

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
المركز الجامعي المقاوم الشيخ أمود بن مختار-إيليزي (الجزائر)
معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير



أهمية راس المال الفكري والإفصاح عنه في المؤسسة الاقتصادية خدمية
دراسة حالة: المديرية العملياتية لاتصالات الجزائر بولاية إيليزي

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي في علوم التسيير تخصص: إدارة أعمال
إعداد الطلبة:- الزهرة قالقيل
- يوسف شوية

نوقشت علنا أمام اللجنة المكونة من:

الاسم واللقب	الدرجة العلمية	المؤسسة الجامعية	الصفة
د. الياس ميدون	أستاذ التعليم العالي	المركز الجامعي إيليزي	رئيسا
د. الأخضر عياشي	أستاذ محاضر-ب	المركز الجامعي إيليزي	مشرفا
د. نصر حميداتو	أستاذ محاضر-ب	المركز الجامعي إيليزي	عضوا مناقشا

السنة الجامعية: 2022/2023

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
المركز الجامعي المقاوم الشيخ أمود بن مختار-إيليزي (الجزائر)
معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير



أهمية راس المال الفكري والإفصاح عنه في المؤسسة الاقتصادية خدمية
دراسة حالة: المديرية العملياتية لاتصالات الجزائر بولاية إيليزي

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي في علوم التسيير تخصص: إدارة أعمال
إعداد الطلبة:- الزهرة قالقيل
- يوسف شوية

نوقشت علنا أمام اللجنة المكونة من:

الاسم واللقب	الدرجة العلمية	المؤسسة الجامعية	الصفة
د. الياس ميدون	أستاذ التعليم العالي	المركز الجامعي إيليزي	رئيسا
د. الأخضر عياشي	أستاذ محاضر-ب	المركز الجامعي إيليزي	مشرفا
د. نصر حميداتو	أستاذ محاضر-ب	المركز الجامعي إيليزي	عضوا مناقشا

السنة الجامعية: 2022/2023

الأهداء

الحمد لله والصلاة والسلام على الحبيب المصطفى وآله، اجمعين اما بعد

اهدي ثمرة عملي الى روح والدي الطاهرة رحمه الله

الى والدي الغالية اطلال الله في عمرها وامرها الله بالصحة والعافية

الى اخواني الاعزاء مصدر تفتي واعتزازي

الى اخواتي الفاضلات وزوجات اخواني وابنائهم وفقهم الله جميعا بتوفيقه

الى اخوتي وابنائهم وزوجها والى خالتي وبناتها وابنائهم حفظهم الله

الى ابنة اخوتي الغالية امينة

الى كتابت المنزل اكرام نور اليقين وعبد الرحمان ونصر الدين

الى صديفتي واخوتي رحمة وزملائي في العمل

الى استاذي الفاضل الدكتور عياشي الأخضر

الى كل من يفرح لفرحي..... ويسعد لنجاحي

اليهم جميعا اهدي هذا العمل المتواضع

الزهرة

شكر وعرّفان

الشكر لله أولاً وانه من الوفاء ان يرد الفضل لأصحابه

أتوجه بالشكر والعرّفان الى الأستاذ الفاضل الدكتور الأخضر عياشي على قبوله الاشراف على هذه المذكرة رغم انشغالاته الكثيرة وعلى ما قدمه لنا من توجيهات قيمة

الشكر والعرّفان لأعضاء لجنة المناقشة كل باسمه على تفضلهم بمناقشة المذكرة

كل الشكر والعرّفان لعمال المديرية العمليّاتية لاتصالات الجزائر ايليزي على مد يد المساعدة في إتمام الجانب التطبيقي

كل الشكر والعرّفان لمن قدم لنا يد المساعدة اثناء انجاز هذا العمل
يأرب لك الحمد كما ينبغي لجلال وجهك ولعظيم سلطانتك

الملخص

تهدف هذه الدراسة الى ابراز أهمية راس المال الفكري والافصح عنه في المؤسسة الاقتصادية خدمية وعليه تم طرح الإشكالية التالية: فيما تتمثل أهمية راس المال الفكري والافصح عنه في المؤسسة محل الدراسة؟ ومنه تمت محاولة معرفة أهمية الإفصاح عن راس المال الفكري في المديرية العملياتية لاتصالات الجزائر الذي يعتبر من اكثر الموجودات قيمة في القرن الواحد و العشرين، لأنها تمثل قوى علمية قادرة على خلق قيمة مضافة لصالح المؤسسة، باستعمال المنهج الوصفي، وقد تم التوصل من خلال الدراسة حالة ان هناك نموذج لقياس الموارد البشرية وبيان اثره على قيم عناصر القوائم المالية و الا هو نموذج التكلفة التاريخية برسمة التكاليف الخاصة بالموارد البشرية بدل اعتبارها من أعباء تحمل في نتيجة الدورة، وقد أدى ذلك الى تغيير في قائمة المركز المالي بإدراج بند "الأصول البشرية" ضمن القوائم المالية و إطفاء نفقات الحصول عليها على مدى مدة الاستفادة منها، الامر الذي يبين ان المورد البشري في المديرية العملياتية لاتصالات الجزائر ايليزي ذو قيمة اكثر من الموارد الأخرى وهذا واضح من خلال التكوين و التأهيل المتواصل و الدائم خلال المسار المهني.

الكلمات المفتاحية: راس المال الفكري، الافصح عنه، محاسبة الموارد البشرية، نموذج التكلفة التاريخية، اتصالات الجزائر.

Abstract

This study aims to highlight the importance of intellectual capital and its disclosure in the economic service institution. Accordingly, the following problem was raised: What is the importance of intellectual capital and its disclosure in the institution under study? From it, an attempt was made to know the importance of disclosing the intellectual capital in Algeria Telecom, which is considered one of the most valuable assets in the twenty-first century, because it represents scientific forces capable of creating added value for the benefit of the institution, using the descriptive approach. A model for measuring human resources and showing its impact on the values of the elements of the Financial statements, otherwise it is the historical cost model by capitalizing the costs of human resources instead of considering them as burdens in the out come of the cycle, and This led to a change in the statement of Financial position by including the human assets item in the Financial statements and Amortizing the expenses of obtaining them over the period of benefit from them, which indicates that the human resource in the Algeria Telecom Complex is of more value than other resources, and this is evident through the continuous and permanent training and qualification during the professional path.

Keywords : Intellectual capital, Disclose It, Human Resources Accounting, Historical cost model, Algérie télécom.

الفهرس

فهرس المحتويات

الصفحة	الموضوع
I	اهداء
II	شكروعرفان
III	فهرس المحتويات
IV	فهرس الجداول
V	فهرس الاشكال
VI	قائمة الاختصارات والرموز
VII	قائمة الملاحق
ا-ج	مقدمة
41 - 02	الفصل الأول: الإطار النظري والدراسات السابقة
02	تمهيد
03	المبحث الأول: محاسبة الموارد البشرية
20	المبحث الثاني: راس المال الفكري في المؤسسة الاقتصادية
32	المبحث الثالث: عرض الدراسات السابقة
41	خلاصة الفصل الاول
59-43	الفصل الثاني: دراسة حالة للمديرية العمليانية لاتصالات الجزائر ايليزي
43	تمهيد
44	المبحث الأول: تقديم عام عن مديرية اتصالات الجزائر
49	المبحث الثاني: مصلحة الموارد البشرية للمديرية العمليانية لاتصالات الجزائر - ايليزي -
51	المبحث الثالث: القياس المحاسبي لراس المال الفكري للمديرية العمليانية لاتصالات الجزائر باستخدام نموذج التكلفة التاريخية
59	خلاصة الفصل الثاني
61	الخاتمة
64	قائمة المراجع
	الملاحق
	الفهرس

فهرس الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
23	الفرق بين راس المال الفكري وراس المال المادي	1-1
52	تطور عدد العمال للمديرية العمالية لاتصالات الجزائر خلال الفترة 2020-2023	2-1
56	أصول المديرية العمالية لاتصالات الجزائر ايليزي قبل وبعد استخدام نموذج التكلفة التاريخية لمحاسبة الموارد البشرية لسنة 2022	2-2
57	أصول المديرية العمالية لاتصالات الجزائر ايليزي قبل وبعد استخدام نموذج التكلفة التاريخية لمحاسبة الموارد البشرية لسنة 2022	2-3
58	التغير في قيم عناصر قائمة المركز المالي بعد استخدام نموذج التكلفة التاريخية لمحاسبة الموارد البشرية لسنة 2022	2-4

فهرس الاشكال

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
10	يوضح أسلوب التكلفة التاريخية للموارد البشرية	1-1
24	خصائص رأس المال البشري	1-2
25	خصائص رأس المال الهيكلي	1-3
26	خصائص رأس المال الزبائني	1-4
45	شعار مديرية اتصالات الجزائر	1-2
47	هياكل مديرية اتصالات الجزائر	2-2
48	الهيكل التنظيمي للمديرية العملية لاتصالات الجزائر ايليزي	2-3

قائمة الاختصارات والرموز

الاختصارات باللغة الاجنبية	شرح العبارة باللغة الاجنبية	ترجمة العبارة باللغة العربية
AAA	<i>AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION</i>	جمعية المحاسبة الامريكية
FO	<i>FIBRE OPTIQU</i>	الالياف البصرية
CMSO	<i>CENTRE DE MAINTENANCE SUPPORT OPTIQUE</i>	مركز صيانة الدعائم البصرية
CT	<i>CENTRE DE TRANSMISSION</i>	مركز التراسل
SDEMEO	<i>SUBDIVISION DEPLOIMENT EXPLOITATION MAINTENANCE EQUIPEMENT OPTIQUE</i>	القسم الفرعي لتطوير استغلال وصيانة التجهيزات البصرية
FTTH	<i>FIBRE TO THE HOME</i>	الالياف البصرية الى المنزل

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق
ملحق 01	الهيكل التنظيمي للمديرية العمليانية لاتصالات الجزائر ايليزي
ملحق 02	تكاليف الاختبار و التدريب و التعيين لسنوات 2022-2023
ملحق 03	حساب العمر الإنتاجي وقسط الإطفاء السنوي لراس المال الفكري-فئة الإطارات-لسنة 2022
ملحق 04	أصول الميزانية العمومية
ملحق 05	خصوم الميزانية العمومية

مقدمة

مقدمة:

تمهيد:

يشهد العالم المعاصر في السنوات الأخيرة تقدماً متسارعاً في النواحي التكنولوجية ويعود ذلك إلى الدور الكبير الذي مارسه العنصر البشري في هذا التقدم حيث يعتبر رأس المال الفكري من الموارد الأساسية للمؤسسات الحديثة في ظل اقتصاد المعرفة ويعتبر من أكثر الموجودات في القرن الواحد والعشرون، لأنها تمثل قوى علمية قادرة على خلق قيمة مضافة لصالح المؤسسة.

لقد أصبح رأس المال الفكري في ظل ذلك الاقتصاد التنافسي وعصر المعلوماتية هو رأس المال الحقيقي للمنظمات باعتباره الركن الذي يلعب الدور الرئيسي في عملية الابتكار والتجديد وهو القائد في عملية التغيير ويمثل قوى تتسم بالموهبة والمهارة المؤهلة يساهم إلى حد كبير في أحداث تغيير إيجابي على كافة المجالات والأصعدة وبالتالي تحقيق ريادة عالية في مجال الأعمال، واتضح من كثرة البحوث أنه من الصعب جداً من الناحية العملية قياس رأس المال الفكري لذا اختلف الاهتمام به وظهر مرة أخرى لكونه الأساس الذي تم بناء إدارة المعرفة عليه ومصدر هام لتعظيم الأصول الأخرى في المنظمات لأنه المحفز لزيادتها وتطويرها وتحقيق البقاء من خلالها.

ولكن رغم التقدم الكبير الذي تحقق في هذا المجال، لازال المختصون غير متفقين حول مؤشرات قياس وتقييم رأس المال الفكري، لذلك سنحاول التطرق إلى أغلب هذه المؤشرات ومحاولة لقاء الضوء عليها أكثر مما سيأتي من أجزاء هذا البحث.

الإشكالية:

يعد رأس المال الفكري موضوعاً هاماً واستراتيجياً يحظى باهتمام الإدارة العليا للمنظمة، وطورت بعض المنظمات نماذج خاصة لقياس والإفصاح عن رأس المال الفكري باعتباره استثمار ذو مردود بعيد الأمد وذو تأثير شمولي، لما يحققه من منافع وإيرادات بالمقارنة مع تكاليف المعرفة، ومن هذا المنطلق يمكن طرح الإشكالية التالية: فيما تتمثل أهمية رأس المال الفكري والإفصاح عنه في المديرية العملياتية لاتصالات الجزائر

إيليزي لسنة 2023؟

وتندرج تحت هذه الإشكالية التساؤلات التالية:

- ✓ كيف يتم الإفصاح عن رأس المال الفكري؟
- ✓ ماهي الأدوار الرئيسية لرأس المال الفكري التي تظهر في المؤسسة الاقتصادية خدمية؟
- ✓ ماهي أهم الطرق المستخدمة في كيفية الإفصاح عن محاسبة الموارد البشرية؟

الفرضيات:

وللإجابة عن التساؤلات المطروحة نصوغ الفرضيات التالية كإجابات مؤقتة:

- ✓ توجد طريقة واحدة لحساب رأس المال الفكري في المؤسسة الاقتصادية الخدمية.
- ✓ يتم الإفصاح عن رأس المال الفكري في جميع القوائم المالية للمؤسسة.
- ✓ يؤثر تطبيق نموذج محاسبة الموارد البشرية على القوائم المالية للمديرية العملياتية لاتصالات الجزائر بإيليزي.

أهمية الدراسة:

لرأس المال الفكري أهمية كبيرة في خلق القيمة للمنظمة، وتحسين قدراتها الإبداعية وتحسين سمعتها وجذب العملاء، وبينت عدد الدراسات ان رفع الإنتاجية يأتي من استخدام المعرفة، وعليه تكمن الأهمية في:

- ✓ تأتي أهمية الدراسة من الأهمية الكبيرة التي يحظى بها موضوع رأس المال الفكري من قبل مفكري الادارة والدارسين لكونه يشكل أحد التطورات الفكرية المعاصرة في عالم الأعمال.
- ✓ ابراز أهمية الافصاح المحاسبي للموارد البشرية في المؤسسة الاقتصادية خدمية.
- ✓ التطرق الى أهم المفاهيم والتعاريف المرتبطة بمحاسبة المورد البشري في المؤسسة الاقتصادية الخدمية (الافصاح، التطبيق المحاسبي، القياس، القوائم المالية).

اهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة أساسا الي:

- ✓ محاولة التعريف رأس المال الفكري نظرا لأهميته في منظمات الأعمال.
- ✓ تبيان أهم الصعوبات والمعوقات التي توجه تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المديرية العملياتية لاتصالات الجزائر-إيليزي-.

مبررات اختيار موضوع الدراسة:

- ✓ الرغبة في التعرف على هذا الموضوع والتعرف أكثر على المفاهيم المتعلقة به من الناحية النظرية.
- ✓ رغبة الطالبين في معرفة أساسيات رأس المال الفكري وطرق قياسه.
- ✓ محاولة تسليط الضوء على أهمية رأس المال الفكري والافصاح عنه في المؤسسة الاقتصادية خدمية.

المنهج الدراسة والأدوات المستعملة:

تماشيا مع طبيعة الموضوع والإشكالية المطروحة تم الاعتماد على المنهج الوصفي الموافق للدراسة النظرية، وبينما تم الاعتماد على منهج دراسة الحالة فيما يخص الدراسة التطبيقية لأسقاط الجانب النظري على أرضية الواقع.

حدود الدراسة:

يقتصر هذا البحث على الحدود التالية:

- ✓ حدود مكانية: تم اختيار المديرية العملياتية لاتصالات الجزائر بولاية ايليزي كإطار عملي للدراسة الميدانية.
- ✓ حدود زمنية: كانت الدراسة حول أهمية رأس المال الفكري والإفصاح عنه في المؤسسة الاقتصادية الخدمية من شهر سبتمبر 2022 الى شهر افريل 2023.

صعوبات الدراسة:

من خلال البحث واجهنا عدة صعوبات تتمثل في:

- ✓ صعوبة اسقاط الجزء النظري على الجزء التطبيقي.

هيكل الدراسة:

من اجل الإجابة على الإشكالية محل الدراسة والتأكد من صحة الفرضيات وتحقيق الأهداف تم تقسيم هذه الدراسة الى فصل نظري وفصل تطبيقي بحيث:

- ✓ يتناول الفصل الأول الإطار النظري والدراسات السابقة والذي يحتوي على ثلاثة مباحث، بحيث تطرق المبحث الأول للإطار النظري الى ماهية محاسبة الموارد البشرية اما المبحث الثاني تناول ماهية رأس المال الفكري اما المبحث الثالث فتطرق الى اهم الدراسات العلمية السابقة المتوفرة من خلال تحليلها، التعليق عليها واخيرا ابراز مميزات هذه الدراسة عن الدراسات السابقة.
- ✓ اما الفصل الثاني فقد تطرق الى الدراسة التطبيقية بحيث احتوى على ثلاثة مباحث.

الفصل الأول

الإطار النظري لراس المال الفكري

والإفصاح عنه والدراسات

السابقة

تمهيد:

يعد راس المال الفكري من السمات البارزة في العصر الحالي، عصر ثورة المعرفة وثورة التكنولوجيا المعلومات، أصبح الاهتمام بالمعرفة هو الامر الذي توليه المنظمات الأهمية القصوى، وأصبح راس المال الفكري هو الثورة الحقيقية للمنظمات باعتباره اهم عنصر في تفعيل العملية، ويمثل قوى تتسم بالموهبة والمهارة المؤهلة حيث يساهم الى حد كبير في احداث تغيير إيجابي على كافة المجالات والأصعدة وبالتالي تحقيق زيادة عالية في مجال الاعمال والقادر على تحويل المعرفة الى قيمة مضافة، لأنه راس المال الذي لا ينفذ بل يزداد بزيادة الاستثمار فيه، نظرا لذلك فقد اصبح راس المال البشري واحد من بين اهم المسائل الأساسية التي يجيب على المحاسبة التفاعل معها بهدف إعطاء صورة صادقة عن أداء الوحدة الاقتصادية و انتاجيتها، فصار من الضروري الاهتمام بكافة البيانات التي تتعلق بالموارد البشرية لكي يمكن الاستفادة منها في كافة المجالات و الهدف الأساسي لمحاسبة الموارد البشرية تقديم بيانات عن قيمة الموارد البشرية الموجودة والتكاليف المترتبة عليها كأصول لها قيمتها السوقية التي تؤثر في قيمة المؤسسة في أسواق المال، وذلك من خلال تقديم المعلومات والبيانات اللازمة فيما يخص القوى العاملة كزيادة المهارة والإنتاجية بتطبيق برامج لتعليم وتدريب العاملين وغيرها.

وفي هذا الفصل سيتم محاولة توضيح المفاهيم النظرية المتعلقة بمتغيري الدراسة وهما أهمية راس المال الفكري كمتغير مستقل والافصح عنه في المؤسسة الاقتصادية خدمية كمتغير تابع مع الاشارة الى العلاقة بينهما تم التطرق الى عرض شامل حول الدراسات السابقة لهذين المتغيرين.

وبذلك تتكون دراسة هذا الفصل تتمحور حول ما يلي:

- ✓ المبحث الاول: محاسبة الموارد البشرية
- ✓ المبحث الثاني: راس المال الفكري في المؤسسة الاقتصادية
- ✓ المبحث الثالث: عرض الدراسات السابقة

المبحث الأول: محاسبة الموارد البشرية

نتيجة لهذا الدور الذي يلعبه العنصر البشري، وتزايد الاهتمام به فقد وجدت النظرية المحاسبية ضرورة استحداث نظام جديدي يطلق عليه محاسبة الموارد البشرية يهتم بقياس القيمة الاقتصادية والتكاليف المتعلقة بالموارد البشرية، وتوصيل تلك المعلومات الى المستخدمين ومتخذي القرارات المالية والإدارية.

المطلب الأول: ماهية محاسبة الموارد البشرية

ظهرت مفاهيم وتعريف عديدة لمحاسبة الموارد البشرية من قبل العديد من الجمعيات والأشخاص "مفكرين وباحثين" من ذوي العلاقة والاختصاص، يركز معظمها على مسألة قياس البيانات المتعلقة بالموارد البشرية، كما يتوجه بعضها نحو موضوع الإفصاح عن الموارد البشرية كأصول في التقارير المالية الموجهة نحو الجهات ذات المصلحة.

الفرع الأول: مفهوم محاسبة الموارد البشرية

✓ طبقاً للتعريف الذي وضعته لجنة المحاسبة عن الموارد البشرية المنبثقة عن جمعية المحاسبة الأمريكية (A-A-A) فإن محاسبة الموارد البشرية "هي عملية تحديد وقياس البيانات الخاصة بالموارد البشرية و توصيل هذه المعلومات للجهات المعنية و هي بذلك تشتمل على التكاليف التي تتحملها المنشآت التي تهدف إلى الربح و غيرها في سبيل استقطاب و اختيار و تعيين و توظيف و تدريب و تنمية الموارد البشرية لهذه المنشأة و هي تشتمل أيضاً على قياس القيمة الاقتصادية للبشر العاملين في المنشأة ، و باختصار فهي تشمل المحاسبة عن البشر باعتبارهم موارد تنظيمية و ذلك لكل من أغراض المحاسبة الإدارية و المحاسبة المالية¹.

✓ كما تعرف أيضاً على أنها "عملية تقييم حالة الموارد البشرية وإعداد التقارير عنها في المؤسسة، وقياس تغيراتها خلال فترة زمنية معينة".

✓ وأكثر تعاريف محاسبة الموارد البشرية انتشاراً هو ذلك الذي قدمه Flamholtz حيث عرفها بأنها "وسيلة لقياس التكاليف التي تحدث في المشروع أو المشروعات الأخرى نتيجة لاختيار الأصول البشرية أو تأخيرها أو تدريبها أو تعيينها أو تمنيتها، كما تتضمن أيضاً القياس الاقتصادي لقيمة الموارد البشرية بالنسبة للمشروع.

✓ كما يعرفها برومت Brummet بأنها "عملية قياس دينامية العنصر الإنساني في المنظمة واعداد التقارير اللازمة عن ذلك"، وينظر كل من Matzy & Usry إلى محاسبة الموارد البشرية على "أنها عملية تطوير تقييمات مالية للأفراد والجماعات في المنظمة والمجتمع، ومراقبة هذه التقييمات عبر الزمن".

¹ أريك فلامهولز، المحاسبة عن الموارد البشرية، ترجمة محمد عصام الدين زايد، المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية 1992، ص 7.

من التعريفات المذكورة، هي أمثلة على تعريفات كثيرة واردة في الأدبيات المحاسبية، ويتفق الكثير منها على أن البشر موارد في المنظمة وأن محاسبة الموارد البشرية تتناول قياساً أو تقييماً للأفراد وإيصال هذه المعلومات إلى الجهات المهتمة كما يتضمن مراعاة الاستثمار في الأفراد، وكيفية تغير قيمة الأفراد عبر الزمن.¹

الفرع الثاني: أهمية محاسبة الموارد البشرية

- تنبع أهمية محاسبة الموارد البشرية من مستخدمي التقارير المالية (الداخليين والخارجيين على حد سواء) حيث يتلقون معلومات عن بُعد إضافي من أبعاد المؤسسة وهو البعد المتعلق بالموارد البشرية، والذي عادة لا يتم تقديم معلومات حوله إلا فيما يخص الأجور والرواتب والمكافآت، وتتجلى أهمية محاسبة الموارد البشرية من خلال ما يلي:
- ✓ محاسبة الموارد البشرية تحاول قياس فوائد الانفاق على الموارد البشرية في حين أن المحاسبة التقليدية لا تحاول تحديد هذه الفوائد، ولا يمكن أن يتم الاعتراف بقيمة الموارد البشرية حسبها إلا كجزء من الشهرة، فهي تعامل الموارد البشرية كمصروف للفترة وتحمله للداخل الخاص بها، وهذا يمكن أن يؤدي إلى تشويه قياس الدخل، فهناك مبالغة في النفقات وتقليل من ربح الدورة.
 - ✓ بعدم الاعتراف بالأصول البشرية ضمن قوائم المالية، فإن قاعدة الاستثمار ستقيم بأقل من قيمتها وهذا يشوه العائد على الاستثمار ومقاييس معدل العائد فتحت نظم المحاسبة التقليدية، قد لا تنعكس التغيرات في قدرات الموارد البشرية للمؤسسة حتى بعد فترة طويلة من الحدث.
 - ✓ توفر محاسبة الموارد البشرية إطار لتحقيق الاستفادة المثلى من قيمة الموارد البشرية، كما أنها تسمح للتنظيم البشري أن يقسم على أساس التكاليف والفوائد، مما يسمح للمؤسسة بأكملها أن تُدار بأكبر عقلانية اقتصادية.
 - ✓ صنع القرار الخارجي كذلك يمكن أن يُحسن بواسطة محاسبة الموارد البشرية، فمن خلال أخذ الموارد البشرية بعين الاعتبار يكون المستثمرون قادرين على تقييم أداء المؤسسة وأفاقها المستقبلية بمزيد من الثقة، كما يمكن تحديد مساهمة كل من مدخلات المؤسسة، وتقييم نسبة الأصول البشرية إلى إجمالي الأصول مما يفيد في تقديم تنبؤ مفيد لأداء الشركة.
 - ✓ حسب العديد من الباحثين فإن نقص المعلومات حول الموارد البشرية يؤدي إلى عدم اليقين بشأن قيمة المؤسسة، ولاسيما في الصناعات كثيفة العمالة.
- باختصار يمكننا القول بأن محاسبة الموارد البشرية مفيدة ولديها أهمية كبيرة في صناعة القرارات الاقتصادية، فهي ملائمة لتخصيص القرارات الداخلية الخاصة والخارجية، قرارات الاستثمار، وهناك أدلة ميدانية على فوائدها، لكن ذلك يعتبر غير حاسم بسبب الصعوبات المنهجية المرتبطة بتقييم واستخدام الأصول غير الملموسة.²

¹ صلاح الدين سوالم، أثر تطبيق محاسبة الموارد البشرية في تحقيق الميزة التنافسية بالمؤسسة الاقتصادية (دراسة ميدانية بالمؤسسة الوطنية للدن، وحدة سوق أهراس)، مجلة مجاميع المعرفة، المجلد 06، العدد 02، جامعة محمد الشريف مساعدي، سوق أهراس، 2020 ص 159.

² صلاح الدين سوالم، مرجع سابق، ص 159.

الفرع الثالث: أهداف محاسبة الموارد البشرية

تهدف محاسبة الموارد البشرية مثلها مثل باقي أنواع المحاسبة الأخرى إلى تحقيق مجموعة من الأهداف من بينها:

- ✓ إيجاد طرق قياس يعتمد عليها في معرفة تكلفة الموارد البشرية.
- ✓ وضع التقارير المالية الصحيحة عن نشاط المنشأة.
- ✓ اتخاذ القرارات المالية السليمة عن المنشأة سواء بواسطة الإدارة أو بواسطة الأشخاص الخارجين المعنيين.
- ✓ توفير معلومات عن كفاية المديرين في استخدام الموارد البشرية كأصل من أصول المنشأة.
- ✓ تنظيم وتنسيق استخدام كافة الموارد في المنشأة سواء كانت طبيعية أو مالية أو بشرية.
- ✓ توفر للإدارة معلومات عن التكاليف الفعلية لاستقطاب الموارد البشرية، وتنميتها سواء بإضافة موارد بشرية جديدة أو تطوير الموارد الحالية.
- ✓ المساعدة في إعداد الموازنة التخطيطية لتكاليف الحصول على الموارد البشرية وتنميتها.
- ✓ تحديد قيمة الأفراد بالنسبة للمنشأة، وذلك بإيجاد مقاييس صالحة وموثوق بها.
- ✓ تحديد العائد الذي يحصل عليه المشروع من رأس المال البشري، وتقييم قرارات الاستثمار في القوى العاملة، وذلك بمقارنة التكلفة بالمنفعة لمختلف البدائل¹.

الفرع الرابع: إجراءات محاسبة الموارد البشرية

إن أول تحدي واجه تطبيق محاسبة الموارد البشرية يتمثل بقياس قيمة الموارد البشرية بصيغة مالية، وهناك منهجين لقياس الموارد البشرية، الأول يعتمد على القيمة والثاني يعتمد على التكلفة.

• محاسبة الموارد البشرية على أساس القيمة:

يعتمد هذا المنهج على القيمة الاقتصادية للفرد، ومدى مساهمته في تحقيق أرباح الشركة حيث يتم اعتبار الفرد هنا كأحد الأصول في الشركة ومحاولة تحديد المنافع التي يمكن الحصول عليها من هذا الأصل. إذ أن قيمة الشيء بالنظر الاقتصادية تتمثل بالقيمة الحالية للمنافع المتوقع الحصول عليها من هذا الشيء في المستقبل وهناك عدة نماذج لقياس قيمة الموارد البشرية.

• محاسبة الموارد البشرية على أساس التكلفة:

يعتمد هذا المنهج على التكاليف الخاصة بالموظفين والتي تتحملها الشركة، والمتمثلة بتكاليف التوظيف والتدريب والتطوير وتكاليف المحافظة على الموارد البشرية وهناك عدة أساليب لقياس تكاليف الموارد البشرية مثل تكاليف التاريخية وتكاليف الفرصة البديلة وتكاليف الاستبدال، حيث يمكن اعتماد أي من هذه الطرق في تقييم الموارد البشرية على أساس التكلفة.

¹ صلاح الدين سوايم ، مرجع سابق ، ص 159.

أما المعالجة المحاسبية للموارد البشرية فتختلف حسب الأهداف الأساسية التي تركز عليها الشركة بتطبيقها لمحاسبة الموارد البشرية وكذلك تعتمد على حجم الشركة ومدى تنوع الموارد البشرية الموجودة في الشركة ووفقاً لدراسة تم طرح ثلاثة أساليب للمعالجة المحاسبية للموارد البشرية:¹

• الأسلوب الأول: يتم انشاء ستة "6" حسابات.

أ- حساب تكاليف الموجودات البشرية.

ب- حساب تكاليف الحصول على الموارد البشرية (تكاليف التعيين)

ت- حساب تكاليف تطوير الموارد البشرية.

ث- حساب الاستنفاد المتراكم للموارد البشرية.

ج- حساب رأس المال البشري.

ح- حساب احتياطي خسائر الموارد البشرية.

حيث أن تكاليف التعيين وتكاليف التطوير ترحل إلى حساب الموجودات البشرية في نهاية الفترة، وأن قيمة استنفاد الموارد البشرية تعالج في نهاية الفترة في الجانب المدين لحساب الاستنفاد المتراكم للموارد البشرية، وتقيد قيمة استنفاد الموارد البشرية الخاصة بالفترة المالية ضمن حساب التشغيل الخاص بالفترة.

• الأسلوب الثاني: يتم انشاء "4" أربعة حسابات، وهي:

أ- حساب لتكاليف الحصول على الموارد البشرية.

ب- حساب لتكاليف تطوير الموارد البشرية.

ج- حساب للموجودات البشرية.

د - حساب للاستنفاد المتراكم للموارد البشرية.

وتكون المعالجات المحاسبية مشابهة للأسلوب الأول.

• الأسلوب الثالث: يتم انشاء حسابين هما: حساب الاستثمار في الموارد البشرية، وحساب آخر لاستنفاد الاستثمارات في الموارد البشرية، كما يتم انشاء مستوى ثاني من الحسابات ترحل جميعها في حساب الاستثمار في الموارد البشرية، تتمثل في حسابات التكاليف المختلفة الخاصة بالموارد البشرية، كتكاليف التعيين وتكاليف التدريب وتكاليف المحافظة على الموارد البشرية.

ان الأساس في محاسبة الموارد البشرية هو الإفصاح عن تكاليف الموارد البشرية التي يمكن الاستفادة منها في فترات لاحقة في الميزانية العمومية بدلاً مما يجري عليه الحال في المحاسبة التقليدية اذ يتم الإفصاح عن كافة التكاليف التي تخص الموارد البشرية ضمن قائمة الدخل باعتبارها تكاليف إيرادية.

¹ - ثامر عادل الصقر، محاسبة الموارد البشرية المفهوم والاهمية، دراسة عينة من الشركات العراقية في البصرة، مجلة دراسات البصرة كلية الإدارة والاقتصاد، قسم محاسبة، العدد(16)، السنة الثامنة، 2013ص 179

تعتمد محاسبة الموارد البشرية على الإفصاح عن الموارد البشرية في القوائم المالية من خلال رسملة تكاليف التوظيف و التدريب و التطوير للموظفين و اظهارها في الميزانية العمومية تحت بند الأصول البشرية بشكل مستقل عن الموجودات المادية كما يتم تطبيق الإجراءات الخاصة بالاستنفاد السنوي و الشطب في نهاية العمر الإنتاجي للأصول البشرية و هي مشابهة لإجراءات الاندثار و الشطب للأصول المادية في المحاسبة التقليدية حيث أن جميع التكاليف التي تخص الموارد البشرية و التي يتوقع منها عوائد مستقبلية في الفترات المالية القادمة ، سيتم رسملتها و¹ اضافتها على قيمة الاستثمارات البشرية يتم الإفصاح عن قيمة الأصول البشرية و استنفادها و المصاريف الرأسمالية الخاصة بالموارد البشرية في كل الميزانية و كشف الدخل و قائمة التدفقات النقدية كما هو الحال في معالجة الأصول المادية، و تساعد محاسبة الموارد البشرية في تقديم تقارير و كشوفاتٍ مختلفة للأغراض الإدارية و للكشوفات المرفقة بالقوائم المالية و ذلك وفقاً لحاجة المستخدمين و حسب طبيعة عمل الشركة و مدى أهمية و حجم الموارد البشرية فيها.

المطلب الثاني: تطبيق محاسبة الموارد البشرية

إنّ تطوّر وتزايد وتنوّع الشركات الدوليّة وازدياد المعاملات التجارية بينها، وتواجد العديد من الاستثمارات بين الدول الأجنبيّة خلال الأعوام السابقة بالإضافة لاحتتمال تزايدها في الأعوام القادمة بين الدول، وما نجم عنها من مشاكل العملات الأجنبية وسعر تبادلها بين دول العالم، أدى إلى ظهور المنظّمات المحاسبية والدولية التي كان هدفها وضع معايير دولية موحدة حتى تكون أساساً للاسترشاد بها في العمليات التجارية من بينها المعايير المحاسبية الدولية.

الفرع الأول: المعايير الدولية ذات الصلة بمحاسبة الموارد البشرية

إن أهم أهداف المحاسبة الدولية تتلخّص في نقطتين أساسيتين لتسهيل فهم الهدف الرئيس للمعايير المحاسبية الدولية فيما يتعلق بعرض القوائم المالية والتقارير المالية في جميع بلدان العالم بما في ذلك الولايات المتحدة:

- صياغة ونشر معايير المحاسبة العامة الواجب مراعاتها في عرض القوائم المالية وتشجيع قبولها ومراقبتها في جميع أنحاء العالم.

- العمل على تحسين وتنسيق معايير وإجراءات المحاسبة التنظيمية المتعلقة بعرض القوائم المالية.

ومن المواضيع المستجدة والمشاكل المحاسبية المعاصرة، هو المحاسبة عن الموارد البشرية، ومعايير الاعتراف بها كأصول وكيفية عرضها ضمن القوائم المالية، وفيما يلي نستعرض أهم ما ورد من قبل الهيئات والمنظمات المهنية بشأن المحاسبة عن الموارد البشرية.

¹ ثامر عادل الصقر، مرجع سابق، ص 181 .

- المعايير الدولية للاعتراف المحاسبي بالموارد البشرية

إن الفكرة الأساسية المحاسبة الموارد البشرية ليس اعتبار الأفراد بحد ذاتهم، فهم حتماً ليسوا كذلك، وإنما اعتبار الخدمات المتوقعة منهم مستقبلاً على أنها أصولاً للمنظمة، إذاً هل هناك معايير معيّنة لمعاملة الاستثمار في الموارد البشرية على أنها من أصول المنظمة؟¹

لقد حدد البيان رقم 05 المتعلق بالإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية سنة 1984 الصادر عن هيئة المحاسبة المالية، الشروط أو المعايير العامة للاعتراف بأي بند من بنود القوائم المالية وهي أربعة كما يلي:

- **التعريف:** يجب أن ينطبق على البند المراد الاعتراف به وإثباته محاسبياً أحد التعاريف الخاصة بعناصر القوائم المالية.

- ✓ **القياس:** يجب أن يتوافر للبند خاصية قابلية القياس، وستلزم هذه الخاصية أن يكون للبند خاصية ملائمة، مثل خاصية التكلفة أو القيمة أو عدد العاملين، ويتم اختيار الخاصية الأكثر ملائمة وأهمية بالنسبة للمنظمة، ولا يقتصر الإفصاح عن الموارد البشرية على خاصية واحدة، بل يمكن أن يتعدد، ويكون بذلك أكثر ملائمة.
- ✓ **الملائمة:** تُعرّف المعلومات بأنها ملائمة إذا كانت مؤثرة في اتخاذ القرارات، ولها ثلاث خصائص هي:

تقديمها في الوقت المناسب، وأن تكون المعلومات ذات قيمة تنبؤية، وأن هذه المعلومات تعتمد على التغذية العكسية.

- ✓ **الموثوقية:** وتعني خاصية المعلومات في التأكيد بأنها خالية من التحيز بدرجة معقولة وأنها تمثل بصدق ما تزعم تمثيله، ويلاحظ بأن معيار الموثوقية مرتبط بدرجة تأكيد قياس الحدث، فكلما ازدادت درجة عدم التأكد، كلما انخفضت الموثوقية وهكذا، فإن معيار الموثوقية يؤثر في توقيت الاعتراف بالموارد البشرية وإثباتها محاسبياً.

من النادر جداً أن تتوافر المعايير الأربعة بصورة متكاملة معاً، لذلك فإن الاعتراف بالبند المحاسبي في القوائم المالية يتطلب الموازنة بين اعتبارات كثيرة مثل درجة الأهمية النسبية والملائمة في التأثير على قرارات المستخدمين ودرجة الموثوقية التي يتمتع بها القياس المحاسبي.

من فحوص هذه المعايير نجد أنها طُبقت على الموارد البشرية في المنظمة، فإنه يمكن الاعتراف بها كبنود من بنود القوائم المالية، فتكلفة الموارد البشرية يمكن تعريفها وتحديدتها وكذا قياسها، وأن المعلومات الخاصة بالموارد البشرية ملائمة جداً لأنها تؤثر في اتخاذ القرارات، كما تتميز هذه المعلومات أيضاً بدرجة من الموثوقية والتأكد عند قياسها مما يجعلها تُثبت محاسبياً.

¹ محمد علي داهم، إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية، في المؤسسات الجزئية دراسة حالة مجمع صيدال، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه محاسبة مالية وتدقيق، علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة باتنة 1، 2021-2022، ص 91، ص 92.

الفرع الثاني: طرق قياس وتقييم محاسبة الموارد البشرية

نظراً للأبحاث والدراسات المبكرة للمحاسبة عن تكلفة الموارد البشرية والقيمة الاقتصادية التي تولدها والتطوير المستمر لمفاهيم ونماذج القياس، ظهرت عدة نماذج لقياس هذه التكاليف، مع عدة نماذج مستجدة، ولكن لكل منها شروط ومقاييس خاصة، ولم يثبت أي نموذج واحد أنه أكثر صحة من الآخر، حيث يستخدم كل أسلوب أنواعاً مختلفة من الطرق لتحديد قيمة المورد البشري ومدى تأثيره على القوائم المالية للمنظمة.

فالموارد البشرية ما هي إلا بند من بنود الأصول التي تمتلكها المنظمة، وعليه يتوجب وضع قيمتها بشكل كمي ضمن القوائم المالية، وقد اجتهد الباحثون في استحداث العديد من الطرائق التي تستهدف قياس قيمة منافعها المستقبلية عبر ثلاث مداخل وهي: مدخل يعتمد على التكلفة، ومدخل يعتمد على القيمة الاقتصادية، ومدخل يعتمد على المتغيرات السلوكية والاجتماعية.¹

أولاً: النماذج تعتمد على التكلفة:

يعتمد هذا المدخل من النماذج على تحديد تكلفة الموارد البشرية الناجم عن استقطاب واختيار وتعيين الأفراد في المنظمة أو تكلفة الفرصة البديلة، وهناك ثلاث أساليب تعتمد في تقييمها للموارد البشرية على التكلفة ✓ أسلوب التكلفة التاريخية: تُعامل الموارد البشرية وفق هذه الطريقة كأصول المادية الأخرى، حيث تقسم تكلفة الموارد البشرية إلى: قسم يعامل كمصروفات جارية كالرواتب والأجور والقسم الآخر يعامل كمصروفات رأسمالية وتشمل على تلك المصاريف التي تؤدي إلى زيادة النفقات المستقبلية كنفقات التدريب والاختيار والتعيين والتنمية والتي يتم إطفائها على مدى العمر الانتاجي للمورد البشري لتحديد نصيب كل فترة منها، ويمثل الجزء المستنفذ منها بقسط الإطفاء السنوي.

أما الجزء غير المستنفذ فيتمثل بالجزء المتبقي من التكلفة الاصلية التي تظهره الميزانية العمومية مطروحاً منه الجزء المستنفذ² ويتم وفق هذا المدخل رسملة البنود الكفوية الآتية:

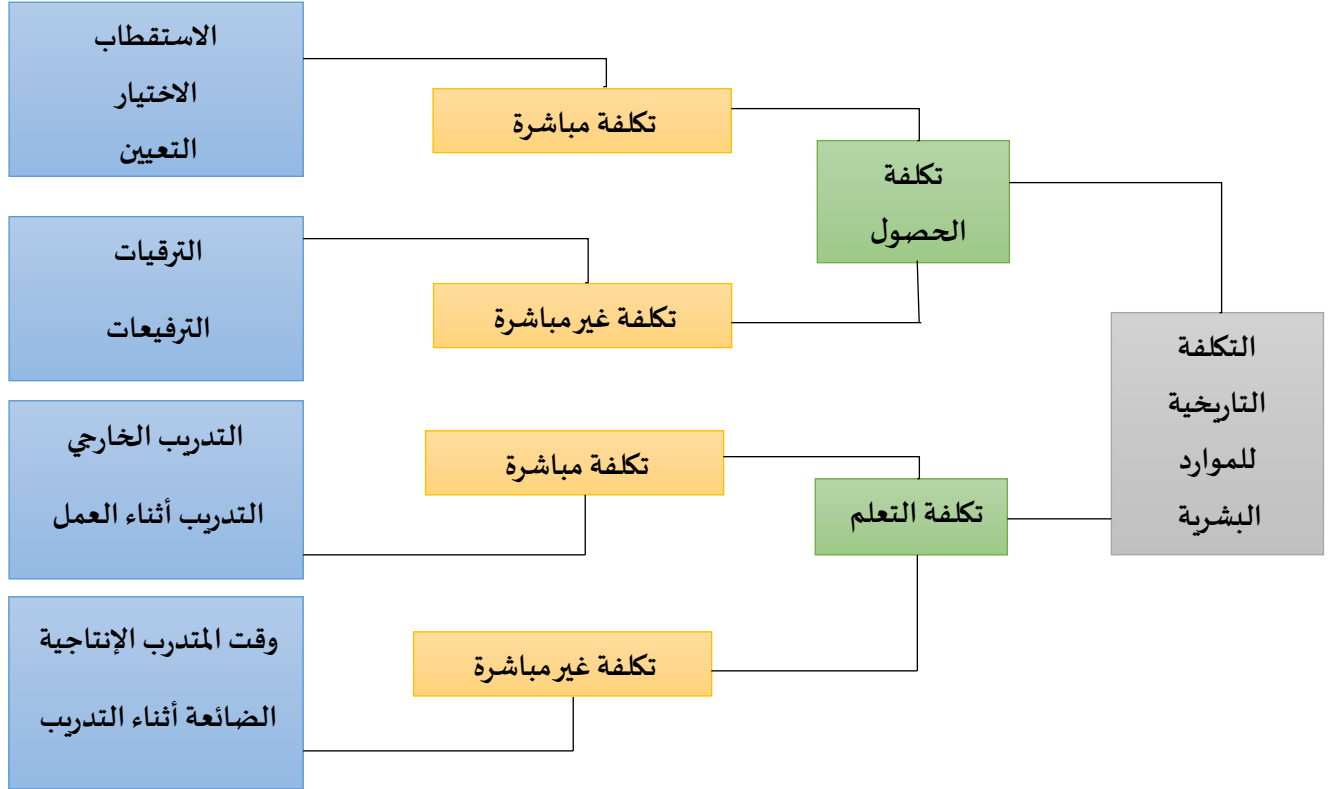
- الإعلان عن الوظائف الشاغرة والاستقطاب للموارد البشرية الجديدة للوحدة متضمنة أعاب لجنة الاستقطاب وأيه مصاريف أخرى ذات الصلة بالموارد البشرية
- اجراء المقابلات والاختبار من أجل تحديد من تمنح له الوظيفة.²
- التوظيف التي تتحملها الوحدة المعرفية في سبيل الحصول على موارد بشرية جديدة في التنظيم الإداري.
- الإعارة والتنسيب والبعثات والاجازات الدراسية داخليا وخارجياً.

¹ معاذ محمد الأعرج، استخدام نموذج Lev & Schwartz لقياس رأس المال البشري ومساهمته في صافي الدخل، دراسة تطبيقية على بنك لبنان و المهجر في الأردن، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، محاسبة، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2016، ص16.

² زرزار العياشي، طرق ومناهج قياس محاسبة الموارد البشرية، مجلة المحاسبة والتدقيق والحوكمة، جامعة جرش، المجلد 02، الاصدار 01، 2017، ص92.

- برامج تدريب والتأهيل للمورد البشري في الداخل والخارج لوضعه في مستوى الأداء المتوقع عند أقسامه بوظيفة معينة متضمنة التكاليف المباشرة وغير مباشرة سواء المديرين أو المتدربين.

الشكل رقم (1-1) يوضح أسلوب التكلفة التاريخية للموارد البشرية



المصدر: نوال حربي راضي، مدى إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الجامعات (دراسة تطبيقية)، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 16، العدد 01، جامعة القادسية كلية الإدارة والاقتصاد، قسم المحاسبة، 2013، ص 158.

- أسلوب التكلفة الاستبدالية أو تكلفة الإحلال للموارد البشرية:

تعرف تكلفة الاحلال بشكل عام بأنها التضحية التي ستتحملها المنظمة اليوم من أجل استبدال أصل موجود في المنظمة أو مستخدم فعلاً من قبلها.

من حيث علاقتها بالموارد البشرية تكلفة الاحلال هي التضحية التي ستتحملها المنظمة اليوم لإحلال موارد بشرية بدلاً من الموجود الآن، بحيث يكون البديل الأصل البشري قادراً على تقديم نفس الخدمات التي يقوم بها الفرد من قبله في نفس الوظيفة.

ومن هذا يمكن التمييز بين نوعين من الإحلال أو الاستبدال:

✓ **تكلفة الاحلال الوظيفي:** هي التكلفة التي تتحملها المنظمة في سبيل إحلال شخص محل شخص آخر يشغل وظيفة معينة في المنظمة، بحيث يقوم البديل قادراً بنفس المهام التي تلتزم بها تلك الوظيفة، وتتكون تكلفة الإحلال الوظيفي من ثلاث عناصر تتمثل فيما يلي:

- تكلفة الحصول على الأفراد: وتتمثل في تكاليف الاستقطاب وال جذب والاختيار، مثل تكلفة الإعلان وتكلفة الامتيازات... إلخ
 - تكلفة التعلّم: وتتمثل في كل التكاليف التي تتحمّلها المنظمة في سبيل تعليم وتدريب العامل المراد إحلاله والتكاليف التي يُمكن أن تتحمّلها المنظمة لتعليم العامل الجديد.
 - تكلفة ترك العمل: وتتمثل في التكلفة التي يُمكن أن تتحمّلها المنظمة عندما يقوم العامل بترك العمل مثل تكلفة التعويض عن سنوات الخدمة، تكاليف التسريح، تكاليف الفرصة البديلة، والتكاليف التي من الممكن أن تتحمّلها عند شغور المنصب إلخ.
 - ✓ تكلفة الاحلال الشخصي: وتُعبّر عن التضحية التي تتحمّلها المنظمة حالياً في سبيل إحلال شخص محل آخر يكون قادراً على تقديم مجموعة الخدمات التي يُقدّمها الشخص الحالي وتشمل تكلفة إحلال الفرد أو التنظيم البشري ككل.
 - بالرغم من عدم اختلاف هذا الأسلوب مع أسلوب التكلفة التاريخية كثيراً إلا أنه يتميز عنه في كون احتساب قيمة المبالغ التي يجب رسملتها لتحديد قيمة الموارد البشرية على أساس الأسعار الجارية.
 - مما يُعاب عليه.
 - عدم وجود أصول بشرية تتماثل مع الأصول البشرية المستبدلة والواجب تقدير قيمتها.
 - نموذج تكلفة الاحلال يتضمن تكلفة الفرصة البديلة، والذي يصعب استخدامها كمقياس بديل لقيمة الموارد البشرية.
 - تقييم الموارد البشرية بشكل شخصي وهو ما يتنافى مع الموضوعية.
 - ✓ أسلوب تكلفة الفرصة البديلة (طريقة العروض التنافسية):
- تستخدم هذه الطريقة كبديل لطريقة التكلفة الاستبدالية في تقييم الموارد البشرية، وتعرف تكلفة الفرصة البديلة بأنها التكلفة التي تتحمّلها المنظمة لتغيير الاستخدام الحالي للموارد البشرية إلى استخدام آخر بديل، و بموجب هذه الطريقة يتم تحديد قيمة الموارد البشرية على أساس ما تصل إليه قيمتها في المزداد العلني الذي يُجرى بين مُدراء الأقسام في المنظمة مقابل الحصول على موظف معين يعمل في قسم آخر من المنظمة، و لا يكون الموظف ذا قيمة اقتصادية إلا إذا أعتبر عنصراً نادراً، و السعر المعتمد بهذه الطريقة هو أعلى سعر يُعلن في المزداد.¹
- ويتميز هذا الأسلوب عند استخدامه في تقييم الموارد البشرية بالمزايا الآتية:
 - أنه يضمن نجاح عملية تخصيص الموارد البشرية في المنظمة بين الاستخدامات المثلى لها.

¹ الأمين محمد عثمان آدم، القياس والإفصاح عن تكلفة الموارد البشرية وأثرها على بيانات القوائم المالية، مجلة جامعة كسلا، جامعة كسلا السودان، المجلد 04، الإصدار 05، 2014، ص225.

■ أن المؤشرات الكمية المشتقة منه تمثل دور الحوافز لدى لمديري مراكز الاستثمار، وذلك للمحافظة على الكوادر ذات المهارات المتخصصة، والعمل على رعايتها وتنميتها.

● ومن بين عيوب هذه الطريقة:

■ اهتمامها بالعنصر البشري النادر والذي يتميز بمهارات خاصة.

■ اعتمادها على التقديرات الشخصية بالإضافة للأثار النفسية السيئة التي تتركها هذه الطريقة على نفسية العاملين الذين لم يدخلوا المنظمة وبالتالي تخفيض إنتاجيتهم.

ثانياً: النماذج التي تعتمد على القيمة الاقتصادية

إن الأساليب السابقة الذكر والتي تعتمد على مدخل التكلفة، تُهمل شيئاً أساسياً لا يُغفل عنه في هذا العصر، وهي القيمة الاقتصادية التي تُتوقع من الخدمات المقدمة من هذه الموارد البشرية مستقبلاً من هنا بدأ التفكير في أساليب أخرى تُعنى بالخدمات المستقبلية لهذه الموارد، عُرفت بأساليب القيمة التي تقيس القيمة الحالية للإيرادات المستقبلية المتوقعة منها.

وقد قدّم الباحثون عدّة أساليب للوصول الى القيمة الحقيقية للمورد البشري التي أكثر موضوعية يمكن تفصيلها كالتالي:

✓ نموذج التعويضي (Lev and Schwartz)

قام الباحثان **Lev and Schwartz** باشتقاق نموذج لقياس القيمة الاقتصادية للموارد البشرية في المنظمة من خلال الأخذ بعين الاعتبار المفهوم الاقتصادي لرأس المال البشري في البيانات المالية حيث أنه يتضمن استخدام المرتبات والأجور المستقبلية المستخدم لفرد كمدخل لقيمته و تبعاً لذلك فإن قيمة رأس المال البشري لشخص بعمر y هو القيمة الحالية لعائداته المتبقية من خدمته وهذا النموذج لا يمثل قيمة الفرد بالنسبة للمنظمة باعتبار أن المرتبات والأجور هي تكلفة العمل وليس قيمته ، ولهذا فإن القيمة التي يقدمها هذا النموذج تكون قيمة العامل بالنسبة لنفسه أو هي قيمته من وجهة نظر الاقتصاد الكلي .

هذا، ويعاني هذا النموذج من تحديات تتعلق بالعناصر الرئيسية التي يتكون منها كتقدير المرتبات والأجور المستقبلية والمدة ومعدل الخصم، التي تحمل في طياتها قدراً كبيراً من عدم الموضوعية بالإضافة الى اهمال احتمال ترك الشخص للمنظمة قبل الوفاة أو التقاعد، واحتمال تغيير وظيفته خلال عمله المهني.

✓ نموذج الشهرة غير المشتراة

يقضي هذا النموذج بأن تترجم أرباح المنظمة التي تزيد عن متوسط الأرباح السائدة في الصناعة الى شهرة محل، ويتم تخصيصها للموارد البشرية في ضوء نسبة الموارد البشرية الى اجمالي الأصول، وتشتق قيمة شهرة المحل من المزايا الاقتصادية إذا قورنت بمنظمة جديدة في مجال النشاط نتيجة للأمر التالية:

• وجود علاقات مستقرة لها في جميع الأسواق التي تتعود التعامل فيها ليس فقط في سوق العمل بل في سوق المشتري بما فيها سوق العمل.

• وجود علاقات مستقرة لها من الأجهزة الحكومية ومع الجهات غير التجارية التي تتفاوض معها.

• وجود علاقات بشرية تتسم بطابع التعاون وروح الفريق وتمتعها بقدر من المعرفة يجعلها في وضع أكثر ملائمة.

✓ نموذج المزايدة التنافسية Hekimican and Jones

يقترح هذان المؤلفان إجراء يتزايد بوساطته مديرو مراكز الربح على خدمات العمال ذوي المكانة المتميزة في أقسامهم المختلفة، وسيعتمد سعر المزايدة الأعلى كقيمة للفرد نظراً لأنه سيمثل المعادل التقديري الحالي للاستخدام الأمثل لخدمات الأفراد بين مراكز الربح.

ويلاحظ هنا أن هذا النموذج يقدم بعض التقديرات للقيمة أفراد معينين ممن يرسو عنهم المزايد ليشجع أداء هذا الفرد ليحظى عائداً معقولاً، إلا أنه في أقل فوائده، هو حل جزئي جداً فقط، لأنه سيكون قابلاً للتطبيق لمجموعة قليلة صغيرة جداً من الموارد البشرية الكلية لمنظمة ما.

✓ نموذج القيمة الاقتصادية Flamholtz and Pyle

يهدف هذا النموذج إلى تقديم لمحة عامة عن وضع نهج للقياس والإبلاغ عن الأصول غير الملموسة منذ منتصف 1990، وتحديد رأس المال الفكري والحسابات الذاتية كوسيلة محتملة لاستمرار هذه العملية بطريقة مفيدة.

لقد وُجدت مقاييس عدة للموارد البشرية المتضمنة مفهوم القيمة الاقتصادية التي تنبؤ بالإيرادات المستقبلية، حيث يتم خصم تلك الإيرادات وتوزيع هذا المبلغ نسبياً على جميع الأصول ومنها الموارد البشرية، ويلاحظ على هذا النموذج أنه يضع الموارد البشرية مع الموارد الأخرى في نفس مستوى مساهمتها في الإيرادات.¹

الفرع الثالث: معوقات وصعوبات تطبيق محاسبة الموارد البشرية

إن تطبيق محاسبة الموارد البشرية بشكل فعال يتطلب ثلاثة نقاط أساسية حسب Roslender & Dyson هي:

■ معرفة عميقة بتكلفة الموارد البشرية والنتيجة التي تحققها وقيمتها.

■ اعدادات ومقومات إدارية عالية للمؤسسة.

■ ضبط الهدف وتنفيذ محاسبة الموارد البشرية من وجهة نظر الإدارة الاستراتيجية.

لكن كل عمليات تطبيق محاسبة الموارد البشرية داخل المؤسسة تصطدم بجملة من المعوقات تختلف من مؤسسة إلى أخرى وسوف نحاول تحديد بعض المعوقات والمشاكل التي تعارض تطبيقها.

✓ يرى A.Lakshmana Rao إن معوقات تطبيق محاسبة الموارد البشرية من وجهة نظر دراسته هي:

¹ محمد علي داهم، مرجع سابق، ص 110 ، ص 111.

- عدم التأكد من المنافع المستقبلية.
 - غياب الاستثمار الاولي في الاستحواذ على الأصول البشرية.
 - عدم وجود الملكية الحقيقية للموظفين جسدياً من قبل صاحب العمل.
 - عدم وجود توجيه المبادئ والمفاهيم والاتفاقيات والهيئات التنظيمية.
 - عدم الاحتراف من قبل السلطات الضريبية.
 - عدم وجود الوعي الكافي لمفهوم محاسبة الموارد البشرية.
- ✓ أما دراسة **Herman A.Theeke** فتري في معوقات هناك عوامل اجتماعية وثقافية، تركز على رفض القبول بفكرة قياس الموارد البشرية، وعدم الاعتراف بكونها أحد بنود الأصول، على اعتبار أن الموارد البشرية لا يمكن امتلاكها.
- ✓ كما حدد ثامر الصقر معوقات تطبيق محاسبة الموارد البشرية في العوامل التالية:
- إن تطبيق نظام محاسبي جديد يتضمن الإفصاح عن الموارد البشرية سيصطدم بالنظام المحاسبي التقليدي المعتمد والذي لديه قبول عام، حيث من الصعب القبول بمعالجة الأصول البشرية كما تعالج الأصول في النظام التقليدي.
 - إن تطبيق محاسبة الموارد البشرية يتطلب تطوير نسب الاستنفاد الأصول البشرية حيث تخفض قيمة الاستنفاد السنوي للأصول البشرية من قيمة الأرباح كما هو الحال في اندثار الأصول المادية، لكن استنفاد قيمة الموارد البشرية يواجه صعوبة باختلاف نسبة استنفاد الافراد حيث أن بعضهم تقل قدراته مع مرور الزمن في حين أن البعض الاخر تزداد قدراتهم و بالتالي قيمتهم من خلال زيادة الخبرة المتراكمة لديهم كما أنه من الصعب تقدير فترة استنفاد الموارد البشرية وأيضاً معالجة شطب الأصول البشرية لدى انتهاء السنوات التقديرية للاستفادة منها.
 - إن العديد من إجراءات محاسبة الموارد البشرية لا تلاقي قبولاً تاماً فمثلاً إن لكل من منهج القيمة ومنهج الكلفة في تقييم الموارد البشرية لهما انتقادات بعدم الموضوعية ورغم أن منهج القيمة لاقى قبولاً واسعاً خلال الفترة الماضية إلا أن هذا المنهج يعتمد على قياس قيمة الأفراد بمقدار مساهمتهم في تحقيق الأرباح ولذلك سينتج عن تطبيق هذا المنهج صعوبة في تقييم الأفراد وخاصة الأفراد العاملين في المجال الإداري والأعمال المتداخلة التي يصعب التمييز في مستوى مساهمة كل منها في تحقيق الأرباح.¹
 - إن عملية قياس قيمة الأفراد وفقاً لمحاسبة الموارد البشرية يفترض بقاء الأفراد في المؤسسة ووضع مسار محدد للتطور الوظيفي للأفراد مع مراعاة سياسات التقاعد واحتمالية مغادرة العمل في أي وقت وإن تطبيق ذلك في الواقع العملي يكون صعب.

¹ طارق هزوشي، دروم أحمد، معوقات تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، دراسة من وجهة نظر عينة من محافظي الحسابات، أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد 22، جامعة محمد خضير، بسكرة، 2017، ص 94، 95

الفرع الرابع: مزايا تطبيق محاسبة الموارد البشرية

الغرض الرئيسي من محاسبة الموارد البشرية هو مساعدة المتخصصين في الموارد البشرية وكبار المديرين على استخدام الموارد البشرية للمؤسسة بكفاءة وفعالية.

كما تهدف محاسبة الموارد البشرية إلى تزويد المستخدمين بالمعلومات اللازمة لاكتساب الموارد البشرية وتطويرها وتخصيصها والحفاظ عليها ومكافأتها والاستفادة منها.

تقيس محاسبة الموارد البشرية تكلفة وقيمة الأشخاص بالمؤسسة لاستخدامها في مجموعة متنوعة من قرارات الإدارة.

توفر محاسبة الموارد البشرية معلومات حول التكلفة الاجمالية للأصول البشرية التي يمكن استخدامها لحساب فوائدها للأعمال من خلال مقارنتها بالمزايا التي يقدمها الموظفون.

يصبح رأس المال البشري أهم الأصول في الشركة لاستخراج القيمة يتجاهل النظام المحاسبي الحالي أهمية الموارد البشرية يفتقر المديرون إلى المعلومات حول فعالية وكفاءة استثمار الموارد البشرية.

حدد الخبراء أن محاسبة الموارد البشرية تنتج مجموعة متنوعة من الفوائد للإدارة والموظفين والمساهمين، وهي مدرجة أدناه:

- توفر محاسبة الموارد البشرية معلومات مفيدة حول التكلفة وقيمة الموارد البشرية يظهر نقاط القوة والضعف في الموارد البشرية كل هذه المعلومات تساعد المديرين في التخطيط واتخاذ القرارات الصحيحة بشأن الموارد البشرية.
- يرغب المستثمرون في معرفة قيمة الأصول البشرية للشركة علاوة على ذلك يريدون معرفة استثمار المنظمة في الموارد البشرية ستساعدهم هذه المعلومات في اتخاذ قرارات للحصول على المخزون والاحتفاظ به والتخلص منه.
- توفر محاسبة الموارد البشرية معلومات مفيدة لوضع سياسات موظفين مناسبة حول الترقية وبيئة العمل الملائمة والرضا الوظيفي للموظفين.
- يسمح لموظفي الإدارة بمراقبة استخدام الموارد البشرية بشكل فعال.
- أنه يوفر أساساً سليماً وفعالاً للتحكم في الأصول البشرية، أي ما إذا كان الأصل قد تم تقديره أو استنفاده أو حفظه.
- يساعد في تطوير مبادئ الإدارة من خلال تصنيف النتائج المالية للممارسات المختلفة.
- فقط المنظمات المشهورة هي التي تجري محاسبة الموارد البشرية لذلك يريد الأشخاص الأكفاء والقادرون الانضمام إلى هذه المنظمات لذلك فهو يجذب أفضل الموظفين والمديرين للمنظمة.
- يوفر معلومات التكلفة، القيمة لاتخاذ قرار اداري بشأن الحصول على الموارد البشرية وتخصيصها وتطويرها وصيانتها من أجل تحقيق فعالية التكلفة.
- إنه يعوض عدم اليقين والتغيير لأنه يمكن المنظمة من الحصول على الشخص المناسب للتوظيف المناسبة في الوقت والمكان المناسبين.
- يوفر مجالاً للنهوض بالموظفين وتطويرهم من خلال التدريب والتطوير الفعال.

■ يساعد الموظف الفرد على التطلع إلى الترقية ومزايا أفضل.

■ يهدف إلى رؤية المشاركة البشرية في المنظمة لا تضيع وتحقق عوائد عالية للمنظمة.

يمكن أن تتوقع التغيير في القيمة والكفاءة والموقف من الموارد البشرية وبالتالي تغيير تقنيات إدارة العلاقات الشخصية.¹

المطلب الثالث: الإفصاح المحاسبي للموارد البشرية

اختلفت وجهات نظر الباحثين و المهنيين حول مفهوم الإفصاح خاصة فيما يتعلق بمحتوى الإفصاح و مستواه، فمنهم من لا يحصر نطاق مشكلة الإفصاح في مجرد درجة تفصيل القوائم المالية المنشورة أو في أساليب تبويب و عرض المعلومات في هذه القوائم و إنما تعدى هذا النطاق يجعل منه عنصر دقة و مصداقية للأرقام المعروضة في هذه القوائم هو أساس مشكلة الإفصاح، في حين أن آخرون يرون أن مشكلة الإفصاح تنحصر فقط في نطاق عرض المعلومات في القوائم المالية المنشورة و مجرد أهمية هذه المعلومات المعروضة فيها، ومن ثم الشكل الذي يتم فيه عرض هذه المعلومات أما مسألة صحة و مصداقية الأرقام في تلك القوائم فهي مسألة أخرى تتعدى من وجهة نظرهم حدود مشكلة الإفصاح لتدخل نطاق مشكلة القياس المحاسبي.

الفرع الأول: مفهوم الإفصاح المحاسبي

✓ الإفصاح في المحاسبة " هو أن تُظهر القوائم المالية جميع المعلومات الرئيسية التي تُهم الطوائف الخارجة عن المنظمة و التي تساعد على اتخاذ قراراتها الاقتصادية بصورة رشيدة"، و عرف " هندركسن" الإفصاح على أنه " عرض للمعلومات المهمة للمستثمرين و الدائنين و يميزهم من المستفيدين بطريقة تسمح بالتنبؤ بمقدرة المنظمة على تحقيق أرباح في المستقبل، و مقدرته على سداد التزاماته و أن كمية المعلومات التي يجب الإفصاح عنها لا تتوقف على مدى خبرة القارئ و لكن على المعايير المرغوبة"، أما " تشاندرل" فعرفه على أنه " إجراء يتم من خلاله اتصال المنظمة بالعالم الخارجي".

أما مطر فيرى أن متطلبات عرض المعلومات في القوائم المالية وفقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها تقضي بتوفير عنصر الإفصاح المناسب في هذه القوائم، وذلك بشأن جميع الأمور المادية و عنصر الإفصاح المقصود هنا على صلة وثيقة بشكل و محتوى القوائم المالية و المصطلحات المستخدمة فيها، وأيضاً بالملاحظات المرفقة معها و بمدى ما فيها من تفاصيل تجعل لتلك القوائم قيمة إعلانية من وجهة نظر مستخدمي هذه القوائم.

¹ راند الأعمال العربي، محاسبة الموارد البشرية التعريف والمزايا والقيود، <https://the-arabic-entrepreneur.com>، 9:25، 2023/04/08.

من التعاريف السابقة يمكن أن نعرف الإفصاح المحاسبي على أنه عرض للمعلومات المحاسبية وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عنها بصورة تفيد الأطراف الداخلية والخارجية بهدف أخذ نظرة عن القوائم المالية واتخاذ القرارات بصورة سليمة تمكنهم من تحقيق أهدافهم.¹

الفرع الثاني: أهمية الإفصاح المحاسبي للموارد البشرية

اهتم كثير من الجمعيات المهنية المحاسبية، وإدارات البورصات العالمية، وكذلك الباحثين خصوصاً المهتمين منهم ببحث الجوانب المختلفة لفرضية السوق المالي الكفو، كلهم اهتموا بمفهوم الإفصاح المناسب و الذي يوفر المعلومات المحاسبية المالية للفئات التي تستخدم القوائم المالية، و التي على ضوءها يكون اتخاذ القرارات الاقتصادية بصورة رشيدة وعلى ضوء هذه الأهمية حرصت المجمع المهنية على إصدار معايير خاصة بالإفصاح، وفي ظل الاقتصاد القائم على المعرفة تنبع أهمية كبيرة للإفصاح عن معلومات الموارد البشرية لمختلف المنظمات في التقارير المالية كأحد عناصر الأصول فيها و يمكن استخلاص أهمية الإفصاح عن الموارد البشرية في النقاط التالية :

- مساعدة المنظمات والمهتمين في اتخاذ القرارات.
- تحسين جودة القرارات المتخذة من قبل الأطراف الداخلية والخارجية من خلال إعطاء قيمة اقتصادية للمنظمات من خلال توفير معلومات حول الموارد البشرية والتي لا يُفصح عنها إلا في ظل الوضع التقليدي.
- يساعد الإفصاح في زيادة الاستثمار في الموارد البشرية كمؤشر لزيادة الاهتمام وتنمية هذه الموارد.
- تكون أهمية الإفصاح عن استثمار الموارد البشرية في انجاز الأهداف وحصول المنظمات على منافع من جانبين:
- ✓ الجانب الأول: داخلي: يتمثل في إدارة الشركة عن طريق مسانبتها في إتمام وظائفها على أكمل وجه من تخطيط، تنفيذ، تقويم أداء، واتخاذ القرارات المتعلقة في الموارد البشرية.
- ✓ الجانب الثاني: خارجي: المتمثل في المستثمرين والمحللين، الأسواق المالية المختلفة.
- يدخل الإفصاح عن الموارد البشرية ضمن الإفصاح الاختياري لذلك تزايدت الدراسات حول هذا الموضوع في الآونة الأخيرة بحيث يشجع الإفصاح الاختياري عن الموارد البشرية لما له من أهمية كبيرة للمستثمرين وأصحاب القرار.
- يساهم الإفصاح الاختياري المتعلق بعناصر الموارد البشرية في زيادة الربحية فالمنظمات التي تفصح أكثر عن مواردها البشرية أكثر ربحية وأكثر استقطاباً للمستثمرين.
- يؤثر في مدى افصاح المنظمات عن بياناتها المالية في المواقع الالكترونية كل من حجم المنظمة وعمرها وارتفاع السيولة ونوع القطاع والربحية.

¹ خالد الخطيب، أثر الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية للشركات المساهمة العامة الأردنية في ظل معيار المحاسبة الدولي رقم 1، مجلة جامعة دمشق، سوريا، المجلد 18، العدد 02، 2002، ص 152.

■ ترغب المنظمات التي وضعها المالي جيد في الإفصاح عن ذلك عن طريق النسب المالية وربط أيضاً ارتفاع السيولة مع زيادة مستوى الإفصاح.¹

الفرع الثالث: طرق الإفصاح المحاسبي للموارد البشرية.

تناولت أدبيات الفكر المحاسبي العديد من طرق الإفصاح والتقارير عن البيانات الخاصة بالموارد البشرية نذكر منها:

➤ الإفصاح في تقرير مجلس الإدارة

يتم بموجب هذه الطريقة الإفصاح عن البيانات المالية المتعلقة بالاستثمار في الموارد البشرية في تقرير مجلس الإدارة بحيث يتم توضيح حجم الاستثمارات التي قامت المنشأة في توجيهها نحو تطوير الإمكانيات العملية لدى العاملين في المنشأة، وهذه المعلومات ستفيد المستثمرين والمحللين الماليين في تحديد مدى اهتمام الإدارة بتنمية الموارد البشرية باعتباره عاملاً مهماً من عوامل تحقيق الربحية في الأجل الطويل، ويمكن لهذه الطريقة خدمة المنشأة في جذب أنظار مستخدمي وقراء البيانات والإدارية في التقارير السنوية.

➤ إعداد قائمة الاستثمارات المعنوية

تقتضي هذه الطريقة إعداد قائمة الاستثمارات المعنوية للإفصاح عن الاستثمارات في الموارد البشرية، حيث تناسب هذه الطريقة الشركات التي تنفق مبالغ ضخمة على شراء براءات الاختراع وشهرة المحل لمنشآت قائمة بالإضافة إلى الاستثمارات في الأصول البشرية في المنشآت التي تستخدم أساليب التكنولوجيا المتقدمة وشركات الخدمات، ويكون لهذه القائمة تبويب منفصل من قائمة الدخل وتتضمن بيانات مالية مقارنة بتمثيلها في العام السابق.

وهذه الطريقة لها مكانة وميزة كبيرة من حيث تزويد المستثمرين بالمعلومات عن الاستثمارات في الموارد البشرية، كما أنها تتجنب مشاكل استنفاد هذه الاستثمارات إذا اعتبرت أصولاً ثابتة، ويعاب على هذه الطريقة أنها تؤدي إلى إعداد قوائم مالية تتضمن بيانات مالية غير حقيقية، وبالتحديد قائمة مركز مالي لا تتضمن كافة بنود الأصول، وقائمة دخل أدرج فيها أصول على أنها نفقات جارية تخص الفترة المالية الحالية أو الجارية فقط.

➤ قوائم مالية غير مدققة تلحق بالقوائم المالية الأساسية

يتم بموجب هذه الطريقة الإفصاح عن الاستثمارات في الموارد البشرية في قوائم مالية منفصلة لا تخضع لمراجعة مراقب الحسابات أو المراجع بحيث يتم إدراجها ضمن ملاحق القوائم المالية الأساسية المدققة من قبل المراجع الخارجي ولقد طبقت بعض الشركات هذه الطريقة مثل شركة (أر. جي. باري) التي ظلت لعدة سنوات تدرج هذه القوائم ضمن القوائم المالية المنشورة، وكذلك شركة (آبت) حيث ظهرت القوائم المالية عام 1971 مشتملة على الميزانية الاجتماعية التي تضم بند الاستثمارات في التدريب بعد استبعاد الاستنفاد.

¹ آلاء زهدي محمد الرازم، الخصائص المحددة لدرجة الإفصاح عن الموارد البشرية في التقارير المالية للشركات الصناعية المساهمة الأردنية، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، محاسبة، جامعة الزرقاء، الأردن، 2016، ص 27 ص 29.

➤ الاستثمارات في الموارد البشرية ضمن القوائم المالية المنشورة

تقوم هذه الطريقة على دمج المعلومات عن الاستثمارات في الموارد البشرية مع الاستثمارات المالية ضمن القوائم المالية المنشورة التي يتم مراجعتها من قبل مدقق الحسابات الخارجي وذلك وفقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها إذ يتوجب بموجب هذه الطريقة رسملة الاستثمارات في الأصول البشرية ويتم استنفادها على مدى العمر الإنتاجي المتوقع لهذه الأصول وتجدر الإشارة إلى أن هذه الطريقة تم تطبيقها في عدد محدود من الشركات، والسبب في ذلك كما ورد في الرأي الصادر عن لجنة المحاسبة عن الموارد البشرية المنبثقة عن جمعية المحاسبة الأمريكية بأن المشكلة تتمثل حتى الآن في التطبيق، ويسجل بموجب هذه الطريقة مبلغ استنفاد الموارد البشرية في قائمة الدخل أما القيمة غير المستنفذة عن الاستثمارات في الموارد البشرية فتظهر في قائمة المركز المالي ضمن مجموعة الأصول طويلة الأجل.¹

الفرع الرابع: تحديات الإفصاح المحاسبي للموارد البشرية

على شك أن قبول التعامل مع الموارد البشرية على أنها بند من بنود الأصول لدى المنظمة، يستلزم إدراجها في القوائم المالية والتي لها آثار على المركز المالي للمنظمة، وقد يواجه الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية تحديات وصعوبات من خلال هذه المعالجة المحاسبية نورد أهمها فيما يلي:

- اتساع الأفكار بين المحاسبين التي تناد بعدم رسملة الموارد البشرية.
- شروط التعاقد والتعيين التي غالباً ما تكون في غير صالح العاملين ولا تتضمن مزايا إضافية (يمكن رسملتها) تتناسب مع مؤهلاته والقيمة التي يمكن أن يضيفها قياساً بغيره من العاملين.
- ارتباط غالبية الإنفاق على الموارد البشرية بمنافع تتحقق في نفس سنة الإنفاق مما يضيّق نطاق رسملة الإنفاق الذي يدعم فكرة النظر للموارد البشرية كأصول.
- صعوبة فصل الإنفاق على الموارد البشرية إلى إنفاق إيرادي يُحمّل على كشف الدخل وإنفاق رأسمالي يظهر في الميزانية العمومية.
- عدم قبول الدوائر الضريبية فكرة رسملة بعض مجالات الإنفاق على الموارد البشرية أو إعادة تقويمها.
- صعوبة تحديد الفترة المستقبلية التي تغطيها منافع الإنفاق الرأسمالي على الموارد البشرية.
- يغلب على الموارد البشرية احتمالات عدم الاستمرار فضلاً عن رغبة الشركات بإبرام عقود سنوية لغالبية العاملين لديها وهذا يتطلب الإفصاح عن مصروف رأسمالي كونه إيرادي لعدم توقّع الفترة التي تغطيها المنافع والتي ستقدر بسنة واحدة استناداً إلى مبدأ التحفظ المحاسبي.
- رغبة الإدارة بعدم الإفصاح عن مظاهر الإنفاق على الموارد البشرية وخصوصيتها نتيجة المنافسة القاسية في ظل اقتصاد العولمة والذي يُستغل من المنافسين بشكل يظهر بالموقع التنافسي للشركة.
- إن الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية في تطبيقات المحاسبة الإبداعية ومن ثم تحريف البيانات المالية.

¹ أحمد محمد زطيمة، التحديات التي تواجه القياس والإفصاح عن محاسبة الموارد البشرية في الشركات الدوائية في الأردن، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة آل البيت، 2015، ص 65.

الإطار النظري والدراسات السابقة

- صعوبة إيجاد تقديرات موضوعية لتقويم الموارد البشرية التي لا ترتبط بالإنفاق الفعلي عليها وهذا يؤدي إلى تحيز الموضوعية.
- ضعف الإجراءات والسياسات المحاسبية المعتمدة حالياً في الإفصاح عن الموارد البشرية وهو ما يؤثر في النظرة الصحيحة للتطبيق المحاسبي.
- ضعف المعالجة المحاسبية عن الموارد البشرية المعتمدة في معايير المحاسبة الدولية والقواعد المحاسبية المحلية.
- عدم وجود تعريف محاسبي للموارد البشرية معتمد في الإطار الفكري للمحاسبة المالية وهذا يؤدي إلى ضعف في احكام التبرير المنطقي للإفصاح المحاسبي عنها.
- عدم تماثل وتطابق المقاييس والقواعد التي قد تستخدم للتعبير عن بعض ملامح الموارد البشرية التي لا يقابلها إنفاق فعلي أو التي يقابلها إنفاق بشكل مشترك مع أصول غير ملموسة أخرى، وهو ما يعرف بتحيز القواعد والاجراءات المحاسبية.
- صعوبة تحديد الخواص الرياضية لفئات مختلفة من العاملين ذوي تأهيل ومهارات مختلفة وهو ما قد يؤثر في القياس الكمي.
- احتمال ظهور حالات تحيز القائم بالقياس عند المحاسبة عن الموارد البشرية.
- احتمال اعتماد أساليب قياس تحكيمية عند الإفصاح عن الموارد البشرية وهو ما قد يوجد كل من تحيز الملائمة والموثوقية.
- لا تستفيد كافة فئات المستخدمين من مخرجات الإفصاح عن الموارد البشرية وهو ما يوجد تحيز الملائمة.
- تحكم مبدأ التحفظ بالإفصاح المحاسبي بشكل عام والموارد البشرية بشكل خاص لحماية المحاسب من المساءلة¹.

المبحث الثاني: راس المال الفكري في المؤسسة الاقتصادية

أصبح راس المال الفكري محور اهتمام معظم المؤسسات في عالمنا المعاصر، وقد بدأ الاهتمام به في فترة التسعينات حيث أصبح التركيز اليوم على المعرفة والمعلومات التي تعتمد في الأول على الخبراء والمتخصصين والمبدعين وذوي القدرات المعرفية المتميزة فهذه المعرفة المتراكمة والمتزايدة تشكل راس المال الفكري الذي يعتبر أداة فاعلة لدفع عجلة التنمية وتوليد الثروة وتحقيق النمو الاقتصادي ويعد من اهم البنود التي تتركز عليها الوحدات الاقتصادية.

المطلب الأول: ماهية راس المال الفكري

يعتبر موضوع راس المال الفكري حديثاً نسبياً في الفكر الإداري، وقد بدأ الاهتمام به خاصة في فترة التسعينات، ولم يجد أي اتفاق حول مفهوم واحد وواضح له، لذلك سنتطرق إلى:

¹ محمد علي داهم، مرجع سابق، ص 133 ص 132

الفرع الأول: مفهوم راس المال الفكري

✓ عرف **williams** سنة 2001 راس المال الفكري بأنه " القيمة المعززة والمدعمة لآحول المؤسسة والتي غالبا ما يكون لها طبيعة غير ملموسة، هذه القيمة تنتج من العناصر الآتية: الوظيفة التنظيمية، والشبكات الخاصة بتكنولوجيا المعلومات والعمليات وكفاءة الموارد البشرية وقدرتهم على المنافسة، ومدى قوة علاقة المؤسسة بعملائها".¹

✓ وعرفه **Drucker** سنة 1999 على أنه " يتمثل في راس المال البشري لأي مؤسسة مهما كان نشاطها أو حجمها، وهو يعتبر موردا استراتيجيا يساعدها على الابتكار والتطوير المتواصل للإنتاجية".²

✓ ويعرفه **Edvinsson** سنة 1999 " على أنه الأصول الرأسمالية الفكرية أي المعرفة، والخبرة والبنية التحتية والتكنولوجيا، والعلاقات مع العملاء، والروتين والكفاءات المهنية التي تخلق الأرباح المستقبلية المحتملة".³

ومما سبق ذكره يتضح ان راس المال الفكري يتمثل في القدرة العقلية لدى فئة معينة من الموارد البشرية ممثلة في الكفاءات القادرة على توليد الأفكار المتعلقة بالتنوير الخلاق والاستراتيجي للأنظمة والأنشطة والعمليات والاستراتيجيات بما يضمن للمنظمة امتلاك ميزة تنافسية مستدامة.

الفرع الثاني: أهمية راس المال الفكري

ان العديد من الباحثين قد ذكرو أهمية راس المال الفكري حيث ذكر كل من:

1. بن حمدان. 2001. ان أهمية راس المال الفكري تتمثل في:
 - ✓ يعد السلاح الأساس للمنظمة في عالم اليوم لان الموجودات الفكرية تمثل القوة الخفية التي تضمن البقاء للمنظمة.
 - ✓ يعد في المنظمة بمثابة ميزة تنافسية.
 - ✓ يعد كنزا مدفونا.
 - ✓ يعتبر مصدر توليد ثروة المنظمة والافراد وتطويرها وهو قادر على توليد ثروة خيالية من خلال قدرته على تسجيل براءات الاختراع.⁴
2. وقد أشار مصطفى 2004 ان راس المال الفكري هو أحد الموضوعات الرئيسية للموارد البشرية والذي يركز على فئة معينة من الأشخاص العاملين الذين يمتلكون معارف ومهارات خاصة كما وان الاهتمام براس المال الفكري يقود الى

¹ عباس صابر، نورة ايمان، مشاكل محاسبية معاصرة، النشر الجامعي الجديد، تلمسان، الجزائر، 2021، ص 59.

² بن حمين بوجمة، راس المال الفكري كألية لتحقيق الميزة التنافسية، دراسة ميدانية بمؤسسة موبيليس للهاتف النقال المدبرية الجهوية بشار، مجلة التنظيم والعمل، المجلد 5، العدد (1)(8)، 2016، ص 82.

³ كندة علي ديب، ماهر محسن مرهج، دور راس المال الفكري في الإصلاح الإداري للجامعات الحكومية السورية، دراسة ميدانية في جامعة تشرين، مجلة جامعة البعث، المجلد 40، العدد 30، 2018، ص 62.

⁴ فادي وليد حنفي أبو شامة، دور راس المال الفكري في تحقيق الميزة التنافسية، دراسة تطبيقية في مستشفيات جنوب الضفة الغربية، رسالة ماجستير، إدارة الأعمال، كلية الدراسات العليا والبحث العلمي، جامعة الخليل، فلسطين، 2015، ص 17.

(المنزلة الرفيعة، زيادة القدرة الإبداعية، إبهار وجذب العملاء، وتعزيز ولائهم، تحسين الإنتاجية، تعزيز القدرة التنافسية).¹

3. ويقول بدوي 2012 ان الاهتمام براس المال الفكري يؤدي بالمؤسسات ويقودها الي ما يلي:

- ✓ زيادة القدرة الابداعية.
- ✓ تعزيز التنافس بالوقت من خلال تقديم المزيد من المنتجات الجديدة والمتطورة وتقليل الفترة بين الابتكار والذي يليه.
- ✓ خفض التكاليف وإمكانية البيع بأسعار تنافسية.
- ✓ تحسين الإنتاجية.
- ✓ تعزيز القدرة التنافسية.²

مما سبق نستنتج ان لراس المال الفكري أهمية كبيرة جدا في الوقت الحالي خاصة وقت العولمة والعلم والتطور بكل مكونات الفكر البشري حيث يعرف بانه القدرة العقلية والثروة الحقيقية للشركات التي لم يتابعها المحاسبون مثلما يتابعون النقد والموجودات الفكرية وغيرها، كما يعرف بانه المعرفة الخارجة الى حيز التطبيق والتي يتم استثمارها لصالح المنظمة لان المعرفة تعد بمثابة ميزة تنافسية في عصرنا الحالي.

الفرع الثالث: خصائص راس المال الفكري

- يتسم الافراد الذين يتمتعون بقدرات معرفية وتنظيمية بخصائص تميزهم عن غيرهم من الافراد منها:

(أ) –**الخصائص التنظيمية – Organisationnel** :- وتتمثل في المستوى الاستراتيجي ويتوزع راس المال الفكري على المستويات الاستراتيجية كافة وينسب متباينة، ويميل راس المال الفكري للعمل ضمن الهياكل الإدارية المرنة، حيث يركز على استخدام الرسمية بشكل منخفض جدا.³

(ب) –**الخصائص المهنية:- Professional** -ترتبط بممارسة العناصر البشرية داخل التنظيم وتتضمن:

- ✓ امتلاك العديد من المهارات والخبرات النادرة بحيث يكون من الصعب استبدالهم.
- ✓ التمتع بدرجة التعلم العالية والتجربة المتراكمة لدي العاملين.
- ✓ ينصب بالتدريب الاثرائي.⁴

¹ فادي عصام محمد سالم، إدارة راس المال الفكري ودوره في تحسين البيئة الاجتماعية بقطاع غزة، رسالة ماجستير، تخصص إدارة الدولة و الحكم الرشيد، اكااديمية الإدارة و السياسة للدراسات العليا، جامعة الاقصى، غزة، 2015، ص19.

² فادي عصام محمد سالم، نفس المرجع السابق، ص 20.

³ تركي الشمري، محمد عمر باطويح، راس المال الفكري في منظمات الاعمال، مجلة الأبحاث الاقتصادية، جامعة سعد دحاب، البليدة، العدد04، 2010، ص203.

⁴ احمد بركات، أهمية وقياس راس المال الفكري، دراسات وأبحاث المجلة العربية للأبحاث والدراسات في العلوم الإنسانية والاجتماعية، مجلد 12، العدد4، الجزائر، 2020، ص 936.

(ج) – الخصائص السلوكية والشخصية: ترتبط بالعنصر البشري وبنائه الذاتي وتتضمن:

- ✓ الميل الى تحمل المخاطرة والاقدام على الاعمال والأنشطة الجديدة وحب العمل في حالات عدم التأكد.
- ✓ الاستفادة من خبرات الاخرين.
- ✓ المبادرة بتقديم اقتراحات وأفكار جديدة وبناءة.
- ✓ الحسم وعدم التردد في اتخاذ القرارات.
- ✓ الاستقلالية في الأفكار والعمل.
- ✓ المثابرة والثقة العالية بنفس¹.

الفرع الرابع: تمييز بين راس المال الفكري وراس المال المادي

الجدول (1-1): الفرق بين راس المال الفكري وراس المال المادي

البيان	راس المال الفكري	راس المال المادي
الميزة الأساسية	غير ملموس	لملموس
الزمن	ليس له عمر انتاجي مع تزايد في القدرات الإبداعية ويتوجه نحو المستقبل	له عمر انتاجي ويرتكز على الماضي فقط
الطبيعة	غير مالي	نقدي
الاستعمال	يتزايد بالاستعمال	ينقص بالاستعمال ويستهلك
المستخدمون	العمل المعرفي	العمل العضلي
المحتوى والمضمون	هو قيمة	هو تكلفة
موقع التواجد	في عقول الافراد والعاملون في الشركة	ضمن البيئة الداخلية للشركة
الواقع التشغيلي	يتوقف عند حدوث المشاكل	يتوقف عند حدوث المشاكل
الديمومة	مستمر	وقتي

المصدر: من اعداد الطالبين بناء على الدراسات السابقة

من خلال ما سبق استطاعا الباحثين ان يستنتجان عددا من النقاط المهمة والتي يتضمنها مفهوم راس المال الفكري منها:

- ان الميزة الأساسية لراس المال الفكري انه غير ملموس يعكس راس المال المادي انه يتواجد في العقول ويحتوي على قيمة المعرفة.
- يعتبر عكس راس المال المادي من حيث الديمومة فراس المال الفكري مستمر وليس مؤقت.

¹ احمد بركات، نفس المرجع السابق ص 936.

- اما من الناحية الزمن فهو لا ينظر الي الماضي وانما ينظر الى المستقبل.
- ويتفق راس المال الفكري مع المادي من حيث الواقع التشغيلي انه يتوقف عند حدوث مشاكل.

المطلب الثاني: الجانب التنظيمي لراس المال الفكري

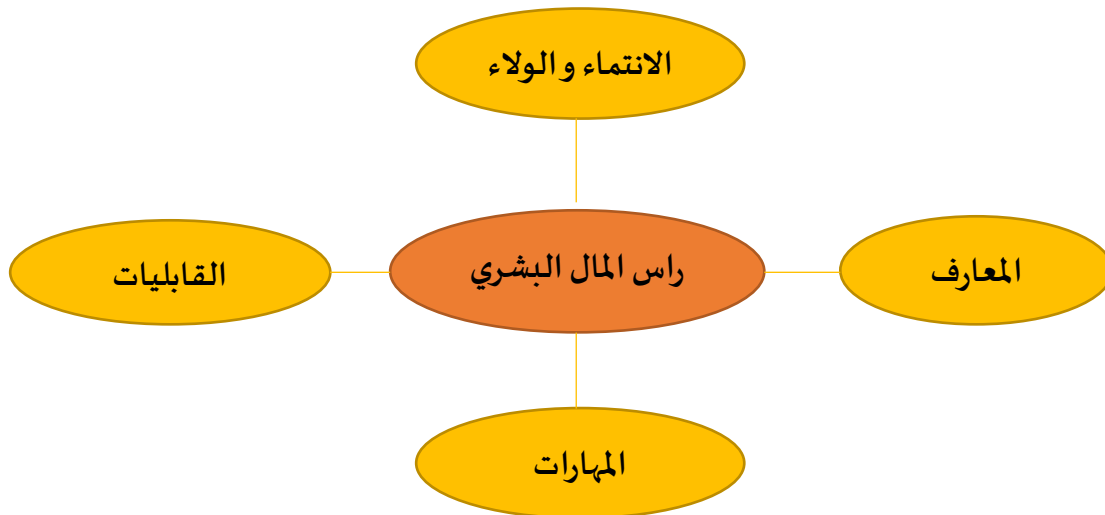
ان راس المال الفكري أصبح متغيرا مهما ذا تأثير كبير على نجاح او فشل منظمة الاعمال اذ ينعكس ذلك على قيمة المنظمة(الشركة) السوقية، ربما هذا دفع المعنيين الى الاهتمام المتزايد براس المال الفكري ومكوناته لمعرفة كيفية تنميته، وتتناول فيما يلي ابعاد ومراحل راس المال الفكري وخطواته:

الفرع الأول: مكونات راس المال الفكري

نتيجة لأهمية راس المال الفكري في خلق قيمة للوحدات الاقتصادية فان هذا الامر يستدعي دراسة تفصيلية لمكونات هذا العنصر إذا يتكون راس المال الفكري حسب أداء الباحثين من عدة مكونات أهمها:

(أ) – راس المال البشري – **Humane capital** - هو القيمة التي توفرها الموارد البشرية للمنظمات من خلال تطبيق المهارات والمعرفة والخبرة، ان راس المال البشري هو القدرة المعرفية المتوفرة لدى العاملين في المنظمة والتي تمثل ملكيتها الفكرية ويشمل أيضا مدى فعالية المنظمة في استخدام مواردها البشرية للإبداع والابتكار ويرى Royal & bonnell ان راس المال البشري هو جزء من راس المال الفكري الذي يشمل المعرفة والفهم والمهارات والخبرات السابقة التي يمتلكها العاملون وتمثل قيمة حقيقية للمنظمات¹. ويوضح الشكل التالي خصائص راس المال البشري:

الشكل (1-2): خصائص راس المال البشري



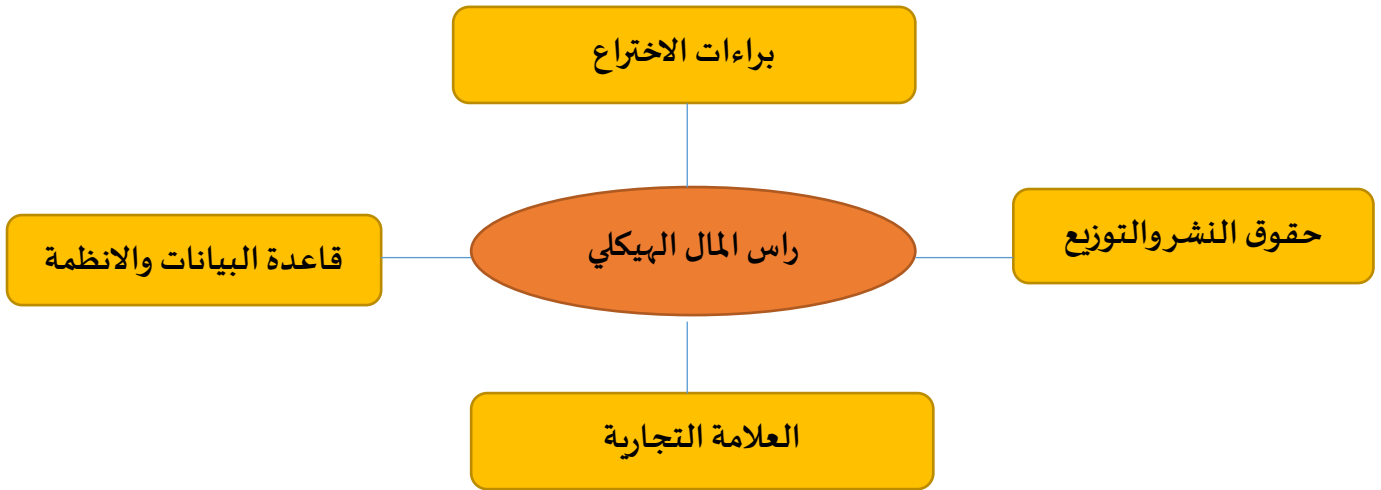
المصدر: من اعداد الطالبين بناء على الدراسات السابقة

¹ احمد عبد الكريم جاسم والآخرين، أثر الإفصاح عن راس المال الفكري في دعم الأداء التنظيمي، مجلة الاقتصاد المال والاعمال، المجلد 03، العدد 01، العراق، 2019، ص 511.

(ب) - راس المال الهيكلي: وهو يمثل البنى الارتكازية لراس المال البشري، والقدرات التنظيمية لمواجهة متطلبات السوق التقنية وإمكانية الوصول إليها، ورؤى الشركة وقواعد المعلومات، وأيضا هي قدرة الشركات في نقل المعرفة وتعزيزها من خلال الموجودات الفكرية الهيكلية المتمثلة بنظم المعلومات الخاصة بالشركة ويتكون راس المال الهيكلي من أنظمة فرعية وهي: براءات الاختراع، والاكتشاف وحقوق التأليف، والعلامة التجارية وقاعدة البيانات وأنظمة¹.

ويوضح الشكل التالي خصائص راس المال الهيكلي:

الشكل (1-3): خصائص راس المال الهيكلي



المصدر: من اعداد الطالبين بناء على الدراسات السابقة

(ج) - راس المال الزبائني او العلاقاتي: هو الثروة المتضمنة في علاقات الشركة مع زبائنها وهي حقوق ملكية العلامة التجارية وثقة الزبائن بالشركة وولائهم لها، وفي ظل العلاقة العضوية المتبادلة بين الشركة وزبائنها، فان البعض يطلق راس المال الزبائني على هذه العلاقات مؤكدا على ان قواعد العلاقة التقليدية ذات الاتجاه الواحد من الشركة الى الزبون قد حلت محلها العلاقات ذات الاتجاهين من الشركة الى الزبون ومن الزبون الى الشركة مع المحافظة على صلات متبادلة مستمرة في ظل الاتصالات الشبكية.

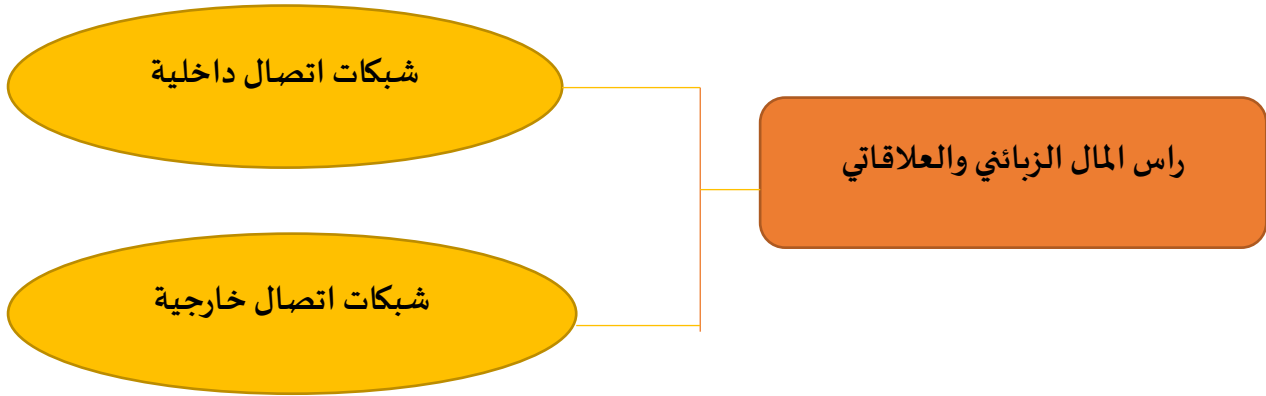
ان جوهر راس المال الزبائني يتمثل في العلاقات المتميزة مع الزبائن بما يضمن رضا الزبون (تلبية حاجاته ورغباته) وولائه (بتمسكه واعتزازه بالتعامل مع المنظمة) والاحتفاظ به (باستمرارية التعامل مع المنظمة وقدرتها على استبقائه لديها)

¹ منار تيسير بطاينة، ثامر علي النويران، دور راس المال الفكري في تحقيق الميزة التنافسية للمصارف الإسلامية الأردنية دراسة حالة البنك الإسلامي الاردني، مجلة البحوث الاقتصاد المتقدمة، المجلد 05، العدد 02، الاردن، 2020، ص 81.

وتمكنه (بالاهتمام بأرائه ومقترحاته والأخذ بها عند التخطيط للمنتجات الجديدة والقائمة) وإشراكه في أعمال المنظمة وصفقاتها التجارية وتبادل المعلومات والأفكار معه¹.

ويوضح الشكل التالي خصائص رأس المال الزبائني:

الشكل (4-1): خصائص رأس المال الزبائني



المصدر: من اعداد الطالبين بناء على الدراسات السابقة

الفرع الثاني: ابعاد رأس المال الفكري

تتمثل ابعاد رأس المال الفكري فيما يلي:

1. الاستقطاب: يركز هذا البعد على تعزيز قدرات الكفاءات البشرية في الشركات والمنظمات وتقليل معارضتها مع ضرورة بناء الانسجام الفكري فيما بينها. ويعكس رأس المال الفكري الجهود التي تبذلها المؤسسة في البحث والتقصي عن الافراد ذوي القدرات والمهارات العالية بالإضافة الى توفير المناخ الملائم لجذب أصحاب الخبرات والكفاءات، من خلال توفير احتياجاتهم الاقتصادية والاجتماعية بمايلي رغباتهم، ولاستقطاب أفضل المواهب البشرية يتطلب ان تكون المؤسسة ذات اتجاهات إيجابية إزاء الذين يأتون إليها من خارجها، وان تدرك ماذا تحتاج وماذا تختار، وان تكون ذات نظام فعال في عملية الاختيار والاستخدام للقادمين الجدد.
2. صناعة رأس المال الفكري: يعني قدرة المؤسسة على زيادة رصيدها المعرفي باستمرار من خلال تعزيز القدرات وتنمية العلاقات بين الافراد للتعاون في حل المشكلات المعقدة وتتطلب هذه العملية استخدام طرائق فعالة للربط بين أدوات العمل الجديد والأنظمة المبتكرة والتصاميم التنظيمية الملائمة².

¹ يحيوي عبد القادر، بشرى عبد الغاني، مولودي عبد الغاني، رأس المال الفكري ودوره في تحقيق الأداء الاستراتيجي للموارد البشرية في المؤسسات الاقتصادية، مجلة افاق علمية، جامعة احمد دراية، المجلد 13، العدد 03، ادرار، الجزائر، 2021، ص624، ص625.

² أسامة عبد المنعم، عبد الوهاب المطارنة، رأس المال الفكري و اثره على الابداع و التفوق المؤسسي في الشركات الصناعية الأردنية، أبحاث اقتصادية و ادارية، جامعة الزرقاء الخاصة، العدد السادس، الاردن، 2009، ص99.

3. تنشيط رأس المال الفكري: يكون من خلال استخدام اليات تصف الأفكار مع الكفاءات، وتشجيع الجماعات الحماسية، والاهتمام بأراء العاملين، وأسلوب الإدارة على المكشوف، ويعرف تنشيط رأس المال الفكري بأنه " قدرة المؤسسة على زيادة رصيدها المعرفي باستمرار، من خلال تعزيز القدرات وتنمية العلاقات بين الافراد للتعاون في حل المشكلات".
4. المحافظة على رأس المال الفكري: تمثل ثروة كبيرة تساهم في زيادة القيمة السوقية للمؤسسة من خلال قدرة رأس المال الفكري على تسجيل براءات الاختراع مستمرة ومتميزة.
5. الاهتمام بالزبائن: يعني مدى اهتمام المؤسسة بأراء الزبائن ومقترحاتهم، واخذها بعين الاعتبار عند تصميم منتجات جديدة، او تعديل الموجودة منها، ويتضمن الاهتمام بالزبائن مثلاً: توثيق متطلبات الزبائن، وتوافر نظام معلومات لتقديم الخدمة للزبون، ومنح مزايا إضافية لها.¹

الفرع الثالث: مراحل رأس المال الفكري

- بين البنا (2018 ; 02) ان رأس المال المعرفي هو امتلاك المؤسسة لنخبة متميزة من العاملين لديها القدرة على التطوير والتحديث، كما و توفر الموارد المعرفية المتمثلة ب:
 - ✓ ثقافة المؤسسة والمعرفة التكنولوجية.
 - ✓ التراكم المعرفي الذي يعد مصدراً أساسياً لتكوين رأس المال الفكري، اذ يعتبر هذا التراكم مصدراً مهماً وابتكاراً يكون له أهمية في حاضر المؤسسة ومستقبلها.
 - ✓ الخبرة والمعرفة العملية للعاملين.
 - ✓ ويتم تكوين رأس المال المعرفي من خلال مراحل تبدأ بالمنتجات المعرفية سواء كانت داخل الإنسان ام خارجه من خلال وسطاء المعرفة والذين يمثلون طريقاً ممهداً لتدفق المعرفة، وخيراً تحويل المعرفة عن طريق وسائل الاتصال كوسطاء معرفة.
- ذكر حبيب (2014 ; 73) ان رأس المال الفكري يعتبر وقود عمليات البحوث والتطوير والإنتاج في شتى مجالات الأداء بالمنظمة، ويمثل مصدراً للابتكارات والاختراعات التي سجلت باسم المنظمة كبراءات اختراع وعلامات تجارية، وكانت موضع حماية كملكية فكرية، كانت سبباً لتعزيز مركزها التنافسي.²

¹ يوسف الزين خيرة، مكيد علي، واقع رأس المال الفكري في المؤسسات الاقتصادية الجزئية، دراسة حالة فرع الانتبيوتيكال بمجمع صيدال، جامعة يحي فارس، العدد 1، المجلد 8، المدينة، 2018، ص 79.

² فادي عصام محمد سالم، نفس المرجع السابق ص 35.

الفرع الرابع: خطوات بناء راس المال الفكري

- ✓ تشمل خطوات إدارة راس المال الفكري باعتبارها خيار استراتيجي الخطوات الأساسية التالية¹:
- تركز على دور المعرفة كقوة محرّكة، والاعتماد عليها من اجل مساهمتها في إعطاء فائض قيمة، وكلما زادت أهمية المعرفة، كلما حققت ادارتها عائدا مهما للمنظمة.
- تركز على مطابقة الإيرادات المتحصل عليها مع الأصول الفكرية المنتجة لها، ومحاولة إيجاد راس المال الفكري المولد للمزايا.
- تركز على وضع استراتيجية للاستثمار في الأصول الفكرية واستغلالها، ووضع الخطط التي تؤدي الى استخدام أمثل لراس المال الفكري واستثماره من اجل زيادة قيمته.
- تركز هذه الخطوة على زيادة إنتاجية راس المال الفكري، وعمال المعرفة، والبحث عن اساليب قياس جديدة من اجل قياس إنتاجية راس المال الفكري، دون ان تغفل عن حقيقة ان الأصول الفكرية لا يمكن ادارتها بنفس الطريقة إدارة الأصول المادية، كما ان عمال المعرفة هم الأكثر قدرة على زيادة إنتاجية راس المال عن غيرهم من العمال.
- ✓ ويمكن اتباع مجموعة من الخطوات والإجراءات في بناء راس المال الفكري أهمها:
- تطبيق معايير أداء عالية، ومتطلبات كبيرة على جميع العاملين وعدم التهاون والتسامح مع ضعف الأداء.
- ملا شواغر الوظيفية بالأفراد المؤهلين تأهيلا عاليا وليست مجرد ملا الشواغر.
- اجراء عملية التدوير الوظيفي للعاملين ذوي المهارات العالية.
- ادخال مهارات عالية وبصورة مستمرة.
- ادخال تغيرات مناسبة في هيكل المنظمة وثقافتها وسياساتها.
- التحول للمنظمات المقلوبة والتخلي عن هياكل الهرمية السائدة².

المطلب الثالث: حماية راس المال الفكري

ان ضعف فقدان راس المال الفكري وعدم فعالية طرق تسييره، يؤدي الى فشل استراتيجيات المنظمة لذلك يجب المحافظة عليه وتطويره بمختلف الوسائل ضمانا لبقائه بالمنظمة، ونتطرق في هذا المطلب الى أساليب المحافظة على راس المال الفكري، وصعوبات قياسيه وأيضا المخاطر المحتملة لراس المال الفكري.

¹ فرحاتي لويزة، راس المال الفكري في تحقيق الميزة التنافسية في مؤسسات الاقتصادية في ظل اقتصاد المعرفة، دراسة حالة شركة الاسمنت عين التوتة باتنة، شهادة الدكتوراه، علوم التسيير، تخصص تنظيم الموارد البشرية، كلية محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2015، ص 125.

² محمود حسين صرصور، راس المال الفكري ودوره في التطوير التنظيمي لدى السلطة القضائية، رسالة ماجستير، تخصص القيادة و الإدارة، جامعة الأقصى، غزة، فلسطين، 2017، ص 28.

الفرع الأول: أساليب المحافظة على راس المال الفكري

هناك العديد من أساليب المحافظة على راس المال الفكري منها:

- ✓ مواجهة الإحباط التنظيمي: الإحباط عبارة عن الحالة النفسية التي تنشأ من جراء فشل الفرد في انجاز او تحقيق اهداف معينة، والسبب عوائق وعقبات لا يمكن مواجهتها والسيطرة عليها او التحكم فيها ومن اهم مظاهره: الغياب، ارتفاع معدل دوران العمل، عدم الرضا، التوتر والقلق، الانطواء، تخريب الآلات... الخ.
- ✓ تعزيز التميز التنظيمي: يقصد بها جميع الوسائل والأساليب التي من شأنها زيادة عدد المساهمات الفكرية للعاملين بالمنظمة من خلال امتصاص المعرفة المفيدة والأفكار الجديدة الموجودة في عقولهم عن طريق تشجيع الابداع والابتكار والعمل بروح الفريق واحترام الآراء، وهذا من شأنه زيادة عدد المتميزين في المنظمة، ومن وسائل قياس التميز التنظيمي: عدد براءات الاختراع، عدد الأفكار الجديدة او التطويرية، عدد البحوث والدراسات.
- ✓ تقليل ضغوط العمل: ضغط العمل هو استجابة تكيفية ذاتية ناتجة عن أي تصرف او موقف او حدث والذي عبئا خاصا على فرد ما، والضغوط العمل تمس الأداء، السعادة النفسية للفرد وصحته، وللتقليل منها يجب:
 - ✓ الحد من الأسباب المؤدية لها والمتمثلة في غموض الأدوار.
 - ✓ تحمل مسؤوليات أكثر مما يجب.
 - ✓ نقص الدعم الاجتماعي.
- ✓ تنشيط الحافز المادي والاعتباري: هناك مجموعة من العوامل والمؤثرات خارجية مثيرة للفرد تدفعه لأداء المهام الموكلة اليه على أكمل وجه من خلال اشباع حاجاته ورغباته المادية والمعنوية وكذا الاجتماعية، وترشده الى سلوك معين ويتجسد هذا في: الجوانب المادية كالأجور، الجوانب المعنوية وتشمل اعلام العاملين بأهميتهم، الجوانب الاجتماعية وتضم احترام العاملين أيا كان موقعهم الوظيفي¹.
- ✓ التصدي للتقاعد التنظيمي: والتقاعد يشير الى عجز الفرد عن تطوير مهاراته وخبراته باستمرار، في حين ان التصدي للتقاعد هو جميع الإجراءات والوسائل التي تتخذها المنظمة من اجل تطوير قدرات وإمكانيات، وكذا خبرات العاملين فيها باستمرار، وقد يكون هذا التقادم حول: تقادم المعرفة الذي يشمل تقادم الخبرات والمهارات الإدارية والفنية، تقادم القدرات ويظهر هذا من خلال الجوانب الشخصية للفرد، التقادم الثقافي المتبلور تحت تأثير القيم والمعتقدات، العادات.

¹ ضرغام إبراهيم كاظم الشكري، همام السعودي، راس المال الفكري في ظل الاقتصاد الرقمي وعلاقته بأهم مصطلحات الإدارة المعاصرة، مجلة دراسات في الاقتصاد وإدارة الأعمال، المجلد 03، العدد06، 2020، ص156.

الإطار النظري والدراسات السابقة

✓ تقليل فرص الاغتراب التنظيمي: الاغتراب التنظيمي هو حالة نفسية، اجتماعية تسيطر على الفرد وهو عدم تكيف مع المحيط والبيئة او حالة تمثل ضعف القدرة على التكيف مع الظروف البيئية الجديدة، ويمكن قياسه وتحديده من خلال المقابلات الشخصية، استمارة الاستقصاء، معدلات الدوران، انخفاض الإنتاجية.....¹

مما سبق يتضح ان راس المال الفكري يشكل ميزة تنافسية للمنظمات، وهو السبيل نحو التطور والاستمرار، والمحافظة عليه ضرورة تفرضها كل التطورات التكنولوجية والمعرفية والادارية، خاصة في عصر العولمة، التي تتطلب من المنظمات توظيف افراد ذوي كفاءات وقدرات ومهارات متميزة، نستطيع من خلالها تقديم خدماتها بأعلى جودة وقل تكلفة.

الفرع الثاني: صعوبات قياس راس المال الفكري

هناك مجموعة من المشكلات التي قد تواجه عملية قياس راس المال الفكري منها:

- عدم وجود سوق كفى لمعظم بنود راس المال الفكري.
- انتقاء صفة الموضوعية والموثوقية لبنود راس المال الفكري وذلك لصعوبة تحديد قيمتها ماديا كونها غير ملموسة والاعتماد في تقييمها على الحكم الشخصي.
- لعناصر راس المال الفكري طبيعة خاصة فقد تكون احدى مكوناته بالغة الأهمية لشركة ما بينما لشركة أخرى لا يكون معروفا لديها لعدم أهميته فيه، وهذا يؤدي الى صعوبة المقارنة بين الشركات بموضوعية.
- صعوبة الرقابة على عناصر راس المال الفكري، لأنها عناصر غير ملموسة، وهناك بعض الأصول غير الملموسة والتي يصعب قياسه كالإبداع، والخبرات والشهرة وغيرها.²
- عدم وجود نظام محاسبي شامل يستخدم النفود كعامل لقياس الأصول غير الملموسة، والقوائم المالية التقليدية لا تفصح عن وجودها في المنشأة، ولافتقاد هذه الأصول للوجود المادي فمن الصعب تحديدها وقياس المنافع المتوقعة منها، وبذلك فهي لا تقدم صورة كاملة عن القيمة الكلية للمنشأة.
- عدم توفر بيانات معول عليها في مجال اللاملموسات وراس المال الفكري، وهذا لان المحاسبة التقليدية ساهمت في توليد البيانات غير المعول عليها من خلال عدم تسجيل جميع الموارد اللاملموسة.
- عدم وجود طريقة قياس وتقييم اللاملموسات متفق عليها، بما يمكن من ترشيد وتطوير عملية توليد وإدارة واستخدام هذه الموارد في الشركات.³

¹ لويزة فرحاتي، نفس المرجع السابق، ص 138، ص 139.

² ساجد خالد، محمد ديب عبد الدايم، واقع راس المال الفكري وأثره على الأداء المالي في البنوك المدرجة في بورصة فلسطين، رسالة الماجستير في المحاسبة و التمويل، كلية الاقتصاد و العلوم الادارية، الجامعة الاسلامية، غزة، 2019، ص 54، ص 55.

³ رزقي محمد، مهدي فاطمة الزهراء، مشكلات تقييم وقياس راس المال الفكري في منظمات الاعمال، مجلة الباحث الاقتصادي، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة محمد البشير الابراهيمي، برج بوعريج، العدد الاول، الجزائر، 2014، ص 95.

- اعتماد المحاسبة التقليدية بين القواعد المحاسبية والمؤشرات والمقاييس المالية وهي بطبيعتها تعتمد على البيانات التاريخية تعطي نظرة لفترة ماضية وليست مستقبلية حيث ان تلك القواعد صممت من اجل معالجة الأصول المادية مثل: الأراضي والمباني، والآلات..... الخ، واعتبرت انها هي فقط تمثل مصدرا للثروة من خلال العمر الإنتاجي للمنشأة.
- ويعتبر الهدف من قياس راس المال الفكري هو التعرف على جدوى الاستثمارات الرأسمالية التي تنفذها المنظمة في مجالات التنمية البشرية والتنمية الهيكلية وأيضا في مجال اكتساب والحفاظ على العملاء من اجل الحفاظ على التميز بالمقارنة مع المنافسين في الاجل الطويل، علما بان عملية القياس ليست هدفا في حد ذاتها انما هي أداة لاكتساب نقاط القوة ودعمها وتعزيزها وأيضا اكتشاف نقاط الضعف ومحاولة علاجها واتلافها مستقبلا¹.

الفرع الثالث: المخاطر المحتملة لراس المال الفكري

1. الإحباط النفسي: يعرف الإحباط بأنه نشاط هادف مع عدم بلوغ الهدف لوجود عائق وما يتبع ذلك من اثار حركية، ووجدانية نتيجة الشعور بالهزيمة والفشل وخيبة الامل، اذن اجرائيا يعرف الباحثين الإحباط بأنه فشل الفرد في الحصول على ما يتوقعه بحيث يؤثر هذا الفشل عليه نفسيا نتيجة عدم الحصول على هدفه او مبتغاه ومراده.
2. الاغتراب التنظيمي: عرف بأنه حالة او الشعور يصف الصلة بين الفرد والوظيفة التي يؤديها داخل المنظمة او مؤسسته التي يعمل بها، هو حالة الانفصال بين الفرد والوظيفة، فارتفاع درجة الاغتراب الوظيفي تشير الى ضعف في الارتباط النفسي بين الفرد والوظيفة، وان هنالك عوامل تؤدي للاغتراب الوظيفي منها: ضعف الفعالية الإدارية والخلل في تقارير كفاية الاداء، ضعف نظام الحوافز، والعمل في مواقع منفصلة، وعدم ظهور دور الفرد، والمنافسة الشديدة.
3. التقادم الوظيفي: يشير الى عجز الفرد عن تطوير مهاراته وخبراته باستمرار، وقد يكون هذا التقادم حول تقادم المعرفة الذي يشمل تقادم الخبرات والمهارات والقدرات وكذلك المهارات الفنية والادارية، تقادم القدرات يظهر من خلال الجوانب الشخصية للفرد، التقادم الثقافي المتبلور تحت تأثير القيم والثقافات والمعتقدات والعادات. ويعد التقادم الوظيفي أحد أكثر مخاطر راس المال الفكري تأثيرا على الأداء داخل المنظمة، لما يشير عجز الفرد تطوير مهاراته وقدراته وخبراته بشكل مستمر، وتخلفه عن مجاراة التطور المعلوماتي والتقني الحديث نتيجة لأسباب شخصية او ثقافية او تنظيمية مما يحدث الأثر الكبير من الجانب السلبي على الأداء والإنتاجية لدى الفرد.
4. ضغوط العمل: يتفق عدد كبير من الباحثين في تحديد المقصود بضغوط العمل فقد عرفت بانها الفعل او الموقف الذي يكون فيه عدم الملائمة بين الفرد ومهنته او بينه وبين متطلباته مما يحدث تأثير داخلي يخلق حالة من عدم التوازن النفسي او الجسدي داخل الفرد.
5. التحفيز: عرف بأنه عبارة عن عامل يعمل على التأثير على سلوك الفرد من خلال اشباع حاجاته. ونجد بان الحوافز هي مثيرات خارجية تحرك الفرد نحو تحقيق هدف معين يتحقق من خلال اشباع حاجات الفرد من جهة وتحقيق

¹ خالد احمد عبد الحميد قشقش، إدارة راس المال الفكري وعلاقته في تعزيز الميزة التنافسية، دراسة تطبيقية على الجامعات الفلسطينية بقطاع غزة، رسالة ماجستير ادارة اعمال، كلية الاقتصاد والعلوم الادارية، جامعة الازهر، غزة، فلسطين، 2014، ص33، ص34.

لغايات الجهة المحفزة من ناحية أخرى، لذلك من الضروري ان تحدد حاجات الافراد لأنها هي التي تحدد نوع الحوافز المطلوبة لإشباع تلك الحاجات¹.

المبحث الثالث: الدراسات السابقة ومناقشتها

من خلال هذا المبحث سيتم تطرق الى اهم الدراسات المتعلقة بموضوع الدراسة قصد تبيان محل الدراسة الحالية من الدراسات السابقة في نفس المجال.

المطلب الأول: عرض الدراسات السابقة

بعد الاطلاع على العديد من الدراسات السابقة والبحوث ذات العلاقة بالموضوع، تم اختيار اهم الدراسات التي لها علاقة بالبحث الحالي، الا انه تم الاختلاف في زاوية تناول الموضوع قيد الدراسة وفقاً للمعطيات المتحصل عليها اذ كان لابد من مراجعتها للتعرف على الأمور التي تم التركيز عليها من اهداف، وإجراءات والأدوات المستعملة واهم النتائج.

الفرع الأول: الدراسات باللغة العربية

1- دراسة عامر حسن عفانة والهادي ادم محمد إبراهيم(2021)² بعنوان: أثر الإفصاح المحاسبي لراس المال

الفكري على كفاءة الاداء المالي للمصارف بعد دراسة ميدانية المصارف المحلية الفلسطينية.

هدفت الدراسة الى بيان اثر الإفصاح المحاسبي لراس المال الفكري على كفاءة الاداء المالي بالتطبيق على المصارف الفلسطينية المحلية العامة في قطاع غزة، وتم استخدام المنهج الوصفي التحليلي من خلال الاجراءات الاحصائية فمعامل الارتباط بيرسون للصدق ومعامل الفا كرو نباخ للثبات و نموذج الانحدار لمعرفة حجم التأثير و اختبار الفرق T للعينتين المستقلتين و تحليل التباين الاحادي لاختبار الفرق بين عدة متوسطات، و ركزت في الجانب التطبيقي على الاستبانة التي شملت العاملين لدى المصارف المحلية الفلسطينية في قطاع غزة حيث استرد 105 استبانة من اصل 117 و خلصت الدراسة الى مجموعة من النتائج اهمها: وجود اثر طردي بين الإفصاح المحاسبي على راس المال الفكري و بين كفاءة الاداء المالي .

¹ باسم سعد الجني والآخرين، اثر مخاطر راس المال الفكري على أداء أعضاء هيئة التدريس، دراسة تطبيقية على جامعة الملك خالد، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية و الادارية، المجلد 07، العدد 01، جوان 2020، ص 179، 180، 181، 182 .

² عامر حسن عفانة، الهادي ادم محمد ابراهيم، أثر الإفصاح المحاسبي لراس المال الفكري على كفاءة الأداء المالي للمصارف، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والادارية، المجلد 29 ، العدد 02، غزة، فلسطين، 2021.

2- دراسة الطاهر خامرة (2021)¹ بعنوان: تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية دراسة ميدانية بالشركة الوطنية للكهرباء والغاز بورقلة.

هدفت هذه الدراسة لإبراز دوافع وصعوبات تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، تم استخدام المنهج الوصفي لتقصي آراء المهنيين في المحاسبة، وركزت في الجانب التطبيقي على أداة الاستبيان والتي تم توزيعها على جميع افراد العينة بمصالح قسم المالية والمحاسبة لشركة سونلغاز بورقلة، وخلصت الدراسة الى مجموعة من النتائج أهمها: ان هناك عدة دوافع لتطبيق محاسبة الموارد البشرية في الشركة في حين لم يتم قبول أي طريقة من طرق قياس الموارد البشرية، وتبقي طريقة التكلفة التاريخية هي الأقرب للتطبيق، كما تم الاتفاق على مجموعة من صعوبات تطبيق محاسبة الموارد البشرية .

3- دراسة عبد الحق بوقفة والآخرين (2020)² بعنوان: أهمية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الجزائرية دراسة عينة من المؤسسات بولاية الوادي.

هدفت الدراسة الى ابراز أهمية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، تبرز مختلف المعارف النظرية المتعلقة بالموضوع مثل كيفية القياس والإفصاح عن محاسبة الموارد البشرية في المؤسسة، وازدهارها لقيم الموارد البشرية بصورة تعكس كفايتها وتعطي مستخدمي الكشوفات المالية الصورة الواضحة التي يمكن اتخاذ القرارات غير مضللة، وتم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، وركزت في الجانب التطبيقي على استبيان موزع على عينة الدراسة مكونة من مسيرين لمؤسسات اقتصادية بلغ عددهم 70 فرد، وباستخدام برامج التحليل الاحصائي (SPSS) ، وخلصت الدراسة الى مجموعة من النتائج أهمها: ان مختلف المؤسسات عينة الدراسة تتوفر على الوعي الكافي بتطبيق محاسبة الموارد البشرية، وهناك قدر معتبر من المعوقات التي تواجه المؤسسات دون تطبيقها لمحاسبة الموارد البشرية.

4- دراسة نورقصي عبد الرزاق (2020)³ بعنوان: دور راس المال الفكري في تحقيق الابداع التقني دراسة ميدانية في شركة اسيا سيل للاتصالات النقال.

هدفت الدراسة الى دور راس المال الفكري في تحقيق الابداع التقني من خلال اختبار نماذج العلاقة و الاثر بينهما حيث تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي لعرض البيانات و تحليلها فقد تم توظيف عدة اساليب احصائية لتحليل هذه البيانات ابرزها معامل الارتباط و اسلوب تحليل الانحدار البسيط و اختبار F و T، وفي الجانب التطبيقي تم استخدام الاستبانة كأداة قياس رئيسية للدراسة فضلا عن المقابلات الشخصية لجمع البيانات و وخلصت الدراسة الى اهم النتائج التالية : اسهم راس المال الفكري للشركة المبحوثة في التأثير على تحقيق الابداع التقني.

¹ الطاهر خامرة، تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، دراسة ميدانية بالشركة الوطنية للكهرباء والغاز بورقلة، جامعة ورقلة، مجلة العلوم الإدارية والمالية، المجلد 05، العدد 02، الجزائر، 2021.

² عبد الحق بوقفة، أهمية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الجزائرية، دراسة عينة من المؤسسات بولاية الوادي، مجلة الدراسات الاقتصادية الكمية، المجلد 06، العدد 01، 2020.

³ نورقصي عبد الرزاق، دور راس المال الفكري في تحقيق الابداع التقني، قسم إدارة الاعمال، كلية النصور، جامعة العراق، 2020.

5- دراسة سواالم صلاح الدين (2020)¹ بعنوان: أثر تطبيق محاسبة الموارد البشرية في تحقيق الميزة التنافسية بالمؤسسة الاقتصادية دراسة ميدانية بالمؤسسة الوطنية للدهن وحدة سوق اهراس.

هدفت الدراسة بصفة أساسية الى الكشف عن أثر تطبيق المحاسبة الموارد البشرية في بناء وإرساء الميزة التنافسية داخل المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، وتم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، وفي الجانب التطبيقي ركزت على الاستبيان التي صممت لقياس التصورات إشارات المؤسسة المدروسة اتجاه اثر تطبيق محاسبة الموارد البشرية في تحقيق الميزة التنافسية، وخلصت الدراسة الى مجموعة من النتائج اهمها: ان تطبيق نظام للمحاسبة عن الموارد البشرية في المؤسسات الاقتصادية يعد احد المدخل الاستراتيجية لتوليد و اكتساب مزايا تنافسية .

6- دراسة ماهر محسن مرهج والآخرين (2018)² بعنوان: راس المال الفكري في الاصلاح الاداري للجامعات الحكومية السورية بعد الدراسة الميدانية في جامعة تشرين

هدفت الدراسة الى دور راس المال الفكري في عملية الاصلاح الاداري ضمن الجامعات الحكومية السورية بجامعة تشرين فاذا تمكنت جامعة تشرين من امتلاك راس مال بشري لديه المهارة والمعرفة والخبرة فان ذلك سيعود بالفائدة عليها وعلى المجتمع، و تم استخدام أسلوب المسح كمنهج للدراسة، و في الجانب التطبيقي تم توزيع الاستبانة على افراد عينة البحث المتمثلة بأعضاء الهيئة التعليمية و العاملين الاداريين في الادارة المركزية لاستقصاء آرائهم، و خلصت الدراسة الى امتلاك جامعة تشرين لراس المال البشري قادر على عملية الاصلاح الا انه لا يتم الاستفادة منهم بالطريقة الصحيحة نظرا لقلّة البرامج التدريبية و انخفاض التمويل اللازم لأجراء البحوث العلمية و الاسهام في النشر الخارجي كما تبين وجود ضعف في راس المال الهيكلي فكثير من المعارف المتاحة في الجامعة ليست موجودة في شكل كتيبات او قواعد بيانات و فئة براءات الاختراع وعدم استخدام نظم ادارة الموارد البشرية في عملية تخطيط و اختيار و تعيين الموارد البشرية و ان الاجراءات الادارية الحالية تزيد من هدر الوقت و الجهد و تعقد العمل و ان اليات البحث العلمي المعمول بها لا تشجع الباحثين على انجاز بحوثهم بسهولة.

7- دراسة نهاله غالب عبد الرحمن (2017)³ بعنوان: دور راس المال الفكري في تحقيق الميزة التنافسية بعد

دراسة ميدانية في عدد من الشركات المساهمة.

هدفت الدراسة الى تحليل اهم عناصر راس المال الفكري وتأكيده اهمية راس المال الفكري في تعزيز الميزة التنافسية في الشركات المساهمة وتم استخدام المنهج الوصفي التحليلي وركزت في الجانب التطبيقي على الاستبانة وتم توزيعها على موظفي الشركات المساهمة العاملة في محافظة البصرة اذ بلغ عدد الاستبانة الموزعة (85) استعيد منها (79)

¹ سواالم صلاح الدين، أثر تطبيق محاسبة الموارد البشرية في تحقيق الميزة التنافسية بالمؤسسة الاقتصادية، دراسة ميدانية بالمؤسسة الوطنية للدهن وحدة سوق اهراس، مجلة مجاميع المعرفة، المجلد 06، العدد 02، 2020.

² ماهر محسن مرهج والآخرين، دور راس المال الفكري في الاصلاح الاداري للجامعات الحكومية السورية، مجلة جامعة البعث، المجلد 40، العدد 30، 2018.

³ - نهاله غالب عبد الرحمن، دور راس المال الفكري في تحقيق الميزة التنافسية، مجلة دورية تصدر عن كلية الإدارة والاقتصاد، المجلد 11، العدد 23، 2017.

استبانة وتم استخدام الاختبارات الاحصائية كالمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والاختبار الإحصائي (t-test) لتحليل النتائج وخلصت الدراسة الى اهم النتائج اهمها:

- راس المال الحقيقي للشركات المساهمة هو ليس راس المال المادي وانما هو راس المال الفكري الذي يمثل بالدرجة الاولى في المعرفة التي يمكن تحويلها الى قيمة مضافة عن طريق الاستثمار الناجح في الطاقات والكفاءات البشرية.
- يعد راس المال الفكري بانه مصدر التفوق التنافسي والميزة التنافسية للشركات المساهمة وهو الفرق بين القيمة الاسمية للشركة وقيمتها الدفترية.

8- دراسة محمد ماهر سليمان شحادة (2016)¹ بعنوان: متطلبات محاسبة الموارد البشرية في مؤسسات التعليم العالي دراسة تطبيقية على الجامعات غير الحكومية بقطاع غزة.

هدفت الدراسة الى التعرف على متطلبات تطبيق محاسبة الموارد البشرية في مؤسسات التعليم العالي في قطاع غزة، وتم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، وركزت في الجانب التطبيقي على الاستبانة كأداة رئيسية لجمع البيانات كما استخدم الباحث برنامج الحزم الإحصائية (SPSS) في تحليل بيانات الدراسة، وخلصت الدراسة الى مجموعة من النتائج اهمها: يعتبر الوعي والادراك لأهمية تطبيق محاسبة الموارد البشرية من متطلبات تطبيق محاسبة الموارد البشرية.

9- دراسة بشري عبد ابراهيم والآخرين (2016)² بعنوان: أثر راس المال الفكري في ابعاد جودة السلعة بعد دراسة تحليلية في شركة الزوراء.

هدفت هذه الدراسة الى معرفة أثر راس المال الفكري في تفضيلات ابعاد الجودة لدى المستهلك واشاعة الوعي براس المال الفكري في المنظمة بما ينسجم مع ثقافة الجودة في البيئة العراقية وتم استخدام المنهج الوصفي التحليلي وركزت في الجانب التطبيقي على الاستبانة وتم توزيعها على موظفي شركة الزوراء التي تتكون من عينة عشوائية من المديرين ومساعدتهم ومديري الادارات والعاملين وخلصت الدراسة الى مجموعة من النتائج اهمها:

تبين وجود تأثير معنوي لراس المال الفكري بشكل عام على ابعاد الجودة حيث اظهرت النتائج ان تأثير راس المال الفكري على ابعاد الجودة كان نسبة معامل التحديد كانت (9.57) او على بعد المطابقة بمعامل تحديد كانت (6.74) وعلى بعد المتانة بمعامل تحديد كانت (2.79) وعلى بعد قابلية بمعامل تحديد كانت (5.63) وعلى بعد الجودة المدركة بمعامل تحديد كانت (8.40) وعلى بعد المظهر الخارجي بمعامل تحديد كانت (6.32).

10- دراسة بن حمين بوجمعة (2016)³ بعنوان: راس المال الفكري كألية لتحقيق الميزة التنافسية بعد دراسة ميدانية بمؤسسة موبيليس للهاتف النقال بالمديرية الجهوية بشار.

¹ محمد ماهر سليمان شحاد، متطلبات تطبيق محاسبة الموارد البشرية في مؤسسات التعليم العالي، دراسة تطبيقية على الجامعات غير الحكومية بقطاع غزة، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الأزهر، غزة، فلسطين، 2016.

² بشري عبد ابراهيم والآخرين، أثر راس المال الفكري في ابعاد جودة السلعة، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 48، 2016.

³ بن حمين بوجمعة، راس المال الفكري كألية لتحقيق الميزة التنافسية، مجلة التنظيم والعمل، المجلد 5، العدد 81، 2016.

الإطار النظري والدراسات السابقة

هدفت الدراسة الى تسليط الضوء على موضوع جد هام الا وهو راس المال الفكري و اهميته بالنسبة للمؤسسة و مساهمة هذا المورد في خلق القيمة المضافة لهذه المؤسسة و تعزيز مكانتها السوقية عن طريق تدعيم الميزة التنافسية التي تتوفر عليها حيث تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي و ركزت في الجانب التطبيقي على اداة الاستبيان الموزعة على اطارات المديرية الجهوية بشار للهاتف النقال – موبيليس- للتعرف على مدى مساهمة راس المال الفكري في تدعيم الميزة التنافسية لمؤسسة اتصالات للهاتف النقال – موبيليس- و ذلك استنادا للإجابات افراد عينة الدراسة وخلصت الدراسة الى مجموعة من النتائج اهمها : وجود علاقة تأثير ذات دلالة احصائية معنوية بين راس المال الفكري و الميزة التنافسية خلال فترة الدراسة فقد بلغ معامل الانحدار (0.83) اي ان نسبة راس المال الفكري وحده يساهم بنسبة (83%) في مساعدة المؤسسة محل الدراسة في التأقلم مع المتغيرات والتطورات البيئية التي يشهدها قطاع الاتصالات السلوكية.

11- دراسة فادي عصام محمد سالم (2015)¹ بعنوان: ادارة راس المال الفكري ودوره في تحسين البيئة الاجتماعية.

هدفت الدراسة الى الكشف عن واقع ادارة راس المال الفكري في قطاع غزة وتحديد العلاقة بين ادارة راس المال الفكري في تحسين البيئة الاجتماعية و الكشف عن الفروق الاحصائية تجاه ادارة راس المال الفكري و دوره في تحسين البيئة الاجتماعية بقطاع غزة تبعا للمتغيرات حيث تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي و ركزت في الجانب التطبيقي على العينة العشوائية الطبقية وقسم الوزارات لقطاعات حيث تم توزيع عينة استطلاعية حجمها 30 استبانة لاختبار الهدف و الثبات للاستبانة وقد تم ادخالها في التحليل النهائي نظرا لعدم وجود مشاكل في الصدق و الثبات و قد تم توزيع 420 استبانة على مجتمع الدراسة و قد تم استرداد 380 استبانة بنسبة 90.5% و خلصت الدراسة الى مجموعة من النتائج اهمها :

- ✓ يعتبر موضوع راس المال الفكري من المواضيع الحديثة في العالم العربي وهذا ما يبرر قلة الابحاث والمراجع باللغة العربية في حين ان هناك اهتماما منذ فترة في العالم العربي.
- ✓ ان المنظمات التي تمتلك رؤوس الاموال الفكرية لا تعطي النتيجة المرجوة منها في حالة عدم ادارتها بالشكل الصحيح وهو السبب في تفوق المنظمة على اخرى في اغلب الاحيان ان ادارة راس المال الفكري هو إطار لتطوير الاعمال التي تركز على المستقبل وتطوير الرؤى المستقبلية ويمكن هذا المدخل المؤسسات من تجديد نفسها باستمرار وخلق ميزة تنافسية.

¹ فادي عصام محمد سالم، إدارة راس المال الفكري ودوره في تحسين البيئة الاجتماعية، أطروحة الماجستير، تخصص إدارة الدولة والحكم الرشيد، أكاديمية الإدارة والسياسة للدراسات العليا، جامعة الأقصى، بقطاع غزة، فلسطين، 2015.

12- دراسة وائل عبد الهادي ابوسلوت (2015)¹ بعنوان: دور راس المال الفكري في ادارة الازمات الصحية في وزارة الصحة الفلسطينية.

هدفت الدراسة الى تحليل دور راس المال الفكري في ادارة الازمات الصحية في وزارة الصحة الفلسطينية وكذلك الكشف عن واقع راس المال الفكري و مكوناته في وزارة الصحة الفلسطينية والكشف عن طبيعة العلاقة بين راس المال الفكري و ادارة الازمات الصحية وتم استخدام المنهج الوصفي التحليلي و ركزت في الجانب التطبيقي على الاستبانة كأداة اساسية حيث تم توزيعها على عينة استطلاعية عشوائية حجمها 34 موظفا لاختبار الاتساق الداخلي وتبت الاستبانة وتم توزيع الاستبانة على جميع افراد عينة لجمع البيانات اللازمة و خلصت الدراسة الى مجموعة من النتائج اهمها : - راس المال الفكري بوزارة الصحة الفلسطينية بمكوناته الثلاثة (راس المال البشري . راس المال الهيكلي. راس مال العلاقات) جاء بموافقة افراد العينة وبمتوسط حسابي 3.11 ووزن نسبي 62.2% وهو بدرجة جيدة حيث احتل محور راس المال البشري المرتبة الاولى وحظي بموافقة افراد العينة وقد جاء بمتوسط حسابي 3.23 ووزن نسبي 64.6% فيما احتل المرتبة الثانية محور راس المال الهيكلي كذلك بموافقة افراد العينة بمتوسط حسابي 3.03 ووزن نسبي 60.6% واحتل المرتبة الثالثة محور راس مال العلاقات ايضا بموافقة افراد العينة بمتوسط حسابي 3.01 ووزن نسبي 60.2%.

13- دراسة فادية وليد حنفي أبو شامة (2015)² بعنوان: دور راس المال الفكري في تحقيق الميزة التنافسية بعد دراسة تطبيقية في مستشفيات جنوب الضفة الغربية.

هدفت الدراسة الى التعرف على مستوى توفر راس المال الفكري بأبعاده (البشري، والهيكلية، والعلاقات) ومدى الاهتمام به و التعرف على دوره في تنمية مستوى المستشفيات باعتباره المورد غير الملموس الذي يرفع من كفاءتها و قيمتها و يحقق لها ميزة تنافسية محليا و عالميا و تميزها عن غيرها لتفادي المنافسة الشديدة، وكذلك التعرف على مدى التفاوت في توفر متطلبات مكونات راس المال الفكري في المستشفيات (الاهلية و الخاصة، و الحكومية) جنوب الضفة الغربية و المقارنة بينهم و انعكاس ذلك في تحقيق الميزة التنافسية و تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي الذي يحاول وصف و تقييم دور راس المال الفكري في تحقيق الميزة التنافسية و في الجانب التطبيقي ركزت على الاستبانة لجمع البيانات الأولية و تم توزيعها على المستشفيات حسب القطاع الى (مستشفيات أهلية و خاصة، و حكومية) و خلصت الدراسة الى مجموعة النتائج اهمها: توفر متطلبات راس المال الفكري و المكون من راس المال (البشري، الهيكلي، العلاقات) لتحقيق الميزة التنافسية في مستشفيات جنوب الضفة الغربية، ويسهم توفر تلك المتطلبات امتلاك المستشفيات لراس مال الفكري متميز وان هناك علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين توفر متطلبات راس المال الفكري و تحقيق الميزة التنافسية في المستشفيات جنوب الضفة الغربية، حيث ان راس المال الفكري يكون ناتج تفاعل

¹ وائل عبد الهادي أبو سلوت، دور راس المال الفكري في إدارة الازمات الصحية في وزارة الصحة الفلسطينية، أطروحة الماجستير، تخصص القيادة والادارة، أكاديمية الإدارة والسياسة للدراسات العليا، جامعة الاقصى، غزة، فلسطين، 2015.

² فادية وليد حنفي أبو شامة، دور راس المال الفكري في تحقيق الميزة التنافسية دراسة تطبيقية في مستشفيات جنوب الضفة الغربية، رسالة ماجستير، قسم إدارة الاعمال، كلية الدراسات العليا والبحوث العلمي، جامعة الخليل، فلسطين، 2015.

عناصره و مكوناته مجتمعة ولا تنتج عن أي منهما بشكل وبغض النظر عن كفاءة و فعالية أي من تلك المكونات، وكلما زاد هذا التفاعل كلما كان له مردود إيجابي على القيمة المحققة لراس المال.

14- دراسة خالد احمد عبد الحميد قشقش (2014)¹ بعنوان: إدارة راس المال الفكري وعلاقته في تعزيز الميزة التنافسية بعد دراسة تطبيقية على الجامعات الفلسطينية بقطاع غزة.

هدفت الدراسة الى التعرف على واقع إدارة راس المال الفكري في الجامعات الفلسطينية والكشف عن اتجاهات إدارة الجامعات نحو الاهتمام بإدارة راس المال الفكري لديها و تحليل التطرق التي تتبعها الجامعات في إدارة رؤوس الأموال الفكرية التي تمتلكها و بيان أهمية راس المال الفكري كمفهوم استراتيجي و كأداة لتحقيق الميزة التنافسية و ابراز النماذج التي تستخدم في قياس و تقييم راس المال الفكري حيث تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي و ركزت في الجانب التطبيقي على الاستبانة في جمع البيانات الأولية وخلصت الدراسة الى مجموعة النتائج اهمها: وجود علاقة بين إدارة راس المال الفكري و تعزيز الميزة التنافسية في الجامعات الفلسطينية حيث بلغ معامل الارتباط بينهما (0.929) الامر الذي يدل ان إدارة عناصر راس المال الفكري تساعد في تعزيز الميزة التنافسية لدى الجامعات الفلسطينية، و يوجد تباين في علاقة مكونات راس المال الفكري و تعزيز الميزة التنافسية للجامعات الفلسطينية.

15- دراسة ثامر عادل الصقر (2013)² بعنوان: محاسبة الموارد البشرية دراسة عينة من الشركات العراقية في البصرة.

هدفت الدراسة الى ابراز أهمية محاسبة الموارد البشرية وقياس مدى معرفة الشركات العراقية بمحاسبة الموارد البشرية وما المنافع التي يمكن ان تحقق من تطبيقها في الشركات العراقية، و تم استخدام المنهج الوصفي، و ركزت في الجانب التطبيقي على الاستبيان الذي تم توزيعه على عينة الممتثلة في شركات القطاع الخاص العراقية العاملة في المحافظة البصرة في مختلف المجالات، وخلصت الدراسة الى مجموعة من النتائج اهمها: ان تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الشركات العراقية يؤدي الى توفير معلومات تفيد المستثمرين في تحسين قراراتهم الاستثمارية، و ذلك يشير أيضا الى ان الإفصاح عن قيمة الموارد البشرية في القوائم المالية يؤثر على قرارات المستثمرين في الشركات العراقية.

¹ خالد احمد عبد الحميد قشقش، إدارة راس المال الفكري وعلاقته في تعزيز الميزة التنافسية دراسة تطبيقية على الجامعات الفلسطينية بقطاع غزة، رسالة الماجستير تخصص إدارة اعمال، كلية العلوم والاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الازهر، غزة، فلسطين، 2014.

² ثامر عادل الصقر، محاسبة الموارد البشرية دراسة عينة من الشركات العراقية في البصرة، جامعة البصرة، مجلة الدراسات البصرة، السنة الثامنة، العدد 17، 2013.

الفرع الثاني: الدراسات الاجنبية

1- Etudier Lounissa Mohamed Amin, Fortas Fatiha (2021)¹, Capital Intellectuel Innovation et Performance Des Entreprises « Etude de contexte Algérien ».

هدفت الدراسة الى اظهار أهمية راس المال الفكري في الاقتصاد الجديد وبشكل أكثر تحديدا تأثيره على أداء الشركات من خلال دور الوساطة في الابتكار من خلال المكونات الثلاثة من راس المال الفكري الى معرفة راس المال البشري والتنظيمي والعلائقي كجزء من تأثيرهم على الابتكار ومن ثم على أداء المنظمات وخاصة الجزائرية وتم استخدام المنهج الوصفي التحليلي لوصف المفاهيم والتعاريف الأساسية التي يستند اليها واستخدام التحليل لتقديم واقع الابتكار في السياق الجزائري وخلصت الدراسة الى مجموعة من النتائج أهمها: التركيز على راس المال الفكري الذي يعتبر اهم الروافع لخلق القيمة المضافة و تحسين أداء الاعمال في الوقت الذي يشكل فيه الابتكار رافعة أساسية للقدرة التنافسية.

2-Etudier Lionel Escaffre, Najla Bouabdelleah, Salma Damak Ayadi, (2018)² L'impact du capital intellectuel, sur la performance des entreprises le cas des pays.

هدفت الدراسة الى تأثير راس المال الفكري على الأداء الاقتصادي و الأسواق المالية و سوق الأوراق المالية للشركات المملوكة للدولة في البرازيل و روسيا و الهند و الصين و جنوب افريقيا وتم استخدام منهج البحوث الوصفية و الوثائقية و الكمية لوضع تصور لفريق من الشركات في مختلف قطاعات النشاط و في الجانب التطبيقي تم اجراء تحليل البيانات باستخدام الانحدار خطوط خطية متعددة لتفسير العائد على الأصول و العائد على راس المال المستخدم و القيمة السوقية و وخلصت الدراسة الى مجموعة من النتائج أهمها: وجود عدة علاقات ذات دلالة إحصائية بين المتغير التابع و المستقل و تشير الى تأثير راس المال الفكري على الأداء المالي و الاقتصادي لشركات من دول البريكس.

3-Etudier Frédérique Evraert- Bardinnet, (2018)³ Capital intellectuel et facteurs institutionnels.

هدفت الدراسة الى معرفة درجة راس المال الفكري التي ينظر اليها من قب المحللين من إدارة أصول فيما يتعلق بمستوى الحكومة الشركات الأوروبية و السياق المؤسسي الذي وصفت فيه البلد و تنظم السوق العمل و ثقافة و ثم استخدام منهج الانحدار الطولي في بيانات اللوحة وفي الجانب التطبيقي تم استخدام عينة خلال فترة ثلاثة سنوات من 2010-2012 و تتمثل في 286 شركات أوروبية و المجموعات المدرجة في القائمة الي 826 بيانات رصد و وخلصت الدراسة الى مجموعة من النتائج أهمها: ان ممارسات الحكومة يرتبط بشكل كبير مع درجة راس المال الفكري و مؤسسة البلد.

¹-Lounissa Mohamed Amin, Fortas Fatiha, *Capital Intellectuel Innovation et Performance Des Entreprises, Etude de contexte Algérien*, volume 6, numéro 1, université el oued, Algérie, 2021.

²- Lionel Escaffre, Najla Bouabdelleah, Salma Damak Ayadi, *L'impact du capital intellectuel, sur la performance des entreprises le cas des pays*, Poitier, France, 2018.

³- Frédérique Evraert- Bardinnet, *Capital intellectuel et facteurs institutionnels*, Account ability, Responsabilités et comptabilités, Poitier, France, pp.cd -rom, 2018.

4- *Etudier Mohamed Ali Boujelbene, Habib Affes, (2014)¹ Perceptions du capital intellectuel par les managers étude empirique dans le contexte tunisien.*

هدفت الدراسة الى الاعتراف بمفهوم راس المال الفكري في السياق التونسي وتحديد تصورات المديرين نحو المحاسبة والإفصاح عن ذلك المفهوم الخفي وفي الجانب التطبيقي تم استخدام استبيان وزعت على 43 شركة تونسية حيث تتكون الفئة المستهدفة من المديرين (الرئيس التنفيذي. المدير المالي. محاسب) باعتباره السلطة الرئيسية لإعداد التقارير المالية للمؤسسات ولاسيما فيما يتعلق بالاعتراف بالمعلومات براس المال الدراسة الى مجموعة النتائج التالية أهمها: استكشاف تصورات مديري الشركات التونسيون نحو راس المال الفكري وأهميته ومحاسبته وانشاء المعلومات المتعلقة بهذا الراس المال الخفي.

المطلب الثاني: مناقشة الدراسات السابقة مع الدراسة الحالية

تناولت هذه الدراسة تسعة عشر (19) دراسات سابقة، خمسة عشرة (15) دراسة باللغة العربية، و أربعة (04) باللغة الاجنبية، بعد الاطلاع على الدراسات السابقة وتفسيرها ظهر ان الدراسة اتفقت مع بعض الدراسات السابقة في التطرق للموضوع بشكل مباشر مع بعض الاختلافات في المتغيرات والفروض وبيئة وزمن الدراسة وما يميز دراستنا عن الدراسات السابقة جاءت كاستغلال للنتائج السابقة والاستفادة من بعض جوانبها واستكمال مشروع البحث من حيث انتهت مع اظهار جوانب أخرى لم نلقى الاهتمام الكافي وتباين هذه الدراسة على الدراسات السابقة فيما يلي:

✓ اختلفت دراستنا عن الدراسات السابقة باعتبارها تمت في بلدان مختلفة اذ تأتي هذه الدراسة في بيئة محلية مختلفة تتعلق بالمؤسسات الاقتصادية الخدمية في الجزائر بصفة عامة والمديرية العمليانية لاتصالات الجزائر ايليزي بصفة خاصة للوقوف على أهمية الإفصاح عن راس المال الفكري وما مدى معرفته بأثر القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية على اتخاذ القرارات بالمؤسسة والتي تعد من الدراسات القليلة التي تكلمت عن هذين المتغيرين في البيئة الجزائرية.

✓ اعتمدت دراستنا في الإطار التطبيقي على دراسة حالة اما الدراسات السابقة اعتمدت في جانبها التطبيقي على الاستبيان حيث تميزت دراستنا بعرض موضوع محاسبة الموارد البشرية من حيث أهمية المورد البشري باعتباره اصلا من أصول الشركة، وتناولته بجميع جوانبه إضافة الى تحديد نظام معلومات محاسبي يقوم بوظيفة المحاسبة عن الموارد البشرية بشكل أكثر دقة، مع عرض المعايير المحاسبية الدولية التي لها صلة بموضوع الدراسة، إضافة الى الإفصاح عن راس المال الفكري في احدى اهم المؤسسات الجزائرية والتي تزداد فيها أهمية الموارد البشرية من خلال القياس المحاسبي للموارد البشرية للشركة وفق نموذج التكلفة التاريخية و بيان اثره على القوائم المالية.

✓ استهدفت الدراسة مؤسسة من قطاع الاتصالات اذ يعد من أبرز القطاعات الاقتصادية الخدمية في الجزائر.

¹ - Mohamed Ali Boujelbene, Habib Affes, *Perceptions du capital intellectuel par les managers étude empirique dans le contexte tunisien*, Comptabilité sans Frontières, The French Connection, Canada, pp.cd - rom 2014.

خلاصة الفصل

من خلال ما تطرقنا اليه في فصلنا هذا قد تبين لنا أهمية راس المال الفكري في المؤسسة تجسدت من خلال احداث إدارة خاصة به تعتبر من اهم وظائفها والتي تعمل بدورها على تنمية وتطوير الأداء البشري داخل هذه المنشأة.

فمع تزايد أهمية هذا العنصر ومكانته في نجاح المنظمات ومدى تأثيره في الاقتصاد راح الاهتمام به في الفكر المحاسبي الذي اعتبره أصلا المنشأة نظرا لاستوفائه الشروط التي تصنفه على انه من الموجودات، الامر الذي جعل منه موردا استراتيجيا، مما أدى الى ظهور محاسبة الموارد البشرية والتي كانت بدورها تقوم بمساعدة الإدارة في ترشيد اتخاذ القرارات الخاصة براس المال الفكري وكذا القرارات الخاصة بالمؤسسة.

الفصل الثاني

دراسة حالة

تمهيد:

بعد التطرق في الفصل السابق للجانب النظري لموضوع الدراسة من حيث المفاهيم والاهمية والأهداف والتطبيق وصولا الى قياس قيمة الأصول البشري بنماذج مختلفة، وبيان الأثر على القوائم المالية للمنظمات ومدى تأثيرها على قرارات المستفيدين. ومن اجل الوصول الى نتائج علمية دقيقة وفقا لما تقتضيه المناهج العلمية لإظهار أهمية هذا النهج المحاسبي الجديد، وبيان كيفية تطبيقها في المنظمات وفقا للمبادئ و المعايير المحاسبية المتعارف عليها، يأتي هذا الفصل لتحديد الإفصاح عن راس المال الفكري في المديرية العملياتية لاتصالات الجزائر ونظرا لان المجمع كبير وممتد عبر التراب الوطني فقد اقتضت الدراسة على المديرية العملياتية لاتصالات الجزائر بإيليزي، وستتم محاولة التعرف على مدى أهمية الإفصاح المحاسبي عن راس المال الفكري على مستوى المؤسسة من حيث قياس قيمته و الاعتراف به أصلا من أصول المؤسسة وبيان اثر ذلك على القوائم المالية من خلال تطبيق هذا النوع من المحاسبة على المديرية العملياتية لاتصالات الجزائر بإيليزي، وذلك وفقا للمباحث التالية:

✓ المبحث الاول: تقديم عام عن مديرية اتصالات الجزائر

✓ المبحث الثاني: مصلحة الموارد البشرية للمديرية العملياتية لاتصالات الجزائر- ايليزي -

✓ المبحث الثالث: القياس المحاسبي لراس المال الفكري للمديرية العملياتية لاتصالات الجزائر باستخدام

نموذج التكلفة التاريخية

المبحث الاول: تقديم عام عن مديرية اتصالات الجزائر

يعد قطاع الاتصالات الشريان الرئيسي والقلب النابض للاقتصاد في جميع دول العالم، وقد أدركت الحكومة الجزائرية مع بداية القرن الحالي أهمية مواكبة التطور العالمي في هذا القطاع من خلال سن قانون جديد في شهر أوت سنة 2000م حيث جاء هذا القانون لإنهاء احتكار الدولة على نشاطات البريد والمواصلات وكرس الفصل بين نشاطي التنظيم واستغلال وتسيير الشبكات، وتطبيقا لهذا المبدأ تم إنشاء سلطة ضبط مستقلة إداريا وماليا ومتعاملين، أحدهما يتكفل بالنشاطات البريدية والخدمات المالية البريدية متمثلة في مؤسسة "بريد الجزائر" وثانيتها بالاتصالات متمثلة في مديرية "اتصالات الجزائر"، وبالتالي سنحاول في هذا المبحث التطرق لنشأة وتطور مديرية اتصالات الجزائر والمديرية العملية لاتصالات الجزائر- ايليزي-، وكذا الهيكل التنظيمي لها .

المطلب الأول: نظرة عامة عن مديرية اتصالات الجزائر

تعد اتصالات الجزائر مؤسسة رائدة في سوق الاتصالات السلكية واللاسلكية بالجزائر، التي تشهد تطورا مذهلا في هذا المجال، حيث تقترح تشكيلة واسعة من خدمات الهاتف الثابت والانترنت الموجهة للزبائن الخواص والمحترفين، وقد اكتسبت اتصالات الجزائر هذه المكانة من خلال سياسة الابتكار التي تتماشى تماما مع تطلعات الزبائن ذات توجه نحو الاستخدامات الجديدة.

الفرع الأول: نشأة مديرية اتصالات الجزائر

في إطار فتح سوق الاتصالات للمنافسة تم في شهر جوان 2001 بيع رخصة لإقامة واستغلال شبكة للهاتف النقال واستمر تنفيذ برنامج فتح السوق للمنافسة ليشمل فروع أخرى إلى أن أصبحت سوق الاتصالات مفتوحة تماما في 2005م، وذلك في ظل احترام دقيق لمبدأ الشفافية ولقواعد المنافسة.

- ✓ قانون 2000/03 م وميلاد اتصالات الجزائر: نص القرار 2000/03م المؤرخ في: 05 أوت 2000 م عن استقلالية البريد والمواصلات حيث تم بموجب هذا القرار إنشاء مؤسسة بريد الجزائر والتي تكفلت بتسيير قطاع البريد، وكذلك مؤسسة اتصالات الجزائر التي حملت على عاتقها مسؤولية تطوير شبكة الاتصالات في الجزائر.
- ✓ الانطلاقة الرسمية لاتصالات الجزائر: كان على اتصالات الجزائر وإطاراتها الانتظار حتى الفاتح من جافني 2003م لكي تبدأ المؤسسة في إتمام مشوارها الذي بدأته منذ الاستقلال، لكن برؤى مغايرة تماما لما كانت عليه قبل هذا التاريخ، حيث أصبحت مجبرة على إثبات وجودها في عالم لا يرحم تسوده المنافسة القوية والبقاء فيها للأقوى والأجدر.

الفرع الثاني: التعريف بمديرية اتصالات الجزائر

هي مؤسسة عمومية اقتصادية ذات أسهم برأس مال اجتماعي يقدر ب: 115 000 000 000 دج والمسجلة في مركز السجل التجاري يوم: 11 ماي 2002م تحت رقم: 02B 0018083 -مقسمة إلى 200000 مساهم موزعة على 10 ملايين سهم مسجلة ومحررة ومسندة بكل خصوصياتها التي تثبت حقوق الملكية، مسيرة وموجهة بمجلس إدارة مكون من رئيس مجلس إدارة وثلاث أشخاص معينين من أجل مهام المراقبة، وسبعة أشخاص من أجل مجلس النواب العام، حيث أخذت بتسمية اتصالات الجزائر نسبة إلى الأعمال التي تمارسها، ويقع مقرها المركزي بالجزائر العاصمة الطريق الوطني رقم 05:الديار الخمسة – المحمدية، وقد كان شعارها كما يلي:

مديرية اتصالات الجزائر شعار: الشكل (2-1)



المصدر: 01-03-2023: <http://www.algeriatelecom.dz>

المطلب الثاني: اهداف ونشاطات مديرية اتصالات الجزائر

تهدف مؤسسة اتصالات الجزائر الى تقديم خدمات في مجال الابتكار التكنولوجي أي التحكم في البيانات وادارتها والاشراف عليها عن بعد، كما تسهر هذه المؤسسة وتعمل على تحسين الخدمة المقدمة للمواطن وتلبية كل حاجياته عبر كامل التراب الوطني.

الفرع الأول: اهداف ونشاطات مديرية اتصالات الجزائر

تسعى مؤسسة اتصالات الجزائر بتحقيق جملة من الأهداف والنشاطات تتمثل فيما يلي:

- ✓ المساهمة في تنمية المجتمع الإعلامي في الجزائر.
- ✓ المساهمة في النقل والتسلم على الصعيدين الوطني والدولي للاتصالات.
- ✓ المساهمة في تقديم خدمات تقنية للمؤسسات.
- ✓ المساهمة في تعزيز الشبكات الناشطة في السوق باعتبارها المتعامل التاريخي في قطاع الاتصالات في الجزائر.

- ✓ المساهمة في تقديم الاستعلامات والشروحات للزبائن وكذا تتكفل بعملية البيع المباشر للمتوجات.
- ✓ تمويل مصالح الاتصالات بما يسمح بنقل الصورة والصوت والرسائل المكتوبة والمعطيات الرقمة.
- ✓ تطوير واستمرار وتسيير شبكات الاتصالات العامة والخاصة.
- ✓ إنشاء واستثمار وتسيير الاتصالات الداخلية مع كل متعاملين شبكة الاتصالات.
- ✓ الشروع في اقتناء وإضافة تكنولوجيات جديدة استجابة لاحتياجات الزبائن.
- ✓ الترويج والتسويق وخدمة البيع وقياس رضا العملاء.
- ✓ تسجيل الطلبات التجارية الخطية للزبائن ودراستها.
- ✓ تتكفل بعملية المراسلات الخاصة بالزبائن.
- ✓ متابعة طلبات الخطوط الهاتفية المؤقتة قبل انتهاء آجالها.
- ✓ دراسة الطلبات الخاصة بالاستعلامات على مستوى الوكالة التجارية

الفرع الثاني: فروع وهياكل مديرية اتصالات الجزائر

✓ فروعها؛ تعتبر اتصالات الجزائر مجمع حقيقي من خلال فروعها التي أنشأت لتيسير التطورات الحاصلة في مجال الاتصالات، فقد تم إنشاء الفروع التالية:

1. فرع "موبيليس: مختص في الهاتف الخليوي، حيث تعتبر موبيليس أهم متعاملي الهاتف النقال في الجزائر من خلال تغطيتها التي تعدت % 98 وكذا عدد زبائنها الذي تعدى 10 ملايين مشترك.

2. فرع "جواب" للأنترنت: مختص في تكنولوجية الأنترنت حيث أوكلت له مهمة تطوير وتوفير الأنترنت ذات السرعة الفائقة، وللإشارة فكل قطاعات النشاط الكبرى في البلاد (التعليم العالي، البحث، التربية الوطنية التكوين المهني، الصحة، الإدارة، المحروقات، المالية، إلخ) مربوطة حاليا بشبكة الأنترنت عن طريق شبكة "جواب".

3. فرع اتصالات الجزائر الفضائية: المختصة بتكنولوجيات الساتل والأقمار الصناعية.

✓ هياكلها: بالإضافة إلى كونها متعامل المتعاملين والرائد في مجال الاتصالات في الجزائر، تعتبر كذلك من أكبر المؤسسات الوطنية تواجداً عبر كافة مناطق الوطن وذلك من خلال هيكلتها، فهي تعتمد على منطق الشمولية لإيصال منتوجها إلى أبعد نقطة في الجزائر، حيث تتكون من 12 مديرية عامة مقرها العاصمة.

كما تحتوي على مديريات ولائية أين تتواجد في 58 ولاية إضافة إلى مديريتين إضافيتين للعاصمة بمجموع 50 مديرية عبر التراب الوطني، من جهةها هذه المديريات الولائية تحتوي على وكالات تجارية ومراكز هاتفية، والخريطة التالية تبين التوزيع الشامل لمديرية اتصالات الجزائر عبر الوطن.

الشكل (2-2): هيكل مديرية اتصالات الجزائر



المصدر: 01-03-2023 : <http://www.algeriatelecom.dz>

المطلب الثالث: تقديم المديرية العملياتية لاتصالات الجزائر- ايليبي-

تعتبر مؤسسة اتصالات الجزائر من بين أهم المؤسسات الاقتصادية ذات الطابع الخدماتي، تتجلى أهم خدمة تقدمها هذه الأخيرة في الامداد والتجهيز بوسائل الاتصالات كالهاتف والانترنت أي الوسائل التكنولوجية الحديثة للمعلومات.

الفرع الأول: نبذة عن المديرية العملياتية لاتصالات الجزائر- ايليبي-

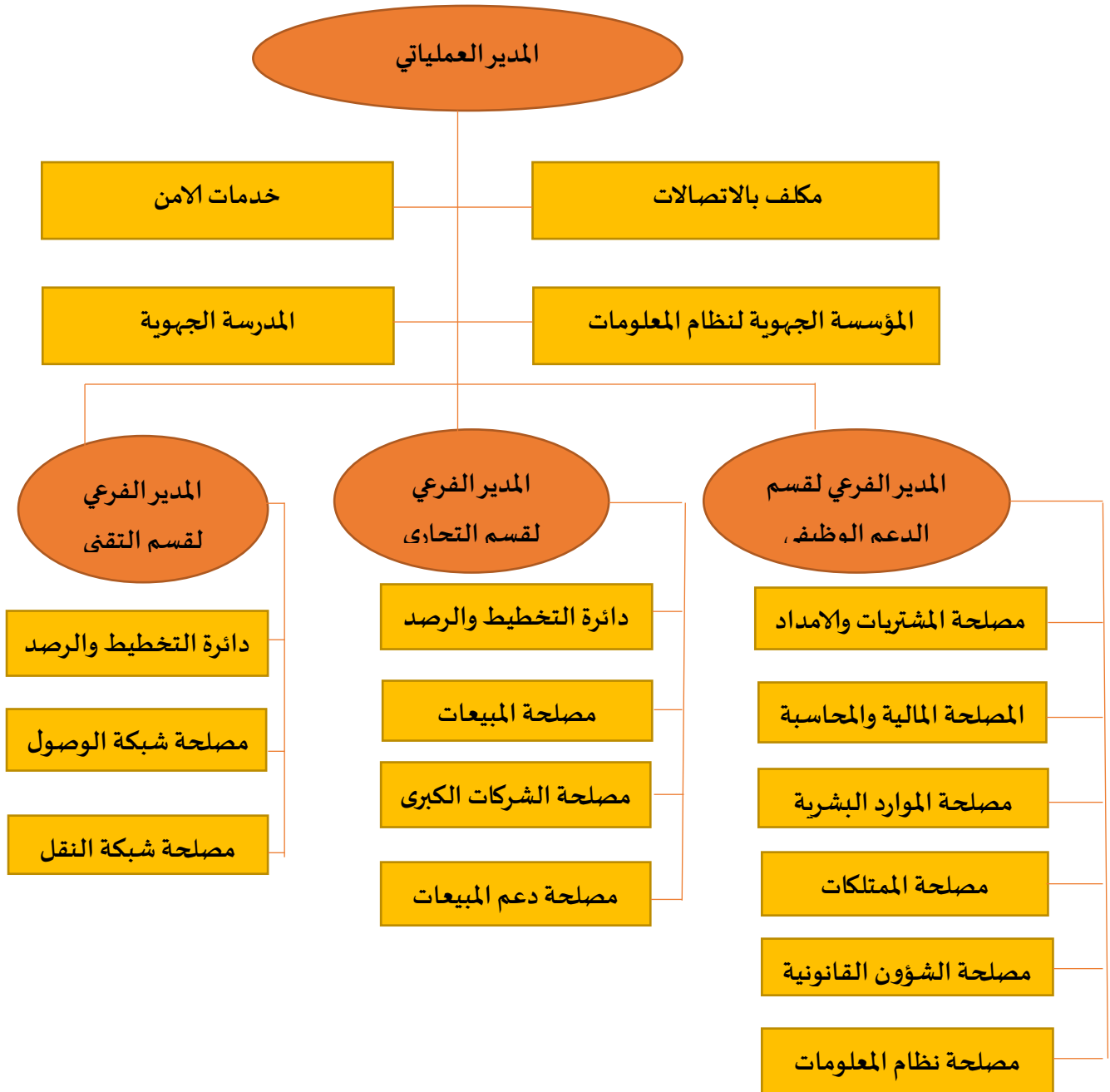
كما رأينا في المطلب السابق أن مديرية اتصالات الجزائر لديها فروع ولائية على كامل التراب الوطني، والمديرية العملياتية لفرع ايليبي هي أحد فروعها وهي مؤسسة عمومية ذات طابع اقتصادي تجاري، وتسهر على تسيير فروعها المتواجدة عبر الولاية وعددها 4 فروع، ويقدر عدد عمالها العاملين بالمديرية وفروعها 134 عامل، من بينهم: (04) إطار سامي، (97) إطار، (07) عون متحكم، (26) عون تنفيذ.

تتم عملية التوظيف والاستقطاب بالمديرية على أساس المسابقة، كما أن عملية التدريب تشمل كل العاملين في جميع التخصصات سواء داخل المديرية أو في مدارس التكوين الخاصة على حسب نوع التدريب، في حين يتم تحفيز العاملين عن طريق المردودية فقط والتي تكون سنويا لجميع العاملين أما الإطارات فيتم المحافظة عليهم بإعطائهم منحة المسؤولية.

الفرع الثاني: الهيكل التنظيمي للمديرية العملياتية لاتصالات الجزائر- ايليزي:-

تعتبر المديرية العملياتية لاتصالات الجزائر-ايليزي-بمثابة وحدة عملية تابعة مباشرة الى المديرية العامة للاتصالات، ذلك أن القرارات الاستراتيجية تؤخذ على مستوى المديرية العامة لترجم إلى سياسات وبرامج للتنفيذ على مستوى الوحدات العملية، والشكل التالي يوضح الهيكل التنظيمي للوحدة العملية لاتصالات الجزائر-ايليزي-.

الشكل(2-3): الهيكل التنظيمي للمديرية العملياتية لاتصالات الجزائر- ايليزي-



المصدر: من اعداد الطالبين استنادا على معلومات المديرية العملياتية لاتصالات الجزائر

المبحث الثاني: مصلحة الموارد البشرية للمديرية العملياتية لاتصالات الجزائر- ايليبي -

تعتبر الموارد البشرية في أي منظمة حجر الأساس والقلب النابض لها في نشاطاتها العملياتية، ومن اجل المحافظة عليها وتحسين مردوديتها تهتم المنظمات بإدارتها وتسييرها وفق الهيكل التنظيمي لها، ومجمع اتصالات الجزائر من الشركات التي يهتم بعامله وموظفيه بكافة مستوياتهم الإدارية بدءا بالتوظيف والتكوين مروراً بالتدريب المتواصل عبر المسار المهني الى نهاية العمل والإحالة للتقاعد.

المطلب الاول: انتقاء وتوظيف الموارد البشرية

حسب ما قدمه لنا رئيس مصلحة الموارد البشرية من معطيات فان المديرية العملياتية لاتصالات الجزائر ايليبي تقوم باستقطاب الموارد البشرية كسائر الشركات والمؤسسات في الوطن وفق التشريع الجزائري من خلال المصادر الداخلية المتمثلة في الترقية والنقل، بالإضافة الى اعتمادها أيضا على المصادر الخارجية من خلال الاتصال بالوكالة الوطنية للتشغيل (ANEM) المتواجدة على مستوى الولاية لتوفير احتياجاتها من هذه الموارد. وفي حالة عدم تلبية الوكالة الوطنية للتشغيل لاحتياجاتها تلجأ الإدارة الى الإعلان عن التوظيف مستوى المديرية ومواقع الأنترنت التابعة لها، ووفق الإعلان تقوم المديرية بوضع جملة من الشروط والمتطلبات التي تتوفر في الوظيفة والمتمثلة في الخبرة والمستوى التعليمي لشاغل الوظيفة، إضافة الى وضع حوافز تتمثل في الترقية والأجور المحفزة لاستقطاب الكفاءات وأصحاب الخبرة المميزة.

بعد الإعلان عن الوظائف الشاغرة و احتياجات المؤسسة من اليد العاملة بما فيها الكفاءات و استقطاب الموارد البشرية تنتقل المديرية للمرحلة التالية و هي انتقاء المترشحين الذين تتوافق مواصفاتهم مع متطلبات الوظيفة ، حيث يتم اعتماد معيار الخبرة والكفاءة و المستوى التعليمي في عملية الاختيار، بعدها يتم اجراء مقابلة مع المترشحين الذين تم اختيارهم وذلك مع لجنة التحكيم داخلية خاصة (تابعة للمديرية) تقوم بالتأكد من مدى موافقة مهارات المترشحين مع مواصفات الوظيفة، عندها تأتي المرحلة الأخيرة وهي التعيين الذي يتم على مستوى الفرع الذي أجريت فيه المقابلة بصفة متربص لمدة 6 اشهر من اجل تعود على مختلف المهارات و القدرة على العمل، ومن ثم يتم ادماجهم بصفة رسمية مباشرة و وظيفتهم المحددة.

الفرع الاول: تكوين وتدريب الموارد البشرية

تستفيد الموارد البشرية في المديرية العملياتية لاتصالات الجزائر ايليبي من دورات تدريبية متنوعة داخلية وخارجية، حيث تظهر هذه الأهمية من خلال إجراءات التدريب المستخدمة ومدى فعاليتها التي نلخصها في النقاط التالية:

- ✓ حاجة المؤسسة الى التدريب كأداة فاعلة في مواجهة تحديات المحيط التنافسي العالمي.
- ✓ يشمل التدريب كافة المستويات الوظيفية.

✓ التطور الهائل في التكنولوجيات المعقدة والتي يترتب عنها تدريب وتأهيل الكوادر البشرية عند استخدامه.

الفرع الثاني: أهمية الموارد البشرية

للمورد البشري أهمية كبيرة في المديرية العملياتية لاتصالات الجزائر ايليزي من خلال الاهتمام برفع مستوى الافراد وذلك بإقامة دورات للتعليم و التدريب بشكل مستمر، بغرض الزيادة في مستوى معارف و مهارات العاملين كما يحتل المورد البشري في المجمع مكانة خاصة من خلال قدرته على تحقيق اهداف المديرية، وتمثل أهمها في النمو و البقاء، خاصة أصحاب المهارات و الكفاءات و الخبرات، و بناء على ذلك فالمديرية تسعى للاستفادة من هذا النوع من الافراد العاملين من خلال تبنيه لأساليب عمل يغلب عليها الطابع الجماعي، وذلك للاستفادة القصوى من امكانياتهم حيث تعتبر المديرية العمل الجماعي اهم مبادئ العمل.

المطلب الثاني: أنواع تكوين الموارد البشرية في المديرية العملياتية لاتصالات الجزائر ايليزي

يعتبر التكوين والتطوير للموظفين عنصرا أساسيا من عناصر استراتيجية للمديرية العملياتية لاتصالات الجزائر ايليزي، على هذا الأساس تقوم الإدارة بوضع برامج تدريبية وتكوينية هادفة وفعالة للعمال وهذا من اجل زيادة معارفهم وتدعيم اتجاهاتهم الفكرية وتحسين مهاراتهم واداءهم في العمل وفي هذا الصدد فهناك نوعين من التدريب هما:

1- التدريب اثناء مزاوله العمل:

هذا من التدريب يخص الموظفين الجدد او ادخال تكنولوجيا جديدة للمديرية العملياتية لاتصالات الجزائر ايليزي، بحيث يتم مرافقته وتقديم شروحات وتفسيرات من قبل أصحاب الخبرة حول مختلف الوظائف بالإضافة الى الوظيفة الجديدة، ويمس هذا التدريب الموظفين حديثي التوظيف بالأخص.

2- التدريب خارج العمل: فيه نوعان

✓ تدريب داخل الوطن: تقوم إدارة المديرية العملياتية لاتصالات الجزائر ايليزي بإرسال الموظفين الى معاهد التكوين مثل المعهد الوطني لتطوير وترقية الصناعة، المعهد العالي لتسيير و تخطيط، و المدرسة العليا و تكوين الاطارات، وكما يقوم بتنظيم لقاءات و ندوات لفائدة العمال و المشاركة في مختلف التظاهرات العلمية المتخصصة، كالدورات التكوينية حول كيفية استقبال الزبائن و البيع الخاصة بمستشارين الزبائن، وكيفية ربط كابل الالياف البصرية الخاصة بالمصلحة التقنية، و تهدف هذه الدورات التكوينية الى رفع حجم المبيعات و تقوية سمعة مجمع اتصالات الجزائر. ومن خلال هذه الاستراتيجية التي يتبناها المديرية العملياتية لاتصالات الجزائر ايليزي من التدريب داخل الوطن تمكن المجمع من الرفع من أدائه التنظيمي وزيادة مهارات العاملين والرفع من خبراتهم ومعارفهم.

✓ تدريب خارج الوطن: بناء على هذا النوع من التدريب تقوم إدارة المديرية العملياتية لاتصالات الجزائر ايليزي بإرسال موظفيها الى خارج الوطن من اجل التدريب على مستوى أماكن صنع و جلب هذه التجهيزات الجديدة، او

دراسة حالة للمديرية العملياتية لاتصالات الجزائر ايليزي

أماكن تطبيق هذه التقنيات الحديثة، من أجل تكوينهم في كيفية استعمالها وصيانتها وتطبيق التقنيات الجديدة. ومن بين هذه الدورات التكوينية تقنية هاتف الالياف البصرية FTTH.

المبحث الثالث: القياس المحاسبي لراس المال الفكري للمديرية العملية لاتصالات الجزائر باستخدام نموذج التكلفة التاريخية

بعد التفصيل في النماذج لتقييم راس المال الفكري في الفصل الأول من الدراسة، والتي منها ما يعتمد على التكلفة ومنها ما يعتمد على القيمة الاقتصادية، وهناك من ادخل الجانب السلوكي للموارد البشرية وما يعتره من تغيرات نفسية وغيرها، تم اختيار نموذج التكلفة التاريخية لتطبيقها على المؤسسة محل الدراسة لأنه من الصعب التطرق لكل النماذج وتطبيقها معا لبيان أي الطرائق الأفضل أو الأنسب ذلك لأسباب التالية:

- ✓ اختلاف ظروف العمل وتوظيف العمال في مختلف المؤسسات الجزائرية.
- ✓ الاختلاف الكبير في الهياكل التنظيمية للمؤسسات الجزائرية وتنوع نشاطاتها وتداخلها.

المطلب الأول: أسباب اختيار تطبيق نموذج التكلفة التاريخية

كما أسلفنا الذكر بما اقره النظام المحاسبي المالي في تحديد طريقة تقييم التثبيات المعنوية وهي التكلفة التاريخية، وعليه يمكننا تطبيق نموذج التكلفة التاريخية لأسباب التالية:

- ✓ تعتبر الأصول البشرية من التثبيات المعنوية، وتطبيقا لما نص عليه النظام المحاسبي المالي فان تقييمها يكون بطريقة التكلفة التاريخية.
- ✓ سهولة تطبيق نظرا لكون معالجة المحاسبية تتطابق مع تلك المتبعة في معالجة التثبيات المادية.

الفرع الأول: نطاق تطبيق نموذج التكلفة التاريخية

بعد الزيارة الميدانية للمؤسسة قدم لنا رئيس مصلحة الموارد البشرية ارقام واحصائيات ومعطيات للفترة الزمنية من سنة 2020 الى غاية سنة 2023 وقد قمنا باختيارها لان تمت فيها جل العمليات (استقطاب، تعيين، تدريب، تكوين.....) ومن خلال هذا سيتم تطبيق طريقة رسملة التكاليف الخاصة براس المال الفكري واطفاءه على مدى المدة المستفاد منها، وستتم الدراسة على سنة 2022 حسب عدد العمال الموظفين الجدد. ويوضح الجدول التالي تطور عدد عمال المديرية العملياتية لاتصالات الجزائر.

الجدول رقم: (2-1) تطور عدد العمال للمديرية العملية لاتصالات الجزائر خلال الفترة 2020-2023

المجموع	اعوان تنفيذ	اعوان متحكم	اطارات	إطارسامي	
153	38	24	90	01	2020
157	42	15	96	04	2021
160	42	15	99	04	2022
134	26	07	97	04	2023

المصدر: تقارير التسيير للسنوات 2020-2021-2022-2023

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ بان العدد الأكبر من الموظفين هم الإطارات يليهم اعوان تنفيذ تم أعوان التحكم ومن خلال هذا الترتيب يتضح مدى أهمية الإطارات في المديرية العملية لاتصالات الجزائر الى تحتاج إليهم بنسبة كبيرة جدا من خلال الكفاءات والشهادات، وهذا راجع لطبيعة المؤسسة باعتبارها خدمة تقوم على هذا الصنف من العاملين.

الفرع الثاني: قياس التكاليف لراس المال الفكري للمديرية باستخدام نموذج التكلفة

التكاليف التي تتحملها المؤسسة في إطار الحصول على الموارد البشرية هي:

- ✓ تكاليف الاستقطاب: تتمثل في اعلان التعيين على مستوى مديرية التشغيل بالولاية المعنية بحيث لا تنفق الشركة أي مصاريف تذكر وعليه فان مبالغها غير معتبرة.
- ✓ تكاليف الاختيار: تتمثل في اختبار المترشحين لتوظيف عن طريق اختيارهم مع لجنة تحكيم داخلية خاصة (تابعة للمديرية وتتميز بالخبرة) تقوم بالتأكد من مدى موافقة مهارات المترشحين مع مواصفات الوظيفة تم تحدد هذه التكاليف وترسل للمديرية العامة.
- ✓ تكاليف التدريب: هي التكاليف الخاصة بتكوين وتأهيل الموارد البشرية قبل استئنائهم العمل واثناء مساهمهم المهني عن طريق المعاهد والمدارس المتخصصة بالتكوين التابعة لمديرية اتصالات الجزائر.
- ✓ تكاليف التعيين: لا توجد تكاليف تذكر خاصة بالتعيين سوى تقديم منحة خاصة بالمترشحين خلال مدة تكوينهم.

اولا: المصاريف المتعلقة براس المال الفكري لسنة 2022

سيتم تناول هذه المصاريف من خلال المعالجة المحاسبية والتسجيل المحاسبي لإطفائها قبل وبعد استخدام نموذج التكلفة التاريخية، وبما ان هناك ثلاث فئات عمالية في المديرية هي الإطارات وأعوان التحكم وأعوان التنفيذ، ونظرا لكبر حجم العينة والذي يبلغ العدد الإجمالي للموظفين الجدد 30 عامل فانه سيتم التركيز على أكثر فئة

➤ تسجيل مصاريف إطفاء التكاليف المرسمة لسنة 2022

يهدف حساب القسط السنوي لإطفاء تكاليف راس المال الفكري، يجب معرفة العنصر المجهول في قاعدة حسابها حسب الطريقة القسط الثابت حسب ما نص عليه النظام المالي المحاسبي وهي:

● $قسط الإطفاء = تكلفة الأصل البشري / العمر الإنتاجي للأصل.$

فتكلفة الأصل البشري معلومة بقي معرفة العمر الإنتاجي لهذا الأصل الذي يعبر عن المدة المتوقعة للاحتفاظ براس المال الفكري وذلك من تاريخ التوظيف الى غاية سن التقاعد، مع الأخذ بعين الاعتبار مجموعة من الظروف التي تؤثر في عمر راس المال الفكري كالظروف الصحية، العائلية، والرضا الوظيفي وغيرها...

الا انه لعدم الحصول على المعلومات الخاصة براس المال الفكري بالمديرية العملياتية لاتصالات الجزائر بسبب خصوصية هذه المعلومات، فسيتم اعتماد مدة الاحتفاظ براس المال الفكري من تاريخ توظيفه الى سن التقاعد كما ذكرنا سابقا وذلك للتعبير عن عمره الإنتاجي، وذلك بموجب القانون رقم 15/16 المؤرخ في 31 ديسمبر 2016 الذي ينص على ان السن القانوني للتقاعد هي 55 سنة للمرأة و60 سنة للرجل.

ومن اجل معرفة العمر الإنتاجي المتوقع لراس المال الفكري وفق للقانون المذكور أعلاه، فانه يجب معرفة تاريخ ميلاد راس المال الفكري، تاريخ التوظيف، وكذا جنسه وتكون العلاقة كالتالي:

العمر الإنتاجي = سن التقاعد - (سنة التوظيف - سنة الميلاد)

✓ الرجل: 60 - (سنة التوظيف - سنة الميلاد)

✓ المرأة: 55 - (سنة التوظيف - سنة الميلاد)

بتطبيق هذه القاعدة حسب سنوات الدراسة وذلك ابتداء من تاريخ التوظيف لسنة 2022 يكون العمر الإنتاجي لراس المال الفكري كالتالي:

✓ الرجل: 60 - (2022 - 1987) = 25 سنة

وهكذا لبقية راس المال الفكري لسنة 2022 (انظر الملحق رقم 2).

وبالنسبة لتكلفة الأصل البشري لكل راس المال الفكري فإنها تحدد القيمة الاجمالية للتكاليف المرسمة على عدد الإطارات والتي تساوي 20 بالنسبة لسنة 2022 كالتالي:

● $قيمة الأصل البشري الواحد = 331,745.33 / 20 = 16,587.27$

دراسة حالة للمديرية العملياتية لاتصالات الجزائر ايليزي

بجمع الأقساط السنوية لراس المال الفكري سكون التسجيل المحاسبي لقسط الإطفاء كالتالي (انظر الملحق رقم 3).

حساب مدين	حساب دائن	اليوم	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
		2022/12/31		
681		مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيم	12772.57	
	2808	اهتلاك الأصول البشرية		12772.57

تسجيل قسط الإطفاء لسنة 2022

المطلب الثاني: التغيير في قيم عناصر القوائم المالية للمديرية العملياتية لاتصالات الجزائر ايليزي

ان تطبيق نموذج التكلفة التاريخية على المديرية العملياتية لاتصالات الجزائر باعتبار التكاليف المرتبطة الموارد البشرية مصاريف رأسمالية تطفئ على السنوات المتوقع الاستفادة من هذه الموارد البشرية، وليست جارية تحمل في نفس السنة التي انفقت فيها هذه التكاليف، يؤدي حتما الى تغيير في طبيعة وقيم عناصر القوائم المالية للمديرية، وهذا ما سنحاول التعرف عليه من خلال تتبع هذا التغيير عبر سنة الدراسة.

الفرع الأول: التغيير في عناصر القوائم المالية للمديرية العملياتية لاتصالات الجزائر بعد تطبيق نموذج التكلفة التاريخية لسنة 2022

فيما يلي توضيح التغيير في القوائم المالية للمديرية والمتمثلة في قائمة المركز المالي (الأصول والخصوم)، بمقارنة تلك المعدة باستخدام المحاسبة التقليدية والقوائم المعدة على أساس نموذج التكلفة التاريخية لمحاسبة الموارد البشرية لسنة 2022.

1. التغيير في قائمة المركز المالي

من خلال الجدول رقم (02) ادناه يتضح جليا التغيير في عناصر قائمة المركز المالي من خلال ادراج بند جديدي فيها، الذي يعبر عن تكاليف الخاصة بالموارد البشرية تحت مسمى " الصول البشرية" والمقدرة ب: 33. 331 745 دج والذي يمثل القيمة الصافية لتكاليف الموارد البشرية المرسمة بعد استبعاد القسط السنوي المقدر ب: 12 772 .57 دج، الامر الذي أدى الى ارتفاع قيمة الأصول لسنة 2022 الى: 2 622 430 540.56 دج.

الجدول رقم (2-2): أصول المديرية العملياتية لاتصالات الجزائر ايليزي قبل وبعد استخدام نموذج التكلفة التاريخية لمحاكاة الموارد البشرية لسنة 2022

الأصول	المبالغ الصافية قبل تطبيق النموذج	المبالغ الصافية بعد تطبيق النموذج	الفوارق المسجلة	نسبة التغيير %
أصول بشرية		331 745 .33	+ 331 745 .33	+ 100
تثبيتات معنوية	0.00	0.00		
اراضي	74 264 862	74 264 862		
مباني	117 540 156 .89	117 540 156 .89		
تثبيتات عينية اخرى	1 688 988 984 .54	1 688 988 984 .54		
تثبيتات يجرى امتيازها	0.00	0.00		
تثبيتات مالية	0.00	0.00		
مساهمات اخرى	0.00	0.00		
اشتراكات وحقوق اخرى	0.00	0.00		
سندات أخرى مثبتة	0.00	0.00		
القروض والأصول غير الجارية	0.00	0.00		
ضرائب مؤجلة اصول	0.00	0.00		
مجموع الأصول غير الجارية	1 880 794 003 .03	1 881 125 748 .76	+ 331 745 .33	+0.02
مخزونات جارية	46 601 768 .66	46 601 768 .66		
الزبائن	615 908 028 .96	615 908 028 .96		
المدينون الاخرون	69 017 005 .19	69 017 005 .19		
الضرائب وما شبهها	6 430 755 .39	6 430 755 .39		
الاموال الموظفة والأصول المالية الاخرى	0.00	0.00		
الخبزينة	3 347 233 .60	3 347 233 .60		
مجموعة الأصول الجارية	741 304 791 .80	741 304 791 .80		
المجموع العام للأصول	2 622 098 795 .23	2 622 430 540 .56	+ 331 745 .33	+0.01

المصدر: من وثائق المؤسسة

دراسة حالة للمديرية العملياتية لاتصالات الجز ائر ايليزي

فيما يتضح في الجدول رقم(03) ان هناك ارتفاع في قيمة الخصوم بقيمة: 208 972 .76 دج، يظهر من خلال الزيادة حقوق الملكية في النتيجة الصافية وهي قيمة الأصول البشرية بعد استبعاد قسط الإطفاء وكذا الضرائب الواجبة الدفع المعبر عنها بالفائض بين قيمة الأصول البشرية والقسط السنوي لإطفائها.

الجدول رقم (2-3): خصوم المديرية العملياتية لاتصالات الجز ائر ايليزي قبل وبعد استخدام نموذج التكلفة التاريخية لمحاسبة الموارد البشرية لسنة 2022

نسبة التغيير %	الفوارق المسجلة	المبالغ الصافية بعد تطبيق النموذج	المبالغ الصافية قبل تطبيق النموذج	الخصوم
عدم وجود أثر		0.00	0.00	راس المال الصادر
		0.00	0.00	مساهمات خاصة اخرى
		0.00	0.00	علاوات واحتياطات
		0.00	0.00	فوارق إعادة التقييم
		0.00	0.00	فارق المعادلة
+0.55	+ 208 972 .76	2 695 343 372 .55	2 695 134 399 .79	صافية نتيجة
عدم وجود أثر		-374 412 951 .20	-374 412 951 .20	رؤوس أموال اخرى
		0.00	0.00	حساب الوحدات
+0.02	+ 208 972 .76	2 320 930 421 .35	2 320 721 448 .59	مجموع الأموال الخاصة
عدم وجود أثر		0.00	0.00	قروض وديون مالية
		0.00	0.00	ضرائب مؤجلة ومؤونات
		0.00	0.00	ديون أخرى غير جارية
		91 808 135 .98	91 808 135 .98	مؤونات ومنتجات ثابتة مسبقا
		91 808 135 .98	91 808 135 .98	الخصوم غير الجارية مجموع
		51 915 334 .46	51 915 334 .46	موردون وحسابات ملحقه
+0.43	+ 208 972 .76	48 110 432 .15	47 901 459 .39	ضرائب
عدم وجود أثر		107 119 718 .16	107 119 718 .16	ديون اخرى
		0.00	0.00	خزينة سالبة
		206 936 512.02	206 936 512.01	مجموع الخصوم الجارية
+0.15	+ 208 972 .76	2 619 675 069 .34	2 619 466 096 .58	مجموع عام الخصوم

كما يوضح الجدول التالي الفارق في قيم عناصر قائمة المركز المالي بعد تطبيق نموذج التكلفة التاريخية لمحاسبة الموارد البشرية.

الجدول رقم (4-2): التغير في قيم عناصر قائمة المركز المالي بعد استخدام نموذج التكلفة التاريخية لمحاسبة الموارد البشرية لسنة 2022

النسبة %	المبالغ الصافية بعد تطبيق النموذج	المبالغ الصافية قبل تطبيق النموذج	الاصول
+ 100	+ 331 745 .33		أصول بشرية
+0.02	1 881 125 748 .76	1 880 794 003 .03	مجموع الأصول غير الجارية
+0.01	2 622 430 540 .56	2 622 098 795 .23	المجموع العام للأصول
			الخصوم
+0.55	2 695 343 372 .55	2 695 134 399 .79	النتيجة الصافية
+0.02	2 320 930 421 .35	2 320 721 448 .59	مجموع الأموال الخاصة
+0.43	48 110 432 .15	47 901 459 .39	ضرائب
+0.15	2 619 675 069 .34	2 619 466 096 .58	مجموع عام الخصوم

المصدر: من وثائق المؤسسة

✓ التغير في الاصول:

نلاحظ من الجدول رقم (4) بان الأصول البشرية زادت نسبتها 100% بسبب عدم الإفصاح عن محاسبة الموارد البشرية اصلا، في حين نجد ان نسبة الزيادة في مجموع الأصول الغير جارية والمجموع العامل للأصول تكاد تقترب من الصفر وذلك لارتفاع قيمة الأصول المادية الأراضي والمباني وكذا كافة الحقوق ما يجعل الأثر ضئيل.

✓ التغير في الخصوم:

يتبين من الجدول رقم (4) أعلاه بان قيم الخصوم قد تغيرت بنسب متفاوتة حيث بلغت نسبة التغير في النتيجة الصافية 0.55% وبنسبة ضئيلة تصل ل 0.02% لمجموع الأموال الخاصة وذلك لعدم وجود راس المال والملحقات الاخرى، في حين بلغت نسبة التغير في الضرائب 0.43% ونسبة المجموع العام للخصوم 0.15% وهي نسبة ضئيلة نظرا للقيم العالية لعناصر الخصوم الأخرى.

خلاصة الفصل:

تناول هذا الفصل نتائج الدراسة التطبيقية التي تمت على المديرية العملياتية لاتصالات الجزائر بإيليزي، بهدف معرفة الإفصاح عن راس المال الفكري من خلال استخدام طريقة في تقييم الموارد البشرية، التي تعتمد على مدخل التكلفة.

ان تطبيق أسلوب التكلفة التاريخية الذي يعتمد على تحديد التكاليف المرتبطة بالحصول على الموارد البشرية من مصاريف الاختيار ومصاريف التدريب الى مصاريف التعيين والتي كانت تعالج سابقا ضمن تكاليف الجارية، وبعد استخدام هذا المبدأ تم رسملة هذه التكاليف ضمن أصول المديرية العملياتية لاتصالات الجزائر تحت بند التثبيات المعنوية في حساب خاص بالأصول البشرية، قد مكن المديرية العملياتية لاتصالات الجزائر من معرفة مصاريفها بدقة اكبر و كذا توزيعها على سنوات العمل و التي نتج عنها تغيرات جوهرية في قائمة المركز المالي ما جعل القوائم المالية اكثر واقعية و موثوقية و معبرة بصدق عن الوضعية المالية للمديرية.

من خلال النتائج المتوصل اليها يمكن القول بان طريقة التكلفة التاريخية هي سهلة التطبيق من خلال تحقيقها للخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية، وذلك لعدم وجود مميزات خاصة تدفع بمتخذي القرار لانتهاج هذا المدخل الجديد في تقييم الموارد البشرية في المديرية.

الخاتمة

الخاتمة:

عرف عالم الاعمال تحديات فرضتها العولمة والتحالفات والابتكارات، فتحولت المنظمات الى اقتصاد جديد هو اقتصاد المعرفة، التي تنافس فيها اقوى المنظمات حدود السيطرة والبقاء في السوق، ولا يمكن لها النجاح الا إذا استطاعت الاستثمار في رأس مالها الفكري، فالتحدي الكبير امامها هو الاعتماد على الإمكانيات البشرية التي تتميز بالمعرفة والمهارة، ورأينا ان مفهوم راس المال الفكري قد شاع مع التسعينات من القرن الماضي وأصبح ينظر اليه على انه الثروة الحقيقية للمنظمة، بحيث تحقق من خلاله المنظمة التميز عن طريق استغلال الطاقة الفكرية الموجودة لديها، وتدعيم الإمكانيات البشرية، ان هذا المدخل الجديد في توازن القوى العالمية وضح وبشدة قدرة العقل البشري في خلق ثروة حقيقية و قدرة عالية على التحكم في شتى المجالات.

ان اهم فكرة تقوم عليها المحاسبة عن الموارد البشرية هي اعتبار الافراد العاملين بالمنظمة اصولا ستتدفق منها القيمة الاقتصادية المستقبلية اليها، بحكم بقاءهم في العمل لمدة تفوق السنة المالية، علاوة على تكوينهم وتدريبهم الدائم والذي تخصص له المنظمات ميزانية معتبرة تعالج معظمها في حساب الربح والخسارة لفترة واحدة، وهو ما يتعارض مع مبدا الاعتراف بالمصروفات في المحاسبة، الامر الذي يعطي صورة غير موضوعية عن القوائم المالية وبالتالي عدم مصداقيتها لدى الأطراف المعنية.

وقد تناولت الدراسة أهمية راس المال الفكري والإفصاح عنه في المديرية العملياتية لاتصالات بايليزي في ظل النظام المحاسبي المالي انطلاقا من معرفة أهمية ودور المورد البشري في المنظمة، و التحديات التي تعيق تطبيقه، إضافة الى التطرق الى المعايير المحاسبية للموارد البشرية بمختلف طرائقه و اثار الإفصاح عنها داخليا و خارجيا، هذا فضلا عن محاولة الإفصاح عن راس المال الفكري في المديرية العملياتية لاتصالات الجزائر بايليزي من خلال تطبيق نموذج في القياس المحاسبي للموارد البشرية، الذي يقوم على التكلفة التاريخية .

نتائج الدراسة

وقد توصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج اهمها:

- ✓ راس المال الفكري هو الركيزة الأساسية لتحقيق نجاح المنظمات.
- ✓ راس المال الحقيقي الذي تحوز عليه المنظمات ليس راس المال المادي بل راس المال الفكري والذي يتمثل بالدرجة الاولى في المعرفة التي يمكن تحويلها الى قيمة مضافة عن الطريق الاستثمار الناجح في الطاقات والكفاءات البشرية.
- ✓ اهتمام الفكر المحاسبي بمفاهيم وطرائق المحاسبة عن الموارد البشرية التي تعتبرها اصولا أساسية لمعظم المنظمات وخاصة المنظمات الخدمية.
- ✓ هنالك عدة مناهج لقياس الموارد البشرية، منها ما يعتمد على القيمة ومنها ما يعتمد على التكلفة ومنها ما يعتمد كذلك على المتغيرات السلوكية والنفسية.

- ✓ تولي المديرية العملياتية لاتصالات الجزائر أهمية كبيرة للموارد البشرية، وهذا يظهر من خلال الاهتمام بتأهيل وتدريب الموظفين عبر مساهمهم المهني من اجل زيادة قدراتهم وكفاءتهم، من خلال العديد من الدورات التدريبية داخليا وخارجيا محليا واجنبيا.
- ✓ تنفق المديرية العملياتية لاتصالات الجزائر مبالغ معتبرة في سبيل الحصول على موارده البشرية تتمثل في تكاليف الاختبار والتدريب والتعيين.
- ✓ يعامل مجمع اتصالات الجزائر نفقات الاختبار والتدريب وتعيين الموارد البشرية على انها مصاريف جارية تحمل في نفس السنة المالية.

اختبار الفرضيات

- اختبار الفرضية الاولى: إمكانية الإفصاح عن راس المال الفكري باستخدام نموذج التكلفة التاريخية في قياس قيمة الموارد البشرية، حيث يتم رسملة التكاليف الخاصة بالحصول على هذه الموارد، والتي تتمثل في نفقات الاختيار والتدريب والتعيين المحددة والمبنية بالوثائق الثبوتية، ذلك ما يؤكد صحة الفرضية الأولى.
- اختبار الفرضية الثانية: تهتم محاسبة الموارد البشرية بالأصول البشرية داخل المنظمة، من خلال قياس قيمتها الاقتصادية وتحليلها وتبويبها في القوائم المالية. كما تقوم محاسبة الموارد البشرية بتسجيل كافة التغيرات التي تطرأ على الموارد البشرية واعداد التقارير عملياتها السنوية وايصالها للأطراف المعنية. هذا ما يؤكد صحة الفرضية الثانية

- اختبار الفرضية الثالثة: ان التغيرات في قيم عناصر القوائم المالية التي تم رصدها بعد استخدام نموذج التكلفة التاريخية تؤكد الفرضية الثالثة التي تنص على ان تطبيق نماذج محاسبة المارد البشرية يؤثر على القوائم المالية للمديرية العملياتية لاتصالات الجزائر.

افاق الدراسة

- ✓ مدخل مقترح لقياس راس المال الفكري في ظل الاقتصاد المعرفي.
- ✓ نموذج مقترح للعلاقة بين إدارة المعرفة وراس المال الفكري في الشركة.
- ✓ مشكلات التطبيق العملي للقياس المحاسبي والإفصاح عن الموارد البشرية ومراجعته.

قائمة المراجع

1. المصادر باللغة العربية:

أولاً: الكتب العربية

1- عباس صابر، نورة ايمان، مشاكل محاسبية معاصرة، النشر الجامعي الجديد، تلمسان، الجزائر، 2021.

ثانياً: الكتب المترجمة الى العربية

1- أريك فلامهولز، المحاسبة عن الموارد البشرية، ترجمة محمد عصام الدين زايد، المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 1992.

ثالثاً: البحوث الجامعية

1- آلاء زهدي محمد الرازم، الخصائص المحددة لدرجة الإفصاح عن الموارد البشرية في التقارير المالية للشركات الصناعية المساهمة الأردنية، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، محاسبة، جامعة الزرقاء، الأردن، 2016.

2- أحمد محمد زطيمة، التحديات التي تواجه القياس والإفصاح عن محاسبة الموارد البشرية في الشركات الدوائية في الأردن، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة آل البيت، 2015.

3- خالد احمد عبد الحميد قشقش، إدارة راس المال الفكري وعلاقته في تعزيز الميزة التنافسية، دراسة تطبيقية على الجامعات الفلسطينية بقطاع غزة، رسالة ماجستير ادارة اعمال، كلية الاقتصاد والعلوم الادارية، جامعة الازهر، غزة، فلسطين، 2014.

4- ساجد خالد، محمد ديب عبد الدايم، واقع راس المال الفكري وأثره على الأداء المالي في البنوك المدرجة في بورصة فلسطين، رسالة الماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية الاقتصاد والعلوم الادارية، الجامعة الاسلامية، غزة، 2019.

5- فادي وليد حنفي أبو شامة، دور راس المال الفكري في تحقيق الميزة التنافسية، دراسة تطبيقية في مستشفيات جنوب الضفة الغربية، رسالة ماجستير، إدارة الاعمال، كلية الدراسات العليا والبحث العلمي، جامعة الخليل، فلسطين، 2015.

6- فادي عصام محمد سالم، إدارة راس المال الفكري ودوره في تحسين البيئة الاجتماعية بقطاع غزة، رسالة ماجستير، تخصص إدارة الدولة والحكم الرشيد، اكااديمية الإدارة والسياسة للدراسات العليا، جامعة الاقصى، غزة، 2015.

7- فرحاتي لوبزة، راس المال الفكري في تحقيق الميزة التنافسية في مؤسسات الاقتصادية في ظل اقتصاد المعرفة، دراسة حالة شركة الاسمنت عين التوتة باتنة، شهادة الدكتوراه، علوم التسيير، تخصص تنظيم الموارد البشرية، كلية محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2015.

- 8- محمد علي داهم، إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية، في المؤسسات الجزائرية دراسة حالة مجمع صيدال، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه محاسبة مالية وتدقيق، علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة باتنة 1، 2021-2022.
- 9- محمود حسين صرصور، راس المال الفكري ودوره في التطوير التنظيمي لدى السلطة القضائية، رسالة ماجستير، تخصص القيادة والإدارة، جامعة الأقصى، غزة، فلسطين، 2017
- 10- معاذ محمد الأعرج، استخدام نموذج Lev & Schwartz لقياس رأس المال البشري ومساهمته في صافي الدخل، دراسة تطبيقية على بنك لبنان والمهجر في الأردن، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، محاسبة، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2016.
- 11- محمد ماهر سليمان شجاد، متطلبات تطبيق محاسبة الموارد البشرية في مؤسسات التعليم العالي، دراسة تطبيقية على الجامعات غير الحكومية بقطاع غزة، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الأزهر، غزة، فلسطين، 2016.
- 12- وائل عبد الهادي أبو سلوت، دور راس المال الفكري في إدارة الازمات الصحية في وزارة الصحة الفلسطينية، أطروحة الماجستير، تخصص القيادة والإدارة، أكاديمية الإدارة والسياسة للدراسات العليا، جامعة الاقصى، غزة، فلسطين، 2015.

رابعاً: المجلات

- 1- احمد بركات، أهمية وقياس راس المال الفكري، دراسات وأبحاث المجلة العربية للأبحاث والدراسات في العلوم الإنسانية والاجتماعية، مجلد 12، العدد 4، الجزائر، 2020
- 2- احمد عبد الكريم جاسم والآخرين، أثر الإفصاح عن راس المال الفكري في دعم الأداء التنظيمي، مجلة الاقتصاد المال والاعمال، المجلد 03، العدد 01، العراق، 2019.
- 3- الأمين محمد عثمان آدم، القياس والإفصاح عن تكلفة الموارد البشرية وأثرها على بيانات القوائم المالية، مجلة جامعة كسلا، جامعة كسلا السودان، المجلد 04، الإصدار 05، 2014.
- 4- أسامة عبد المنعم، عبد الوهاب المطارنة، راس المال الفكري وأثره على الابداع والتفوق المؤسسي في الشركات الصناعية الأردنية، أبحاث اقتصادية وإدارية، جامعة الزرقاء الخاصة، العدد السادس، الأردن، 2009
- 5- باسم سعد الجبني والآخرين، أثر مخاطر راس المال الفكري على أداء أعضاء هيئة التدريس، دراسة تطبيقية على جامعة الملك خالد، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، المجلد 07، العدد 01، جوان 2020
- 6- بن حمين بوجمعة، راس المال الفكري كألية لتحقيق الميزة التنافسية، دراسة ميدانية بمؤسسة موبيليس للهاتف النقال المديرية الجهوية بشار، مجلة التنظيم والعمل، المجلد 5، العدد (1) (8)، 2016.
- 7- بشري عبد ابراهيم والآخرين، أثر راس المال الفكري في ابعاد جودة السلعة، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 48، 2016

- 8- تركي الشمري، محمد عمر باطويج، راس المال الفكري في منظمات الاعمال، مجلة الأبحاث الاقتصادية، جامعة سعد دحاب، البليدة، العدد04، 2010.
- 9- ثامر عادل الصقر، محاسبة الموارد البشرية المفهوم والاهمية، دراسة عينة من الشركات العراقية في البصرة، مجلة دراسات البصرة كلية الإدارة والاقتصاد، قسم محاسبة، العدد(16)، السنة الثامنة، 2013.
- 10- خالد الخطيب، أثر الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية للشركات المساهمة العامة الأردنية في ظل معيار المحاسبة الدولي رقم 1، مجلة جامعة دمشق، سوريا، المجلد 18، العدد02، 2002.
- 11- رزقي محمد، مهديد فاطمة الزهراء، مشكلات تقييم وقياس راس المال الفكري في منظمات الاعمال، مجلة الباحث الاقتصادي، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة محمد البشير الابراهيمى، برج بوعرييج، العدد الاول، الجزائر، 2014.
- 12- زرزار العياشي، طرق ومناهج قياس محاسبة الموارد البشرية، مجلة المحاسبة والتدقيق والحوكمة، جامعة جرش، المجلد 02، الاصدار 01، 2017.
- 13- صلاح الدين سواالم، أثر تطبيق محاسبة الموارد البشرية في تحقيق الميزة التنافسية بالمؤسسة الاقتصادية (دراسة ميدانية بالمؤسسة الوطنية للدهن، وحدة سوق أهراس)، مجلة مجاميع المعرفة، المجلد 06، العدد 02، جامعة محمد الشريف مساعديه، سوق أهراس، 2020.
- 14- ضرغام إبراهيم كاظم الشكري، همام السعودى، راس المال الفكري في ظل الاقتصاد الرقمي وعلاقته بأهم مصطلحات الإدارة المعاصرة، مجلة دراسات في الاقتصاد وإدارة الاعمال، المجلد 03، العدد06، 2020
- 15- عامر حسن عفانة، الهادي ادم محمد ابراهيم، أثر الإفصاح المحاسبي لراس المال الفكري على كفاءة الأداء المالي للمصارف، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والادارية، المجلد 29، العدد 02، غزة، فلسطين، 2021
- 16- عبد الحق بوقفة، أهمية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الجزائرية، دراسة عينة من المؤسسات بولاية الوادي، مجلة الدراسات الاقتصادية الكمية، المجلد06، العدد01، 2020
- 17- طارق هزرشي، دروم أحمد، معوقات تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، دراسة من وجهة نظر عينة من محافظي الحسابات، أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد 22، جامعة محمد خضير، بسكرة، 2017.
- 18- كندة علي ديب، ماهر محسن مرهج، دور راس المال الفكري في الإصلاح الإداري للجامعات الحكومية السورية، دراسة ميدانية في جامعة تشرين، مجلة جامعة البعث، المجلد 40، العدد30، 2018.
- 19- ماهر محسن مرهج والآخرين، دور راس المال الفكري في الإصلاح الإداري للجامعات الحكومية السورية، مجلة جامعة البعث، المجلد40، العدد30، 2018.

20- منار تيسير بطاينة، ثامر علي النويران، دور راس المال الفكري في تحقيق الميزة التنافسية للمصارف الإسلامية الأردنية دراسة حالة البنك الإسلامي الاردني، مجلة البحوث الاقتصاد المتقدمة، المجلد 05، العدد 02، الاردن، 2020.

21- - نهاله غالب عبد الرحمن، دور راس المال الفكري في تحقيق الميزة التنافسية، مجلة دورية تصدر عن كلية الإدارة والاقتصاد، المجلد 11، العدد 23، 2017

22- يحيى اوي عبد القادر، بشرى عبد الغاني، مولودي عبد الغاني، راس المال الفكري ودوره في تحقيق الأداء الاستراتيجي للموارد البشرية في المؤسسات الاقتصادية، مجلة افاق علمية، جامعة احمد دراية، المجلد 13، العدد 03، ادرار، الجزائر، 2021

23- يوسف الزين خيرة، مكيد علي، واقع راس المال الفكري في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، دراسة حالة فرع الانتيبوتيكال بمجمع صيدال، جامعة يحي فارس، العدد 1، المجلد 8، المدينة، 2018

خامسا: مواقع الانترنت

1- رائد الأعمال العربي، محاسبة الموارد البشرية التعريف والمزايا والقيود، <https://the-arabic-entrepreneur.com/>، 2023/04/08.

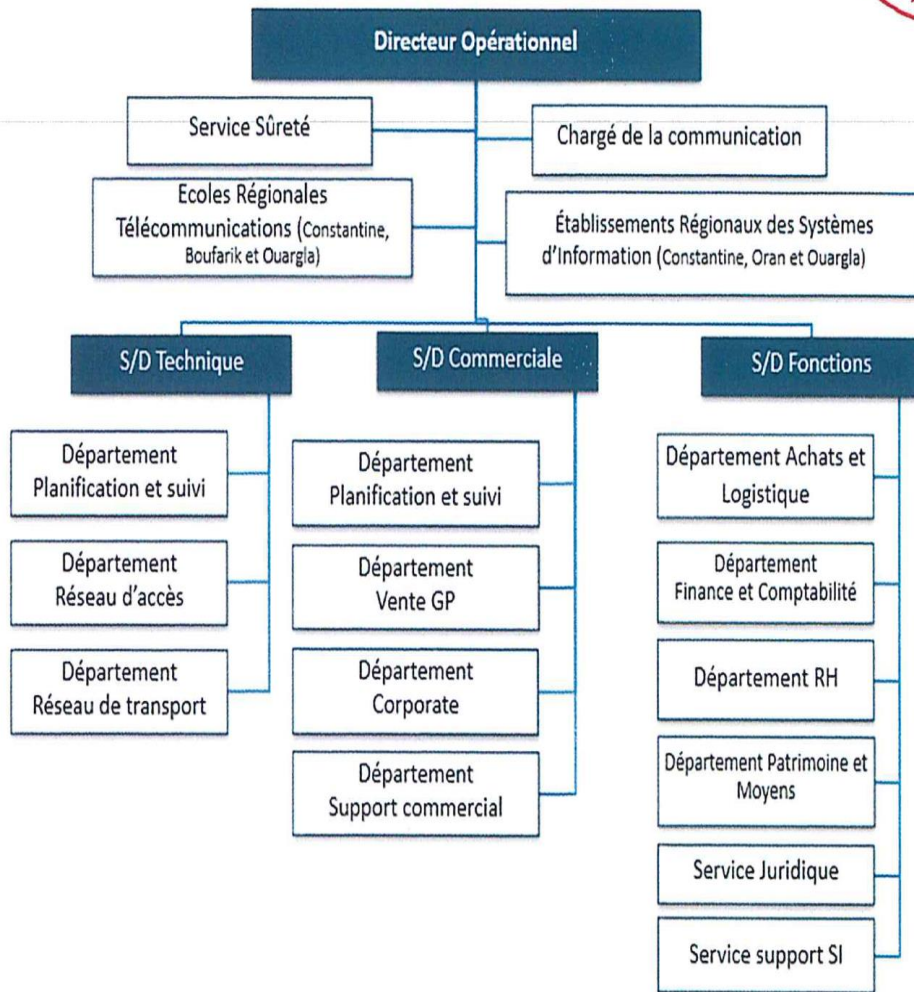
المصادر باللغة الاجنبية:

- 1- *Frédérique Evraert- Bardinnet, Capital intellectuel et facteurs institutionnels, Account ability, Responsabilités et comptabilités, Poitier, France, pp.cd -rom, 2018.*
- 2- *Lounissa Mohamed Amin, Fortas Fatiha, Capital Intellectuel Innovation et Performance Des Entreprises, Etude de contexte Algérien, volume 6, numéro 1, université el oued, Algérie, 2021.*
- 3- *Lionel Escaffre, Najla Bouabdelleah, Salma Damak Ayadi, L'impact du capital intellectuel, sur la performance des entreprises le cas des pays, Poitier, France, 2018.*
- 4- *Mohamed Ali Boujelbene, Habib Affes, Perceptions du capital intellectuel par les managers étude empirique dans le contexte tunisien, Comptabilité sans Frontières, The French Connection, Canada, pp.cd -rom 2014.*

الملاحق

الملحق رقم 01 :

الهيكل التنظيمي للمديرية العملياتية لاتصالات الجزائر ايليزي

1. Organisation de la Direction Opérationnelle :

الملحق رقم 02:

تكاليف الاختبار والتدريب والتعيين لسنوات 2022-2023

2023	2022	التعيين
45,125.04	89,320.00	تكلفة الاختبار
96,420.00	150,060.01	تكلفة التدريب
47,896.13	92,365.32	تكلفة التعيين
189,441.17	331,745.33	المجموع

الملحق رقم 03 :

حساب العمر الإنتاجي وقسط الإطفاء السنوي لراس المال الفكري-فئة الإطارات-لسنة 2022

الرقم	سن التقاعد	سنة التوظيف	سنة الميلاد	العمر الإنتاجي	قاعدة الإطفاء	قسط الإطفاء
1	60	2022	1987	25	16,587.27	663.49
2	60	2022	1990	28	16,587.27	592.40
3	60	2022	1988	26	16,587.27	637.97
4	55	2022	1992	25	16,587.27	663.49
5	55	2022	1993	26	16,587.27	637.97
6	60	2022	1989	27	16,587.27	614.34
7	60	2022	1990	28	16,587.27	592.40
8	60	2022	1991	29	16,587.27	571.97
9	60	2022	1992	30	16,587.27	552.91
10	60	2022	1985	23	16,587.27	721.19
11	55	2022	1990	23	16,587.27	721.19
12	60	2022	1992	30	16,587.27	552.90
13	60	2022	1989	27	16,587.27	614.34
14	55	2022	1990	23	16,587.27	721.19
15	55	2022	1993	26	16,587.27	637.97
16	55	2022	1992	25	16,587.27	663.49
17	60	2022	1985	23	16,587.27	721.19
18	60	2022	1989	27	16,587.27	614.34
19	60	2022	1987	25	16,587.27	663.49
20	55	2022	1994	27	16,587.27	614.34
				المجموع		12772.57

1- ACTIF DU BILAN

Exercice clos le : 31- DECEMBRE -2022

BILAN (ACTIF)

Série G, n°2 (2010) A C T I F	N			N-1
	Montants Bruts	Amortissements, provisions et pertes de valeurs	Net	Net
ACTIFS NON COURANTS				
Ecart d'acquisition - goodwill positif ou négatif)	0.0 0			0.00
Immobilisations incorporelles	0.0 0	0.00	0.00	0.00
Immobilisations corporelles				
Terrains	74 264 862.0 0	0.00	74 264 862.00	0.00
Bâtiments	251 282 465.9 1	133 742 309.02	117 540 156.89	0.00
Autres immobilisations corporelles	3 356 918 311.1 5	1 667 929 326.61	1 688 988 984.54	0.00
Immobilisations en concession	0.0 0	0.00	0.00	0.00
Immobilisations encours	0.0 0	0.00	0.00	0.00
Immobilisations financières				
Titres mis en équivalence	0.0 0	0.00	0.00	0.00
Autres participations et créances rattachées	0.0 0	0.00	0.00	0.00
Autres titres immobilisés	0.0 0	0.00	0.00	0.00
Prêts et autres actifs financiers non courants	0.0 0	0.00	0.00	0.00
Impôts différés actif	0.0 0	0.00	0.00	0.00
TOTAL ACTIF NON COURANT	3 682 465 639.0 6	1 801 671 635.63	1 880 794 003.43	0.00
ACTIFS COURANTS				
Stocks et encours	67 357 815.9 5	20 756 047.29	46 601 768.66	0.00
Créances et emplois assimilés				
Clients	615 908 028.9 6	0.00	615 908 028.96	0.00
Autres débiteurs	69 017 005.1 9	0.00	69 017 005.19	0.00
Impôts et assimilés	6 430 755.3 9	0.00	6 430 755.39	0.00
Autres créances et emplois assimilés	0.0 0	0.00	0.00	0.00
Disponibilités et assimilés				
Placements et autres actifs financiers courants	0.0 0	0.00	0.00	0.00
Trésorerie	3 347 233.6 0	0.00	3 347 233.60	0.00
TOTAL ACTIF COURANT	762 060 839.0 9	20 756 047.29	741 304 791.80	0.00
TOTAL GENERAL ACTIF	4 444 526 478.1 5	1 822 427 682.92	2 622 098 795.23	0.00

2- PASSIF DU BILAN

Exercice clos le : 31- DECEMBRE -2022

P A S S I F	N Brut	N - 1 Net
CAPITAUX PROPRES :		
Capital émis (ou compte de l'exploitation)	0.00	0.00
Capital non appelé	0.00	0.00
Primes et réserves - Réserves consolidées(1)	0.00	0.00
Ecart de réévaluation	0.00	0.00
Ecart d'équivalence (1)	0.00	0.00
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)	-374 412 951.20	0.00
Autres capitaux propres - Report à nouveau	2 695 134 399.79	0.00
Part de la société consolidant(1)		
Part des minoritaires(1)		
TOTAL I	2 320 721 448.59	0.00
PASSIFS NON COURANTS :		
Emprunts et dettes financières	0.00	0.00
Impôts (diffères et provisionnés)	0.00	0.00
Autres dettes non courantes	0.00	0.00
Provisions et produits constatés d'avance	91 808 135.98	0.00
TOTAL II	91 808 135.98	0.00
PASSIFS COURANTS :		
Fournisseurs et comptes rattachés	51 915 334.46	0.00
Impôts	47 901 459.39	0.00
Autres dettes	107 119 718.16	0.00
Trésorerie Passif	0.00	0.00
TOTAL III	206 936 512.01	0.00
TOTAL PASSIF (I+II+III)	2 619 466 096.58	0.0

BILAN (PASSIF)

الفهرس

الفهرس

الصفحة	الموضوع
I	إهداء
II	شكر وعرقان.....
III	فهرس المحتويات.....
IV	فهرس الجداول.....
V	فهرس الأشكال.....
VI	قائمة الاختصارات والرموز
VII	-قائمة لملاحق
	ملحق الوثائق.....
أ-ج	مقدمة
41-02	الفصل لأول: الإطار النظري والدراسات السابقة.....
02	تمهيد.....
19-03	المبحث الأول: محاسبة الموارد البشرية.....
03	المطلب الأول: ماهية محاسبة الموارد البشرية
03	الفرع الأول: مفهوم محاسبة الموارد البشرية.....
04	الفرع الثاني: أهمية محاسبة الموارد البشرية.....
05	الفرع الثالث: اهداف محاسبة الموارد البشرية.....
05	الفرع الرابع: إجراءات محاسبة الموارد البشرية.....
07	المطلب الثاني: تطبيق محاسبة الموارد البشرية.....
07	الفرع الأول: المعايير الدولية ذات الصلة بمحاسبة الموارد البشرية.....
09	الفرع الثاني: طرق قياس وتقييم محاسبة الموارد البشرية.....
13	الفرع الثالث: معوقات وصعوبات تطبيق محاسبة الموارد البشري.....
15	الفرع الرابع: مزايا تطبيق محاسبة الموارد البشرية.....
16	المطلب الثالث: الإفصاح المحاسبي للموارد البشرية.....
16	الفرع الأول: مفهوم الإفصاح المحاسبي.....
17	الفرع الثاني: أهمية الإفصاح المحاسبي للموارد البشرية
18	الفرع الثالث: طرق الإفصاح المحاسبي للموارد البشرية.....
19	الفرع الرابع: تحديات الإفصاح المحاسبي للموارد البشرية.....

31-20	المبحث الثاني: راس المال الفكري في المؤسسة الاقتصادية.....
20	المطلب الأول: ماهية راس المال الفكري
21	الفرع الأول: مفهوم راس المال الفكري.....
21	الفرع الثاني: أهمية راس المال الفكري.....
22	الفرع الثالث: خصائص راس المال الفكري.....
23	الفرع الرابع: تمييز بين راس المال الفكري وراس المال المادي.....
24	المطلب الثاني: الجانب التنظيمي لراس المال الفكري.....
24	الفرع الأول: مكونات راس المال الفكري.....
26	الفرع الثاني: ابعاد راس المال الفكري.....
27	الفرع الثالث: مراحل راس المال الفكري.....
28	الفرع الرابع: خطوات بناء راس المال الفكري.....
28	المطلب الثالث: حماية راس المال الفكري
29	الفرع الأول: أساليب المحافظة على راس المال الفكري.....
30	الفرع الثاني: صعوبات قياس راس المال الفكري.....
31	الفرع الثالث: المخاطر المحتملة لراس المال الفكري.....
40-32	المبحث الثاني: الدراسات السابقة ومناقشتها.....
32	المطلب الأول: عرض الدراسات السابقة.....
32	الفرع الأول: الدراسات باللغة العربية.....
39	الفرع الثاني: الدراسات باللغة الاجنبية.....
40	المطلب الثاني: مناقشة الدراسات السابقة مع الدراسة الحالية.....
41	خلاصة الفصل الأول.....
59-43	الفصل الثاني: دراسة حالة للمديرية العملياتية لاتصالات الجزائر ايليزي.....
43	تمهيد.....
48-44	المبحث الاول: تقديم عام عن مديرية اتصالات الجزائر.....
44	المطلب الاول: نظرة عامة عن مديرية اتصالات الجزائر.....
44	الفرع الاول: نشأة مديرية اتصالات الجزائر.....
45	الفرع الثاني: التعريف بمديرية اتصالات الجزائر.....
45	المطلب الثاني: اهداف ونشاطات مديرية اتصالات الجزائر.....
45	الفرع الاول: اهداف ونشاطات مديرية اتصالات الجزائر.....
46	الفرع الثاني: فروع وهيكل مديرية اتصالات الجزائر.....
47	المطلب الثالث: تقديم المديرية العملياتية لاتصالات الجزائر- ايليزي-.....
47	الفرع الاول: نبذة عن المديرية العملياتية لاتصالات الجزائر - ايليزي -.....
48	الفرع الثاني: الهيكل التنظيمي للمديرية العملياتية لاتصالات الجزائر - ايليزي -.....

55-49	المبحث الثاني: مصلحة الموارد البشرية للمديرية العملياتية لاتصالات الجزائر ايليزي.....
49	المطلب الاول: انتقاء وتوظيف الموارد البشرية.....
49	الفرع الاول: تكوين وتدريب الموارد البشرية.....
50	الفرع الثاني: أهمية الموارد البشرية.....
50	المطلب الثاني: أنواع تكوين الموارد البشرية في مجمع اتصالات الجزائر.....
	المبحث الثالث: القياس المحاسبي لراس المال الفكري للمديرية العملياتية لاتصالات الجزائر
55-51	باستخدام نموذج التكلفة التاريخية.....
51	المطلب الاول: أسباب اختيار تطبيق نموذج التكلفة التاريخية.....
51	الفرع الاول: نطاق تطبيق نموذج التكلفة التاريخية.....
52	الفرع الثاني: قياس التكاليف لراس المال الفكري للمديرية باستخدام نموذج التكلفة التاريخية.....
55	المطلب الثاني: التغير في قيم عناصر القوائم المالية للمديرية العملياتية لاتصالات الجزائر ايليزي....
	الفرع الاول: التغير في عناصر القوائم المالية للمديرية بعد تطبيق نموذج التكلفة التاريخية لسنة
55	2022.....
59	خلاصة الفصل الثاني.....
61	الخاتمة.....
64	قائمة المراجع.....
	الملاحق.....
	الفهرس.....

