعايير المحاسبية والمعالجة وإنتاج معلومات مرنة.

2.3. تعريف وأهداف محاسبة الموارد البشرية: عرفت لجنة المحاسبة عن الموارد البشرية التابعة لمجمع المحاسبة الأمريكي محاسبة الموارد البشرية بأنها " عملية تحديد وقياس البيانات المتعلقة بالموارد البشرية وتوصيل المعلومات إلى الأطراف المستفيدة منها " (القاضي، 2001، صفحة 135)، كما عرفت بأنها: " نظام لإمداد الإدارة بالمعلومات اللازمة لإدارة الموارد البشرية بكفاءة وفعالية، فهي تقدم المعلومات عن تكلفة وقيمة كل فرد في التنظيم ". (إيريك، 1992، صفحة 40)

وقد وضعت جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) ثلاثة أهداف رئيسية لمحاسبة الموارد البشرية وهي: (Luthans, 1976, p. 156)

– القياس: أي تقدير تكلفة وقيمة العنصر البشري باستخدام طرق ونماذج ومعايير موضوعية؛

- التطبيق: أي تصميم النظام المحاسبي الملائم للاستفادة من المقاييس الموضوعية؛

- النتائج الإنسانية: وتتضمن تحليل أثر محاسبة الموارد البشرية على التنظيم الإنساني للمنظمة، وهذا من حيث اتجاهات الأفراد وسلوكهم وأدائهم.

3.3. خصائص وأساليب محاسبة الموارد البشرية: لمحاسبة الموارد البشرية عدة خصائص أهمها: (Shreelatha H R, May 2013, p. 3)

- أنها نظام محاسبي يتم من خلاله تحديد الموارد البشرية؛

- يتم تسجيل الاستثمارات المتعلقة بالموارد البشرية؛

- يتم قياس قيمة وتكلفة الموارد البشرية؛

- يتم تسجيل التغيرات التي تحدث للموارد البشرية على مدار فترة زمنية؛

- يتم إيصال المعلومات من خلال القوائم المالية إلى الأطراف المعنية.

كما يتم تقييم طرق وأساليب محاسبة الموارد البشرية المختلفة من خلال التقنيات التالية: المناهج القائمة على التكلفة التاريخية، مناهج القيمة الاقتصادية والحالية، التكلفة الاستبدالية، تكاليف الفرصة البديلة، نسب الكفاءة، القيمة القابلة للتحقق. (Md. Amirul Islam, 2013, p. 4)

3.4. رسملة الموارد البشرية:

يتنازع الفكر المحاسبي حول معالجة ما ينفق على الموارد البشرية رأيان، إذ بينما يرى بعض المحاسبين أن تعامل جميع الأموال المستثمرة في هذه الموارد معاملة المصروفات، يعارض أغلبيتهم هذا الرأي فترى وجوب التفرقة بين ما هو إيرادي من هذه النفقات وبين ما هو رأسمالي، حتى يعامل الجزء الإيرادي منها بعد ذلك كمصروف، ويعامل الجزء الرأسمالي منها كأصل وفيما يلي عرض للمبررات التي يبني عليها كل من الرأيين: (السويطي، 2012، الصفحات 435-439)

أولاً: تنعكس آثار مزايا رسملة الموارد البشرية على كل من قائمتي الدخل و الميزانية بسبب أن رسملة الاستثمار فيما يؤدي إلى قياس أكثر موضوعية لكل من نتيجة الأعمال و المركز المالي، هذا على عكس الحال عند تسبيل هذا الاستثمار، إذ أن ذلك يحمل الفترات المالية بعبء تكاليف الموارد البشرية بناء على توقيت واقعة حدوثها بعيدا عن مفهوم الاستحقاق، مما سيؤدي إلى خلل في مقابلة الإيرادات بالنفقات؛

ثانياً: توفر معالجة الموارد البشرية محاسبيا كأصل مؤشرات كمية أكثر موضوعية لأغراض تقييم الأداء في المشروعات ذات الأقسام الإنتاجية المتعددة، لأن قيمة معدل العائد على الاستثمار تتأثر لكونه نسبة بالمعالجة المحاسبية للأموال المستثمرة في الموارد البشرية؛

ثالثاً: إن الإفصاح عن قيمة أصل الموارد البشرية في الميزانية، يوفر للمحللين الماليين معلومات على جانب كبير من الأهمية لصالح القرارات الاستثمارية، فيصبح بالإمكان اشتقاق مجموعة من النسب المالية التي توفرها القوائم المالية المحاسبية التقليدية التي تستخدم كمؤشر لقياس درجة تركب العمالة في المشروع ومدى ارتفاع معدلات دوران العمالة في الصناعات المختلفة؛

رابعاً: إن تضمين التقارير المالية الداخلية بمعلومات عن القيمة المالية للأصول البشرية يخلق لدى الأفراد آثار سلوكية تؤثر على اتجاهاتهم وحوافزهم، كما أن هذه الآثار تنعكس على القرارات الإدارية وجوانب تنفيذها.

5.3. نسبة الكفاءة: يعتبر (R.H. Hermanson) من الأوائل الذين تطرقوا لموضوع محاسبة الموارد البشرية في بحثه " المحاسبة عن الأصول البشرية " سنة 1964، حيث قام بتطوير طريقة القياس الإجمالي للموارد البشرية: طريقة تقييم "فائض القيمة " العائدة لـ (A. A. Tsaklanganos)، من خلال تقديمه " طريقة القيمة الحالية: The present value method "،

حيث تستخدم الطريقة الأولى نتائج الفترة المالية الحالية كمؤشر لكفاءة الموارد البشرية للمؤسسة، أما الطريقة الثانية فهي تقدم ترجيحاً مقابل الأداء الذي تحقق خلال السنوات الخمس الماضية من خلال المعادلة التالية: (Rousseau, 1983, pp. 30, 31)

$$\text{Ratio d'efficience} = \frac{\frac{5 \text{ TRF } 0}{\text{TRE } 0} + \frac{4 \text{ TRF } 1}{\text{TRE } 1} + \frac{3 \text{ TRF } 2}{\text{TRE } 2} + \frac{2 \text{ TRF } 3}{\text{TRE } 3} + \frac{1 \text{ TRF } 4}{\text{TRE } 4}}{5}$$

حيث: TRF معدل العائد على أصول الشركة (0 للسنة الحالية، 1 للسنة المقبلة...وهكذا).

TRE متوسط معدل العائد على أصول جميع الشركات (في نفس القطاع) في الاقتصاد.

حيث تمثل نسبة الكفاءة التي تم الحصول عليها مضروبة في القيمة الحالية لخمس سنوات، قيمة الموارد البشرية التي سيتم تسجيلها في جانب الأصول في الميزانية.

لضمان توازن الحسابات يقترح (R.H. Hermanson) تسجيل التزام (بمبلغ القيمة الحالية للأجور) في حساب " الأجور المستقبلية للدفع " والفرق الموجب أو السالب يسجل في الاحتياطات. وعليه: (Rousseau, 1983, pp. 31, 32)

▪ نسبة الكفاءة تساوي الواحد (1) تعني أن الموارد البشرية تكافئ أجورها بدون زيادة؛

▪ نسبة الكفاءة أقل من الواحد (1) تعني عدم كفاءة الموارد البشرية ما ينتج عنه التأثير على حساب الاحتياطات؛

▪ نسبة الكفاءة أكبر من الواحد (1) تعني وجود فائض في القيمة مرتبط بكفاءة الموارد البشرية.

4. القياس والإفصاح المحاسبي للموارد البشرية وفق المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي:

أوصت معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) على الإفصاح عن الموارد البشرية للمنظمة في قوائمها المالية المنشورة أو في القوائم المالية الملحقمة بهذه القوائم، وان تعذر عليها ذلك فيتم الإفصاح عنها في تقريرها السنوي الذي يقدمه مجلسها الإداري وهذا كحد أدنى.

1.4. محاسبة الموارد البشرية وفق المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS):

لقد تناولت المعايير المحاسبية الدولية محاسبة الموارد البشرية من خلال معيارين هما معيار المحاسبة الدولي IAS 26 «المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد» ومعيار المحاسبة الدولي (IAS19) «منافع الموظفين» حيث حدد متطلبات الاعتراف والقياس المحاسبي لمنافع الموظفين من قبل أصحاب العمل أثناء خدمة الموظفين. وكذلك منافع العاملين بعد التقاعد بالإضافة إلى متطلبات الإفصاح الواجب عرضها في القوائم المالية، حيث يتم الإفصاح عن التزامات التقاعد ضمن الالتزامات غير المتداولة والتي تنشأ عن العمليات غير التشغيلية للمنشأة. (حميدات ج.، 2014، صفحة 41)، وقد حدد المعيار (IAS 19) أربع فئات رئيسية لمنافع الموظفين هي: (حميدات م.، 2013، صفحة 317)

– منافع الموظفين قصيرة الأجل: كالرواتب والأجور ومساهمات المنظمة في الضمان الاجتماعي ومشاركة العاملين في الأرباح أو خطط المكافآت، العناية الطبية وقروض الإسكان للعاملين؛

– المنافع بعد انتهاء الخدمة الوظيفية للعاملين: مثل رواتب التقاعد وتكاليف الخدمات الطبية خلال فترة التقاعد والتأمين على حياة العاملين أثناء فترة التقاعد؛

– مكافأة نهاية الخدمة المقدمة للعاملين؛

– منافع الموظفين طويلة الأجل: مثل إجازة الخدمة الطويلة أو إجازة التفرغ العلي.

1.1.4. عرض المعلومات الخاصة بالموارد البشرية في التقارير والقوائم المالية للمؤسسة:

يهدف عرض المعلومات الخاصة بالموارد البشرية ضمن التقارير والقوائم المالية هناك أربع طرق يمكن استخدامها:

(إيريك، 1992، صفحة 66)

- ضمن تقرير مجلس الإدارة: يتضمن معلومات عن الإنفاق على الموارد البشرية كالأستقطاب، التكوين والأستثمار في هذه الموارد... الخ؛
- ضمن قائمة الأصول المعنوية: تعرض المعلومات عن الأستثمار في الموارد البشرية ضمن قائمة الأصول المعنوية كما أوصى بها مكتب المحاسبة والمراجعة " آرثر أندرسون وشركاؤه"؛
- ضمن قائمة مبدئية لا يتم مراجعتها بواسطة المدقق الخارجي: تكون هذه القوائم ضمن ملحقات القوائم المالية المراجعة من طرف مدقق الحسابات الخارجي؛
- ضمن القوائم المالية: يتم وفق هذه الطريقة رسملة الأستثمارات في الأصول البشرية، حيث يتم إدماج هذه الأستثمارات ضمن القوائم المالية المراجعة من قبل مراجع خارجي.

#### 2.4. محاسبة الموارد البشرية وفق النظام المحاسبي المالي (SCF):

- حسب (SCF) فإن المصاريف الموارد البشرية يتم الإفصاح عنها في "جدول حساب النتائج" وتسجل في الحساب 63 "أعباء المستخدمين" والذي يتضمن المصاريف الخاصة بالمستخدمين وهي: (الجريدة، 25 مارس 2009، صفحة 74)
- رواتب المستخدمين، بما فيها تلك الممنوحة للمسيرين الاجتماعيين والتكلفة العينية للرواتب؛
  - اشتراكات الصناديق الاجتماعية، وصناديق الاحتياط، التكاليف الاجتماعية الأخرى، مثل الخدمات الاجتماعية، والتكاليف الإجبارية والاختيارية للمستغل في حالة المؤسسة الفردية.
- كما ألزم (SCF) المؤسسات الإفصاح عن "الامتيازات الممنوحة للمستخدمين" (الجريدة، 25 مارس 2009، صفحة 20) إلى ضرورة إدراج المنافع التي تمنحها للمستخدمين لديه سواء كانوا في وضعية نشاط أو غير نشاط في الحسابات كأعباء، وأشار أنه لا بد أن يتم في كل عملية إقفال لحسابات السنة المالية إثبات في شكل أرصدة مبلغ التزامات الكيان في مجال المعاش، وتكميلات التقاعد، وتعويزات مقدمة بسبب التقاعد، أو منافع ماثلة، حيث تحدد هذه الأرصدة على أساس القيمة المحينة لمجموع التزامات الكيان تجاه مستخدميه باستعمال فرضيات حسابية وطرق حسابية ملائمة.
- وقد خصص (SCF) الحساب 153 "المؤونات للمعاشات والالتزامات الماثلة" والذي يظهر في جانب الخصوم للميزانية، حيث أتمد (SCF) نظام الخدمات المحددة والذي يلزم المؤسسة أن تستخدم التقنيات الحسابية لتقدير بموثوقية المنافع التي يستحقها مستخدمها في مقابل الخدمات التي أدوها خلال السنة المالية والسنوات السابقة، حيث يتم هذا التقدير حول المتغيرات الديمغرافية ( الوفيات، ودوران المستخدمين ) والمالية ( الزيادات المستقبلية للأجور وارتفاع تكاليف الرعاية الطبية ). (الجريدة، 25 مارس 2009، صفحة 55)
- أما في ملحق الكشوف المالية (القوائم المالية) فقد أوضح (SCF) المعلومات الواجبة الإفصاح والمتعلقة بالموارد البشرية والمتمثلة في: (الجريدة، 25 مارس 2009، صفحة 40، 41)
- تبين المبالغ الإجمالية لكل فئة من الفئات المتمثلة في أعضاء الأجهزة الإدارية والقيادة أو المراقبة والتي تخص: التسبيقات، القروض المخصصة مع بيان الشروط الممنوحة والتسديدات التي تمت أثناء السنة المالية، مبالغ الالتزامات المأخوذ لحسابهم، الأجور الإجمالية الشاملة المخصصة لهم بمقتضى السنة المالية، مبالغ الالتزامات المبرمة لمعاشات التقاعد لفائدتهم، المخزونات الخيارية؛
  - متوسط عدد المستخدمين الموظفين أثناء السنة المالية ( مقسمين حسب كل فئة ).

#### 5. التحديات التنافسية للمؤسسة الاقتصادية:

- تؤدي محاسبة الموارد البشرية دورا هاما في مواجهة جملة من التحديات التنافسية للمؤسسة خاصة ما تعلق منها بتحديات رأس المال البشري، والتكاليف، وتكنولوجيا المعلومات...، والتي تخلق ميزة تنافسية تمكنها من تحقيق أهدافها الإستراتيجية.

1.5. تحقيق الميزة التنافسية من خلال العنصر البشري: تعرف تنافسية المؤسسة بأنها قدرتها على إنتاج السلع والخدمات بالنوعية الجيدة والسعر المناسب والوقت المناسب وهذا يعني تلبية حاجات المستهلكين بشكل أكثر كفاءة من المؤسسات الأخرى. (كيجلي، 22، 23 نوفمبر 2011، صفحة 714)، وهنا يؤدي العنصر البشري دورا مركزيا كبيرا في بناء فوائد المنافسة بين المؤسسات وخصوصا في الصناعات التي تعتمد على المعرفة، إذ أن النجاح المتزايد يعتمد على تجسيد الأفراد لمعرفة الكيفية، وهذا يشمل المعرفة والمهارات والقدرات، حيث تستطيع المؤسسة أن تحقق ميزة تنافسية من خلال تمتع عناصرها البشرية بالكفاءة والفعالية. (الطائي، 2006، صفحة 68، 69)

وحتى يتم تقييم وقياس العنصر البشري لا بد من تحديد مكوناته والمتمثلة في: (سعادي، 2018، صفحة 233، 234)

- المهارات: هي القدرة على تعبئة وتنسيق الموارد في إطار عملية محددة بهدف الوصول إلى نتيجة محددة، وتكون معترف بها وقابلة للتقييم، كما يمكن أن تكون فردية أو جماعية؛
- المعارف: فهي تمثل المخزون التراكمي من المعلومات والمهارات المرتبطة بالأفكار، القيم وتطوير المنتجات؛
- الخبرات: تمثل التراكم المعرفي الناتج عن التجارب المتعددة في الحياة العملية، والتي لها تأثير كبير على أداء المورد البشري في المؤسسة.

2.5. نظام إدارة الجودة ISO 9000: نظام الجودة هو إطار يضم الهيكل التنظيمي والمسؤوليات والإجراءات المتخذة والعمليات الممارسة والموارد اللازمة لإدارة الجودة، ولقد أصدرت المنظمة الدولية للتوحيد القياس ISO مواصفة عالمية لنظم إدارة الجودة Quality Management Systems لتغطي مبادئ إدارة الجودة الشاملة من خلال بنود محددة واعتبارها شروط ومتطلبات لمطابقة هذه المواصفة، حيث قامت جل المنظمات العالمية بتطبيقها. (سعدي، مارس 2016، صفحة 107، 108)

إن تطبيق معايير الجودة الشاملة في منظمات الأعمال تؤدي إلى تحسين الأداء وتفعيل وتطوير مستوى الخدمة فيها، وتهدف هذه المعايير إلى تكوين نظام قياسي للأداء يسعى إلى خدمة المستهلكين، والتحسين والتطوير المستمر للخدمات المقدمة. كما أن التطوير والتحسين في الأداء سيتم جنبا إلى جنب وفقا لنظام الإيزو 9000 من خلال تطبيق معايير الجودة الشاملة وتحسين قدرة وكفاءة الموارد البشرية. (الطائي، 2006، صفحة 614) وحتى تحقق المؤسسة التطوير المنشود وتعزز قدرتها التنافسية لا بد من توفر تسعة عوامل حددتها متطلبات شهادة الإيزو 9000 وهي: (الطائي، 2006، الصفحات 616 – 618)

✓ أهداف المنظمة	✓ أهداف الإجراء	✓ النتائج المقترحة
✓ تصميم المنظمة	✓ تصميم الإجراء	✓ تحليل وتصميم الوظيفة
✓ إدارة المنظمة	✓ إدارة الإجراءات	✓ إدارة العمل

3.5. مواجهة التحديات التنافسية من خلال محاسبة الموارد البشرية:

توفر محاسبة الموارد البشرية معلومات مفيدة للإدارة والمحللين الماليين والموظفين، وتدعم تنافسية المؤسسة أهمها:

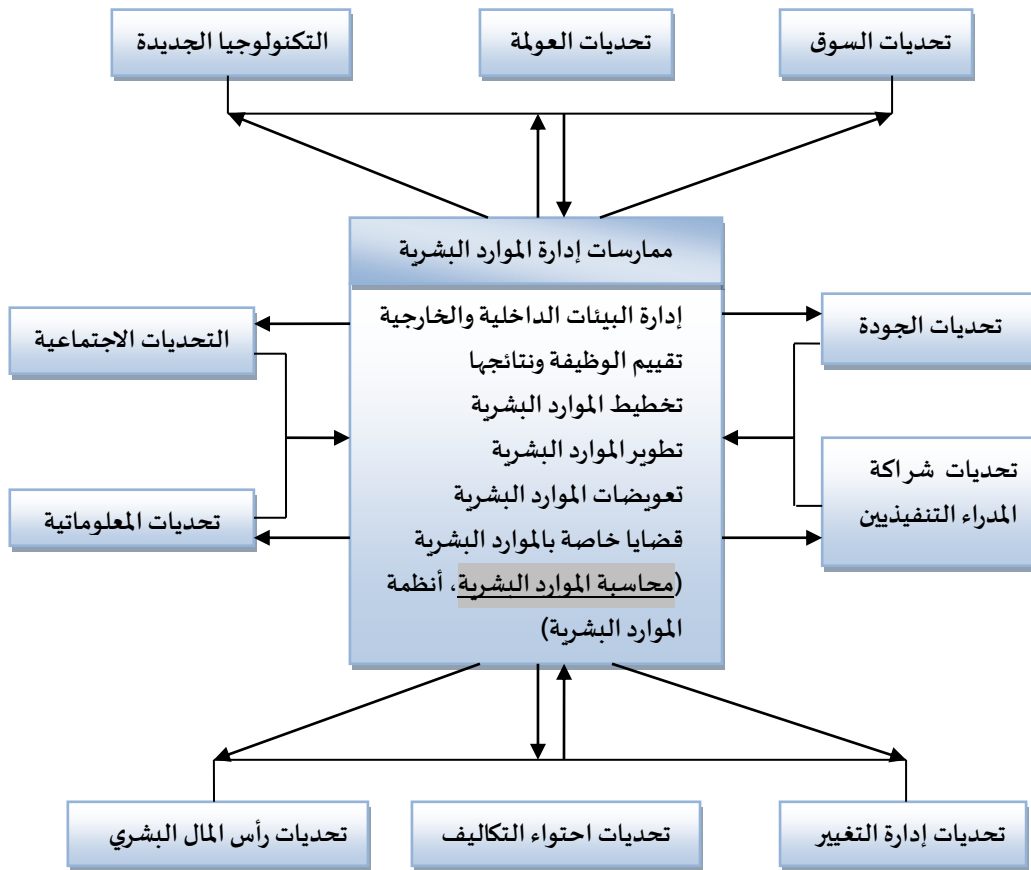
(Aljamaan, September 2017, p. 4)

- تساعد محاسبة الموارد البشرية الإدارة في توظيف وتحديد واستخدام الموارد البشرية؛
- توفر قاعدة لتخطيط الأصول المادية مقابل الموارد البشرية؛
- تساعد في تقييم النفقات المستنفذة في التكوين المستمر للموظفين مقابل الامتيازات التي اكتسبتها الشركة؛
- يساعد على تحديد أسباب ارتفاع معدل دوران القوى العاملة على مختلف المستويات واتخاذ تدابير وقائية لاحتوائه؛
- تساعد في تحديد السبب الحقيقي لانخفاض العائد على الاستثمار، مثل الاستخدام غير السليم أو غير الكافي للأصول المادية أو الموارد البشرية أو كليهما؛
- يساعد على فهم وتقييم القوة الداخلية للمؤسسة، ويساعد الإدارة على التسيير الجيد في الظروف الصعبة وغير المواتية.
- يوفر معلومات قيمة ومفيدة للمهتمين بالاستثمار طويل الأجل في الشركة؛

- يساعد الموظفين على تحسين أدائهم وقدرتهم على التفاوض. هذا ما يسمح لهم بفهم مساهمتهم في تطور الشركة مقابل النفقات التي تكبدتها عليهم.

يجمع الشكل (1) أهم ممارسات إدارة الموارد البشرية التي تساعد المؤسسة في التعامل مع التحديات التنافسية. كما يوضح هذا الشكل موقع محاسبة الموارد البشرية ضمن ممارسات إدارة الموارد البشرية، باعتبارها من القضايا الخاصة لهذه الممارسات، ودورها في مواجهة التحديات التنافسية للمؤسسة.

الشكل (1): مواجهة التحديات التنافسية من خلال إدارة الموارد البشرية



المصدر: (الطائي، 2006، صفحة 93)

#### 6. واقع محاسبة الموارد البشرية بشركة SARL ALGAL PLUS M'sila:

1.6. تعريف شركة ALGAL PLUS : هي شركة ذات مسؤولية محدودة SARL مقرها الاجتماعي بمنطقة النشاطات بالمسيلة (الجزائر)، تم تغيير اسمها من شركة METANOF إلى شركة ALGAL PLUS في أكتوبر 2007 بعدما انتقلت من القطاع العمومي إلى القطاع الخاص، يتمثل نشاطها في البثق والتغطية وتذويب الألمنيوم وتحويله من مادة خام إلى أشكال هندسية مختلفة تستعمل في نجارة الألمنيوم. توظف الشركة حاليا 308 عاملا وتقدر طاقتها الإنتاجية: 750 إلى 800 طن شهريا في حين كانت الشركة قبل خصصتها توظف 440 عاملا بطاقة إنتاجية 330 طن شهريا.

2.6. سياسة استقطاب الموارد البشرية بشركة ALGAL PLUS: حسب عقد الاتفاقية الجماعية للشركة فإن نظام الأجور يتميز بالتنافسية والتحفيز والتطور، حيث يتماشى هذا النظام ويتغير مع الوضعية المالية للشركة، وتحدد الأجور بسياسة

- الكفاءات والمسؤوليات المنوطة بالمنصب المشغول، كما يتكفل نظام الرواتب بالحفاظ على الكفاءات وتطويرها والتي تعد ضرورية للسير الحسن وتنافسية الشركة. وتطبق الشركة سياسة الاستقطاب والحفاظ على الموارد البشرية عن طريق:
- حوافز مادية منها منحة المردود الفردي **PRI** تصل إلى 10% من الأجر القاعدي الشهري للعامل، ومنحة المردود الجماعي **PRC** تصل إلى 40% من الأجر القاعدي الشهري للعامل؛
  - منحة سنوية في حالة تحقيق الأهداف الإنتاجية للشركة تصل إلى أجره شهر كامل (13<sup>eme</sup> mois)؛
  - منحة تسمى بميدالية الوفاء Médaille de Fidélité بمضاعفة الأجر من مرة إلى 4 مرات حسب فترة الوفاء، بالإضافة إلى علاوة الوفاء تقدر بأجر 16 شهرا؛
  - علاوة الإحالة على التقاعد تمنح عن طريق صيغتين، تصل هذه العلاوة إلى 16 مرة أجره العامل؛
  - التكفل بمصاريف العلاج في حالات الإصابات عن طريق الشركة وصندوق الخدمات الاجتماعية؛
  - منح قروض لجميع عمال الشركة دون استثناء، وتقديم مساعدات مالية في المناسبات والأعياد؛
  - التكفل التام بملف طب العمل، وشراء لباس العمل ووسائل الوقاية الفردية مرتين في السنة.
- 3.6. المعالجة المحاسبية لأجور مستخدمي شركة **ALGAL PLUS**: تتضمن المعالجة المحاسبية للأجور كل الحسابات المتعلقة بمستخدمي الشركة (مواردها البشرية) المتضمنة التعويضات، المنح، العلاوات، اقتطاعات الضمان الاجتماعي، IRG... وغيرها. وقد سمح (SCF) باستخدام أسلوبين لتسجيل الأجور والمصاريف التابعة لها، حيث تستخدم الشركة الأسلوب الثاني (الأكثر استخداما) والذي يجعل فيه الحساب 421 المستخدمين - أجور مستحقة دائما بالأجر الصافي.
- 1.3.6. التسجيل المحاسبي لأجور مستخدمي الشركة والمصاريف التابعة لها لشهر نوفمبر 2018:

COMPTE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
631000	SALAIRE DE BASE	6728734,69	
631100	PRE-SALAIRE APPRENTI	90000,00	
631200	HEURES SUPP, A 50%	1172397,86	
631300	CONGE	571110,57	
631400	IND ANCIENNETE	326567,58	
631401	IND ANC SCE NATIONAL	28112,42	
631500	P.R.I	539290,36	
631600	P.R.C	19570,08	
631700	IND TRAVAIL POSTE 10%	757737,79	
631800	IND NUISANCE LIE AU POSTE	969437,19	
631900	I.F.F	614584,77	
631110	PANIER	1307300,00	
631120	TRANSPORT	139121,83	
631130	IND D'ASTREINTE	17710,00	
631140	INDEMNITE DE CAISSE	2200,00	
631160	PRIME D'ENCOURAGEMENT	435510,34	
631910	SALAIRE UNIQUE	184000,00	
631920	I.R.I	809243,48	
631930	ICAF 10-17 ANS	14250,00	
625600	IND DES FRAIS DE DEPLAC	207015,00	
422010	PRET SOCIAL		67000,00
421000	NET A PAYER		<b>11264359,05</b>
431010	RETENUE SECU ,SLE		<b>1057270,89</b>
425000	AVENCE SUR SALAIRE		10000,00
425100	RETENUE PRET ENTREPRISE		625000,00

425100	RET PRET ENTREPRISE(R-		5000,00
425600	AVANCE DES FRAIS DEPLAC		70000,00
427100	RET EQUIPMENT ENTREPRISR		2476,00
447500	RETENUE IRG		1789236,99
447600	RETENUE IMPOT 10%		43551,03
<b>TOTAL</b>		<b>14933893,96</b>	<b>14933893,96</b>

ح/ 421/ المستخدمين الأجور المستحقة بالصافي: 11264359,05 دج ،

ح/ 431 اشتراك الضمان الاجتماعي يتحمله العمال:  $11747453,31 \times 9\% = 1057270,89$  دج

تتم تسوية الأجور والمصاريف التابعة لها بجعل الحسابات 42، 43، 44 مدينة (Débiteur) وحساب البنوك و ح ج دائنة

(Créditeur). كتسديد الأجور، اشتراك الضمان (SS)، IRG. على النحو الآتي:

COMPTE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
421000	NET A PAYER	11264359,05	
431010	RETENUE SECU ,SLE	1057270,89	
447500	RETENUE IRG	1789236,99	
512000	BANQUES COMPTES COURANTS		14110866,9

2.3.6. التسجيل المحاسبي للأعباء الاجتماعية التابعة للأجور لشهر نوفمبر 2018 والتي تتحملها الشركة (اشتراكات مدفوعة

للهيئات الاجتماعية): يتم حسابها من الأجر الإجمالي: 11747453,31 دج

<b>ASSIETTE COTISABE : CHARGE PATRONALES</b>	<b>11747453,31</b>
--	--------------------

COMPTE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
635100	ASSURANCES SOCIALES	1350957,13	
635100	ASSURANCES SOCIALES	117474,53	
635200	ACCIDENTS DE TRAVAILE	146843,17	
635300	RETRAITE	1174745,33	
635500	RETRAITE ANTICIPEE	29368,63	
635400	ASSURANCE CHOMAGE	117474,53	
635600	FNPOS	58737,27	
637100	CONTRIBUTION OEUV SOCIA	448016,82	
431000	SECU SOCI PART EMPLOYEUR		2995600,59
422000	FOND DES OEUVR SOCIALES		117474,53
422000	FOND DES OEUVR SOCIALES		330542,29
<b>TOTAL</b>		<b>3443617,41</b>	<b>3443617,41</b>

ح/ 635300 اشتراك في صندوق التقاعد:  $11747453,31 \times 10\% = 1174745,33$  دج؛

ح/ 635600 اشتراك الصندوق الوطني لمعادلة الخدمات الاجتماعية (FNPOS) :

$11747453,31 \times 0,5\% = 58737,27$  دج؛

ح/ 635400 اشتراك صندوق التأمين على البطالة:  $11747453,31 \times 1\% = 117474,53$  دج؛

ح/ 637100 أعباء اجتماعية أخرى (الطب، أشعة، الصيدلة): 448016,82 دج.

4.6. التسجيل المحاسبي لمكافأة نهاية الخدمة المقدمة للعاملين (علاوة الإحالة على التقاعد):

حسب عقد الاتفاقية الجماعية لشركة ALGAL PLUS تمنح هذه العلاوة للعمال الذين يغادرون الشركة نهائيا عن طريق التقاعد عند قبول الملف لدى الصندوق الوطني للتقاعد (Caisse National des Retraites) CNR، حيث تمنح زيادة بأثر رجعي لمدة 5 سنوات (60 شهر) قبل تاريخ تقاعد المعني، لتضاف إلى المبالغ الخاضعة للضمان الاجتماعي، ويستفيد العامل بالشركة من صيغتين لعلاوة التقاعد، يمكن شرحهما بأخذ عينة واحدة لعامل أحيل على التقاعد سنة 2017 (N) ( باعتبار لا يوجد عامل أحيل على التقاعد سنة 2018)، العامل رتبته رئيس قسم، يملك 20 سنة خبرة بالشركة.

1.4.6. الصيغة الأولى لعلاوة التقاعد: تحسب الزيادة من الأجر الخاضع للضمان الاجتماعي لخمس سنوات التي سبقت سنة التقاعد 2017 (N) موزعة كما يلي:

زيادة 5% ل: 12 شهر من السنة N-5، زيادة 10% ل: 12 شهر من السنة N-4، زيادة 14% ل: 12 شهر من السنة N-3، زيادة 18% ل: 12 شهر من السنة N-2، زيادة 22% ل: 12 شهر من السنة N-1.

الجدول (1): أجر العامل الإجمالي للسنة مقابل الزيادة المستفيد منها

Année	BASS SEC ,S	Pourcentage%	Augmentation
12 mois de 2012	406441,8	5 %	20322,09
12 mois de 2013	360236,5	10 %	36023,65
12 mois de 2014	360345,35	14 %	50448,35
12 mois de 2015	451717,77	18 %	81309,20
12 mois de 2016	438296,09	22 %	96425,14
<b>TOTAL</b>			<b>284528,43</b>

المصدر: عقد الاتفاقية الجماعية لشركة ALGAL PLUS

تظهر هذه الصيغة في ح/631900 وتخضع للاشتراك في صندوق الضمان الاجتماعي حتى يستفيد العامل من وعاء أكبر عند حساب متوسط الأجر الذي يستفيد منه في تقاعده.

■ التسجيل المحاسبي لعلاوة التقاعد بالصيغة الأولى:

COMPTE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
631900	AUGMENTATION DE SALAIRE (R+)	284528,43	
421000	NET A PAYER		171838,87
431010	RETENUE SECU ,SLE		25607,56
447500	RETENUE IRG		87082,00

■ تسوية علاوة التقاعد محاسبيا: يستفيد العامل من صافي علاوة التقاعد (1): 171838,87 دج

COMPTE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
421000	NET A PAYER	171838,87	
431010	RETENUE SECU ,SLE	25607,56	
447500	RETENUE IRG	87082,00	
512000	BANQUES COMPTES COURANTS		284528,43

2.4.6. الصيغة الثانية لعلاوة التقاعد: تحسب هذه العلاوة على أساس السنوات التي قضها العامل في الشركة كما يلي:

الجدول (2): سنوات الأقدمية مقابل عدد الأجر المدفوعة المستفيد منها

سنوات الأقدمية	عدد الأجر المدفوعة	سنوات الأقدمية	عدد الأجر المدفوعة	سنوات الأقدمية	عدد الأجر المدفوعة
2	1	12	9	18	14
4	2	14	10	19	15
6	4	15	11	20	16
8	6	16	12		
10	8	17	13		

المصدر: عقد الاتفاقية الجماعية لشركة ALGAL PLUS

يستفيد العامل من الصيغة الثانية بعد إحالته على التقاعد، حيث يتم اختيار أحسن أجر إجمالي خلال الخمس سنوات التي سبقت التقاعد، هذا الأجر يكون دون غيابات وبأحسن مردودية فردية وجماعية (P.R.I et P.R.C) والمقدر في هذه الحالة بـ: 48837,00 دج والمتعلق بشهر مارس 2016. بعدها يستفيد العامل من زيادة بـ 22% من هذا الأجر، ليتم ضرب المجموع في عدد الأجر المقابل لسنوات الأقدمية (16 أجر في هذه الحالة، لأن خبرته 20 سنة):

$$\text{علاوة التقاعد (2)} = [\text{الأجر الإجمالي} + \text{الأجر الإجمالي} \times 22\%] \times 16$$

$$\text{علاوة التقاعد (2)} = [48837,00 + 48837,00 \times 22\%] \times 16 = 953312,00 \text{ دج}$$

تخضع هذه العلاوة لضريبة على الدخل بنسبة 10%.

■ التسجيل المحاسبي لعلاوة التقاعد بالصيغة الثانية: تسجل هذه العلاوة في ح/ 632900 كما يلي:

COMPTE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
632900	ALLOCATION DEPAT EN RETR (R+)	953312,00	
421000	NET A PAYER		857980,80
447600	RETENUE IMPOT 10 %		95331,20

5.6. التسجيل المحاسبي لمؤونة التقاعد: يتضمن بند مؤونة التقاعد في سنة 2016 مبلغ: 1870356,00 دج،

■ التسجيل المحاسبي لتكوين مؤونة التقاعد: تم تكوين مؤونة تقاعد لسنة 2017 بـ: 55380,00 دج، تم تسجيلها كما يلي:

COMPTE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
683000	DOTATION AUX PROVISIONS	55380,00	
153000	PROVISION POUR PENSIONS		55380,00

وعليه يظهر ح/ 153 " المؤونات للمعاشات والالتزامات المماثلة " في نهاية سنة 2017 في الميزانية في جانب الخصوم بقيمة: 1925736,00 دج.

■ التسجيل المحاسبي لتخفيض أو إلغاء مؤونة التقاعد: في هذه الحالة يتم تسجيلها محاسبيا كما يلي:

COMPTE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
153000	PROVISION POUR PENSIONS	XXXX	
783000	REPRISES SUR PROVISIONS		XXXX

6.6 طريقة احتساب منحة تقاعد العامل بعد إحالته على التقاعد من طرف مصالح الصندوق الوطني للتقاعد CNR:

هذه المنحة يستفيد منها العامل من الصندوق الوطني للتقاعد CNR بعد إحالته على التقاعد مقابل الاشتراكات التي

كان يدفعها لهذا الصندوق أثناء فترة عمله، يتم حسابها من طرف صندوق CNR على النحو الآتي:

نسبة المعاش = عدد سنوات الاشتراك في SLE, SECU $\times 2,5\%$	$32 \times 2,5\% = 80\%$
متوسط الأجر الخاضع لـ SS لـ: 60 شهرا التي تسبق التقاعد	دج 26843,26
منحة التقاعد = متوسط الأجر $\times$ نسبة المعاش	$26843,26 \times 80\% = 21474,60$ دج
اقتطاع الضمان الاجتماعي SS بنسبة 2% (-)	$21474,60 \times 2\% = 429,49$ دج
ضريبة الدخل (-)	دج 241,8
الزوج المكفول يستفيد من زيادة (+)	دج 2500
منحة التقاعد الصافية التي يتقاضاها من CNR =	دج 23303,31

7.6. الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية في شركة ALGAL PLUS : تُفصح شركة ALGAL PLUS عن مواردها البشرية من خلال الإفصاح عن المصاريف المتعلقة بها في جدول حسابات النتائج طبقاً للنظام المحاسبي المالي (SCF) حيث تسجلها في الحساب 63 "أعباء المستخدمين" حيث يوضح الجدول التالي قيمة هذا البند في السنة المالية 2017 و السنة المالية 2016 (عند إعداد هذه الدراسة الكشوف المالية لسنة 2018 في طور الإعداد).

جدول (3): جدول حساب النتائج حسب الطبيعة للفترة من 01.01.2017 إلى 31.12.2017

RUBRIQUES	2017		2016	
	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)
<b>Production Vendue (Produits Fabriqués)</b>		1429730756		1352011005
<b>Charges de Personnel</b>	178 038 145		168 561 376	

المصدر: الكشوف المالية لشركة ALGAL PLUS للسنة المالية 2017

نلاحظ من خلال هذا الجدول ارتفاع أعباء المستخدمين بـ 9476769 دج أي بنسبة 5,62% (من 168 561 376 دج سنة 2016 إلى 178 038 145 دج سنة 2017) ويتناسب هذا الارتفاع طردياً مع زيادة الطاقة الإنتاجية للشركة وزيادة رقم أعمالها بـ 77719751 دج أي بنسبة 5,75% (من 1352011005 دج سنة 2016 إلى 1429730756 دج سنة 2017)، حيث يرجع هذا التناسب الطردي لسياسة استقطاب الموارد البشرية المطبقة بالشركة باعتبار نظام الأجور بها يتميز بالتنافسية والتحفيز والتطور، ويتمشى مع الوضعية المالية للشركة (تحقيق زيادة في الطاقة الإنتاجية ورقم الأعمال الشركة يقابله ارتفاع أجور المستخدمين عن طريق المنح التحفيزية) هذا ما يفسر قيمة ودور العنصر البشري الذي يمثل قيمة اقتصادية مباشرة (جهد، وقت...) وغير مباشرة (حسن استخدام عناصر الإنتاج)، ويخلق ميزة تنافسية للشركة.

8.6. تطبيق نظام إدارة الجودة بالشركة: تسعى ALGAL PLUS لتطبيق المواصفة الدولية لنظام إدارة الجودة (Système de Management Qualité – SMQ) ISO 9001 : 2015 من خلال إنشائها لمصلحة إدارة الجودة وتعاقدتها مع مكتب دراسات لمساعدتها في تطبيقه، وفيما يتعلق بمواردها البشرية فقد طبقت الشركة الفقرة 7.2 **Compétences** من هذا النظام والمتعلقة بكفاءة مواردها البشرية حيث تقوم أولاً بتحديد الكفاءات الضرورية للأفراد الذين يقومون بأعمال تحت سيطرتها وتؤثر على أداء وفعالية نظام إدارة الجودة. ثانياً التأكد من أن هؤلاء الأفراد أكفاء على أساس مناسب من التعليم أو التدريب أو الخبرة. ثالثاً تتخذ إجراءات لاكتساب الكفاءات الضرورية وتقييم فعالية هذه الإجراءات. رابعاً تحتفظ بمعلومات موثقة (سجلات) كدليل على الكفاءة.

7. خاتمة:

يحق الاستثمار في المورد البشري قيمة مضافة ومنافع اقتصادية مستقبلية للمؤسسة، ويتطلب صرف مبالغ كبيرة لاستقطاب المورد البشري، تدريبه، تطويره وتحفيزه (ممارسات إدارة الموارد البشرية)، وعليه تهدف محاسبة الموارد البشرية - باعتبارها من القضايا الخاصة في ممارسات إدارة الموارد البشرية - إلى البحث عن الأسلوب الأمثل لتطوير طرائق قياس تكلفة وقيمة الموارد البشرية والإفصاح عنها في التقارير والقوائم المالية، وهذا ما يسمح بتحديد المركز المالي الحقيقي للمؤسسة، وتحقيق شفافية ومصداقية تقاريرها وقوائمها المالية انسجاماً مع مبدأ الإفصاح المحاسبي، ومساعدة الأطراف الخارجية في تقديرهم للقيمة الكلية للمؤسسة. وهذا ما يؤدي إلى تعزيز القدرة التنافسية للمؤسسة من خلال استقطاب المزيد من المستثمرين ورؤوس الأموال وكسب مكانة في السوق العالمي.

كما يفى الاستثمار في الموارد البشرية بمتطلبات الاعتراف بها كأصول من خلال المعيارين الأساسيين للاعتراف بالأصول حسب معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) ضمن إطار إعداد وعرض البيانات المالية في الفقرة (83) ومعيار المحاسبة الدولي (IAS 16) وهما:

- المعيار الأول: احتمال تدفق منافع اقتصادية مستقبلية مرتبطة به من وإلى المنشأة؛
- المعيار الثاني: إمكانية قياس تكلفته أو قيمته بموثوقية.

بالنسبة للمعيار الأول فهو محقق باعتبار انه توجد منافع وخدمات اقتصادية متوقعة من الموارد البشرية بالنسبة للمؤسسة محتملة الحدوث، وأن المؤسسة ستتحصل على العائد المتعلق بالموارد البشرية وفي نفس الوقت انتقلت مخاطره إليها. أما المعيار الثاني فيتحقق عندما يتم تحديد تكلفة المورد البشري، أو قيمة البند (عقد العمل) مع توفر خاصية الموثوقية، وذلك بخلو هذه القيمة (التكلفة) من الأخطاء المادية أو التحيز في القياس.

إن واقع تطبيق محاسبة الموارد البشرية في شركة ALGAL PLUS يتمثل في التطبيق الشكلي للنظام المحاسبي المالي (SCF) من خلال الاعتراف بالمصاريف المتعلقة بالموارد البشرية (رواتب المستخدمين، واشتراك الصناديق الاجتماعية...) والتسجيل المحاسبي لها في الحساب 63 "أعباء المستخدمين" والإفصاح عنها في "جدول حساب النتائج". كما تقوم الشركة بإدراج "الامتيازات الممنوحة للمستخدمين" في الحسابات كأعباء، حيث يتم في كل عملية إقفال لحسابات السنة المالية إثبات في شكل أرصدة مبلغ التزامات الشركة في مجال المعاش، وتكميلات التقاعد، وتعويضات مقدمة بسبب التقاعد. كما أن الشركة ومن الناحية الشكلية تستجيب لمتطلبات المعيار المحاسبي الدولي (IAS 19) الذي حدد متطلبات الاعتراف والقياس المحاسبي لمنافع الموظفين من قبل أصحاب العمل أثناء خدمة الموظفين، وكذلك منافعهم بعد التقاعد، حيث حدد أربع فئات رئيسية لمنافع الموظفين وهي: منافع الموظفين قصيرة الأجل (محققة في الشركة)، المنافع بعد انتهاء الخدمة الوظيفية للعاملين (محققة)، مكافأة نهاية الخدمة المقدمة للعاملين (محققة)، منافع الموظفين طويلة الأجل (غير محققة).

على ضوء النتائج المتوصل إليها، نؤكد على التوصيات التالية:

- ضرورة الاهتمام أكثر بمحاسبة الموارد البشرية من خلال إعداد نظام محاسبي متكامل خاص بها يتماشى مع السياسات التي تهدف إلى تحقيق أهداف المؤسسة وزيادة تنافسيتها؛
- كحد أدنى لا بد من إعداد سجلات تحليلية ومحاسبية لقياس تكلفة العنصر البشري - استقطاب، تنمية مهارات وتكوين، الاستعانة بكفاءات وخبرات خارجية - والإفصاح عنها بصورة كمية ووصفية في الملاحق؛
- لا بد من تطبيق نظام إدارة الجودة خاصة ما تعلق منه بكفاءة الموارد البشرية التي تعزز من تنافسية المؤسسة، وتسمح بقياس التكلفة والعائد المتعلق بالعنصر البشري والإفصاح عنه في التقارير والقوائم المالية للمؤسسة؛
- ضرورة الالتزام أكثر بالنظام المحاسبي المالي (SCF) في الشكل والمضمون من خلال تطبيق نظام الخدمات المحددة والذي يلزم المؤسسة أن تستخدم التقنيات الحسابية لتقدير بموثوقية المنافع التي يستحقها مستخدمها في مقابل الخدمات التي أدوها خلال السنة المالية والسنوات السابقة؛
- ضرورة تبني النظام المحاسبي المالي (SCF) لمتطلبات معيار المحاسبة الدولي (IAS 19) «منافع الموظفين» ومعيار المحاسبة الدولي (IAS 26) «المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد».

وبشكل عام فإن واقع محاسبة الموارد البشرية حالياً يقتصر على اكتفاء المؤسسات بالإفصاح عن مواردها البشرية في تقاريرها المالية الملحقة أو في تقرير مجلس إدارتها السنوي، لذا وبالرغم من ضرورة إظهار الأصول البشرية بالقوائم المالية لازالت فكرة المحاسبة عنها تعترضها الكثير من العراقيل، باعتبار أنه لا يمكن بأي حال امتلاك المؤسسة للإنسان والاعتراف به كأصل من أصولها، وأيضا صعوبة ارتباط العنصر البشري وولائه للمؤسسة نظرا للديناميكية الفعالة في سوق العمل، هذا إضافة إلى مشكلة وضع قيم كمية لخصائص لا تتميز بالثبات كالذكاء، الكفاءة، الخبرة... إذا فالتحدي الأهم لمحاسبة الموارد البشرية يكمن في طريقة تقديرها لقيمة المورد البشري باستخدام نماذج ومعايير موضوعية مع مراعاة الجانب الإنساني للمؤسسة من خلال اتجاهات العاملين وسلوكهم.

## 8. قائمة المراجع:

- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، (25 مارس 2009)، القرار الوزاري المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، العدد 19.
- جمعة حميدات، (2014)، خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS EXPERT)، عمان، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين.
- حسين مؤمون حمدان القاضي، (2001)، مدخل معاصر في نظرية المحاسبة، عمان، الدار العلمية.
- سعاد عبود، عماد سعادي، (2018)، رأس المال البشري ودوره في تبني إدارة الجودة الشاملة في المؤسسة، دراسة حالة مركب الملح الوطاية ولاية بسكرة، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 11، العدد 1، 230 - 249.
- سليمة غدير أحمد، عائشة سلمى كيجلي، (22، 23 نوفمبر 2011)، دور الأداء البيئي في الرفع من تنافسية المؤسسات الاقتصادية، الملتقى الدولي 2 نمو المؤسسات والاقتصاديات بين تحقيق الأداء المالي وتحديات الأداء البيئي، جامعة ورقلة.
- عمر وصفي عقيلي، (2005)، إدارة الموارد البشرية المعاصرة، بعد استراتيجي، عمان، دار وائل للنشر.
- فلامهولز، إيريك، (1992)، المحاسبة عن الموارد البشرية، الرياض، دار المريخ.
- مازن فارس رشيد، (2001)، إدارة الموارد البشرية، الرياض، مكتبة العبيكان.
- محمد أبو نصار، جمعة حميدات، (2013)، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية (الجوانب النظرية والعملية)، عمان، دار وائل للنشر.
- محمد مطر، موسى السويطي، (2012)، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية، عمان، دار وائل للنشر و التوزيع.
- نوال سعدي، (مارس 2016)، تطبيقات نظام الأيزو 9000 والإدارة بالجودة الشاملة، مجلة العلوم الإنسانية والاجتماعية، العدد 23، جامعة قاصدي مرياح ورقلة.
- يوسف حجيم الطائي، وآخرون، (2006)، إدارة الموارد البشرية مدخل استراتيجي متكامل، عمان، مؤسسة الورق للنشر والتوزيع.
- Aljamaan, B, (September 2017), HUMAN RESOURCES ACCOUNTING: CONCEPTS, OBJECTIVES, MODELS AND CRITICISM, Global Journal of Human Resource Management, Vol.5, No.7, 1-10.
- Arkan, T, (2016), Human Resources Accounting, A Suggested Model for Measurement and Valuation. Finance, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia nr 1/2016 (79), 173 - 193.
- Luthans, F, ( 1976), Introduction to Management: A contingency Approach, New York, Mc Graw-hil.
- Md. Amirul Islam, and Other, (2013), Human Resource Accounting: Recognition and Disclosure of Accounting Methods and Techniques, Global Journal of Management and Business Research Accounting and Auditing, Vol 13, Issue 3, Version 1, 1-10.
- Shreelatha H R, S, V, (May 2013), Measurement of Human Resources in Academic Institutions and Their Appraisal, Journal of Exclusive Management Science, Vol 2 Issue 5, 1-7.
- Rousseau, L, (1983), La comptabilisation des ressources humaines: des notions et une recherché empirique, Montréal, canada, Publication annuelle de l'école de relations industrielles de l'Université de Montréal.