

أثر تطبيق محاسبة الموارد البشرية على مؤشرات الأداء المالي

دراسة حالة شركة سونلغاز وحدة سكيكدة

The impact of human resource accounting application on financial skikda entity performance ratios the case of sonelgaz

* د. بوردجة رمزي، المركز الجامعي عبد الحفيظ بالصوف - ميلّة-الجزائر

** ط د. عبير لخشين، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة- الجزائر

تاريخ النشر: 2020/01/15

تاريخ القبول: 2019/10/25

تاريخ الإيداع: 2019/09/16

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى قياس أثر تطبيق محاسبة الموارد البشرية على مؤشرات الأداء المالي، من خلال عرض نموذج القياس المحاسبي للموارد البشرية وفق منهج التكلفة التاريخية، ليتم في الأخير محاولة للإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية في القوائم المالية لوحدة سونلغاز بولاية سكيكدة للسنة 2017، ومن ثم دراسة أثر ذلك على مؤشرات الأداء المالي للوحدة.

وقد توصلت الدراسة إلى أن تطبيق محاسبة الموارد البشرية يؤثر إيجابيا على كل من مؤشرات التوازن المالي، و مردودية المؤسسة.

الكلمات المفتاحية:

محاسبة الموارد البشرية، الأداء المالي، مؤشرات الأداء المالي، سونلغاز.

Abstract :

This study aims to measure the influence of humans resources accounting application in financial performance ratios, This paper displays the measurement accounting model of human resources through a historical cost approach and attempts to disclose the accounting for human resources in the financial statements of the Skikda Sonelgaz and measure the influence in financial accounting ratios.

The study concluded that the application of human resources accounting positively affects both the financial balance indicators and the profitability of the enterprise.

Key words:

Humans Resources Accounting, Financial Performance, Financial Performance Ratios, Sonelgaz.

* الدكتور بوردجة رمزي، استاذ محاضر " ب " بالمركز الجامعي عبد الحفيظ بالصوف - ميلّة-الجزائر ،

البريد الإلكتروني: ramzimarketer@yahoo.fr

** عبير لخشين، طالبة دكتوراه بجامعة 20 أوت 1955 سكيكدة- الجزائر، البريد الإلكتروني:

Abir.lakhchine@gmail.com

مقدمة

إن انتقال العالم الاقتصادي من اقتصاد مبني على الإنتاج إلى اقتصاد مبني على المعرفة نتج عنه ظهور تغيرات سريعة وتحديات كبيرة في عالم الأعمال، وذلك ببرز العولمة، وفي خضم هذا التغير أصبحت المعرفة أهم الركائز التي تهتم بها إدارة المؤسسات لمسايرة الاعتماد على التكنولوجيا، في ضوء ذلك تغيرت النظرة للعنصر البشري وأصبح يمثل أهم موارد المؤسسة وأساس نمائها وازدهارها وذلك لامتلاكها للخبرة والقدرة الإبداعية، الأمر الذي دعا المؤسسات إلى ضرورة الاستثمار في مواردها البشرية فأصبحت تنفق أموالاً طائلة في سبيل الحصول عليها، تطويرها للمحافظة عليها.

تعتبر محاسبة الموارد البشرية من المستجدات التي ظهرت حديثاً، وتعد أداة إدارية تساعد في التزويد بالمعلومات عن قيمة الأصول البشرية التي تمتلكها المؤسسة، حيث أن وجود مثل هذه المعلومات يحقق مبدأ الإفصاح المحاسبي ويعطي صورة صادقة للقوائم المالية، حيث تمثل الموارد البشرية من أهم استثمارات المؤسسة وذلك من خلال ما يمكن أن تشكله تلك الموارد من قيم ملموسة أو غير ملموسة يمكن أن تؤثر بشكل أو بآخر على أداء المؤسسات.

إشكالية الدراسة

تواجه المحاسبة المعاصرة قصوراً في مسألة الإفصاح عن الموارد البشرية والتي تسببت في ظهور فجوة بين قيمتها الدفترية وقيمتها السوقية، وهو ما انعكس سلباً على ملائمة المعلومات المحاسبية ودرجة تمثيلها للواقع، هذا ما يتنافى وهدف المحاسبة في تقديم معلومات دقيقة وصادقة لمستخدمي القوائم المالية، فهي لا تعكس صورة حقيقية عن المركز المالي الأمر الذي سيؤدي حتماً إلى عدم وضوح الرؤية فيما يخص أفاق نموها في المستقبل وبالتالي قرارات خاطئة ومضلة لمستخدمي القوائم المالية.

وعليه يمكن صياغة إشكالية الدراسة في التساؤل الرئيسي التالي:

ما أثر تطبيق محاسبة الموارد البشرية على مؤشرات الأداء المالي لشركة سونلغاز وحدة سكيكدة ؟

أهمية وأهداف الدراسة

أهمية الدراسة

تستمد هذه الدراسة أهميتها في كونها تعالج موضوعاً محاسبياً معاصراً تتمثل فيه المهارات والمعارف التي يمتلكها الأفراد أهم العوامل التي تقرر نجاح المؤسسات وتساعد في تحسين أدائها، وذلك لما توفره محاسبة الموارد البشرية من معلومات عن قيمة الموارد البشرية لما لها من أثر على عملية اتخاذ القرارات من طرف مستخدمي القوائم المالية.

أهداف الدراسة

تهدف الدراسة إلى تحقيق الغايات التالية:

- ✓ توضيح مفهوم كل من الأداء المالي ومحاسبة الموارد البشرية؛
- ✓ عرض لأهم المعايير الواجب توفرها في المورد البشري لاعتباره أصلا من أصول المؤسسة؛
- ✓ عرض لأهم نماذج قياس الموارد البشرية والمعالجة المحاسبية لها؛
- ✓ دراسة أثر تطبيق محاسبة الموارد البشرية على مؤشرات الأداء المالي من خلال الدراسة الميدانية التي أجريت بشركة سونلغاز وحدة سكيكدة.

منهج الدراسة

يعتبر المنهج الوصفي التحليلي المنهج المتبع لإعداد هذه الدراسة من خلال مراجعة الأدبيات والدراسات السابقة حول موضوع محاسبة الموارد البشرية و الأداء المالي والتي تم الاستناد إليها لإعداد الجانب النظري، كما تم تحليل القوائم المالية لشركة سونلغاز وحدة سكيكدة لبلوغ هدف هذه الدراسة.

محتوى الدراسة

من أجل الإجابة على الإشكالية الرئيسية للدراسة والوصول إلى أهدافها سنتبع الخطة التالية
أولاً- الإطار النظري للدراسة: تم التطرق من خلالها إلى أهم المفاهيم المتعلقة بالأداء المالي ومحاسبة الموارد البشرية؛

ثانياً- الدراسة الميدانية : والتي يتم من خلالها تطبيق محاسبة الموارد البشرية بفرع سونلغاز، و ذلك بإتباع مجموعة من الخطوات و دراسة اثر ذلك على مؤشرات الأداء المالي للوحدة؛
ثالثاً- النتائج المتوصل إليها والتوصيات المقترحة.

أولاً-الإطار النظري للدراسة

1- الأداء المالي

يعتبر الأداء المرآة التي تعكس مدى قدرة المؤسسة على تحقيق أهدافها، ومن أهم المؤشرات التي يعتمد عليها في اتخاذ القرارات مع فهو الذي يقرر مدى صحة المسار الذي تتخذه المؤسسة إما سلبي أو إيجابا، فالمؤسسة الاقتصادية تواجه تحديات جديدة تفرض عليها مقارنة الأداء وما تحققه من انجازات بما يصل إليها غيرها من مؤسسات الاقتصادية إلا حسن تنظيمها و الأفضل والأنجح في السوق (العايب، 2011، صفحة 142). إن الأداء مفهوم واسع يعبر عن أسلوب الشركة في استثمار مواردها المتاحة وفقا لمعايير واعتبارات متعلقة بأهدافها في ظل مجموعة من المتغيرات الداخلية والخارجية التي تتفاعل مع الوحدة الاقتصادية (المطيري، 2011، صفحة 10)، ويعرف الأداء بأنه العملية التسييرية التي تهدف إلى بلوغ أهداف المنظمة بالاستخدام الأمثل للموارد المتاحة (عشي، 2002، صفحة 16). وتتمثل عملية تقييم الأداء في استخدام البيانات المتاحة عن أوجه نشاطات المؤسسة بصورة توضح وحدات التنفيذ الفعلية والانحرافات عن الخطط الموضوعة (المطيري، 2011، صفحة 16).

1-1 تعريف الأداء المالي

من الباحثين من يرى أن مفهوم الأداء انحصر منذ زمن طويل في بعده المالي، هذا الأداء يسعى إلى تحقيق المردود المرجو من طرف المساهمين بأرقام مبيعات وحصص من المشتريات وفقا لاستراتيجية المؤسسة (العايب، 2011، صفحة 142)، ويعبر الأداء المالي عن الأداء الكلي للمؤسسات، ويسهم في إتاحة الموارد المالية وتزويد المؤسسات بفرص استثمارية في ميادين الأداء المختلفة والتي تساعد على تلبية احتياجات أصحاب المصالح وتحقيق أهدافهم (الخطيب، 2010، الصفحات 45-46)، ويعرف على انه: " أداة للتعرف على الوضع المالي القائم في المؤسسة في لحظة معينة ككل أو لجانب معين من أداء المؤسسة أو لأداء أسهمها في السوق في فترة معينة" (ساسي، 2006، صفحة 40)، كما يعرف بأنه تعظيم النتائج وذلك من خلال تحسين المردودية، ويتحقق ذلك بتدني التكاليف وتعظيم الإيرادات بصفة مستمرة تمتد إلى المدى المتوسط والطويل بغية تحقيق التراكم في الثروة والاستقرار في مستوى الأداء (الغني، 2007، الصفحات 34-35). ويعرف أيضا بمدى تحقيق القدرة الايرادية والقدرة الكسبية في المؤسسة، حيث أن الأولى تعني قدرة المؤسسة على توليد إيرادات سواء من أنشطتها الجارية أو الرأسمالية أو الاستثنائية، بينما تعني الثانية قدرة المؤسسة على تحقيق فائض من أنشطتها من أجل مكافحة عوامل الإنتاج (محمد، 2013، صفحة 296).

على أساس التعريفات المقدمة يمكن القول أن الأداء المالي هو قدرة المؤسسة على تحقيق عوائد من أنشطتها من خلال الاستغلال الأمثل لمواردها المالية والذي يحقق الأهداف المنشودة وبعدها عن دائرة العسر المالي و الإفلاس.

1-2 خطوات تقييم الأداء المالي

(AmelenduBhunia, Sri Mukhuti, Sri Gautam Roy, 2011)

تتضمن عملية تقييم الأداء المالي الخطوات الآتية:

- ✓ الحصول على مجموعة القوائم المالية السنوية وقائمة الدخل، ومن خطوات الأداء المالي إعداد الموازنات والقوائم المالية والتقارير السنوية المتعلقة بأداء المؤسسات خلال فترة زمنية معينة؛
- ✓ احتساب مقاييس مختلفة لتقييم الأداء مثل نسب الربحية والسيولة والنشاط المالي والتوزيعات وتتم بإعداد واختبار الأدوات المالية التي تستخدم في عملية تقييم الأداء المالي؛
- ✓ دراسة وتقييم النسب، وبعد استخراج النتائج يتم معرفة الانحرافات و الفروقات، ونقاط الضعف في الأداء المالي الفعلي عن طريق مقارنته بالمتوقع او مقارنته بأداء المؤسسات التي تعمل بنفس القطاع؛

✓ وضع التوصيات اللازمة معتمدين على عملية تقويم الأداء المالي من خلال النسب، بعد معرفة أسباب هذه الفروق و أثرها على المؤسسات للتعامل معها ومعالجتها؛
تتمثل عملية تقييم الأداء المالي في مراجعة ما تم انجازه من خلال مقارنة النتائج المتوصل إليها مع المعايير الموضوعية والمخطط لها واستخراج الانحرافات والفروقات ومواطن الضعف والعمل على معرفة أسبابها وتصحيحها.

1-3 تحليل القوائم المالية

إن الهدف الرئيسي للقوائم المالية هو تقديم معلومات عن وضعية المؤسسة و أدائها المالي ، والتي تساعد مستخدمي القوائم المالية في عملية اتخاذ القرارات (خليل الشماع، خالد امين عبد الله، 1990، صفحة 10)، حيث أنها تعتبر ترجمة رقمية عن الأداء المالي للمؤسسة ومن اهم القوائم المالية التي تستخدم في عملية التحليل المالي قائمة الدخل، جدول حسابات النتائج، بالإضافة إلى جدول تدفقات الخزينة، ويعرف التحليل المالي على أنه " معالجة منظمة للبيانات المتاحة بهدف الحصول على معلومات تستعمل في عملية اتخاذ القرارات وفي تقييم أداء المؤسسات في الماضي والحاضر وتوقع ما ستكون عليه في المستقبل"(AmelenduBhunia, Sri Mukhuti, Sri Gautam Roy, 2011, p. 269)، كما يعرف على انه "عملية تحديد الخصائص المالية والتشغيلية للمؤسسة من خلال استخدام القوائم المالية والمحاسبية، والهدف الرئيسي من القيام بعملية التحليل المالي هو قياس كفاءة و أداء العملية التسييرية بالمؤسسة (محمد يونس خان، هشام صالح غرابية، 1995، الصفحات 53-54).

تعتبر النسب المالية من اقوي الأدوات المستخدمة في التحليل المالي وهي تقوم بتفسير العلاقة بين متغيرين بشكل يسمح باستخراج النتائج بشكل أفضل، وتتبع أهمية النسب المالية من كون هذا الأسلوب قادرا على اعطاء مقارنة مفيدة بين متغيرين، و إذا ما أردنا استخدام النسب كأداة من أدوات التحليل المالي، علينا مقارنة تلك النسب ببعضها البعض، لأن الأرقام المطلقة لا يمكن أن تعطي مدلولاً عن وضع المؤسسة المالي (ناصر دادي عدون، محمد فتحي نواصر، 2001، صفحة 22).
ومن أهم النسب المالية التي تستخدم للتعبير عن الأداء المالي للمؤسسة ما يلي:

1-4 نسب التوازن المالي

تتعلق فكرة التوازن المالي من الميزانية المالية باعتبار أنها تعتمد على التوازن بين الخصوم و الأصول، أي مدى إمكانية المؤسسة من دفع ديونها اللازمة والقدرة على الوفاء عند تاريخ استحقاقها، وأن تكون أصولها تسمح بدفع ديونها اللازمة، على أساس أن الأموال التي تبقى في المؤسسة لمدة أكثر من سنة هي التي ستمول الاستعمالات في المدى الطويل وكذلك الأمر بالنسبة للأصول المتداولة التي ستمول ديون او التزامات المؤسسة في الأجل القصيرة (هندي، 1999، صفحة 84).

✓ **نسب السيولة:** يقصد بنسب السيولة تلك النسب التي تقيس مقدرة المنشأة، على الوفاء بالتزامات قصيرة الأجل مما لديها من نقدية وأصول أخرى يمكن تحويلها في فترة زمنية قصيرة نسبياً (عشي، 2002، صفحة 37).

✓ **نسب المردودية:** تدل المردودية على قدرة المؤسسة على تحقيق النتائج، والوسائل التي تستعملها المؤسسة تتمثل في الرأسمال الاقتصادي، وهذا يعكس المردودية الاقتصادية، الرأسمال المالي وهذا يعكس المردودية المالية (هندي، 1999، صفحة 105).

✓ **نسب الربحية:** تعطي مؤشرات عن قدرة المؤسسة على توليد الأرباح من المبيعات أو من الأموال المستثمرة لأن الأرباح التي تحققها المؤسسة من أهم العوامل التي تؤثر على ثروة الملاك، كما ان عدم كفاية الملاك يعد مؤشراً غير مرضي من جهة نظر المقرضين فهذا دليل على عدم قدرة المؤسسة على الوفاء بأصل القرض طويل الاجل (محمد يونس خان، هشام صالح غرايبة، 1995، صفحة 58).

✓ **نسب المديونية:** وهي تلك النسب التي تتعلق بتوضيح مديونية المؤسسة على المدى الطويل، وهي تبين مدى قدرة المؤسسة على تسديد ديونها والتزاماتها الطوية مثل السندات والقروض طويلة الأجل (قويدر، جوان 2014).

2- محاسبة الموارد البشرية

يعتبر العنصر البشري أحد مقومات المنظمة التي يجب الحفاظ عليها والسعي لتطويرها من أجل الرقي بها نحو الأفضل، وبالتالي فان قدرة المؤسسة على تحقيق أهدافها المسطرة والعمل بكفاءة يكمن في درجة اهتمامها بمواردها البشرية، وذلك من خلال موقع وأهمية الموارد البشرية في أي وحدة اقتصادية ومساهمتها في العمليات الاقتصادية التي تمارسها تلك الوحدات وما يمكن أن تشكله تلك الموارد وما تحتله من قيمة ملموسة وغير ملموسة يمكن أن تؤثر بشكل أو بآخر على أدائها وبالتالي ضمان استمرارية تلك الوحدات.

2-1- تعريف محاسبة الموارد البشرية

تم تقديم العديد من التعاريف لمحاسبة الموارد البشرية منها تعريف جمعية المحاسبة الأمريكية **AAA** والتي عرفت على أنها على أنها: "عملية تحديد وقياس الموارد البشرية وإمداد الوحدات الإدارية المعنية بهذه المعلومات" (سالم، 2008، صفحة 24)، كما عرفها **kenneth** بأنها "محاولة للتحديد والتقرير عن الاستثمار في الموارد الخاصة بالمشروع والتي لا يتم المحاسبة عنها حالياً بالإجراءات المحاسبية التقليدية ويرى أنها نظام للمعلومات يبين للإدارة التغيرات التي تطرأ على الموارد البشرية بمرور الزمن" (ataluwatoyin, 2014)، وحسب **Flamholtz** فالمحاسبة الموارد البشرية "وسيلة

لقياس التكاليف التي تحدث في المشروع أو نتيجة لاختبار أو تأخير أو تدريب أو تعيين أو تنمية الأصول البشرية، كما تتضمن أيضا القياس الاقتصادي لقيمة الموارد البشرية للمشروع فهي تشمل المحاسبة عن البشر باعتبارهم موارد تنظيمية لأغراض كل من المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية" (شامية بن عباس، سلطاني محمد رشدي، 2016، صفحة 05)

من خلال ما تقدم يمكن القولان محاسبة الموارد البشرية تشترك في كونها تقنية لتقييم الموارد البشرية داخل المؤسسة من خلال تحديد تكاليفها من تاريخ الحصول عليها إلى تاريخ تعاقدها، وذلك لقياس أدائها ومدى انعكاسه على الأداء الكلي للمؤسسة.

2-2- أهمية محاسبة الموارد البشرية

يعتمد نجاح منظمات الأعمال وكفاءة تشغيلها على حسن استثمار مواردها وخاصة الموارد البشرية التي تقوم بإدارة جميع موارد المنظمة الأخرى وتتمحور أهمية محاسبة الموارد البشرية في (الصقر، 2013):

- ✓ الموارد البشرية أساس الاستقلال والنفوذ الاقتصادي؛
- ✓ أهم أداة تنافسية عالمية؛
- ✓ تساعد على خفض فاتورة التكنولوجيا المستوردة؛
- ✓ تعمل على تعظيم القيمة المضافة؛
- ✓ تعمل الموارد البشرية على زيادة الصادرات؛
- ✓ مكمل أساسي للثروة القومية؛
- ✓ تعمل محاسبة الموارد البشري على تحقيق القدر الكافي من المعلومات التي تؤثر على السياسات العامة للمؤسسة.

2-3- مقومات الأصل ومدى توفرها في المورد البشري

حتى تستطيع أي مؤسسة الاعتراف والإفصاح عن الموارد البشرية ضمن القوائم المالية عليها أن تحدد مجموعة المعايير الواجب توفرها في الموارد البشرية حتى يمكن اعتبارها أصل، ويمكن تحديد هذه المعايير بعد تناول عدد من التعاريف للأصول (يحياوي نعيمة، بن أم السعد فتيحة، 2016، صفحة 06): حيث عرفت لجنة تعاريف المحاسبة الدولية IASC الأصل بأنه: "مورد تسيطر عليه المنشأة نتيجة لأحداث سابقة، ومن المتوقع أن ينجم عليه منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة". ومنه ووفقا للتعريف السابق حتى يعتبر المورد أصلا يجب توفر 4 معايير أساسية:

- ✓ حق السيطرة (الملكية): فإذا كان الحق القانوني هو معيار المناسب لتمييز الأصول المادية، فإن المعيار المناسب لتمييز الأصول البشرية هو الحق الوظيفي الذي يعطي الحق للمنظمة في الحصول

على خدمات وظيفية بكلفة اقتصادية معقولة. وعلى أساس ما تقدم يتضح بان معيار الحكم على الأصل ليس في ملكيته القانونية ولكن في حق المشروع باستخدامه للحصول على فائدة منه في مجال العمل لان التملك لا ينصرف إلى الموارد البشرية ذاتها بل ينصرف إلى خبراتها ومعارفها ومهارتها (حمادة، 2002).

✓ **تحقق منافع اقتصادية:** تتمثل المنافع الاقتصادية المتدفقة عن الموارد البشرية في إمكانية المساهمة بشكل مباشر أو غير مباشر في تحقيق تدفقات نقدية على المؤسسة، كما يمكن لتلك المنافع الاقتصادية أن تتدفق بطرق مختلفة كأن يستثمر الأصل البشري وحده أو مع أصول مادية لتقديم خدمات أو إنتاج سلع (الصقر، 2013، صفحة 178).

✓ **معيار المقدر الإنتاجية:** إن الغرض من الحصول على الأصول المادية هو استخدامها في العملية الإنتاجية، ولاشك أن عنصر اليد العاملة يعد العنصر الأكثر أهمية في المشروع فهو من جهة احد مدخلات العملية الإنتاجية ومن جهة أخرى مقدر العنصر البشري على التأثير في الموارد أو عناصر الإنتاج الأخرى (يحياوي نعيمة، بن أم السعد فتيحة، 2016، صفحة 08).

✓ **القابلية للقياس:** يتطلب تعريف المورد على أنه أصل وجوب أن يكون قابلاً للتحديد أو القياس وذلك لتمييزه وفصله عن باقي الموارد الأخرى، وهذا التحديد والقياس يعبر عنه بوحدة نقدية. وتستهدف عملية القياس والتحديد قياس الخدمات الاقتصادية المستقبلية المتدفقة من المورد وأي مورد لا يمكن تحديد قياس الخدمات الاقتصادية بشكل مالي لا يمكن معاملته محاسبياً على أنه أصل (مزياني نور الدين، بو الذهب احمد، 2016، صفحة 09).

2-4- نماذج قياس تكاليف الموارد البشرية

يعبر القياس المحاسبي وفق ما عرفته لجنة معايير المحاسبة الدولية عن عملية تحديد القيم النقدية للعناصر التي سوف يعترف بها في القوائم المالية، وهذا يتطلب اختيار أساس معين للقياس، لكن تذكر أن القياس المحاسبي للموارد البشرية له هدفين أساسيين هما: المحاسبة عن تكلفة الموارد البشرية باعتبارها أصلاً من أصول المؤسسة، و المحاسبة عن قيمة الموارد البشرية باعتبارها مورداً اقتصادياً يتطلب الأمر استغلاله بكفاءة (نوال، 2014)، وفيما يلي سننظر إلى نماذج قياس الموارد البشرية.

✓ **منهج التكلفة:** أن التكلفة التاريخية للموارد البشرية تمثل التضحية التي تتحملها المنشأة في سبيل الحصول على البشر وتنميتهم، وهي تتكون من ثلاث عناصر هي (نوال، 2014، صفحة 12): - تكلفة الحصول على البشر - تكلفة التعلم - تكاليف مكافأة ترك الخدمة (الشريف، 2013).

✓ **منهج القيمة:** تم اقتراح العديد من النماذج لقياس الموارد البشرية وفق مقارنة مالية و اقتصادية تتجاوز سلبيات المقاربة المحاسبية التي سادت لفترة طويلة، وتستوحي مفاهيمها و أدواتها من علوم

ومجالات مختلفة مثل الإدارة الاستراتيجية، وعلم اجتماع المنظمات و مالية المؤسسة. يمكن ذكر بعض هذه النماذج من بينها (مزياني نور الدين، بو الذهب احمد، 2016، صفحة 10):

❖ **طريقة الشهرة غير المشتراة (المستترة):** تقوم هذه الطريقة على أساس اتخاذ الأرباح التي تزيد عن المتوسط العادي للأرباح (الأرباح غير العادية) أساساً للتقييم، وذلك عن طريق رسملة هذه الأرباح الزائدة واعتبارها ممثلة للموارد البشرية في المنشأة وهذه الطريقة تتجاهل الكفاءة التي تستعمل بها الأصول الأخرى.

❖ **طريقة العوائد المستقبلية:** باستخدام هذه الطريقة يتم تقييم الأصول البشرية على أساس التوصل إلى القيمة الحالية للمرتبات والأجور التي يتقاضاها العنصر البشري في المستقبل حتى نهاية عمرها الإنتاجي للمنظمة لتمكن من حساب القيمة الإجمالية للأصول البشرية من واقع متوسط رواتب لمجموعة متماثلة من العاملين، إلا أنها لا تأخذ بعين الاعتبار إلا عنصراً واحداً من عناصر التكاليف للوصول إلى قيمة الموارد البشرية، وإهمال عوامل أخرى كسنة العامل وكفاءته وأقدميته.

ثانياً- الدراسة الميدانية

من أجل تحقيق هدف الدراسة المتمثل في قياس أثر تطبيق محاسبة الموارد البشرية على مؤشرات الأداء المالي تم إتباع مجموعة من الخطوات، وقد أجريت الدراسة على شركة سونلغاز وحدة سكيكدة خلال سنة 2017.

بالنسبة لأدوات الدراسة تم اعتماد القوائم المالية للوحدة لسنة 2016، كما تم الاعتماد على بعض المعلومات التي تم الحصول عليها من قسم الموارد البشرية والتي سمحت بتطبيق محاسبة الموارد البشرية.

1- تطبيق محاسبة الموارد البشرية شركة سونلغاز وحدة سكيكدة

1-1 قياس تكلفة الموارد البشرية

من أجل قياس تكلفة الموارد البشرية سيتم اعتماد التكلفة التاريخية والتي تمثل التكلفة التي تتكبدها المؤسسة في سبيل الحصول على مواردها البشرية تنميتها، وتطويرها، ومن التكاليف التي تم الحصول عليها من شركة سونلغاز هي مصاريف التدريب والتكوين وبالتالي سيتم اعتبارها كمقياس للموارد البشرية بالفرع، و تطويرها وذلك للمزايا التي فيما يخص قياس تكلفة الموارد البشرية سيتم اعتماد أسلوب التكلفة التاريخية من أجل تحديد تكاليف الموارد البشرية باعتباره الأسلوب الأكثر ملائمة والأقرب للمحاسبة المالية بالإضافة إلى المزايا التي تحققها التكلفة التاريخية، كما سيتم اعتبار مصاريف التدريب والتكوين كتكاليف معتمدة لقياس الموارد البشرية باعتبارها المصاريف الاستثمارية الوحيدة التي تنفقها شركة سونلغاز على مواردها البشرية.

2-1 رسمة مصاريف التدريب والتكوين لسنة 2017

بلغت مصاريف التدريب والتكوين التي أنفقتها شركة سونلغاز وحدة سكيكدة على كوادرها لسنة 2017 ، والذي بلغ عددهم 25 كادر مبلغ قدره 4434690.93 دج، سيتم رسمة هذه المصاريف بفتح حساب جديد خاص بالأصول البشرية (تم اقتراح حـ 203). تتمثل قيمة كل مورد 177387.63 دج ، وذلك بقسمة المبلغ الإجمالي لتكاليف التدريب على العدد الإجمالي لكوادر فرع سونلغاز اي 25 كادر وذلك لتوفر المبلغ الإجمالي لمصاريف التدريب والتكوين للكوادر.

3-1 إطفاء قسط اهتلاك الأصول البشرية

يتم احتساب العمر الإنتاجي للموارد البشرية على أساس المدة المتوقعة للاحتفاظ بالمورد البشري، والتي تتأثر بعدة ظروف تختلف من شخص إلى آخر مثل الظروف الصحية والاجتماعية نسبة الرضا الوظيفي ..الخ إلا أن هذا النوع من المعلومات يرفض التصريح بها من قبل الموظفين وهذا ما جعلنا نعتمد مدة الاحتفاظ بالمورد بالبشري من تاريخ توظيفه الى غاية سن تعاقد للتعبير عن عمره الإنتاجي، وبموجب القانون رقم 16-15 المؤرخ في 31 ديسمبر 2016 فان السن القانوني للتعاقد يتمثل في 55 سنة بالنسبة للمرأة و60 سنة بالنسبة للرجل.

الرقم	تاريخ الميلاد	تاريخ التوظيف	سنة التقاعد	العمر الإنتاجي	قسط الاهتلاك
01	1988	2014	2048	34	5217.28
02	1991	2014	2051	37	4794.26
03	1971	2005	2031	26	6822.60
04	1969	2008	2029	21	8447.03
05	1978	2006	2033	27	6569.91
06	1975	2006	2035	29	6116.81
07	1981	2014	2041	27	6569.91
08	1985	2014	2045	31	5722.18
09	1984	2013	2044	31	5722.18
10	1969	2008	2029	21	8447.03
11	1987	2012	2047	35	5068.21
12	1970	2006	2030	24	7391.15

5543.36	32	2038	2006	1978	13
7035.50	25	2039	2014	1979	14
5912.92	30	2044	2014	1984	15
8447.03	21	2029	2008	1969	16
5912.92	30	2040	2010	1985	17
8447.03	21	2029	2008	1969	18
5912.92	30	2044	2014	1984	19
7035.50	25	2039	2014	1979	20
84470.3	21	2028	2007	1968	21
84470.3	21	2029	2008	1969	22
5722.18	31	2043	2012	1983	23
7035.50	25	2030	2005	1975	24
6569.91	27	2041	2014	1981	25
319403.92	مجموع اهتلاكات الموارد البشرية				

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على الوثائق المقدمة من طرف وحدة سونلغاز - سكيكدة.

بعد حساب أقساط اهتلاك الموارد البشرية كما هو موضح في الجدول أعلاه، يتم تسجيل قسط الاهتلاك في اليومية على النحو التالي:

	319403.92	الأصول البشرية اهتلاك موارد بشرية		ح/ 203
319403.92		(اهتلاك الموارد البشرية لدورة 2016)	ح/ 68203	

ينجر عن رسمة مصاريف التكوين والتدريب، وإدراج قسط اهتلاك الموارد البشرية عدة تغييرات في القوائم المالية سواء بالنسبة للميزانية، أو جدول حسابات النتائج فبالنسبة للأصول فنلاحظ ارتفاع قيمة الأصول المعنوية بعد إدراج تكاليف الاستثمار في الرأسمال البشري إلى 1649392 أي بنسبة 100%، وبالتالي ارتفاع في مجموع الأصول بقيمة 15762697572.61 أي بنسبة 10%، أما التغييرات التي

تطراً على جدول حسابات النتائج بعد إدراج محاسبة الموارد البشرية فتتمثل في انخفاض حساب المستخدمين بقيمة مصاريف التدريب المرسمة، بعبارة أخرى بقيمة الأصول البشرية، والتي قدرت بـ 4434690.93، كما يتم إطفاء حساب اهتلاك الأصول البشرية بالقسط السنوي، هذا ما يؤدي إلى زيادة في التكاليف وبالتالي تخفيض النتيجة النهائية مما يؤدي إلى انخفاض الالتزام الضريبي.

2- قياس أثر تطبيق محاسبة الموارد البشرية على مؤشرات الأداء المالي

بعد تطبيق محاسبة الموارد البشرية وبعد التغييرات الجوهرية التي حدثت في القوائم المالية (قائمة الدخل، حسابات النتائج) سيتم قياس مؤشرات الأداء المالي قبل تطبيق محاسبة الموارد البشرية وبعدها لمعرفة الاختلاف في المؤشرات قبل إدراج محاسبة الموارد البشرية وبعدها والتي سيتم توضيحها في الجدول رقم (01).

الجدول رقم (01): مؤشرات الأداء المالي قبل وبعد إدراج محاسبة الموارد البشرية

مؤشر الأداء المالي	قبل تطبيق محاسبة الموارد البشرية	بعد تطبيق محاسبة الموارد البشرية
التوازن المالي	رأس المال العامل	4287768931.45
	احتياجات رأس المال العامل	12979969930.85 دج
	- الخزينة الصافية	804750188.39- دج
السيولة	السيولة العامة	509251911.84 دج
	السيولة النسبية	5.021
	الخزينة الفورية	1.96
	الهامش الإجمالي للاستغلال	0.1949
المردودية	الهامش الصافي	-0.145
	المردودية الاقتصادية الإجمالية	-0.198
	معد العائد على الأصول	-0.061
		-0.0828

0.1365	0.1321	العائد على حقوق الملكية	
0.6064	0.6318	الاستقلالية المالية	المديونية
0.61	0.61	نسبة الديون الى حقوق الملكية	
0.121	0.121	نسبة الديون طويلة الاجل الى الاصول الثابتة	

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على الوثائق المقدمة من شركة سونلغاز وحدة سكيكدة لسنة 2016. من خلال الجدول رقم (01) نستنتج أن تطبيق محاسبة الموارد البشرية يؤثر ايجابيا على مؤشرات الأداء المالي التي تتأثر بإدراجها، حيث أن إدراج الأصول البشرية ضمن أصول المؤسسة يرفع من قيمة أصول المؤسسة الأمر الذي سيؤدي تلقائيا إلى إحداث زيادة في دخل المؤسسة، مما يؤدي إلى زيادة قيمة رأسمال العامل للاستغلال وبالتالي زيادة هامش أمان المؤسسة، كما أن إدراج محاسبة الموارد البشرية ينتج عليه احتياطات متعلقة بالأصول البشرية وبالتالي زيادة في الأموال الخاصة مما يحقق زيادة في المردودية المالية.

وفيما يخص نسب المديونية فنلاحظ أن إدراج محاسبة الموارد البشرية يخفض من نسبة الاستقلالية المالية. أما بالنسبة لنسب السيولة فنلاحظ أنها لا تتأثر بإدراج محاسبة الموارد البشرية وذلك لان قيمة الأصول البشرية تدرج ضمن الأصول الثابتة ولا تؤثر في قيمة الأصول المتداولة.

على العموم يمكن القول أن محاسبة الموارد البشرية تؤثر ايجابيا على كل من مردودية المؤسسة وعلى توازنها المالي و أنها تحسن من مؤشرات مقارنتها بالمحاسبة التقليدية التي لا تدرج قيمة الأصول البشرية هذا ما يجعلها قاصرة، ومعلوماتها لا تعكس فعلا الوضع المالي الحقيقي للمؤسسة وهي توحى بان موارد المؤسسة هي عبارة عن موارد مادية فقط مما يلغي دور الموارد البشرية في ظل اقتصاد قائم على المعرفة.

ثالثا- النتائج والتوصيات

✓ النتائج

بعد تطرقنا لموضوع اثر تطبيق محاسبة الموارد البشرية على مؤشرات الأداء المالي بجانيه النظري والتطبيقي تم التوصل إلى النتائج التالية:

❖ يعد مفهوم محاسبة الموارد البشرية من المفاهيم الحديثة إلا أنه يحظى باهتمام كبير من قبل معدي ومستخدمي القوائم المالية وذلك لأهمية المورد البشري في ظل اقتصاد المعرفة؛

- ❖ تحظى مسألة القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية ضمن القوائم المالية للمؤسسة باهتمام الأطراف المهتمة بهذه الأخيرة إلا أن المحاسبة التقليدية تبقى قاصرة فيما يخص الإفصاح عن الموارد البشرية كأصول غير ملموسة وذلك لان النظام المحاسبي المالي مقيد ومحكوم بخصوص قانونية لم يرد فيها اعتبار المورد البشري أصلاً؛
- ❖ توفر محاسبة الموارد البشرية معلومات ذات أهمية بالغة عن القيمة الاقتصادية للأصول البشرية وذلك لأغراض الاستخدامات الإدارية بالإضافة لاستخدامات الجهات الخارجية من خلال معلومات أكثر ملائمة لاتخاذ القرارات المناسبة في إدارة وتوجيه مصالحهم في أنشطة المؤسسة ومستقبلها؛
- ❖ يؤدي تطبيق محاسبة الموارد البشرية إلى إحداث تغييرات جوهرية في قوائمها المالية، حيث تؤدي إلى زيادة في قيمة أصول المؤسسة، والتوصل إلى نتيجة حقيقية، فهي تعكس الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة ومركزها المالي الحقيقي؛
- ❖ تؤدي محاسبة الموارد البشرية إلى التوسع في الإفصاح المحاسبي والذي يساعد على تحسين جودة المعلومات المحاسبية وبالتالي قرارات صحيحة من طرف مستخدمي القوائم المالية؛
- ❖ تؤثر محاسبة الموارد البشرية تأثيراً إيجابياً على سمعة المؤسسة خاصة التي تتوفر على موارد بشرية كفاً فهي ترفع من قيمتها السوقية.

التوصيات

- ❖ ضرورة التوعية بأهمية المورد البشري في أداء مؤسسة ومساهمته في تحسين أداء المؤسسة وضمان ميزة تنافسية تجعلها رائدة في السوق؛
- ❖ ضرورة الاستثمار في المورد البشري مع التخطيط الجيد له الذي يضمن حسن اختياره، تدريبه، وتنميته مما يترتب عليه رفع كفاءته وتطويره لتحقيق أهداف المؤسسة وحسن أدائها؛
- ❖ ضرورة عقد دورات تدريبية وتكوينية تعمل على التعريف أكثر بمحاسبة الموارد البشرية وتوضيح آليات تطبيقها؛
- ❖ ضرورة تعديل المعيار الدولي رقم 38 الذي يخص الأصول الغير ملموسة بإضافة مادة لمعالجة الموارد البشرية كأصول غير ملموسة في المؤسسة؛
- ❖ زيادة وعي المؤسسات الجزائرية بأهمية الرأسمال البشري وضرورة تبني نظام محاسبة الموارد البشرية خاصة في المؤسسات الخدمية والبنوك؛
- ❖ إجراء المزيد من البحوث والدراسات الأكاديمية في البيئة الجزائرية حول موضوع محاسبة الموارد البشرية من أجل تجاوز صعوبات قياس العنصر البشري مع وضع طرق وآليات جديدة لذلك.

قائمة المراجع:

باللغة العربية :

- 1-الياس بن ساسي. (2006). التسيير المالي (الادارة المالية) دروس وتطبيقات. عمان، الاردن: دار وائل للنشر و التوزيع.
- 2-ثامر عادل الصقر. (2013). محاسبة الموارد البشرية: المفهوم والأهمية- دراسة على عينة من الشركات العراقية في البصرة. مجلة دراسات البصرة، العدد16 ، 175.
- 3-حربي راضي نوال. (2014). مدى إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الجامعات (دراسة تطبيقية). مجلة القادسية للعلوم الادارية، العدد الاول، المجلد 16،العراق ، 11-12.
- 4-خليل الشماع، خالد امين عبد الله. (1990). التحليل المالي للمصارف. بيروت ،لبنان: اتحاد المصارف العربية.
- 5-دادن عبد الغني. (2007). قياس وتقييم الاداء المالي في المؤسسات الاقتصادية نحو ارساء نموذج للإنذار المبكر باستعمال المحاكاة المالية(حالة بورصتي الجزائر وباريس). اطروحة دكتوراه . جامعة الجزائر.
- 6- رشا حمادة. (2002). القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية وأثره على القوائم المالية. مجلة جامعة دمشق، المجلد الثامن عشر، العدد الاول ، 149.
- 7-شامية بن عباس، سلطاني محمد رشدي. (23-24 فيفري، 2016). أهمية محاسبة الموارد البشرية في تحسين الأداء الاقتصادي للمنظمات الاقتصادية في الجزائر. مداخلة في الملتقى الوطني حول تسيير الموارد البشرية . جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر.
- 8-طارق عبد الحفيظ الشريف. (2013). مدى إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية، في الشركات الصناعية (دراسة ميدانية على الشركات الصناعية العامة في مدينة بنغازي). مجلة المختار للعلوم الاقتصادية، العدد 03،ليبيا ، 31.
- 9-عادل عشي. (2002). الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية -قياس وتقييم- (دراسة حالة مؤسسة صناعة الكوابل ببسكرة 2000-2002). جامعة محمد خيضر، بسكرة.
- 10-عبد الرحمن العايب. (2011). التحكم في الاداء الشامل للمؤسسة الاقتصادية في ظل تحديات التنمية المستدامة. جامعة فرحات عباس ،سطيف: الجزائر.
- 11-فائزة عبد الكريم محمد. (2013). تقويم الاداء المالي في شركة التأمين العراقية. مجلة دراسات مالية ومحاسبية، المجلد الثامن، العدد 22 ، 296.

- 12-فضل كمال سالم. (2008). مدى أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره على اتخاذ القرارات المالية. غزة- فلسطين، رسالة ماجستير.
- 13-قورين حاج قويدر. (جوان 2014). التأصيل والقياس المحاسبي لرأس المال البشري في منظمات الأعمال الحديثة. مجلة الأبحاث الاقتصادية، العدد الخامس عشر ، 122.
- 14-محمد يونس خان، هشام صالح غرايبة. (1995). الإدارة المالية. عمان، الاردن: مركز المكتب الاردني.
- 15-محمود الخطيب. (2010). الاداء المالي واثره على عوائد أسهم الشركات. عمان- الاردن: الطبعة الاولى، دار الحامد.
- 16-مزياني نور الدين، بو الذهب احمد. (23-24 فيفري، 2016). أثر القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية على القوائم المالية. مداخلة ضمن الملتقى الوطني الخامس حول تسيير الموارد البشرية . جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر.
- 17-مشعل جهز المطيري. (2011). تحليل وتقييم الاداء المالي لمؤسسة البترول الكويتية. جامعة الشرق الاوسط، الكويت، رسالة ماجستير.
- 18-منير ابراهيم هندي. (1999). الادارة المالية (مدخل تحليل معاصر). ط4، الاسكندرية- مصر: المكتب العربي الحديث.
- 19-ناصر دادي عدون، محمد فتحي نواصر. (2001). دراسة الحالات المالية. الجزائر: دار الافاق للنشر.
- 20-يحيوي نعيمة، بن أم السعد فتيحة. (23-24 فيفري، 2016). أهداف وافتراضات محاسبة الموارد البشرية. مداخلة في الملتقى الوطني حول تسيير الموارد البشرية . جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر.
- المراجع باللغة الاجنبية:

21-AmelenduBhunia, Sri Mukhuti, Sri Gautam Roy. (2011). Financial performance Analysis – a case study. *journal of social sciences*, vol 3 , 269.

22-ataluwatoyin, a. b. (2014). human resources accounting and disclosure in financial statement, leterature review, researsh. *journal of finance and accounting*, vol 5, N22 , 64.