



أثر تطبيق محاسبة الموارد البشرية على القوائم المالية- دراسة حالة شركة

سونلغاز - وحدة سكيكدة

The Impact Of Human Resources Accounting On Financial Statements- Case Study On Sonelgaz - Skikda Unit

1 ط. د. / عبير لخشين 2 د/ نور الدين مزياي

1جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة، الجزائر، مخبر ECOFIMA a.lekhchine@univ-skikda.dz

2جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة، الجزائر، مخبر ECOFIMA n.meziani@univ-skikda.dz

تاريخ القبول: 2018/09/ 05

تاريخ الاستلام: 2018/06/10

الملخص :

تهدف هذه الدراسة إلى تحديد أثر تطبيق محاسبة الموارد البشرية على القوائم المالية؛ وتم تطبيق محاسبة الموارد البشرية باستخدام أسلوب التكلفة التاريخية من خلال دراسة حالة وحدة سونلغاز بسكيكدة سنة 2016. توصلت الدراسة إلى أن تطبيق محاسبة الموارد البشرية يحقق مبدأ الإفصاح المحاسبي من خلال توفير معلومات عن الموارد البشرية، كما أن إطفاء قسط اهتلاك الأصول البشرية يضمن تحقيق مبدأ استقلالية الدورات المحاسبية.

الكلمات المفتاحية: أصول بشرية، محاسبة الموارد البشرية، تقييم محاسبي، قوائم مالية، سونلغاز.

تصنيف JEL: M41, M12

Abstract :

This study aims to determine the impact of human resources accounting application on financial statements, with standing the case of skikda Sonelgaz unit in 2016, when we applicate HRA accounting thought a historical cost approach. The study concluded that HRA application ensure the accounting disclosure principal by providing information about humans resources, and the humans assets amortization fulfill the periodical accounting principal.

Key Words : Human assets, Human resources accounting (HRA), accounting assessment , Financial statements, Sonelgaz.

JEL classification codes: M41, M12.

مقدمة.

شهدت السنوات الأخيرة تغيرات سريعة وتحديات كبيرة صاحبه تحول جوهري من اقتصاد صناعي إلى اقتصاد قائم على المعرفة، في خضم هذا التحول تغيرت نظرة المؤسسة للعنصر البشري وأدركت أهميته فأصبحت تعتبره أساس ثروتها، وأهم مواردها على حساب مواردها المادية، هذا ما فرض عليها إعداد عناصر بشرية ذات كفاءة عالية من خلال إنفاقها أموالا طائلة في السبيل الحصول عليها، تطويرها، تدريبها والمحافظة عليها وتعد هذه الأموال أهم استثمارات المؤسسة التي تكتسبها رأس مال بشري يحقق لها ميزة تنافسية تضمن بها واستمرارها وبقائها.

رغم الأهمية التي أصبحت تحظى بها هذه الموارد على المستوى الاقتصادي والإداري إلا أن قياسها والاعتراف بها من أهم المشاكل التي تواجه الفكر والممارسة المحاسبين لعدة عقود، وأصبح قياسها والاعتراف بها من أهم أوجه القصور المحاسبي. من هذا المنطلق ظهرت محاسبة الموارد البشرية كألية لمعالجة نقاط ضعف النظام المحاسبي فيما يخص مسالة قياس والإفصاح عن الموارد البشرية بهدف إثراء القوائم المالية وزيادة ملاءمتها لاتخاذ القرارات.

إشكالية الدراسة: يلعب المورد البشري دورا أساسيا في إحداث تغييرات في قيمة المؤسسة وتحقيق فجوة بين قيمتها السوقية وقيمتها الدفترية، إلا أنه ورغم ذلك ورغم الجدل الذي أثير حول مسالة القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية من اجل إثراء القوائم المالية وزيادة ملاءمتها لاتخاذ القرارات نجد أن القوائم المالية تخلوا من أي بيانات عنها هذا ما يوحي بان الموارد المتاحة المؤسسة هي موارد مادية فقط مما يلغي وجود مواردها البشرية، من اجل معالجة إشكالية الدراسة تم طرح التساؤل التالي: ما أثر تطبيق محاسبة الموارد البشرية على القوائم المالية لشركة سونلغاز - وحدة سكيكدة؟

فرضيات الدراسة: من أجل معالجة الإشكالية المطروحة، تم وضع الفرضيتين التاليتين و ستكونان موضوعا للاختبار في الدراسة الميدانية.

- **الفرضية الأولى:** يؤثر تطبيق محاسبة الموارد البشرية بشكل ايجابي على قائمة المركز المالي(الميزانية المالية) لشركة سونلغاز - وحدة سكيكدة.

- **الفرضية الثانية:** يؤثر تطبيق محاسبة الموارد البشرية بشكل ايجابي على قائمة الدخل (جدول النتائج) لشركة سونلغاز - وحدة سكيكدة.

أهمية الدراسة: تستمد هذه الدراسة أهميتها في أنها تعالج موضوعا محاسبيا معاصرا حيث تعد محاسبة الموارد البشرية أداة إدارية تساعد في التزويد بالمعلومات عن قيمة الأصول البشرية التي تمتلكها المؤسسة، حيث أن وجود معلومات عن هذه الاستثمارات من الموارد البشرية يعطي صورة صادقة للقوائم المالية هذا ما يحقق مبدأ الإفصاح المحاسبي خاصة أن الاستثمار في الموارد البشرية تعد من أهم استثمارات المؤسسة فهي عنصر يترتب عليه النجاح الاقتصادي حيث أن استثمار المجهود البشري وتدريبه وتطويره وتحسينه هو محور هذا النجاح.

منهج الدراسة: يعتبر المنهج الوصفي التحليلي وفق أسلوب دراسة الحالة المنهج المناسب لإعداد هذه الدراسة من خلال مراجعة الأدبيات والدراسات السابقة حول موضوع محاسبة الموارد البشرية، والتي تم الاستناد إليها لإعداد الجانب النظري للإحاطة بالمفاهيم والآراء المتعلقة بالموضوع، كما تم تحليل القوائم المالية لوحدة سونلغاز لبلوغ هدف الدراسة واختبار فرضيتها.

مضمون الدراسة: تتضمن هذه الدراسة النقاط الرئيسية التالية:

- دراسة نظرية لمحاسبة الموارد البشرية متضمنة لمختلف المفاهيم حولها، وظائفها، ومناهج قياس الموارد البشرية؛

- دراسة تطبيقية يتم فيها محاولة تطبيق محاسبة الموارد البشرية بوحدة سونلغاز بسكيكدة ثم تحديد أثر ذلك على قوائمها المالية؛

- تقديم مختلف النتائج المتوصل إليها مع اقتراح بعض التوصيات.

1. الإطار النظري لمحاسبة الموارد البشرية

نتج عن حركة العولمة التي شهدها الربع الأخير من القرن العشرين تحولات هامة في النشاط الاقتصادي، خصوصا فيما يتعلق بالعناصر المستخدمة كمدخلات لتحقيق ذلك النشاط وكثافة استخدامها والمخرجات الناتجة عن ذلك، حيث أصبحت الموارد غير الملموسة تحتل مكانة هامة ضمن سلسلة توليد القيمة الاقتصادية، ويعتبر المورد البشري من أهم العناصر الغير ملموسة والتي تحقق الفجوة ما بين القيمة السوقية والقيمة الدفترية للمؤسسة (كيموش، 2016)؛ من أجل هذا أصبح الهدف الرئيسي للمؤسسات يتمثل في كيفية استقطاب الموارد البشرية الكفوة والمؤهلة، وتغيرت النظرة إليها وأصبحت نظرة استثمارية، هنا ظهر مفهوم رأس المال البشري، فأصبح إنفاق أموال طائلة على العناصر البشرية من تاريخ استقطابها إلى غاية تقاعدها ضرورة حتمية فرضها عصر العولمة والتكنولوجيا.

أ. مفهوم محاسبة الموارد البشرية:

يشير رأس المال البشري إلى الموارد البشرية وما تمتلكه من معرفة تتمثل في أمور مثل النظم والقواعد والإجراءات التنظيمية التي تستخدمها المنظمة ويمكن تحويلها إلى قيمة مضافة، وهو يمثل المعرفة المتخصصة التي لا تملكها المنظمة ولكنها ترتبط بالفرد وتكون محفوظة لديه (الهالي، 2011)، ويعبر رأس المال البشري على مخزون ما يمتلكه الأفراد من مهارات وخبرات وقدرات (قورين، 2014)، بالإضافة إلى الخصائص الأخرى المتجسدة في الأفراد والتي تم اكتسابها من خلال حياتهم واستخدمت في إنتاج المنتجات (جواد و إسماعيل، 2009).

تأسيسا على ما تقدم، يمكن القول أن رأس المال البشري عبارة عن مكتسبات الفرد المتمثلة في القدرات والمهارات والكفاءات التي تميزه عن باقي العناصر البشرية، إلا أن

هذه المكتسبات ضمنية أي يستطيع الفرد إخفاؤها وعدم توظيفها في النشاط الاقتصادي للمؤسسة، وتبقى مسؤولية إظهارها والمحافظة عليها على عاتق المؤسسة من خلال إتباع استراتيجيات معينة تجعلها تميز هذه الموارد البشرية عن غيرها من الأفراد وتعمل على تطويرها وتمييزها للمحافظة عليها، وضمان بقائها بالمؤسسة بما يحقق قيمة مضافة لها.

في بداية الستينات والسبعينات انتشر استخدام مدخل جديد لتقييم الأصول البشرية أطلق عليه محاسبة الموارد البشرية كمحاولة لوضع قيمة للعاملين كأصول في المنظمة ولقياس التحسينات والتغييرات في هذه القيم عن طريق استخدام المبادئ المحاسبية القياسية(الغبان و ياسين، 2007)، وقد عرفت الجمعية الأمريكية المحاسبية (American Accounting Association) محاسبة الموارد البشرية بأنها: عملية تحديد وقياس الموارد البشرية وإيصال هذه المعلومات لأطراف ذات المصلحة(حربي، 2014)، في حين عرفها الباحث Eric Flamholtz بأنها "عبارة عن عملية التعرف على الموارد البشرية وقياسها وتوصيل المعلومات المتعلقة بها إلى المختصين بإصدار القرارات وهي أيضا تتضمن تحديد التكاليف التي تتحملها المشروعات مقابل جمع واختيار وتوظيف وتأجير وتدريب الأصول البشرية وقياس قمتها للمشروع" (Flamholtz,1999). أما Likert فقد نظر لمحاسبة الموارد البشرية على أنها عملية التقدير الدقيق للقيمة الحالية المستقبلية للأصول الإنسانية، وعرفت على أنها عملية القياس الكمي لمصاريف الموارد البشرية بالمنظمة مثل مصاريف التوظيف، التدريب، الخبرة، ومصاريف الالتزام (Eknath, 2016)؛ كما تصف شركة R.G.Barry، وهي أول من طبق محاسبة الموارد البشرية هذا الحقل الجديد بأنه الخطوة الأولى نحو القياس الدقيق والإجراءات المحاسبية التي تمكن من إظهار القيمة الحقيقية للأصول الإنسانية (الحيالي، 2007).

من خلال التعاريف المقدمة نستنتج بأنها تتفق جميعا في كون محاسبة الموارد البشرية عبارة عن أداة معالجة لقصور المحاسبة التقليدية فيما يخص الإفصاح عن الموارد البشرية، فهي توفر معلومات عن قيم الموارد البشرية ومدى الاستثمار فيها، كما تضمن

التتبع الدقيق للتغير في تلك القيم. يمكن القول بان محاسبة الموارد البشرية تمثل مجموع الإجراءات والخطوات المتبعة لقياس وتحديد قيمة الموارد البشرية بالمؤسسة ومدى استثمار المؤسسة بها من خلال ما تتفقه عنها وإيصال هذه المعلومات إلى الأطراف المهتمة.

رغم تحقيق مفهوم محاسبة الموارد البشرية نجاحا وجدلا واسعا إلا أنه لاقى العديد من الانتقادات والتي من أهمها مدى توفر معايير الأصل في المورد البشري، وإذا توفر هذا الشرط كيف يتم قياس الموارد البشرية؟ وحتى يتم الرد على الانتقادات الموجهة للأصول البشرية يجب تحديد المعايير التي يجب توفرها في الأصل حتى يعتبر أصلا ومدى توفرها في العنصر البشري، وذلك انطلاقا من تعريف الأصل من طرف لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) على أنه: "مورد تسيطر عليه المنشأة نتيجة لأحداث سابقة، ومن المتوقع أن ينجم عليه منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة"؛ كما عرّف مجلس المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) الأصل على أنه "منافع اقتصادية متوقع الحصول عليها في المستقبل، وقد اكتسبت الوحدة الاقتصادية حق الحصول على هذه المنافع أو السيطرة عليها نتيجة أحداث أو عمليات حدثت في الماضي" (سالم، 2008).

على أساس التعريفين السابقين نستنتج وجوب توفر أربعة (4) مقومات حتى يعتبر الشيء أصلا وهي: سيطرة المنشأة على المورد، المقدرة الإنتاجية، تحقق منافع اقتصادية ومعياري القابلية للتحديد والقياس وبإسقاط مقومات الأصل على العنصر البشري نجد أنه:

بالنسبة لحق السيطرة فيعتبر المورد البشري ضمن أصول المؤسسة بتوفر العقد القائم بين الإدارة والعاملين، والذي يحدد للفرد بمباشرة قدراته ومهاراته والخبرة المكتسبة لديه بشكل كلي أو جزئي، كما أن المؤسسة قادرة على التصرف في مواردها البشرية من خلال عمليات التسريح أو الاستغناء (بودلة، 2016)؛ أما فيما يخص معيار تحقق منافع اقتصادية فإنها تتمثل في إمكانية مساهمة المورد البشري 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، هنا يتضح لنا توفر معيار المقدرة الإنتاجية أيضا من خلال مساهمة العنصر البشري في العملية الإنتاجية ومدى قدرته على التأثير في الموارد أو عناصر الإنتاج الأخرى خاصة وان عنصر العمل هو العنصر الأكثر أهمية في المشروع (قورين، 2014)، وفيما يخص معيار القابلية للتحديد والقياس هنا تستهدف عملية قياس خدمات الاقتصادية المتدفقة عن المورد بشكل مالي.

تأسيسا على ما تقدم بات من الضروري اعتبار المورد البشري أصل من أصول المؤسسة وتطوير الأساليب والطرق المناسبة لقياس قيمة وخدمات هذه الأصول.

ب. طرق قياس قيمة المورد البشري:

لقد اجتهد بعض الأساتذة والباحثين في هذا الموضوع من خلال وضع طرق وأساليب لقياس قيمة الموارد البشرية، والتي صنفت إلى قسمين: طرق القياس والتقييم التي تعتمد على التكلفة، وأخرى تعتمد على القيمة.

ب.1. محاسبة الموارد البشرية التي تعتمد على التكلفة: حسب نموذج فلامهولتر يعتمد هذا المنهج على التكاليف الخاصة بالموظفين والتي تتحملها المؤسسة، والمتمثلة بتكاليف الحصول على الأفراد وتكاليف تدريبها وتطويرها، وتتضمن تكاليف الحصول على الموارد البشرية تتمثل في المصاريف المباشرة للاختيار والتوظيف، التعيين والاستخدام والتكاليف غير المباشرة مثل الترقية، أو استخدام الموارد البشرية بالمنظمة، تكاليف التعلم أو المتضمنة للمصاريف المباشرة للبعثات التدريبية والتكوين أثناء الخدمة. حسب نموذج التكلفة التاريخية يتم رسملة هذه المصاريف فهي تعمل على توليد قيمة اقتصادية مستقبلية بعدما كانت تعالج كمصاريف دورية. (bullan & Eyler, 2010)

بالإضافة إلى التكاليف السابقة تم إضافة تكاليف أخرى تتفق وأسلوب التكلفة التاريخية وهي:

- **تكلفة الاستبدال للموارد البشرية:** تتضمن التكاليف التي ستحدث فيما لو تم تسريح الموارد البشرية العاملة حاليا لدى الوحدة وإحلالها بموارد بشرية جديدة وتدريبها حتى تتمكن من العمل بنفس كفاءة الموارد البشرية الحالية؛

- **تكلفة الفرصة البديلة:** وتتمثل ببقية الموارد البشرية المفقودة نتيجة إبقائها في النشاط الحالي وعدم استخدامها في نشاط آخر أكثر ملائمة (الغبان، 2007)، وقد سميت بالمزايدة التنافسية والتي يقوم بمقتضاها مدراء الأقسام بإجراء مزايدة على خدمات الأفراد الذين يعملون معهم ذو الكفاءات الخاصة ويمكنهم العمل في كل قسم بديل كأساس لحساب قيمة هذا الفرد للعمل بالقسم الذي يحصل فيه على أعلى سعر وتضاف فيه أو سعر هذا الفرد إلى مجموع الاستثمارات المخصصة لهذا القسم. (حربي، 2014).

تساعد التكلفة السابقة الإدارة على التخطيط الجيد للموارد البشرية من خلال توفير معلومات عن الموارد البشرية التي تحقق إنتاجية مماثلة أو تفوق إنتاجية الموارد البشرية الحالية، إلا أن السؤال المطروح هل يمكن أن يقدم فردان نفس قيمة الخدمة رغم الطبيعة البشرية التي تؤكد غير ذلك؟ ومنه يمكن القول أن التكلفة التاريخية هي التكلفة الأقرب إلى الواقع فهي تقيم الموارد البشرية بأسلوب موضوعي وبعيد عن الحكم الشخصي.

ب.2. **محاسبة الموارد البشرية التي تعتمد على القيمة:** يعتمد هذا المنهج على القيمة الاقتصادية للفرد، ومدى مساهمته في تحقيق أرباح المؤسسة، حيث تم اعتبار الفرد كأحد أصول المؤسسة ومحاولة تحديد المنافع التي يمكن الحصول عليها منه، وتتمثل القيمة الاقتصادية بالقيمة الحالية للمنافع المتوقع الحصول عليها من الفرد (الصقر، 2013)، ومن أهم نماذجها:

- طريقة الشهرة غير المشتراة (المستترة): وتقوم هذه الطريقة على أساس اتخاذ الأرباح التي تزيد عن المتوسط العادي للأرباح (الأرباح غير العادية) أساساً للتقييم، واعتبارها ممثلة للموارد البشرية في المنشأة، تعتبر هذه الطريقة الموارد البشرية أهم

موارد المنشأة وأساس العملية الإنتاجية التي تعمل على المحافظة على حصتها السوقية، كما تساعد على الحصول على سبق تنافسي وبالتالي زيادة أرباحها، إلا أنها تلغي دور الموارد الأخرى في المساهمة في تلك الأرباح؛

- **طريقة العوائد المستقبلية** والتي تتم من خلال 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(الشريف،2013). يطغى على هذه الطريقة الحكم الشخصي الغير موضوعي وبالتالي معلومات غير دقيقة عن قيمة الموارد البشرية وبالتالي تبقى طريقة التكلفة التاريخية الطريقة الأنسب لقياس قيمة الموارد البشرية والتي تزود بمعلومات موضوعية وقريبة للواقع.

2.2. تطبيق محاسبة الموارد البشرية (دراسة حالة وحدة سونلغاز بسكيكدة)

يعتبر مجمع سونلغاز من أهم المؤسسات التي تسعى دائما إلى استقطاب الموارد البشرية المفكرة والمبدعة أو المحافظة عليها وتطويرها من خلال القيام بدورات تدريبية في جميع المجالات، إلا أن قوائمها المالية نجدها تخلوا من أي بيانات عن مواردها البشرية كغيرها من المؤسسات الجزائرية وراجع إلى المحاسبة المالية الحالية، ومن أجل تطبيق محاسبة الموارد البشرية بوحدة سونلغاز لولاية سكيكدة سيتم إتباع مجموعة من الخطوات كالآتي:

أ. **القياس المحاسبي للموارد البشرية بوحدة سونلغاز-سكيكدة:** 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 الوحيدة التي ينفقها فرع سونلغاز للاستثمار في مواردها البشرية.

ب. **رسملة مصاريف التكوين لسنة 2016:** بلغت مصاريف التدريب والتكوين التي أنفقتها وحدة سونلغاز بولاية سكيكدة على كواردها لسنة 2016، وبلغ عددهم 25 كادر مبلغ

ط.د/عبير لخشين د/ نور الدين مزياتي أثر تطبيق محاسبة الموارد البشرية على القوائم المالية- دراسة حالة شركة سونلغاز- وحدة سكيكدة

قدره 1714151.46 دج، سيتم رسملة هذه المصاريف بفتح حساب جديد خاص بالأصول البشرية (نقترح ح/201)، تتمثل قيمة كل مورد بـ 68566.05 دج وذلك بقسمة المبلغ الإجمالي لتكاليف التدريب على العدد الإجمالي لكوادر وحدة سونلغاز أي 25 كادر. التسجيل المحاسبي:

	1714151.46	الأصول البشرية		ح/ 201
1714151.46		مصاريف التكوين (رسملة مصاريف التكوين لدورة 2016)	ح/63	

بالنسبة لأجور الموظفين و إهلاك الأصول البشرية يتم اعتبارها مصاريف دورية. ج. إهلاك الأصول البشرية: يتم احتساب العمر الإنتاجي للموارد البشرية على أساس المدة المتوقعة للاحتفاظ بالمورد البشري إلى غاية سن التعاقد، والذي يحدد بالآخذ بعين الاعتبار مجموعة من الظروف المحيطة بالمورد البشري والتي تؤثر بعمره الإنتاجي منها: الظروف الصحية، الاجتماعية، والرضا الوظيفي..الخ. إلا أنه يصعب الحصول على هذه المعلومات من الموارد البشرية لامتناع أغليبتهم عن التصريح بها واعتبارها من خصوصياتهم، وبالتالي سيتم اعتماد مدة الاحتفاظ بالمورد بالبشري من تاريخ توظيفه إلى غاية سن تعاقد للتعبير عن عمره الإنتاجي، وبموجب القانون رقم 15/16 المؤرخ في 31 ديسمبر 2016 فان السن القانوني للتعاقد يتمثل في 55 سنة بالنسبة للمرأة و 60 سنة بالنسبة للرجل.

الملحق (01) يوضح كيفية حساب العمر الإنتاجي و أقساط إهلاك الأصول البشرية بوحدة سونلغاز بسكيكدة للعام 2016.

يكون التسجيل المحاسبي لإهلاك الأصول البشرية للدورة 2016 كالاتي:

	64758.53	مخصصات الإهلاكات والمؤنات وخسائر القيمة		ح/ 681
--	----------	--	--	--------

64758.53	إهلاك التثبيات المعنوية	ح/280	
----------	-------------------------	-------	--

يترتب عن تطبيق محاسبة الموارد البشرية وفق منهج التكلفة التاريخية تسجيل صافي الاستثمار في الموارد البشرية في الأموال الخاصة. تحليل نتائج الدراسة التطبيقية.

ينجر عن تطبيق محاسبة الموارد البشرية عدة تغييرات في القوائم المالية سواء بالنسبة للميزانية، أو جدول حسابات النتائج وتتمثل هذه التغييرات فيما يلي:

1. على مستوى الميزانية المالية للوحدة:

أفرزت المعالجة المحاسبية للموارد البشرية كأصول معنوية وفق مبدأ التكلفة التاريخية عدة تغييرات على مستوى قائمة المركز المالي، بالنسبة لجانب الأصول نلاحظ ظهور بند جديد على مستوى الأصول الغير جارية يتمثل في الأصول المعنوية وذلك بعد رسملة تكاليف الاستثمار في الرأسمال البشري بقيمة 1649392 أي بنسبة 100% وذلك لعدم وجود أصول معنوية بالوحدة قبل تطبيق محاسبة الموارد البشرية، الأمر الذي أدى إلى ارتفاع في مجموع الأصول بقيمة 15762697572.61 بنسبة 10%، فيما يخص جانب الخصوم أدى إدراج قيمة الأصول البشرية في زيادة قيمة الأموال الخاصة بقيمة 1649392.93 دج، وذلك بإدراج حساب صافي الاستثمار في الأصول البشرية (الأصول البشرية_ إهلاك الأصول البشرية)، وذلك طبقاً لمبدأ القيد المزدوج .

على العموم يمكن القول أن رسملة تكاليف الاستثمار في المورد البشري وإدراجها كأصول تزيد من القيمة الدفترية للمؤسسة من خلال زيادة أصولها، كما أنها تسمح بتحسين بعض مؤشرات المالية، زيادة على أنها تعتبر إشارة جيدة للسوق المالي في حالة المؤسسات المدرجة في السوق لنوعية الموارد البشرية بالمؤسسة ومدى الاستثمار بها؛ الأمر الذي يعكس توقعات المستثمرين حول آفاق نموها، مما يزيد من ملائمة المعلومات المالية

ط.د/عبير لخشين د/ نور الدين مزياتي أثر تطبيق محاسبة الموارد البشرية على الفوائد المالية- دراسة حالة شركة سونلغاز- وحدة سكيكدة

وبالتالي التأثير الايجابي على قيمتها السوقية. والجدول التالي يوضح أثر تطبيق محاسبة الموارد البشرية على قائمة المركز المالي لوحدة سونلغاز بسكيكدة:

الجدول رقم (01): قائمة المركز المالي قبل وبعد تطبيق محاسبة الموارد البشرية

الأصول	المبلغ الصافي قبل إدراج محاسبة الموارد البشرية	المبلغ الصافي بعد إدراج محاسبة الموارد البشرية	الفوارق	%
الأصول غير جارية	965800116.87	9659650509.8	+1649392.93	+17
التتبيئات المعنوية: أصول بشرية	-	1649392.93	+1649392.93	+100
التتبيئات المادية	9657977161.87	9657977161.87	-	
التتبيئات المالية	23955.00	23955.00	-	
الأصول الجارية	5832104308.61	5832104308.61	-	
الخبزينة	226466599.86	226466599.86	-	
المجموع العام للأصول	15761048179.68	15762697572.61	+1649392.93	+10
الخصوم	المبلغ الصافي قبل إدراج محاسبة الموارد البشرية	المبلغ الصافي بعد إدراج محاسبة الموارد البشرية	الفوارق	%
ص. الاستثمار في أ البشرية	-	+1649392.93	+1649392.93	+100
فارق إعادة التقييم	382161942.8	382161942.86	00.00	-
نتيجة صافية	00.00	00.00	-	
ارتباط بين الوحدات	9176246112.61	9176246112.61	-	
خصوم غير جارية	4387361992.85	4387361992.85	-	
مؤونات ومنتجات م م	4387361992.85	4387361992.85	-	
خصوم جارية	1161497897.14	1161497897.14	-	
المجموع العام للخصوم	15761048179.68	15762697572.61	+1649392.93	+10

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على ميزانية وحدة سونلغاز - سكيكدة لسنة 2016.

2. على مستوى جدول حسابات النتائج للوحدة:

ينتج عن تطبيق محاسبة الموارد البشرية بعد رسملة تكاليف الاستثمار في الموارد البشرية تغييرات أيضا على مستوى حسابات النتائج تتمثل في انخفاض حساب المستخدمين بقيمة مصاريف التدريب المرسملة، وبعبارة أخرى بقيمة الأصول البشرية، والتي قدرت بـ 1714151.46 دج، كما يتم إطفاء حساب إهلاك الأصول البشرية بالقسط السنوي، هذا ما يؤدي إلى انخفاض في التكاليف الإجمالية وبالتالي زيادة النتيجة النهائية بقيمة 1709747.98 دج، يمكن القول أن زيادة النتيجة النهائية للمؤسسة دليل على الدور غير المباشر الذي تلعبه للموارد البشرية و مدى مساهمتها في تحقيق نتيجة المؤسسة، باعتبارها المحرك الأساسي للنجاح. والجدول أسفله يوضح اثر تطبيق محاسبة الموارد البشرية على حسابات نتائج وحدة سونلغاز:

الجدول رقم(02): حسابات النتائج قبل وبعد تطبيق محاسبة الموارد البشرية

البيان	المبلغ الصافي قبل إدراج محاسبة الموارد البشرية	المبلغ الصافي بعد إدراج محاسبة الموارد البشرية	الفوارق
رقم الأعمال	6607728090	6607728090	-
إستهلاكات الدورة	-6784328975.33	-6784328975.33	-
القيمة المضافة للاستغلال	-176600884.78	-176600884.78	-
أعباء المستخدمين	-677577273.33	-675863121.87	-
الضرائب و الرسوم	-109970597.36	-109970597.36	-
إجمالي فائض الاستغلال	-964148755.64	-962434604.01	-1714151.46
المنتجات العملياتية الأخرى	143234152.38	143234152.38	-
الأعباء العملياتية الأخرى	-189460.59	-189460.59	-
م. الإهلاكات و المؤونات	-746542639.02	-746607397.55	+64758.53
استرجاع خ القيمة والمؤونات	268876427.48	268876427.48	-
خدمات القطاع	-8394446.67	-8394446.67	-
النتيجة العملياتية	-1307164742.06	-1305515328.96	-1709747.98
الأعباء المالية	-60334.88	-60334.88	-
النتيجة المالية	-60334.88	-60334.88	-

ط.د/عبيد لخشين د/ نور الدين مزياتي أثر تطبيق محاسبة الموارد البشرية على القوائم المالية - دراسة حالة شركة سونلغاز - وحدة سكيكدة

-1709747.98	-1305515328.96	-1307225076.94	النتيجة العادية قبل الضرائب
-	00.00	00.00	الضرائب الواجب دفعها
-	7019838670.41	7019838670.41	منتجات الأنشطة العادية
2612740405	5714323342.00	-8327063747.35	أعباء الأنشطة العادية
-1709747.98	-1305515328.96	-1307225076.94	ن. الصافية للأنشطة العادية
-1709747.98	-1305515328.96	-1307225076.94	ن. الصافية للدورة خسارة

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على جدول النتائج لوحدة سونلغاز بسكيكدة لسنة 2016.

الخاتمة. بعد تطبيق محاسبة الموارد البشرية على القوائم المالية لشركة سونلغاز - وحدة سكيكدة تم التوصل إلى النتائج والتوصيات التالية:

النتائج:

- في ظل اقتصاد المعرفة زاد الاهتمام بالموارد البشري خاصة بعد الاتجاه وتخصيص العمل في المؤسسات، وأصبح يمثل أهم موارد المؤسسة على حساب مواردها المادية وأهم العناصر المولدة للقيمة الاقتصادية.
- تعد المحاسبة ترجمة لعمليات المؤسسة في شكل نقدي، وبالتالي فإن أي تغيرات هيكلية في الصناعة تجعلها قاصرة عن مواكبة التطورات الحاصلة.
- يعتبر الاستثمار في المورد البشري أهم استثمارات المؤسسة التي تكسبها ميزة تنافسية تضمن بها استمراريتها، وبقائها في السوق، وأي مؤسسة ناجحة هي من تتفق أموالا طائلة في سبيل الحصول على موارد بشرية ومن ثم تطويرها والمحافظة عليها.

➤ رغم أهمية تطبيق محاسبة الموارد البشرية إلا أنها تصطدم بالإطار التصوري للمحاسبة التقليدية الذي لم يرد فيه اعتبار المورد البشري أصلا من أصول المؤسسة.

➤ تعد مسألة قياس المورد البشري من أهم العراقيل التي تحول دون تطبيق محاسبة الموارد البشرية وذلك لغياب معيار يحدد آلية القياس، بالإضافة إلى اختلاف مناهج التقييم مما يؤثر على مصداقية القوائم المالية، وبالتالي بقاء محاسبة الموارد البشرية في إطارها النظري فقط.

➤ توفر محاسبة الموارد البشرية معلومات عن حقيقة الاستثمار البشري في المؤسسات، وبالتالي فهي تحقق مبدأ الإفصاح المحاسبي القائم على ضرورة توفر القوائم المالية للمحاسبة على جميع المعلومات الضرورية والتي يحتاجها مستخدمي القوائم المالية.

➤ يؤدي تطبيق محاسبة الموارد البشرية إلى إحداث تغييرات جوهرية إيجابية هيكلية و رقمية في القوائم المالية (الميزانية و جدول النتائج) لشركة سونلغاز - وحدة سكيكدة المعدة وفق المحاسبة التقليدية، حيث يسمح تطبيق محاسبة الموارد البشرية بتحسين درجة الإفصاح المحاسبي عن حقيقة قيمة الموارد المستخدمة من طرف المؤسسة، بما في ذلك الموارد البشرية، وكذا النتيجة الحقيقية للدورة المالية، وهو ما يؤكد صحة فرضتي الدراسة.

التوصيات:

❖ ضرورة تكريس الاهتمام بالاستثمار في الموارد البشرية، وتنظيم دورات تدريبية لتنميتها، تطويرها، والمحافظة عليها، لأنها أساس النجاح في عصر يعتمد بشكل أساسي على العقول البشرية المفكرة والمبدعة.

- ❖ ضرورة عقد دورات تكوينية تعرف بمحاسبة الموارد البشرية، آلية تطبيقها، وأهميتها بالنسبة للإدارة، الأفراد، ومستخدمي القوائم المالية.
- ❖ ضرورة مواكبة التطورات الحاصلة في الاقتصاد من خلال مراجعة ضرورية للمحاسبة المالية الحالية ومعالجة قصورها فيما يخص الإفصاح عن الأصول البشرية ضمن القوائم المالية للمؤسسة.
- ❖ إعادة النظر في المعايير المحاسبية الدولية المعالجة للأصول الغير ملموسة وخاصة المعيار 38 لأخذ الكوادر البشرية بعين الاعتبار كأصول بالمؤسسة.
- ❖ ضرورة ابتكار أسلوب أو طريقة موحدة لقياس قيمة وخدمات الموارد البشرية بالمؤسسات، لأن مسألة قياس الموارد البشرية تعتبر من أهم الصعوبات والعراقيل التي تواجه تطبيق هذه المحاسبة وتحول دون تطبيقها.

قائمة المراجع

✓ باللغة العربية

-الكتب:

1. بلال كيموش،(2016)، أهمية العناصر غير الملموسة كمورد اقتصادي في المؤسسة (المفاهيم، الأهمية، وأساليب القياس)، دار نور للنشر، ألمانيا؛
2. جاك فيليب ورون ستون، (2003)، الاستثمار البشري -أدوات وخطوات قياس العائد، تعريب عبد الرحمن توفيق، إصدارات بميك، القاهرة- مصر؛
3. وليد ناجي الحبالي،(2007)، المشاكل المحاسبية ونماذج مقترحة، الأكاديمية العربية المفتوحة في الدانمارك، الدانمارك.

-المقالات:

4. الهلالي الشربيني الهلالي،(2011)، إدارة الرأس مال الفكري وقياسه وتنميته كجزء من إدارة المعرفة بمؤسسات التعليم العالي، مجلة بحوث التربية النوعية، المنصورة، مصر، العدد22، ص.ص. 19-33.
5. ناظم جواد، ندى إسماعيل،(2009)، تحليل رأسمال الفكري كأداة إستراتيجية، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية، بغداد، العراق، ص.ص. 128-145؛
6. رشا حمادة،(2002)، القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية وأثره في القوائم المالية (دراسة تطبيقية على أعضاء الهيئة التدريسية في جامعة دمشق)، مجلة جامعة دمشق، العدد18 ص.ص. 143-177 ؛
7. يوسف بودلة، (2016)، تقييم تكلفة الرأس المال البشري والأصول غير الملموسة بتطبيق محاسبة الموارد البشرية، دراسة حالة عينة من المؤسسات الصناعية الجزائرية، مجلة العلوم التجارية، العدد11، ص.ص.29-52 ؛
8. قورين حاج قويدر،(2014) التّأصيل والقياس المحاسبي لرأس المال البشري في منظمات الأعمال الحديثة، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد 15، ص.ص.119-144 ؛
9. ثائر صبري الغبان، سناء احمد ياسين،(2007)، الإفصاح عن الاستثمار في الموارد البشرية في التقارير المالية للوحدات الاقتصادية العراقية، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 13، العدد 45، ص.ص. 191-227؛
10. نوال حربي راضي،(2014)، مدى إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الجامعات (دراسة تطبيقية)، مجلة القادسية للعلوم الإدارية، المجلد 16، العدد1، ص.ص. 149-165؛
11. ثامر عادل الصقر،(2013)، محاسبة الموارد البشرية: المفهوم والأهمية دراسة على عينة من الشركات العراقية في البصرة، مجلة دراسات البصرة، العدد 12، ص.ص.160-206؛

12. 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 3، جامعة عمر المختار، ليبيا، ص.ص. 9-45؛

- الرسائل:

13. فضل كمال سالم، (2008)، مدى أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره على اتخاذ القرارات المالية، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين؛

✓ باللغات الأجنبية

14. Amokrane Abdellaziz, (2008), **Des fondements historique du capital humain au concept de comptabilité des ressources humaines**, Revue des Sciences Economiques et de Gestion, vol N^o 8 , p.p. 21-48 ;
15. Flamholtz Eric G, (1999), **Human Resource Accounting : Advances in Concepts, Methods and Applications** », 3rd Ed., Springer Science+Business Media, LLC, New York,.
16. Ifath Shaheen, Amathun Noor, Asra Sultana,(2016), **A study on HR Accounting practices in selected companies**, journal of accounting, vol 5, Issue 2, p.p. 15-21 ;
17. Maria I.bullan, Kel-Ann Eyler,(2010), **Human resources accounting and international developments: implication for measurement of human capital**, journal of international business and cultural studies, vol 3, p.p.1-16.
18. V.Kalpana,(2016), **Human resources accounting in Indian companies – importance and challenges**, journal of Scientifics Engineering and research, vol 4, Issue 5, p.p.15-18 ;

19. Zine Dyandev Eknath,(2016), **Human resources accounting – A tactical use of Lev and Schwartz Model**, international journal of scientific research and management, vol 4, Issue 4 , p.p. 4048- 4052.

الملاحق.

كيفية حساب قسط اهتلاك الأصول البشرية بوحدة سونلغاز لسنة 2016.

رقم	تاريخ الميلاد	تاريخ التوظيف	سنة التقاعد	العمر الإنتاجي	قسط الاهتلاك
01	1988	2014	2048	34	2016.64
02	1991	2014	2051	37	1853.13
03	1971	2005	2031	26	2637.15
04	1969	2008	2029	21	3265.05
05	1978	2006	2033	27	2539.48
06	1975	2006	2035	29	2364.34
07	1981	2014	2041	27	2539.48
08	1985	2014	2045	31	2211.8
09	1984	2013	2044	31	2211.8
10	1969	2008	2029	21	3265.05
11	1987	2012	2047	35	1959.03
12	1970	2006	2030	24	2856.91
13	1978	2006	2038	32	2142.68
14	1979	2014	2039	25	2742.64
15	1984	2014	2044	30	2285.53
16	1969	2008	2029	21	3265.05
17	1985	2010	2040	30	2285.53
18	1969	2008	2029	21	3265.05
19	1984	2014	2044	30	2285.53
20	1979	2014	2039	25	2742.64
21	1968	2007	2028	21	3265.05
22	1969	2008	2029	21	3265.05
23	1983	2012	2043	31	2211.80
24	1975	2005	2030	25	2742.64
25	1981	2014	2041	27	2539.48
64758.53	مجموع اهتلاكات الموارد البشرية				

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على بيانات الموظفين.