

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد بوضياف بالمسيلة

ميدان: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

فرع: علوم التسيير

تخصص: إدارة أعمال



كلية: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: علوم التسيير

رقم:

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

تحت عنوان:

دور محاسبة الموارد البشرية في رفع الأداء المالي

دراسة حالة - المركب الصناعي التجاري الحضنة المسيلة

تحت إشراف:

-الدكتور مهني بوريش

من إعداد:

- زيوش الخير

- قندوز محمد

لجنة المناقشة

الاسم واللقب	الرتبة العلمية	الجامعة	الصفة
نقموش عادل	أستاذ محاضر أ	جامعة محمد بوضياف-المسيلة-	رئيسا
مهني بوريش	أستاذ محاضر أ	جامعة محمد بوضياف-المسيلة-	مشرفا ومقررا
بن البار سعد	أستاذ محاضر ب	جامعة محمد بوضياف-المسيلة-	مناقشا

السنة الجامعية : 2020-2021



بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

" رب أوزعني أن أشكر نعمتك التي أنعمت علي وعلى والدي وأن أعمل صالحا ترضاه وأدخلني برحمتك في عبادك الصالحين " النمل (19) وصدق حبيب الله حين قال " من لم يشكر الناس لم يشكر الله ومن أسرى اليك معروفنا فكافئوه فإن لم تستطيعوا فادعوا له "

اللهم اني أشكرك على نعمتك وأحمدك عليهما ... اللهم اني أشكرك على كل طريق صعب يسرتة لي، والحمد لله الذي وفقني في انجاز هذا العمل والسلاة والسلام على سيدنا محمد سيد المرسلين وذاة النبيين.

يسرني ويشرفني في نهاية هذا العمل أن أتقدم بالشكر الجزيل والعرفان وخالص الدعاء الى من أفنيا حياتهما وكل غايتهما في نجاحي وارتقائي، رب اعظمهما وأدمهما نعمة أمي الحنونة وأبي الغالي أستاذي في الحياة.

وأقدم بالشكر الجزيل الدكتور المشرف مهدي بوريش الذي لم يبخل علينا بتوجيهاته وإرشاداته ونصائحه القيمة خلال انجاز هذا العمل أمانه الله في كل درج سلحه فقد كان نعم الأستاذ ونعم المشرف.

شكرا لكم جميعا

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ
بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ
بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ
بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ
بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

فاندراسن
ماتسرسا
ماتسرسا
ماتسرسا

فهرس المحتويات

الصفحة	المحتويات
	البسملة
	كلمة شكر
II-I	فهرس المحتويات
III	قائمة الجداول
IV	قائمة الأشكال
أ-هـ	مقدمة
الفصل الأول: الإطار النظري لمحاسبة الموارد البشرية والأداء المالي	
8	تمهيد
من 9 الى 22	المبحث الأول: الإطار النظري لمحاسبة الموارد البشرية
9	المطلب الأول: ماهية محاسبة الموارد البشرية
15	المطلب الثاني: القياس والمعالجة المحاسبية للموارد البشرية
22	المطلب الثالث: صعوبات تطبيق محاسبة الموارد البشرية
من 23 الى 41	المبحث الثاني: أساسيات حول الأداء المالي وتقييمه
23	المطلب الأول: ماهية الأداء المالي
27	المطلب الثاني: العوامل المؤثرة على الأداء المالي
30	المطلب الثالث: تقييم الأداء المالي ومؤشراته
41	خلاصة الفصل
الفصل الثاني: محاسبة الموارد البشرية ودورها في رفع الأداء المالي لوحدة المركب الصناعي التجاري الحضنة	
42	تمهيد الفصل
من 43 الى 52	المبحث الأول: تقديم عام لمؤسسة المركب الصناعي التجاري الحضنة المسيلة
43	المطلب الأول: التعريف بمؤسسة المركب الصناعي التجاري الحضنة المسيلة
45	المطلب الثاني: تنظيم نشاط ومهام مؤسسة المركب الصناعي التجاري الحضنة المسيلة
52	المطلب الثالث: بعض البيانات التقنية والاقتصادية والمالية لوحدة المركب الصناعي التجاري الحضنة المسيلة

من 54 الى 60	المبحث الثاني: تطبيق محاسبة الموارد البشرية وعلاقته برفع الأداء المالي بالمركب الصناعي التجاري الحضنة المسيلة
54	المطلب الأول: واقع تطبيق محاسبة الموارد البشرية بالمركب الصناعي التجاري الحضنة المسيلة
58	المطلب الثاني: تقييم الأداء المالي للمركب الصناعي التجاري الحضنة
60	المطلب الثالث: مساهمة تطبيق محاسبة الموارد البشرية في رفع الأداء المالي للمركب الصناعي التجاري الحضنة المسيلة
65	خلاصة الفصل
66	الخاتمة
68	قائمة المراجع
75	الملاحق

قائمة الاسماء
التي ذكرها

قائمة الاسماء
التي ذكرها

قائمة الأشكال

الصفحة	اسم الشكل	الرقم
23	جدول يلخص العوامل المؤثرة على الأداء المالي للمؤسسة	1
27	مخطط توضيحي لتقييم الأداء المالي	2
41	الهيكل التنظيمي لمؤسسة مطاحن الحظنة" المسيلة	3

قائمة الجداول

الصفحة	إسم الجدول	الرقم
46	البيانات المالية للمركب الصناعي التجاري الحضنة المسيلة لسنتي 2020-2019	1
48-49	اهتلاك الأصول البشرية للمركب الصناعي التجاري الحضنة المسيلة	2
51-52	مؤشرات تقييم الأداء المالي قبل تطبيق محاسبة الموارد البشرية	3
53-54	مؤشرات تقييم الأداء المالي بعد تطبيق محاسبة الموارد البشرية	4
55	مؤشرات تقييم الأداء المالي قبل وبعد تطبيق محاسبة الموارد البشرية	5

أَبَدًا مَعَهُ
مَعَهُ مَعَهُ
أَبَدًا مَعَهُ

إن زيادة الحاجة للاهتمام بالموارد البشرية راجع الى زيادة الوعي بأهميتها كأصل من أصول المؤسسة وحاجتها الى ابتكارات وطرق جديدة توفر لها مكانة سوقية، فالمؤسسة في ظل العولمة لا تعاني من فقر المعلومات بل تعاني من صعوبة تشغيلها وتحليلها وتوظيف الكميات الضخمة والفائضة منها بسبب سرعة التغير التكنولوجية، مما أدى الى تنشيط البحوث والدراسات الهادفة لتكوين وتطوير المبادئ العلمية والنظم المحاسبية عن الاستثمارات البشرية باعتبارها أصلا من أصول المؤسسة وهذا ما يعرف بمحاسبة الموارد البشرية، التي أصبحت تحظى باهتمام كبرى المؤسسات والتي يقوم تفوقها بالدرجة الأولى على مواردها البشرية المتميزة.

والهدف 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 لمساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات اللازمة فيما يخص القوى العاملة، كزيادة المهارة والإنتاجية بتطبيق برامج للتعليم وتدريب العاملين وغيرها.

إن الدور الذي تلعبه المؤسسة الاقتصادية والتغيرات التي يشهدها المحيط التي تنشط فيه والمنافسة التي تواجهها كل هذا يجعلها تسعى إلى تحقيق نتائج جيدة لضمان الاستمرارية والبقاء، وللوصول الى ذلك فهي تقوم باستغلال مختلف الموارد من خلال الأداء الجيد سواء الأداء التجاري، الإنتاجي، أداء الأفراد أو الأداء المالي هذا الأخير يعتبر مرآة أدائها العام فهو يبقى المؤشر الذي يعبر عن وضعية المؤسسة بموضوعية لأنه يعتمد على معلومات كمية.

والوظيفة المالية من مكانتها في الهيكل التنظيمي تسعى الى استخدام الأموال بفعالية وكفاءة حتى يمكن تحقيق الأهداف المالية بصفة خاصة وأهداف المؤسسة ككل، هذه المكانة وهذا الدور يمكنها من تزويد الإدارة بمختلف المعلومات عن النشاط من خلال القوائم المالية التي ينتجها نظام المعلومات المحاسبي، والتي تعتبر صورة معبرة عن مختلف الأحداث، والمعلومات الواردة فيها تساعد الإدارة في اتخاذ القرارات المناسبة وفي الوقت المناسب من خلال تقييم أدائها، ولقت محاسبة الموارد البشرية اهتمام كبير نظرا لأهميتها من طرف المهنيين حيث تجري عدة دراسات للاهتمام أكثر بنوعيتها لتصبح أكثر فائدة لمتخذي القرارات.

وعليه يمكن طرح الإشكالية التالية:

1. إشكالية الدراسة

ما هو دور محاسبة الموارد البشرية في رفع الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية؟

2. الأسئلة الفرعية

للإجابة على السؤال الرئيسي ولاستكمال معظم الجوانب المرابطة بالموضوع نطرح الأسئلة الفرعية التالية:

✓ ما المقصود بعملية تقييم الأداء وماهي مؤشراتته؟

✓ هل يساهم تطبيق محاسبة الموارد البشرية في تحسين الأداء المالي للمركب الصناعي التجاري الحضنة المسيلة؟

3. فرضيات الدراسة

للإجابة على الإشكالية المطروحة والأسئلة الفرعية تم صياغة الفرضيات التالية:

- ✓ تعتبر عملية تقييم الأداء المالي عملية مقارنة بين الأهداف المخططة مسبقا والأهداف التي تم الوصول إليها ووسيلة للتعرف على الانحرافات وأسبابها ومن أهم مؤشراتنا نسب النشاط ونسب التوازن المالي.
- ✓ يساهم تطبيق محاسبة الموارد البشرية في تحسين الأداء المالي للمركب الصناعي التجاري الحضنة المسيلة.

4. أسباب اختيار الموضوع

- نظرا لحدائة الموضوع على مستوى الدراسات العلمية؛
- قيمة هذا البحث من حيث الأهمية والمكانة التي يحتلها المورد البشري في كل مؤسسة؛
- محاولة معرفة محاسبة الموارد البشرية وعلاقتها بالأداء المالي؛
- محاولة المساهمة في التعرف على محاسبة الموارد البشرية وعلاقتها بالأداء المالي وإمكانية تطبيقها في المؤسسة محل الدراسة؛
- يمثل الموضوع جزء من التخصص الذي نزاول دراستنا فيه وكذا الميول الشخصي ذات الصلة بمالية المؤسسة والتحليل المالي.

5. أهداف الدراسة

- إن الهدف الرئيسي لهذه الدراسة لا يخرج عن كونه محاولة لإبراز واقع تطبيق محاسبة الموارد البشرية وعلاقتها بالأداء المالي في مؤسسة مطاحن الحضنة بالمسيلة، بالإضافة إلى عدة أهداف فرعية أخرى، تتمثل في:
- محاولة توضيح كل ما يتعلق بمفهوم محاسبة الموارد البشرية وأهميتها بالنسبة لمتخذي القرارات؛
 - بيان مختلف أساليب قياس تكلفة وقيمة الموارد البشرية؛
 - محاولة معرفة المعايير والمؤشرات المستخدمة في تقييم الأداء المالي؛
 - محاولة الوصول الى تبيان أثر محاسبة الموارد البشرية وعلاقتها بالأداء المالي في المؤسسة محل الدراسة؛
 - استغلال النتائج التي سيتم التوصل إليها من خلال هذه الدراسة والاقتراحات التي سيتم الخروج بها، يمكن أن يكون له دور في إعادة النظر في الأساليب المتبعة من قبل مسؤولي المؤسسة محل الدراسة.

6. أهمية الدراسة

تأتي أهمية هذه الدراسة في تناولها موضوعا محاسبيا معاصرا مهما، وهو محاولة للإجابة على بعض الأسئلة في مجال محاسبة الموارد البشرية وذلك في ظل التوسع الحاسبي المعاصر للمؤسسات، وبضرورة توفير وتطوير نظم قياس وتحليل للقوائم المالية التي تشتمل على محاسبة الموارد البشرية، وتستمد البحث أهميته من المكانة التي يحتلها المورد البشري في أي مؤسسة،

بقدراته وخبراته ومهاراته، وإنفاقها عليه أموال طائلة لاستقطابه، لذا أصبح على المؤسسات تطبيق محاسبة خاصة به تعود عليها بالنفع.

7. حدود الدراسة

➤ الإطار المكاني: تمت الدراسة على مستوى مؤسسة المركب الصناعي التجاري الحضنة المسيلة (مطاحن الحضنة سابقا)

➤ الإطار الزمني: تمت الدراسة من بداية شهر مارس إلى غاية شهر جوان من العام الحالي 2021.

8. منهج الدراسة

قصد الوصول إلى الإجابة على تساؤلات الإشكالية ولفهم أفضل وأدق، سنعتمد على المنهج الوصفي التحليلي الكيفي عن طريق استخدام تقنية الملاحظة في عين المكان والمعروفة بدراسة الحالة، وذلك بمؤسسة المركب الصناعي التجاري الحضنة المسيلة (مطاحن الحضنة سابقا)، وقد جمعنا ضمن هذا التحليل بيانات ذات طابع كمي وكيفي قصد الإلمام الجيد بكل متغيرات الدراسة، وذلك من خلال استخدام المقابلة والاعتماد على السجلات والوثائق الداخلية للمؤسسة ومنشوراتها.

9. الدراسات السابقة

هناك عدة دراسات سابقة تناولت الموضوع بطرق مختلفة يمكن ذكر بعضها فيما يلي:

➤ دراسة عادل عشي (2002) بعنوان "الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية: قياس وتقييم"

هدفت هذه الدراسة إلى محاولة معرفة عملية التقييم ومراحلها ومعرفة المعلومات الضرورية لقياس وتقييم الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية والتعرف على أداء المؤسسة الاقتصادية والعوامل المتحكمة فيه، وتوصلت هذه الدراسة إلى نتائج أهمها: تطور أصول المؤسسة من عام إلى آخر، فالمؤسسة قادرة على تنمية ذمتها المالية ويمكن إرجاع الفضل في ذلك إلى عدم توزيع الأرباح التي تحققها بل توجه إلى الأموال الخاصة.

➤ دراسة لبوخ عماد، بن ناصر عبد الحكيم (2017) بعنوان "أثر محاسبة الموارد البشرية على الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية".

هدفت هذه الدراسة إلى محاولة توضيح كل ما يتعلق بمفهوم محاسبة الموارد البشرية وأهميتها بالنسبة لمتخذي القرارات وبيان كيفية قياس قيمة الموارد البشرية إضافة إلى محاولة الوصول إلى تباين أثر محاسبة الموارد البشرية على الوضعية المالية للمؤسسة، وتوصلت هذه الدراسة إلى نتائج أهمها: يعتبر مفهوم محاسبة الموارد البشرية مفهوما جديدا حيث ظهر في ستينيات القرن الماضي إلى الوقت الحديث حيث كان الاهتمام الجدي بالعنصر البشري وكل ما يتعلق به، ومن خلال تحليل نتائج الاستبيان اتضح لهم أن مؤسسة مطاحن الحضنة ليست لها معرفة ودراية بمحاسبة الموارد البشرية.

➤ دراسة بودرجه رمزي (2020) بعنوان " أثر تطبيق محاسبة الموارد البشرية على مؤشرات الأداء المالي".

هدفت هذه الدراسة الى توضيح مفهوم كل من الأداء المالي ومحاسبة الموارد البشرية و دراسة أثر تطبيق محاسبة الموارد البشرية على مؤشرات الأداء المالي من خلال الدراسة الميدانية التي أجريت بشركة سونلغاز وحدة سكيكدة، وتوصلت هذه الدراسة الى نتائج أهمها: تؤثر محاسبة الموارد البشرية تأثيراً إيجابياً على سمعة المؤسسة خاصة التي تتوفر على موارد بشرية كفؤة فهي ترفع من قيمتها السوقية وتؤدي محاسبة الموارد البشرية الى التوسع في الإفصاح المحاسبي والذي يساعد على تحسين جودة المعلومات المحاسبية وبالتالي قرارات صحيحة من طرف مستخدمي القوائم المالية.

وما يميز دراستنا هذه عن الدراسات السابقة هو ربط محاسبة الموارد البشرية بالأداء المالي لبيان دور تطبيق محاسبة الموارد البشرية في رفع الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، بالإضافة الى مكان اجراء الدراسة التطبيقية المتمثل في المركب الصناعي التجاري الحضنة المسيلة.

10. هيكل الدراسة

لمعالجة هذا الموضوع تم تقسيم الدراسة إلى فصلين نظري وتطبيقي كما يلي:

الفصل الأول: يتناول الإطار النظري لمحاسبة الموارد البشرية والأداء المالي، حيث تم تقسيمه إلى مبحثين كما يلي:

➤ المبحث الأول: الإطار النظري لمحاسبة الموارد البشرية.

➤ المبحث الثاني: أساسيات الأداء المالي وتقييمه.

الفصل الثاني: خصص للدراسة الميدانية حول محاسبة الموارد البشرية ودورها في رفع الأداء المالي لمؤسسة المركب الصناعي التجاري الحضنة المسيلة (مطاحن الحضنة سابقا) وتم تقسيمه إلى:

➤ المبحث الأول: تقديم عام حول مؤسسة المركب الصناعي التجاري الحضنة المسيلة (مطاحن الحضنة سابقا).

➤ المبحث الثاني: تطبيق محاسبة الموارد البشرية وعلاقته برفع الأداء المالي لمؤسسة المركب الصناعي التجاري الحضنة المسيلة (مطاحن الحضنة سابقا).

11. صعوبات الدراسة

لقد واجهتنا مجموعة من الصعوبات أثناء إنجازنا لهذا الدراسة بالخصوص في جانبها التطبيقي ويمكن ذكر أهمها فيما يلي:

➤ عدم الحصول على وثائق من أجل استخدامها كملحق من طرف المؤسسة؛

➤ تحفظ بعض المسؤولين عن الإجابة على بعض الأسئلة؛

➤ عدم الحصول على كل المعلومات اللازمة لذلك لم تتمكن من حساب بعض النسب.

الفصل النظري

الإطار النظري لمحااسبة

الموارد البشرية والأداء المالي

الفصل الأول: الإطار النظري لمحاسبة الموارد البشرية والأداء المالي

تمهيد

تقوم الفكرة الأساسية لمحاسبة الموارد البشرية على القيمة الاقتصادية التي تتمثل في تقديم بيانات تفصيلية عن قيمة الموارد البشرية الموجودة والتكاليف المترتبة عليها كأصول لها قيمتها السوقية التي تؤثر في قيمة الوحدة الاقتصادية في أسواق المال، إن من شأن هذه البيانات والمعلومات مساعدة الإدارة العليا في اتخاذ القرارات الخاصة بالموارد البشرية في المؤسسة، كما تساهم في تحسين أداء المؤسسات الإنتاجية حيث تساعد على تحديد المركز المالي للمؤسسة بشكل دقيق.

كما يعتبر الأداء المالي بالنسبة للمؤسسات الاقتصادية مفهوماً جوهرياً مهماً فهو المرآة العاكسة لأنشطة المؤسسة وإنجازاتها فهو يعتبر نتاج النشاط التي تمارسه المؤسسة ويحدد مستوى إنجازها ومدى استغلال مواردها وإمكاناتها، إذ يشار إليه بأنه انعكاس لقدرة وقابلية المؤسسة على تحقيق أهدافها.

ومن أجل التعرف على محاسبة الموارد البشرية والأداء المالي تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين:

المبحث الأول: الإطار النظري لمحاسبة الموارد البشرية.

المبحث الثاني: أساسيات حول الأداء المالي وتقييمه.

الفصل الأول: الإطار النظري لمحاسبة الموارد البشرية والأداء المالي

المبحث الأول: الإطار النظري لمحاسبة الموارد البشرية

تهدف المحاسبة المالية إلى إظهار نتيجة أعمال المؤسسة خلال فترة معينة وتقديم معلومات ملائمة لمتخذي القرارات، وهي تستمد وجودها من خلال ثلاثة عناصر: النظام، الإجراءات، الأسس والمبادئ المتعارف عليها حسب النظام المحاسبي، كما تهدف إلى التعامل مع الموارد البشرية كأصل من أصول المؤسسة وهي الأصول الإنسانية وهذا ما يمثل محاسبة الموارد البشرية.

المطلب الأول: ماهية محاسبة الموارد البشرية

تعد محاسبة الموارد البشرية موضوعاً حديثاً لكونها ظهرت نتيجة إدراك أهمية المورد البشري في المؤسسة باعتبارها موارد منتجة وفي هذا المطلب سنتطرق إلى مفهوم محاسبة الموارد البشرية ومراحل نشأتها.

أولاً: تعريف ونشأة محاسبة الموارد البشرية

1. تعريف محاسبة الموارد البشرية

لقد تعددت التعاريف الخاصة بمحاسبة الموارد البشرية ومن هذه التعاريف نذكر:

- عملية تحديد وقياس وتوصيل المعلومات الخاصة بالموارد البشرية إلى المستفيد منها ومتخذي القرارات¹.
- عملية تقدير القيمة المالية للموارد البشرية أفراداً وجماعات في المؤسسات والمجتمع ومتابعة التغيرات التي تطرأ على قيمتها مع الوقت².
- المحاسبة التي تهتم بقياس القيمة الاقتصادية للموارد البشرية من خلال مختلف العمليات الحسابية المتعلقة بتقييم تكلفة وأداء المورد البشري وأثرها على الأداء الكلي للمؤسسة في وسط بيئة الأعمال التي تنشط فيها³.
- مجموعة من المفاهيم والمبادئ والأساليب والإجراءات التي تحكم عملية تحديد وقياس البيانات المتعلقة بالموارد البشرية وتقديمها للأطراف المستفيدة⁴.
- عبارة عن عملية التعرف على الموارد البشرية وقياسها وتوصيل المعلومات المتعلقة بها إلى المختصين بإصدار القرارات، وهي أيضاً تتضمن تحديد التكاليف التي تتحملها المؤسسات مقابل جمع واختبار وتوظيف وتأجير وتدريب الأصول البشرية وقياس قيمتها للمؤسسة⁵.

من خلال التعاريف السابقة يمكن القول بأن محاسبة الموارد البشرية هي عملية تحديد قيمة الموارد البشرية، من خلال التحديد والقياس والتوصيل للمعلومات الخاصة بالموارد البشرية للأطراف المعنية، وكذا قياسها قياساً كمياً من خلال أساليب ونماذج القياس

¹ عادل خالدي، أمينة بوفرش، بدائل التقييم عن التكلفة التاريخية لمحاسبة الموارد البشرية، الملتقى الدولي الثالث حول الاتجاهات الحديثة في المحاسبة، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، الجزائر، 2017، ص132.

² علي عبد الله شاهين، نظرية المحاسبة، مكتبة أفاق للطباعة والنشر والتوزيع، غزة، فلسطين، 2011، ص265.

³ أيمن عبد الله محمد أبو بكر، نحو إطار مقترح لتطبيق نظام محاسبة الموارد البشرية بالجامعات السودانية مجلة العلوم الاقتصادية، عمادة البحث العلمي، جامعة الخرطوم للعلوم والتكنولوجيا، السودان، 2015، ص36.

⁴ عادل محمد محمد حسن، القياس والإفصاح ودورهما في محاسبة تكاليف الموارد البشرية في القطاع المصرفي، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مصر، 2015، ص122.

⁵ عبير لخيش، نور الدين مزياني، أثر تطبيق محاسبة الموارد البشرية على القوائم المالية، مجلة الباحث الاقتصادي، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، الجزائر، 2018، ص542.

الفصل الأول: الإطار النظري لمحاسبة الموارد البشرية والأداء المالي

وتحديد تكاليف الاستقطاب والاختيار والاستخدام والتدريب والتطوير، وبذلك تحديد القيمة الاقتصادية للأفراد بالنسبة للمؤسسة من خلال تحديد قيمتهم الحقيقية كأصول وصولاً إلى معرفة كيفية معالجة هذه الموارد.

2. خصائص محاسبة الموارد البشرية

تتميز محاسبة الموارد البشرية بالخصائص التالية¹:

- أنها أداة قياس وليس فرعاً مستقلاً وقائماً بذاته بل تعد تحسناً للنظم الموجودة؛
- أنها في قياسها للموارد البشرية تعترف بأساليب القياس التي يمكن تطبيقها عملياً، ولا تعترف بتلك المقاييس التي تخرج عن نطاق التطبيق؛
- أن قياس الموارد البشرية ليس هدفاً في حد ذاته بل يستخدم كما هو الحال بالنسبة لباقي الأصول في اتخاذ القرارات الإدارية الداخلية والخارجية؛
- أن التقرير عن نتائج القياس المحاسبي لا يشترط شكلاً معيناً من أشكال التقرير، فالمهم هو توصيل معلومات كاملة عن الموارد البشرية للجهات المسؤولة وبالشكل الذي يحقق الموجود منها سواء كان في شكل ميزانية أو في شكل تقارير مستقلة.

3. مراحل نشأة وتطور محاسبة الموارد البشرية

لقد مرت محاسبة الموارد البشرية بعدة مراحل للتطور، وتتمثل هذه المراحل في²:

1. المرحلة الأولى: من 1960 م إلى 1966 م: تتمثل هذه المرحلة في بداية وضع المفاهيم الأساسية للمحاسبة عن الموارد البشرية باستخدام نظريات ومبادئ العلوم الاجتماعية الأخرى المتعلقة بهذا الموضوع.
2. المرحلة الثانية: من 1966 م إلى 1970 م: تتميز هذه المرحلة بأنها مرحلة وضع نماذج قياس تكلفة قيمة الموارد البشرية، وتقييم فعالية هذه النماذج وتحديد المجالات الحالية والمستقبلية لاستخدامات المحاسبة عن الموارد البشرية في بعض المؤسسات، ولقد تميزت هذه المرحلة ب:
 - وضع نماذج قياس تكلفة قيمة الموارد البشرية.
 - تقييم فعالية هذه النماذج.

بذلك تكون هذه المرحلة قد أضافت شيئاً جديداً لمحاسبة الموارد البشرية تتمثل في وضع نماذج لقياسها مع تقييم مدى فعالية هذه النماذج.

3. المرحلة الثالثة: من 1971 م إلى 1977 م: نشرت خلال هذه المرحلة العديد من الدراسات الأكاديمية في أمريكا وأستراليا واليابان، وقد تم تطبيق العديد من البحوث عن أثر المعلومات التي تقدمها محاسبة الموارد البشرية في اتخاذ القرارات الإدارية وكذلك قرارات المستثمرين من حملة الأسهم.

¹ حمد فهد ديسان المطيري، تطبيق نظام محاسبة الموارد البشرية في الشركات المساهمة العامة بدولة الكويت، رسالة ماجستير، كلية الأعمال، قسم المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، 2010، ص17.

² حدة ناصري، معوقات تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الجزائرية، دراسة حالة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، مذكرة أكاديمية لنيل شهادة ماستر أكاديمي، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2019، ص10.

الفصل الأول: الإطار النظري لمحاسبة الموارد البشرية والأداء المالي

نلاحظ في هذه المرحلة أنه تم التوسع في دراسة هذا الموضوع وإعطائه أهمية أكبر من خلال تعدد البحوث الأكاديمية المتعلقة به في دول كبرى من العالم، والتركيز على أهمية محاسبة الموارد البشرية.

4. المرحلة الرابعة: من 1978م إلى 1980م: شهدت هذه المرحلة تراجعاً في الاهتمام بهذا الفرع سواء من جانب الأكاديميين أو من الجانب التطبيقي، ويرجع سبب ذلك أن الجزء الأكبر من البحوث الأولية في هذا الميدان والتي تعد أقل صعوبة قد تمت في المراحل السابقة، وأن الأجزاء الباقية أكثر صعوبة، وتتطلب عدد قليل من المؤسسات والشركات التي توافق على تطبيق هذه البحوث داخلها، ونتيجة للعدد القليل من الباحثين القادرين على القيام بذلك في ظل هذه الظروف فإن عدد البحوث في هذه الفترة كان قليلاً.

5. المرحلة الخامسة: وهي مرحلة التطوير الحالية نتيجة لتزايد اهتمام الولايات المتحدة الأمريكية بموضوع زيادة الإنتاجية، وتركز على العنصر البشري في زيادة الإنتاجية بسبب الاهتمام بمحاسبة الموارد البشرية، بالإضافة إلى المنافسة بين اليابان والولايات المتحدة الأمريكية في جانب الصناعة، وقد شهدت هذه المرحلة تطبيق محاسبة الموارد البشرية على شركات ضخمة بعكس المراحل الأولى حيث كان التطبيق يقتصر على شركات صغيرة ومتوسطة الحجم.

ثانياً: أهداف محاسبة الموارد البشرية

يتجلى الهدف الرئيسي لمحاسبة الموارد البشرية في التخطيط والرقابة على الموارد البشرية، وتسعى إلى بلوغ الأهداف التالية¹:

- إعطاء صورة عن الموارد البشرية إلى الإدارة والمستثمرين والأطراف الأخرى كنظرة على موجودات المؤسسة؛
- تطوير أداء عملية إدارة الموارد البشرية؛
- المحافظة على بقاء الموارد البشرية التي تمتلك الخبرات والمؤهلات؛
- معالجة مشكلة تقييم الأصول غير الملموسة؛
- تحديد الحاجة المستقبلية لجذب الموارد البشرية ذات الكفاءة والخبرة؛
- توفير بيانات للتحليل المالي للعناصر المتعلقة بالموارد البشري؛
- تقديم معلومات عن تكاليف الموارد البشرية لأغراض اتخاذ القرارات التسويقية؛
- الرقابة على فعالية استخدام الموارد البشرية؛
- تحديد وقياس قيمة وتكلفة الموارد البشرية بالأسلوب المناسب الذي يعطي نتائج أكثر موضوعية.

¹ لبوخ عماد، بن ناصر عبد الحكيم، أثر محاسبة الموارد البشرية على الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية، دراسة حالة مؤسسة مطاحن الحاضرة المسيلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، مذكرة أكاديمية لنيل شهادة ماستر أكاديمي، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2019، ص 10.

الفصل الأول: الإطار النظري لمحاسبة الموارد البشرية والأداء المالي

ثالثاً: أهمية محاسبة الموارد البشرية

تتجلى أهمية محاسبة الموارد البشرية من قياس الموارد البشرية المتاحة والمستخدمه في المؤسسات الاقتصادية المختلفة، مما يساهم في مساعدة الإدارة بمستوياتها على القيام بوظائفها في التخطيط والرقابة على الموارد البشرية بفعالية وكفاءة، ولقد لقيت فكرة محاسبة الموارد البشرية وإظهارها في الميزانية كأصل من أصول المؤسسة تأييداً كبيراً لما له من أهمية من حيث¹:

- **قياس العائد على رأس المال المستخدم في المؤسسة:** ويتم من خلال العلاقة بين صافي الأصول بما فيها الأصول البشرية، مما يعطي دقة وموضوعية في القياس.
- **تخطيط الموارد البشرية في المؤسسة:** إن عملية التخطيط ورسم التصورات المستقبلية تتطلب توافر البيانات والمعلومات عن كافة موارد المؤسسة المتاحة لديها، وذلك لمساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات المناسبة ومحاسبة الموارد البشرية تؤمن للإدارة ما تحتاجه من معلومات وبيانات عن الأصول البشرية، هذا بدوره يساعد الإدارة على تخصيص الموارد البشرية على أفضل الوظائف والمهارات المتاحة بالمؤسسة، إضافة إلى ترشيد الإنفاق على الموارد البشرية وتحديد الحجم الأمثل من الاحتياجات البشرية.
- **تفعيل الدور الرقابي في المؤسسة:** تساهم محاسبة الموارد البشرية في حث الإدارة على المحافظة على الأصول البشرية للمؤسسة، وعدم تصفية تلك الأصول من جهة، وإيجاد وسيلة لتقييم مدى قيام الإدارة بالمحافظة على الموارد البشرية وذلك لمعرفة مدى نجاح الإدارة في إدارة واستثمار والاستغلال الأمثل من الموارد البشرية المتاحة.
- **قياس عائد الاستثمار في تدريب رأس المال البشري بالمؤسسة:** تلعب محاسبة الموارد البشرية أهمية كبيرة في قياس عائد الاستثمار في تدريب رأس المال البشري من خلال ما توفره من معلومات شاملة ودقيقة حول تكاليف الموارد البشرية.
- **تفعيل المسؤولية الاجتماعية:** إن محاسبة الموارد البشرية تمكن القائمين على تقييم المؤسسة تجاه المجتمع من توفر المعلومات الخاصة بالموارد البشرية، كما يمكن أن تقدم محاسبة الموارد البشرية خدمة للأطراف الخارجية تساعدهم في اتخاذ القرارات المتعلقة بهم، وذلك من خلال معرفة قيم الأصول البشرية التي تتواجد في المؤسسة، ومدى تأثيرها على الوضع المالي فيه.

رابعاً: مبادئ وفروض محاسبة الموارد البشرية

تتركز محاسبة الموارد البشرية مثلها مثل أي نوع من المحاسبة على مجموعة من الفروض والمبادئ التي تعتبر كأساس عمل داخل المؤسسة ولذلك سنتطرق في هذا المطلب الى المبادئ والفرضيات التي يقوم عليها نظام محاسبة الموارد البشرية.

1. مبادئ محاسبة الموارد البشرية

هناك مجموعة من المبادئ التي يقوم عليها نظام محاسبة الموارد البشرية وتتمثل في الآتي²:

¹كمال عايشي، ليلي بوحديد، أهمية محاسبة الموارد البشرية في قياس عائد الاستثمار في تدريب رأس المال البشري بالمؤسسة الصناعية، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الوطني الخامس حول تسير الموارد البشرية، كلية الاقتصاد، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، يومي 23-24 فيفري 2016، ص5-6.

² أيمن عبد الله محمد أبو بكر وسفيان خوجة علامة: إطار مقترح لتطبيق نظام محاسبة الموارد البشرية بجامعة دنقلا، الملتقى الوطني الخامس حول تسير الموارد البشرية محاسبة الموارد البشرية، جامعة محمد خيضر بسكرة، 23 و24/02/2016، ص08.

الفصل الأول: الإطار النظري لمحاسبة الموارد البشرية والأداء المالي

- مبدأ الاستمرارية والدورية: تمثل الموارد البشرية عنصر الاستمرار للمؤسسة فلا تستطيع بدونها أن تؤدي دورها، على العكس من الموارد المادية بخدماؤها المؤقتة، لذا يجب على المؤسسة العمل على المحافظة على مواردها البشرية وزيادة إنتاجيتها عن طريق التدريب والتشجيع، ولعظمة التكاليف المنفقة على تلك الموارد والحصول على منافعها لعدة فترات محاسبية فإنه ينبغي توزيعها على تلك الفترات.
 - مبدأ مقابلة الإيرادات بالتكاليف: تعد تكلفة العنصر البشري المنفقة على استقطابه وتعيينه وتدريبه وتنميته كمصروفات رأسمالية وأصلا من أصول المؤسسة يتم استنفادها ومن ثم تحمل الفترة المحاسبية بما يخصها فقط من التكلفة ويقابلها في الجانب الدائن الإيرادات الإنتاجية للموارد البشرية والمتمثلة فيما أضافته تلك النفقات الى معدل الإنتاج.
 - مبدأ الإفصاح والعلانية: في المحاسبة التقليدية لا يتم الإشارة الى العنصر البشري إلا في قائمة نتائج الأعمال (أجور ورواتب) وفي قائمة المركز المالي (المقدمات والمستحقات من تلك المصروفات) وهذا يعد قصورا في الإفصاح حيث يجب عرض الاستثمار في الموارد البشرية ضمن أصول قائمة المركز المالي يعطي مؤشرا للجهات المهتمة للمؤسسة كما يعطي مؤشرات ذات دلالة تعكس كفاءة الإدارة وتوضيح التغير في هيكل القوى العاملة.
 - مبدأ الموضوعية: هناك مقاييس على درجة كبيرة من الموضوعية تستخدم لقياس رأس المال البشري وتعتمد الموضوعية على البيانات الإحصائية الرسمية، ويرى الباحثون أن إضافة بيانات أقل موضوعية ولكن أكثر فائدة لمتخذي القرارات يؤدي الى تطور علم المحاسبة.
 - مبدأ الأهمية النسبية: إن التكاليف المنفقة في اكتساب العنصر البشري هي تكاليف كبيرة بحيث تأخذ أهمية تؤدي الى وجوب رسمتها وإظهارها في قائمة المركز المالي.
2. الفروض التي تقوم عليها محاسبة الموارد البشرية

تستند محاسبة الموارد البشرية الى مجموعة من الفروض تعتبر كأساس عملي ومبادئ أساسية تعمل في ظلها، وهي تتمثل في الآتي¹:

● للموارد البشرية قيمة اقتصادية

يعد المورد البشري ذو أهمية كبيرة داخل المؤسسة، بحيث أن له قيمة اقتصادية مباشرة وتتمثل في كل الجهود والوقت المنفق في سبيل تأدية وإنجاز الأعمال المسندة له حاليا أو في المستقبل، وأما القيمة الاقتصادية غير المباشرة فتتمثل في حسن تسيير هذا العنصر واستخدامه والاستفادة من الموارد المادية والتكنولوجيات والتقنيات، باعتبارها أداة فعالة قادرة على المساهمة في تحقيق أهداف المؤسسة.

● تتأثر قيمة الموارد البشرية بنمط الإدارة الموجود في المؤسسة

تتأثر قيمة الموارد البشرية بالنمط القيادي للإدارة حيث تتوقف إنتاجية العاملين على القدرات والمهارات من ناحية، والرغبات والميول من ناحية أخرى، كما تتطور معارف الموارد البشرية في المؤسسات التي تركز ادارتها على تدريب وتطوير العاملين وكذا الحوافز المادية والمعنوية التي تقدمها لإشباع الحاجات المختلفة، حيث تساهم الإدارة في توجيه العنصر البشري واستخدام طاقته استخداما صحيحا، مما يولد لديه دوافع إيجابية واستعداد نفسيا وذهنيا في تحقيق أهداف المؤسسة، وإذا ما فشلت في استخدام العنصر البشري فإن قيمته ستنخفض، وعليه فان الإدارة الناجحة عليها ان تجذب الكفاءات الجيدة أكثر من غيرها.

¹ نور الهدى حداد: محاسبة الموارد البشرية من منظور القياس والإفصاح وتطبيقها في المؤسسات الجزائرية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه للطور الثالث، قسم العلوم التجارية، جامعة سطيف1، الجزائر، 2016، ص81-83.

الفصل الأول: الإطار النظري لمحاسبة الموارد البشرية والأداء المالي

• ضرورة وجود معلومات عن محاسبة الموارد البشرية

تعد المعلومات التي توفرها محاسبة الموارد البشرية حول قياس تكلفة وقيمة الموارد البشرية جد ضرورية للإدارة حتى تتمكن من تتبع ومراقبة الأنشطة المتواصلة التي تتصل باستخدام الموارد البشرية، والقيام بالعمليات الأساسية والاستراتيجية، والمتمثلة في التخطيط واتخاذ القرارات والتوظيف والتكوين وتنمية الموارد البشرية داخل المؤسسة، كما أن المعلومات التي تتضمنها محاسبة الموارد البشرية لها أهمية كبيرة في عمليات الرقابة والتقييم، سواء للمتعاملين الداخليين والمتمثلين في الإدارة أو العمال أو النقابة، أو غيرها والمتعاملين الخارجيين مثل مصلحة الضمان الاجتماعي في الأجلين القصير والطويل.

• المورد البشري يعتبر أحد الأصول

كما ذكرنا سابقا فإنه يمكن تطبيق قسم كبير من خصائص الأصل على الموارد البشرية إذ أن المنافع المحققة من استخدامها هي منافع مستقبلية، ويمكن حساب مجمل التكاليف التي أنفقت في استقطاب العنصر البشري، كما أن للمؤسسة الحق لتشغيل واستخدام وتوجيه مواردها البشرية، ولها الحق الشرعي بالتعاقدات والالتزامات بين الطرفين، وعلى هذا الأساس تعد الموارد البشرية أصولا ذات تكاليف مباشرة وغير مباشرة من اقتناء وتدريب وتنمية مهارات وغيرها من التكاليف التي ترتبط بالإنتاج حيث يستفاد منها لعدة فترات مما يؤدي الى ضرورة اهتلاكها على مدار العمر الإنتاجي المتوقع للعاملين، واعتبار كل من المرتبات والأجور وأعباء التأمينات الاجتماعية كقيمة لقسط الإهلاك.

• الحصول على الموارد البشرية يمثل تكلفة على المؤسسة:

توظيف الموارد البشرية تعتبر تكلفة اقتصادية تتحملها المؤسسة مقابل خدمات ومنافع تحصل عليها مستقبلا لذا يمكن ترجمة هذه التكاليف والخدمات في صورة نقدية واطهارها في القوائم المالية مثل أجور العمال وتكاليف التدريب والتأهيل والحوافز المادية وكل التكاليف القابلة للقياس.

• لا يمكن أن تعمل محاسبة الموارد البشرية بمعزل عن المؤسسة الأخرى داخل المؤسسة

نظام محاسبة الموارد البشرية له علاقة تشابك مع مختلف الأنظمة الفرعية سواء الداخلية مثل المحاسبة التحليلية، أو الخارجية مثل سوق العمالة.

مما سبق يتضح أن محاسبة الموارد البشرية لا تتعارض مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وتلك الفروض تمثل فروض أساسية لمحاسبة الموارد البشرية للتوسع أكثر في الموضوع يجب معرفة كيفية تقييم هذه الموارد البشرية وعالجتها محاسبيا.

الفصل الأول: الإطار النظري لمحاسبة الموارد البشرية والأداء المالي

المطلب الثاني: القياس والمعالجة المحاسبية للموارد البشرية

إن قياس الموارد البشرية ومعالجتها محاسبيا هي عملية مهمة يجب القيام بها وعليه سنتطرق في هذا المطلب إلى كيفية قياس الموارد البشرية ومعالجتها محاسبيا.

أولا: طرق ونماذج قياس قيمة الموارد البشرية

من أهم التحديات التي تواجه تطبيق محاسبة الموارد البشرية هي كيفية قياس قيمة الموارد البشرية والتعبير عنها بصيغة مالية، وهناك منهجين لقياس الموارد البشرية الأول يعتمد على التكلفة والثاني يعتمد على القيمة، ويكون اختيار احدي هذه المناهج حسب الهدف المقصود من عملية القياس.

وفيما يلي أهم النماذج القياسية المستخدمة

❖ **على أساس التكلفة:** يعتمد هذا المنهج على التكاليف الخاصة بالموظفين والتي تتحملها المؤسسة والمتمثلة في تكاليف التوظيف وتكاليف التدريب والتطوير وتكاليف المحافظة على الموارد البشرية، وهناك عدة أساليب لقياس تكاليف الموارد البشرية:

1. **طريقة التكلفة التاريخية (التكلفة الأصلية):** تمثل هذه الطريقة في رسملة التكاليف المرتبطة بالاستقطاب والاختيار والاستخدام والتعيين وتدريب الفرد وتطويره، ومن ثم إطفاء هذه التكاليف على مدى العمر المتوقع للاستخدام وإذا تم تصفية الأصل خلال الفترة المذكورة، كأن يكون نتيجة الوفاة أو إنهاء الخدمة أو الاستقالة، يتم الاعتراف بالخسارة الناجمة عن ذلك وإذا تبين أن للأصل عمرا أطول أو أقصر مما قدر ابتداء، يتم إجراء التعديلات اللازمة في أقساط الإطفاء، إن هذا المنهج يعتمد أساسا على الأساليب المطبقة في المحاسبة على الأصول الثابتة الملموسة ومعظم الأصول الثابتة غير الملموسة، وتتكون التكلفة التاريخية من عنصرين أساسيين هما تكلفة الحصول على العنصر البشري وتكلفة التعليم.

ومشكلة قياس قيمة الموارد البشرية قد تأثرت بالفروض المنطقية للمحاسبة مما دفع المحاسبين لإتباع هذا النموذج في القياس، ومشكلة قياس قيمة الموارد البشرية متمثلة في الفروض التالية:

- فرض الاستمرارية؛
- فرض القياس النقدي؛
- فرض موضوعية القياس.

تواجه هذه الطريقة الانتقادات التالية:

- تقدير عمر الأصل لا يستند الى أدلة؛
- رغم أن هذا الأسلوب يأخذ بالتكلفة التاريخية إلا أنه يهمل التكاليف اللاحقة المتمثلة في ثمن شراء إجمالي الخدمات والمنافع مستقبلا؛

الفصل الأول: الإطار النظري لمحاسبة الموارد البشرية والأداء المالي

- إن القيمة الاقتصادية للأصول البشرية متزايدة مع التدريب والخبرة بخلاف الأصول المادية، ويتم الخلط بين مفهوم تكلفة المورد البشري ومفهوم القيمة الاقتصادية من وجهة نظر المشروع¹.
- كما أن تكاليف الاستقطاب والاختيار والتعيين لا تمثل تكلفة للمورد البشري بل هي تكلفة لنشاط إدارة الموارد البشرية، لأن أي شخص حينما يتقدم لقبول وظيفة أو عمل معين يعرض عليه فإن المرتب أو الأجر هو المعيار المؤثر في قبوله أو رفضه، وليس مقدار ما أنفقت المؤسسة في استقطابه واختياره وتعيينه².

2. طريقة التكلفة الاستبدالية (تكلفة الإحلال): وتعريف تكلفة الإحلال للموارد البشرية بأنها التضحية التي تتحملها المؤسسة

اليوم لإحلال موارد بشرية بدلا من الموجودة الآن وتشمل على نوعين من تكلفة الإحلال³:

- **تكلفة الإحلال الوظيفي:** ويقصد بتكلفة الإحلال الوظيفي بأنها التضحية التي تتحملها المؤسسة في الوقت الحالي في سبيل إحلال شخص محل شخص آخر يشغل وظيفة معينة في التنظيم، بحيث يكون البديل قادر على القيام بنفس الأعباء وتقديم نفس الخدمات التي تلزم هذه الوظيفة.
- **تكلفة الإحلال الشخصي:** وتعبر عن التضحية التي تتحملها المؤسسة حاليا في بييل إحلال شخصي محل آخر يكون قادر على تقديم مجموعة الخدمات التي يقدمها الشخص الحالي، وتشمل تكلفة إحلال الفرد أو التنظيم البشري كله، وتختلف هذه الطريقة عن طريقة التكلفة التاريخية أنها تقوم باحتساب تكلفة الأصول طويلة الأجل على أساس المتوقع إنفاقه في المستقبل، كما أنها تساعد في عملية تخطيط العنصر البشري بإيجاد تقديرات لنفقات الحصول على عمل لمختلف الوظائف، وترشيد عملية اتخاذ القرارات، مما يجعلها تضع معايير لتكاليف تجميع وتوظيف وتدريب العاملين، حيث تستعمل هذه المعايير في مقارنة النتائج الفعلية كما هو مخطط من قبل، وبالرغم من ذلك فإنه يعاب على الطريقة عدم وجود أصول بشرية تتماثل مع الأصول البشرية بالمشروع الواجب تقدير قيمتها.

تواجه هذه الطريقة الانتقادات التالية⁴:

- صعوبة أو تعذر إيجاد بديل للموارد البشرية الحالية عمليا، لأن كل شخص هو حالة متفردة من حيث القابليات البدنية والفكرية.
 - التكلفة الاستبدالية لا تعبر بالضرورة عن المعارف والمهارات التي يمتاز بها الأفراد.
 - إن عملية تقدير التكلفة الاستبدالية تواجه صعوبات كبيرة، وإن أشخاصا مختلفين يتوصلون الى نتائج مختلفة تماما.
- ### 3. تكلفة الفرصة البديلة: تستخدم في هذه الطريقة مفهوم تكلفة الفرصة البديلة أي التكلفة التي تتحملها المؤسسة لتغيير الاستخدام الحالي للموارد البشرية الى استخدام آخر بديل سميت بالمزايدة التنافسية ويقوم بمقتضاها مدراء الأقسام بإجراء مزايدة على خدمات الأفراد الذين يعملون معهم ذو الكفاءات الخاصة ويمكنهم العمل في كل قسم من هذه الأقسام وذلك للوصول الى قيمة الفرد عند استخدامه في عمل بديل كأساس لحساب قيمة هذا الفرد كأصل من أصول المؤسسة

¹ Belkaoui, A, **Accounting Theory**, Thomson Learning, London, 2004, PP.281-285.

² مطر محمد عطية، المعالجة المحاسبية لتكلفة الموارد البشرية في المشروع الاقتصادي، مجلة العلوم الاجتماعية، جامعة الكويت، العدد 3، 1982.

³ خضير مجيد علاوي، أثر تطبيق القياس والإفصاح عن تكلفة الموارد البشرية على القوائم المالية، دراسة تطبيقية في الشركة العامة لتجارة الموارد الإنشائية، مجلة المثنى للعلوم الإدارية، العراق، جامعة المثنى، المجلد 2، العدد 3، 2012، ص72.

⁴ سالم فضل، مدى أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره على اتخاذ القرارات المالية، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2008.

الفصل الأول: الإطار النظري لمحاسبة الموارد البشرية والأداء المالي

ويستخدم أعلى سعر في المزايدة كتعبير عن قيمة الفرد حيث أن السعر هو الممثل للتقدير المالي الذي يعبر عن أحسن استخدام لخدمات هذا الفرد ويتم تخصيص الفرد للعمل بالقسم الذي يحصل فيه على أعلى سعر، وتضاف قيمة أو سعر هذا الفرد الى مجموعة الاستثمارات المخصصة لهذا القسم، وتعتبر هذه الطريقة وسيلة لتوزيع الموارد البشرية وكذا تطويرها، فبعد أن يظفر كل مدير بما كان يأمل من موارد بشرية ذات كفاءات خاصة فإنه سوف يعمل على بذل قصارى جهده في استغلال كفاءات وقدرات هذه الموارد أحسن استغلال ممكن، وهذا ما يتطلب منه العمل على تنميتها¹.

تواجه هذه الطريقة الانتقادات التالية²:

- التمييز بين العاملين يمثل حالة ضارة بمصالح المنظمة؛
 - إنها تستثني من منظورها المستخدمين الذين لا تعرض الأقسام أو مراكز الاستثمار المختلفة أسعاراً لهم، لذا فإنها لا تعكس تكلفة الموارد البشرية بشكل كامل؛
 - اختلاف التخصصات التي يمكن أن تحتاج إليها الإدارات المختلفة، وبالتالي فإن التخصص الذي لا تحتاج إليه إدارة معينة تكون قيمته صفراً بالنسبة له؛
 - تفاوت قدرات وإمكانات الأقسام في المنافسة من أجل الحصول على عاملين جيدين.
- ❖ **على أساس القيمة:** يعتمد هذا المنهج على القيمة الاقتصادية للفرد ومدى مساهمته في تحقيق أرباح المؤسسة حيث يتم اعتبار الفرد هنا كأحد الأصول في المؤسسة ومحاولة تحديد المنافع التي يمكن الحصول عليها من هذا الأصل أي العوائد المالية المنتظرة في المستقبل نذكر منها:

1. نموذج الشهرة غير المشتراة (Hermanson)

وتقوم هذه الطريقة على أساس اتخاذ الأرباح التي تزيد عن المتوسط العادي للأرباح (الأرباح غير العادية) أساساً للتقييم، واعتبارها ممثلة للموارد البشرية في المؤسسة، تعتبر هذه الطريقة الموارد البشرية أهم موارد المؤسسة 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، اقترح "Hermanson" طريقة لتقييم الأصول البشرية تعتمد على خصم الأرباح غير العادية للمؤسسة حيث ربط بين مقومات شهرة المحل مثل الوضع المالي الجيد والموظفين الأكفاء وسمعة المؤسسة وقيمة المورد البشري، حيث قدم النموذج التالي لتقييم الأصول البشرية في المؤسسة³:

شهرة المحل (تكاليف تكوين الموارد البشرية)

قيمة الأصل البشري:

إجمالي الموجودات

1 لعبيبي هاتو خلف البو علي، إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المصارف التجارية العراقية، رسالة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد، الأكاديمية العربية بالدنمارك، 2011، ص77.

2 الجعدي، سناء عبد الهادي، دور وأهمية القياس المحاسبي للموارد البشرية في الجامعات الفلسطينية في قطاع غزة، رسالة ماجستير، غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2007.

3 عبير لخشين، نور الدين مزباني، أثر تطبيق محاسبة الموارد البشرية على القوائم المالية، دراسة حالة شركة سونلغاز وحدة سكيكدة، مجلة الباحث الاقتصادي، جامعة 20 أوت سكيكدة، العدد 10، المجلد 6، 2018.

الفصل الأول: الإطار النظري لمحاسبة الموارد البشرية والأداء المالي

الانتقادات التي واجهت هذا النموذج أبرزها¹:

- أنها تتجاهل الكفاءة التي تستغل بها الأصول الأخرى؛
- قيمة الموارد البشرية لا ترتبط بتحقيق أو عدم تحقيق الأرباح.

2. طريقة العوائد المستقبلية

تستخدم هذه الطريقة في تقييم الأصول البشرية على أساس التوصل الى القيمة الحالية للمرتبات والأجور التي يتقاضاها العنصر البشري في المستقبل حتى نهاية عمرها الإنتاجي بالمنظمة، لتمكن من حساب القيمة الاجمالية للأصول البشرية من واقع متوسط رواتب مجموعة متماثلة من العاملين، إلا أنها تأخذ بعين الاعتبار إلا عنصرا واحدا من عناصر التكاليف للوصول الى قيمة الموارد البشرية، وإهمال عوامل أخرى كسن العامل وكفاءته وأقدميته².

إن استخدام هذا النموذج يتطلب دراسة طبيعة الوظائف في المؤسسة دراسة عميقة لكي يمكن تقسيم الموارد البشرية العاملة الى مجموعات متماثلة في الكفاءة والمؤهلات بشكل يسهل فيه استخدام الاحصائيات الخاصة بدخول مجموعات الأفراد المماثلة للمجموع المراد تحديد قيمتها من حيث درجة الكفاءة والفاعلية والعمر... الخ.

من مميزات هذا النموذج يقدم مقياسا مقبولا لرأس المال الإنساني، ويمكن أن يكون هذا المقياس مفيدا في اجماليات الإحصاءات الوطنية، كما يساعد هذا النموذج في إيجاد الكثافة العمالية في المؤسسة، كذلك يدين التغيرات الحاصلة في تكوينات هيكل أعمار الموارد البشرية وبالتالي المساعدة في المقارنة بين معدلات النمو الخاصة بالمؤسسة مع نظيرتها في المؤسسات الأخرى ذات الهياكل المماثلة من حيث الموارد البشرية، ومع ذلك تعرض هذا النموذج لنقد رئيسي يتمثل في كونه أهمل إمكانية واحتمال أن يترك الفرد المنظمة لأسباب أخرى بخلاف الوفاة أو التقاعد³.

3. طريقة التقييم على أساس الرواتب المستقبلية المخصومة

تعرض لوف وشوارتز (Lev and Schwart) الى المفهوم الاقتصادي الذي ينظر الى الانسان على أنه أعلى وأعظم الاستثمارات وأبعدها أثرا في النشاطات الاقتصادية للمؤسسة، وذكر طريقة القياس التي تستند على الأساس النظري لمقولة فيشر (Fischer) التي تنص على أن قيمة رأس المال تقاس بمجموعة الأرباح الصافية المتوقع تحقيقها مستقبلا بموجب هذه الطريقة يتم تحديد قيمة الموارد البشرية على أساس خصم الرواتب والأجور التي يتوقع أن يحصل عليها الموظف خلال عمره الإنتاجي بالمؤسسة بسعر فائدة خاص، وقد صمما نموذجا لحساب قيمة الموارد البشرية، حيث يتطلب استخدام هذا النموذج دراسة طبيعة الوظائف بالمؤسسة دراسة عميقة لكي يمكن تقسيم الموارد البشرية العاملة بالمؤسسة الى مجموعات متماثلة في الكفاءة والمؤهلات بشكل يسهل فيه استخدام الاحصائيات الخاصة بدخول مجموعة الافراد المماثلة للمجموعة المراد تحديد قيمتها من حيث درجة الكفاءة والفاعلية والعمر⁴.

¹ حمادة، رشا، القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية وأثره في القوائم المالية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، مجلد 18، العدد 152، 2002.

² طارق عبد الحفيظ الشريف، مدى إمكانية تطبيق نظام المحاسبة عن الموارد البشرية في الشركات الصناعية، دراسة ميدانية على الشركات الصناعية العامة في مدينة بنغازي، مجلة المختار للعلوم الاقتصادية، كلية الاقتصاد، جامعة عمر المختار، ليبيا، 2012، ص30.

³ طارق عبد الحفيظ الشريف، مرجع سبق ذكره، صص:113-114.

⁴ مؤيد الفضل وآخرون، المشاكل المحاسبية المعاصرة، دار حامد للنشر، عمان، الأردن، 2002، صص:111، 115.

الفصل الأول: الإطار النظري لمحاسبة الموارد البشرية والأداء المالي

ثانيا: المعالجة المحاسبية للموارد البشرية

تتم المعالجة المحاسبية للموارد البشرية بعد رسملة المصاريف اللازمة للحصول عليها، وبذلك فإن المصاريف التي تعتبر جزء من تكلفة المورد البشري هي مصاريف الإعلان للحصول على المورد البشري، مصاريف الحصول على العنصر البشري مثل مصاريف التدريب، البعثات والدورات، وكذا مصاريف تتعلق بالخبراء للحصول على العنصر البشري، مثل مصاريف النقل والمكافآت الممنوحة لهم، مصاريف المقابلات والاختبارات، ووفقا للمعيار المحاسبي رقم 38 الأصول المعنوية فقد تطرق الى موضوع محاسبة الموارد البشرية من خلال ما يلي:

1. **رسملة الموارد البشرية:** المعيار الرئيسي للترقية بين الأصل والمصرف هو الخدمات المتوقعة من النفقة في المستقبل، فالتكلفة يجب أن تعالج كمصرف في الفترة التي تتحقق فيها منافعها، ومن ثم فإذا كانت منافع التكلفة تتعلق أو تفيده عدة سنوات فأنها يجب أن تعالج كأصل، ويتم إثبات كل الأعباء التي تتحملها المؤسسة من أجل الحصول على المورد البشري واعتبارها جزء من تكلفة المورد البشري بعد إثباتها، ويتم توزيعها على مجموعة من السنوات شأنها شأن الأصول الثابتة ومن هذه المصاريف¹:

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

2. **إطفاء الموارد البشرية:** إن وجود عدة طرق لتقييم الموارد البشرية يتطلب بالضرورة إيجاد وسيلة لتوزيع تكلفة الأصول البشرية على الفترات الزمنية باستخدام معدل مناسب، ويمكن الوصول لقيمة التخفيض في الموارد البشرية بالترقية بين تكلفة الاقتناء وتكاليف التدريب على النحو التالي²:

1.2. **إطفاء (استفاد) تكلفة الاقتناء:** يتم ذلك من خلال فترة بقاء الفرد في المؤسسة التي تساوي وقت تلك الخدمة الطبيعي (من الإحالة الى التقاعد) مطروحا منه عمر الفرد وقت التحاقه بالعمل في المؤسسة، لذلك يقدم النموذج الاتي لقياس الإطفاء السنوي لتكلفة الاقتناء.

قسط الإطفاء السنوي $(ta) = c(t+1)$ مقسوم على الفترة الزمنية لخدمة الفرد N حيث:

Ta : قسط الإطفاء السنوي؛

C : تكلفة اقتناء العاملين؛

R : المعدل المستخدم خلال الفترة؛

N : الفترة الزمنية المتوقعة لخدمة الفرد.

¹ أبو المكارم وصفي، دراسات متقدمة في مجال المحاسبة المالية، ط2، الدار الجامعية الجديدة، الإسكندرية، 2004.
² حاج قويدر فورين، التأصيل والقياس المحاسبي لرأس المال البشري في منظمات الأعمال الحديثة، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد 15، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2014.

الفصل الأول: الإطار النظري لمحاسبة الموارد البشرية والأداء المالي

2.2. إطفاء تكاليف التدريب والتنمية: يتم ذلك على مدة فترة الاستفادة عن برامج التدريب والتنمية للموارد البشرية وهي

عادة اقل من الفترة المتوقعة لبقاء الفرد في خدمة المؤسسة، ويقدم النموذج التالي لقياس الإطفاء السنوي لهذه التكاليف:

إطفاء العنصر البشري (ta) = تكلفة الأصل البشري $cd (r+1)$ مقسوم على العمر الإنتاجي للأصل البشري محدد في قيمة العقد (SN) حيث:

Ta : إطفاء العنصر البشري؛

Cd : تكلفة الأصل البشري؛

R : المعدل المستخدم خلال الفترة :

SN : العمر الإنتاجي للأصل البشري والممثل في كدة العقد مع المؤسسة.

3. المعالجة المحاسبية للأصول البشرية: يعد المعيار المحاسبي رقم 38 نقطة تحول في الفكر المحاسبي والذي يتجه نحو قياس القيمة

الاقتصادية لرأس المال البشري بحيث يساهم في تسهيل المعالجة المحاسبية لرأس المال البشري، وحل مشكلة ملكية رأس المال

البشري اذ يمكن تسجيله في جانب أصول المؤسسة لأن المبادئ الجديدة تسمح بإدراج عناصر لا تملكها المؤسسة في أصولها بل

يكفي أنها تستخدمها في نشاطها، وذلك تطبيقاً لمبدأ أسبقية الواقع الاقتصادي على الجانب القانوني، وتتم المعالجة المحاسبية بعد

رسملة المصاريف اللازمة للحصول على الموارد البشرية ويمكن أن تتم وفق القيود التالية¹:

• تكلفة الحصول على المورد البشري: أن يعامل المورد البشري كأصل يزيد في جانبه الأيمن (المدين).

*** ح / الموارد البشرية

*** الى ح / النقدية.

• إطفاء تكاليف المورد البشري: قسط الإطفاء هو التخصيص المنتظم للمبلغ القابل للاستهلاك الأصل غير الملموس

*** ح / من إطفاء تكاليف المورد البشري

*** الى ح / المورد البشري

• الاستغناء عن المورد البشري: قد يتم الاستغناء عن المورد البشري لقاء مقابل مالي كما هو الحال في الأندية الرياضية

فتكون المعالجة المحاسبية على النحو التالي:

¹ عبايسة الهاشمي، عبود سعاد، المعالجة المحاسبية لرأس المال البشري وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 38، الملتقى الوطني الخامس حول تسيير الموارد البشرية" محاسبة الموارد البشرية " كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر

الفصل الأول: الإطار النظري لمحاسبة الموارد البشرية والأداء المالي

- مكاسب (خسائر) الاستغناء = مبلغ الانتقال أو البيع - القيمة الدفترية للأصل البشري.
- القيمة الدفترية للأصل البشري = تكلفة الحصول على العنصر البشري - مجموع الإطفاء السنوي.
- القيود في حالة الربح:

*** ح / من النقدية

*** الى ح / الموارد البشرية.

*** ح / مكاسب الاستغناء عن المورد البشري

- القيود في حالة خسارة:

*** ح / النقدية

*** ح / خسائر الاستغناء عن المورد البشري

*** الى ح / المورد البشري

- وفاة المورد البشري: حيث تحديد قيمة خسارة الوفاة والمتمثلة بالقيمة الدفترية للأصل البشري على النحو التالي:
- الخسائر = تكلفة الحصول على العنصر البشري - مجموع الإطفاء السنوي.

*** ح / خسائر الموارد البشرية

*** ح / الموارد البشرية.

مما سبق ذكره فإن المعيار المحاسبي رقم 38 يعد نقطة تحول هامة في الفكر المحاسبي والذي يتجه نحو قياس القيمة الاقتصادية لرأس المال البشري بحيث يساهم في تسهيل المعالجة المحاسبية لرأس المال البشري ويظهر ذلك من خلال العناصر الآتية:

- الاعتراف برأس المال كأصل من أصول المؤسسة، مما يسهل على المؤسسة عملية معالجته وبالتالي إمكانية إظهاره في ميزانيتها؛
- التأكد ولو بشكل نسبي أن رأس المال البشري له قدرة على تقديم منافع اقتصادية مستقبلية للمؤسسة؛
- إمكانية قياس تكاليف رأس المال البشري بشكل موثوق فيه؛

الفصل الأول: الإطار النظري لمحاسبة الموارد البشرية والأداء المالي

- حل مشكلة ملكية رأس المال البشري، مما يمكن تسجيله في جانب أصول المؤسسة لأن المبادئ الجديدة تسمح بإدراج عناصر لا تملكها المؤسسة في أصولها، بل يكفي أنها تستخدمها في نشاطها، وذلك تطبيقاً لمبدأ أسبقية الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني¹.

المطلب الثالث: صعوبات تطبيق محاسبة الموارد البشرية

إن اعتبار الموارد البشرية أصلاً من الأصول هو عبارة عن مسألة تواجه بصعوبات كثيرة ويمكن تحديد أهم هذه الصعوبات فيما يلي²:

- إن تطبيق محاسبة الموارد البشرية يتضمن الإفصاح عن الموارد البشرية سيصطدم بالمحاسبة التقليدية المعتمدة والتي لديها قبول عام، حيث من الصعب القبول بمعالجة الأصول البشرية كما تعالج الأصول في النظام التقليدي؛
- إن تطبيق محاسبة الموارد البشرية يتطلب تطوير نسب لاستنفاد 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 الأفراد، حيث إن بعضهم تقل قدراته مع مرور الزمن في حين أن البعض الآخر تزداد قدراتهم وبالتالي قيمتهم من خلال زيادة الخبرة المتراكمة لديهم، كما أنه من الصعب تقدير فترة استنفاد الموارد البشرية وأيضاً الصعوبة في معالجة شطب الأصول البشرية لدى انتهاء السنوات التقديرية للاستفادة منها؛
- إن العديد من إجراءات محاسبة الموارد البشرية لا تلاقي قبولا تاماً، فمثلاً أن لكل من منهج القيمة والتكلفة في تقييم الموارد البشرية لهما انتقادات بعدم الموضوعية، ورغم أن منهج القيمة لاقي قبولا 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؛
- إن عملية قياس قيمة الأفراد وفقاً لمحاسبة الموارد البشرية يفترض بقاء الأفراد في الشركة ووضع مسار محدد للتطور الوظيفي للأفراد مع مراعاة سياسات التقاعد واحتمالية مغادرة العمل في أي وقت، وإن تطبيق ذلك في الواقع العملي يكون صعباً؛
- إن الأصول المادية يمكن أن تمتلك وتستخدم من قبل المؤسسة بالطريقة التي ترغب بها، ولكن الأفراد لا يمكن امتلاكهم بل فقط استخدامهم والاستفادة منهم، كما أن الأصول المادية يمكن أن تقدر لها قيمة بيعية في نهاية العمر الإنتاجي، في حين لا يمكن تحديد ذلك للموارد البشرية، وقد يتطلب الأمر إن تصرف للأفراد تعويضات أو مكافأة نهاية الخدمة، كما أن الأصول المادية تقل قيمتها بمرور الزمن بفعل الاندثار، في حين أن الأفراد قد تزداد قيمتهم بمرور الوقت بتطوير خبرتهم ومعرفتهم؛
- قبل تطبيق محاسبة الموارد البشرية لا بد من دراسة الجدوى الاقتصادية من ذلك، حيث يجب مقابلة المنافع المتوقعة الحصول عليها من التطبيق وتكاليف جمع البيانات ومعالجتها وإعداد القوائم الخاصة بذلك، إذ أن تحقيق الفاعلية من تطبيق محاسبة

¹ "مجلة الأبحاث الاقتصادية"، ISSN 1112-6612، جامعة على الوينيسي البلدية 2، العفرون، الجزائر، المجلد 15، العدد 01، 2020، ص120.

²Raunak Narayan, Human resource accounting: A new paradigm in the era of globalization, *Asian Journal of management research*, ISSN 2229-3795, 2010.

الفصل الأول: الإطار النظري لمحاسبة الموارد البشرية والأداء المالي

الموارد البشرية يتطلب تطبيق نظام دقيق لقياس وتقييم أداء الأفراد يعتمد الموضوعية والشمول والعدالة، وذلك يصعب تحقيقه إضافة إلى تعرضه لعوامل التحيز والخطأ والنسيان¹.

- إن تطبيق محاسبة الموارد البشرية قد يدفع الإدارة إلى المزيد من استغلال جهود الأفراد نحو الأهداف الاقتصادية، حيث أن النظرة الاقتصادية للأصل هو السعي لاستغلاله بأكفأ طريقة ممكنة؛
- إن تطبيق محاسبة الموارد البشرية يتطلب تسجيل قيمة مالية عن الأفراد باعتبارهم أصول، وذلك يواجه جوانب أخلاقية قد تتسبب بردود فعل سلبية من قبل الأفراد لرفضهم أن يعتبروا كسلعة لها قيمة مالية، رغم أن الاستجابة قد تكون إيجابية في بعض الحالات، لذلك يجب أن تكون المؤسسة حذرة في تطبيقها لمحاسبة الموارد البشرية ومراعاة الجوانب الأخلاقية وتوضيح الأهداف والأغراض الأساسية وإبراز الإيجابيات المتوقعة لكل من المؤسسة والأفراد².
- كما يواجه المحاسب خمس مشاكل رئيسية يجب العمل على حلها والمتمثلة في³:

- رسملة الموارد البشرية؛
- استنفاد الموارد البشرية؛
- تسوية حسابات الأصول البشرية؛
- عرض بيانات الموارد البشرية في القوائم المالية؛
- التلاعب في المكاسب.

المبحث الثاني: أساسيات حول الأداء المالي وتقييمه

للأداء المالي وتقييمه أهمية بالغة في إيجاد الثغرات والنقائص بالمؤسسة، والتحقق من بلوغ الأهداف المحددة مسبقاً، لذا سنتطرق في هذا المبحث إلى مفهوم الأداء المالي وأهميته وأهدافه ووظائفه وكذا المعايير اللازمة للأداء المالي.

المطلب الأول: ماهية الأداء المالي

يعتبر الأداء المرآة العاكسة لقدرة المؤسسة على تحقيق أهدافها ومن أهم المؤشرات التي يعتمد عليها في اتخاذ القرارات فهو الذي يقدر مدى صحة المسار الذي تتخذه المؤسسة إما سلباً أو إيجاباً، فالمؤسسة الاقتصادية تواجه تحديات جديدة تفرض عليها مقارنة الأداء وما تحققه من إنجازات بما يصل إليها غيرها من المؤسسات الاقتصادية⁴.

أولاً: مفهوم 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 المبيعات وحصصة من المشتريات وفقاً للاستراتيجيات المؤسسة¹.

¹ بن عمارة نوال، محاسبة الموارد البشرية، الملتقى الدولي حول تنمية الموارد البشرية وفرص الاندماج في اقتصاد المعرفة والكفاءات البشرية، جامعة ورقلة، الجزائر، 2004.

²Johanson et al, Human Resources Costing and Accounting Versus the Balanced Scorecard: A literature survey of experiences with the concepts,1999, p14-22.

³ حدة ناصري، مرجع سبق ذكره، ص 18 19.

⁴ عبد الرحمان العايب، التحكم في الأداء الشامل للمؤسسة الاقتصادية في ظل تحديات التنمية المستدامة، جامعة فرحات عباس سطيف، الجزائر، 2011، ص142.

الفصل الأول: الإطار النظري لمحاسبة الموارد البشرية والأداء المالي

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 أهدافهم².

ويعرف على أنه 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 معينة³.

كما يعرف بأنه تعظيم النتائج وذلك من خلال تحسين المردودية ويتحقق ذلك بتدني التكاليف وتعظيم الإيرادات بصفة مستمرة تمتد الى الأجل المتوسط والطويل، بغية تحقيق التراكم في الثروة والاستقرار في مستوى الأداء⁴.

إضافة الى ذلك فالأداء المالي يعرف بمدى تحقيق القدرة الارادية 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 الإنتاج⁵.

الأداء المالي يعرف بمدى قدرة المؤسسة على الاستغلال الأمثل لمواردها ومصادرها في الاستخدامات ذات الأجل الطويل وذات الأجل القصير من أجل تشكيل الثروة⁶.

يعد استخدام الأداء المالي القاسم المشترك بين الكتاب والمدراء سواء كان ضمن الدراسات التطبيقية أو النظرية في عملية تقييم الأداء أو ضمن الواقع العملي في مختلف المؤسسات، ويبقى الأداء المالي المحدد لمدى نجاح المؤسسات عدم تحقيق الأداء المالي بالمستوى الأساسي المطلوب يعرض وجودها واستمرارها للخطر⁷.

ويعرف الأداء المالي أيضا من خلال العوامل التالية⁸:

- العوامل المؤثرة في المردودية المالية؛
- أثر السياسات المالية المتبناة من طرف المسيرين على مردودية الأموال الخاصة؛
- مدى مساهمة معدل نمو المؤسسة في إنجاح السياسة المالية وتحقيق فوائض وأرباح؛
- مدى تغطية مستوى النشاط للمصاريف العامة.

فالأداء المالي أداة تعطي صورة واضحة على الوضع المالي القائم في المؤسسة الاقتصادية وهو يحفز الإدارة لبذل المزيد من الجهد لتحقيق أداء مستقبلي أفضل من سابقه، وهو أداة تدارك الانحرافات والمشاكل التي قد تواجه المؤسسة وتحديد مواطن القوة والضعف، وهو وسيلة جذب المستثمرين للتوجه للاستثمار في المؤسسة، فهو آلية فعالة لتحقيق اهداف المؤسسة.

¹ عبد الرحمان العايب، مرجع سبق ذكره، ص142.

² محمود الخطيب، الأداء المالي وأثره على عوائد أسهم الشركات، عمان، الأردن، ط1، دار حامد للنشر، 2010، ص ص 45،46.

³ الياس بن الساسي، التسيير المالي (الإدارة المالية) دروس وتطبيقات، عمان، الأردن، دار وائل للنشر والتوزيع، 2006، ص40.

⁴ دادن عبد الغني، قياس وتقييم الأداء المالي، في المؤسسات الاقتصادية نحو إرساء نموذج للإندثار المبكر باستعمال المحاكاة المالية (حالة بورصتي الجزائر وباريس)، أطروحة دكتورا، جامعة الجزائر، 2007، ص ص 35،34.

⁵ محمد يونس خان، هاشم صالح غرابية، الإدارة المالية، عمان، الأردن، مركز المكتب الأردني، 2013، ص296.

⁶ دادن عبد الغني، كعاسي محمد الأمين، الأداء المالي من منظور المحاكاة المالية، المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، جامعة ورقلة، يومي 8-9 مارس 2005، ص304.

⁷ وائل محمد صبحي ادريس، طاهر محمد بن منصور الغالي، أساسيات الأداء وبطاقة تقييم المتوازن، دار وائل للنشر 2009، ص42.

⁸ دادن عبد الغني، قراءة في الأداء المالي والقيمة في المؤسسات الاقتصادية، مجلة الباحث، العدد 4، 2006 ص41.

الفصل الأول: الإطار النظري لمحاسبة الموارد البشرية والأداء المالي

عرف الأداء المالي أيضا بأنه المعبر عن أداء الاعمال باستخدام مؤشرات مالية كالربحية مثلا، ويمثل الركيزة الأساسية لما تقوم به المؤسسات من أنشطة مختلفة¹.

لكي تقف أي إدارة على نقاط القوة والضعف وعلى الفرص المتاحة والمعوقات التي يمكن أن تواجهها كان لا بد من تقييم أدائها خاصة، الأداء المالي باعتباره يزود الإدارة بمعلومات ومفاهيم تسمح باتخاذ القرارات الاستثمارية وعلى سد الثغرات والمعوقات التي قد تظهر مستقبلا، والأداء المالي ما هو الا مدى قدرة المؤسسة على الاستغلال الأمثل لمواردها ومصادرها في الاستخدامات ذات الأجل الطويل وذات الأجل القصير من أجل تشكيل الثروة².

ومن خلال كل هذه التعاريف يمكن القول إن الأداء المالي هو آلية تمكن من نجاح المؤسسة في الاستخدام الأمثل للموارد والوسائل المالية المتاحة في ظل مجموعة من المتغيرات سواء داخلية او خارجية التي تتفاعل مع الوحدة الاقتصادية فهو يساعد على التعرف والاحاطة بالوضع المالي القائم في المؤسسة وهو يحفز الإدارة لبذل مزيد من الجهد لتحقيق أداء مستقبلي أفضل من سابقه وهو أداة لمعرفة نقاط القوة والضعف الفرص والتهديدات داخل المؤسسة من اجل تحقيق أهدافها المسطرة.

ثانيا: أهمية الأداء المالي

تنبع أهمية الأداء المالي بشكل عام في أنه يهدف الى تقييم أداء المؤسسات من عدة زوايا، وبطريقة تخدم مستخدمي البيانات ممن لهم مصالح مالية في المؤسسة لتحديد جوانب القوة والضعف في المؤسسة والاستفادة من البيانات التي يوفرها الأداء المالي لترشيد القرارات المالية للمستخدمين وتنبع أهمية الأداء المالي أيضا بشكل خاص في متابعة أعمال المؤسسة وتفحص سلوكها ومراقبة أوضاعها وتقييم مستويات أدائها وفعاليتها وتوجيه الأداء نحو الاتجاه الصحيح المطلوب، من خلال تحديد المعوقات وبيان أسبابها واقتراح إجراءاتها التصحيحية وترشيد الاستخدامات العامة للمؤسسة واستثماراتها وفقا للأهداف العامة للمؤسسة والمساهمة في اتخاذ القرارات السليمة للحفاظ على استمرارية وبقاء المؤسسة.

حيث أن الأداء المالي يمكن أن يحقق للمستثمرين ما يلي³:

- يساعد المستثمر في إجراء عملية التحليل والمقارنة وتفسير البيانات المالية وفهم التفاعل بين البيانات المالية لاتخاذ القرار الملائم لأوضاع المؤسسات؛
- يمكن المستثمر من متابعة ومعرفة نشاط الشركة وطبيعته كما يساعد على متابعة الظروف الاقتصادية والمالية والمحيطية وتقدير مدى تأثير أدوات الأداء المالي من ربحية وسيولة ونشاط ومدى توزيعها على سعر السهم؛
- تقييم ربحية المؤسسة؛
- تقييم مديونية المؤسسة؛
- تقييم تطور حجم المؤسسة؛
- تقييم سيولة المؤسسة؛
- تقييم تطور توزيعات المؤسسة؛

1 د. علاء فرحان طالب، الحوكمة المؤسسية، دار صفاء للنشر والتوزيع عمان، الطبعة الأولى، 2011، ص 67.

2 عبد الغني دادن، محاضرة في الأداء المالي والقيمة في المؤسسة الاقتصادية، جامعة ورقلة، من الموقع الإلكتروني www.Startimes.com ، تاريخ الاطلاع 2021/03/20، على الساعة 15.15.

3 محمد محمود الخطيب، مرجع سبق ذكره، ص ص 46،47.

الفصل الأول: الإطار النظري لمحاسبة الموارد البشرية والأداء المالي

- تقييم تطور نشاط المؤسسة؛
- توفير معلومات لتخطيط والرقابة واتخاذ القرارات الإدارية والمالية الملائمة؛
- تزويد المؤسسات بفرص استثمارية.

ثالثاً: أهداف الأداء المالي

هناك عدة أهداف للأداء المالي أهمها¹:

- **زيادة قيمة الشركة:** وهي عبارة عن القيمة الحالية للأرباح النقدية المتوقع الحصول عليها من قبل حملة الأسهم؛
- **المحافظة على سيولة الشركة:** وتعني السيولة توفير أموال كافية لدى الشركة لمواجهة الالتزامات المترتبة عليها عند استحقاقها، أو هي القدرة على تحويل الموجودات الى نقد جاهز خلال فترة قصيرة دون خسارة، وذلك لحماية المؤسسة من خطر الإفلاس والتصفية؛
- **الربحية:** وهي من أهم الأهداف لإدارة المؤسسات وخاصة الإدارة المالية، ومن خلاله يستمر بقاء المؤسسة كما أنها مقياس عام لقياس كفاءة الإدارة لاستخدام الموارد استخداماً أمثل لتحقيق عائد مناسب؛
- **تحقيق عائد مناسب على الاستثمار:** وهو مقياس آخر من مقياس الربحية عن طريقه يمكن معرفة الأرباح المتحققة من استثمار جميع الأموال العاملة في المؤسسة، أي كان مصدر هذه الأموال سواء من داخل أو خارج المؤسسة، لذلك يخل الحساب هذا اعتبار الأرباح المتولدة من العمل الأساسي للمؤسسة في أرباح أخرى؛
- **تقديم قاعدة بيانات ومعلومات عن أداء المؤسسة:** تسهم في وضع السياسات والدراسات والبحوث المستقبلية التي تعمل على تحسين نماذج الأداء ورفع كفاءته؛
- **قياس مدى نجاح المؤسسة:** من خلال سعيه لمواصلة نشاطه، وتوفير المعلومات لمختلف المستويات، والجهات الأخرى خارج المؤسسة.

رابعاً: معايير الأداء المالي

من المهم تحديد نسب معيارية تستخدم في متابعة تغير النسب المالية للمؤسسة لأن الحكم على طبيعة تغييرها عبر الوقت يعتمد على قابلية المستفيدين منها على مقارنتها على معيار معين، وهناك أربع أنواع رئيسية من النسب المعيارية²:

1. **المعايير التاريخية للمؤسسة:** وتحسب هذه النسب من الكشوفات المالية للسنوات السابقة لفرض رقابة الأداء من قبل الإدارة المالية والاستفادة منها في وضع الخطط المستقبلية؛
2. **المعايير المطلقة:** وتؤخذ هذه المعايير شكل قيمة ثابتة لنسب معينة مشتركة بين جميع المؤسسات وتقاس بها النسبة ذات العلاقة في مؤسسة معينة مثل نسبة التداول مرة والنسبة السريعة مرة؛
3. **المعايير القطاعية:** يستفيد الشخص بدرجة كبيرة من المعايير القطاعية في رقابة الأداء وهي معايير تمثل متوسط الأداء للقطاع الذي تنتمي إليه المؤسسة خاصة أن المؤسسة تتشابه في العديد من الصفات والخصائص داخل نفس القطاع؛

¹ الحياي وليد، دراسات في المشاكل المحاسبية المعاصرة، دار أحمد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007، ص138

² أسعد حميد العلي، الإدارة المالية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2013، ص78.

الفصل الأول: الإطار النظري لمحاسبة الموارد البشرية والأداء المالي

4. **المعايير المستهدفة:** وهي نسب تستهدف إدارة المؤسسة تحقيقها من خلال تنفيذ الموازنات (الخطط) بالتالي فان مقارنة النسب المحققة من تلك المستهدفة تبرز أوجه الابتعاد بين الأداء الفعلي والمخطط وبالتالي اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.

المطلب الثاني: العوامل المؤثرة على الأداء المالي

تواجه المؤسسة خلال قيامها بنشاطها عدة مشاكل وصعوبات قد تعرقلها في أداء وظائفها، مما يدفع المسيرين الى البحث عن مصادر هذه المشاكل وتحليلها واتخاذ قرارات تصحيحية بشأنها، وهذا ما تهدف إليه عملية الأداء المالي للمؤسسة حيث تعمل على تشخيص الوضعية المالية للمؤسسة لمعرفة أهم المشاكل والبحث عن أسبابها ومحاولة اقتراح قرارات تصحيحية، ومن أهم العوامل المؤثرة على الأداء المالي للمؤسسة نجد¹:

- الهيكل التنظيمي؛
- المناخ التنظيمي؛
- التكنولوجيا؛
- الحجم.

أولاً: الهيكل التنظيمي

هو الوعاء أو الإطار الذي تتفاعل فيه جميع المتغيرات المتعلقة بالشركات وأعمالها، ففيه تتحدد أساليب الاتصالات والصلاحيات والمسؤوليات وأساليب تبادل الأنشطة والمعلومات، حيث يتضمن الهيكل التنظيمي في الكثافة الإدارية هي الوظائف الإدارية في المؤسسات والتمايز الرأسي وهو عدد المستويات الإدارية في المؤسسة وأما التمايز الأفقي فهو عدد المهام التي نتجت عن تقييم العمل والاستثمار الجغرافي من عدد الفروع والموظفين.

ويؤثر الهيكل التنظيمي على أداء المؤسسات من خلال المساعدة في تنفيذ الخطط بنجاح عن طريق تحديد الأعمال والنشاطات التي ينبغي القيام بها ومن ثم تخصيص الموارد لها بالإضافة إلى تسهيل تحديد الأدوار للأفراد في المؤسسة والمساعدة في اتخاذ القرارات ضمن المواصفات التي تسهل لإدارة المؤسسة اتخاذ القرارات بأكثر فعالية وكفاءة².

ثانياً: المناخ التنظيمي

هو شفافية التنظيم واتخاذ القرار بأسلوب الإدارة وتوجيه الأداء وتنمية العنصر البشري، أي إدراك العاملين أهداف المؤسسة ومهامها ونشاطاتها مع ارتباطها بالأداء، ويجب أن يكون اتخاذ القرار بطريقة عقلانية وعلى الإدارة أن تشجع الموظفين على المبادرة الذاتية أثناء الأداء، حيث يقوم المناخ التنظيمي على ضمان سلامة الأداء بصورة إيجابية وكفاءته من الناحيتين الإدارية والمالية، وتقدم معلومات لمتخذي القرارات لتحديد صورة للأداء والتعرف على مدى تطبيق الإداريين للمعايير الأداء عند التصرف في أموال المؤسسة³.

¹ زبيدي البشير، دور التقارير المالية في تحسين الأداء للمؤسسة دراسة ميدانية في مجمع صيدال، رسالة ماجستير تخصص محاسبة وتدقيق، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم وعلوم التسيير، جامعة البليدة، غير منشورة، أكتوبر 2011، ص 72.

² محمد محمود الخطيب، مرجع سبق ذكره، ص ص 48-49.

³ زبيدي البشير، مرجع سبق ذكره، ص 73.

الفصل الأول: الإطار النظري لمحاسبة الموارد البشرية والأداء المالي

ثالثا: التكنولوجيا

هي عبارة عن الأساليب والمهارات والطرق المعتمدة في المؤسسة لتحقيق الأهداف المنشودة والتي تعمل على ربط المصادر بالاحتياجات، ويندمج تحت التكنولوجيا عدد من أنواع مثل تكنولوجيا الإنتاج حسب الطلب، والتي تكون وفقا للموصفات التي يطلبها المستهلك. وتكنولوجيا الإنتاج المستمر والتي تلتزم بمبدأ الاستمرارية، وتكنولوجيا الدفعات الكبيرة.

وعلى المؤسسة تحديد نوع التكنولوجيا المناسبة لطبيعة أعمالها والمنسجمة مع أهدافها وذلك بسبب أن التكنولوجيا من أبرز التحديات التي تواجه المؤسسات والتي لا بد من هذه المؤسسات من التكيف مع التكنولوجيا واستيعابها وتعديل أدائها وتطويره بهدف الموازنة بين التقنية والأداء، وتعمل التكنولوجيا على شمولية الأداء لأنها تغطي جوانب متعددة من القدرة التنافسية وخفض التكاليف والمخاطر بإضافة إلى زيادة الأرباح والحصة السوقية¹.

ثالثا: الحجم

يقصد بالحجم هو تصنيف المؤسسات إلى مؤسسات صغيرة أو متوسطة أو كبيرة الحجم حيث يوجد عدة مقاييس لتصنيف أو قياس حجم المؤسسة منها:

إجمالي الموجودات أو إجمالي الودائع، إجمالي المبيعات، إجمالي القيمة المضافة.

ويعتبر الحجم من العوامل المؤثرة على الأداء للمؤسسات، فقد يشكل الحجم عائقا على أداء المؤسسة حيث أن زيادة الحجم فإن عملية إدارة المؤسسة تصبح أكثر تعقيدا ومنه يصبح أداؤها أقل فعالية، وبشكل إيجابي من حيث أنه كلما زاد حجم المؤسسة يزداد عدد المحللين الماليين المهتمين بالمؤسسة وأن سعر المعلومة للوحدة الواحدة الواردة في التقارير المالية يقل بزيادة حجم المؤسسة، وقد أجريت عدة دراسات حول علاقة الحجم بأداء المؤسسات تبين من خلالها أن العلاقة بين الحجم والأداء علاقة طردية².

بالإضافة الى العوامل السابقة المؤثرة على الأداء المالي للمؤسسة نجد أيضا ما يلي³:

- **العوامل الخارجية:** وهي مجموعة من المتغيرات الخارجية التي تواجه المؤسسة وتؤثر على أدائها المالي، حيث لا يمكن لإدارة المؤسسة السيطرة عليها، وإنما يمكنها فقط من توقع النتائج المستقبلية لهذه المتغيرات ومحاولة إعطاء خطط لمواجهةها من تأثيراتها، وتشمل هذه العوامل:
 - التغيرات العلمية والتكنولوجية المؤثرة على نوعية الخدمات؛
 - القوانين والتعليمات التي تطبق على المؤسسات من طرف الدولة وقوانين السوق؛
 - السياسات المالية والاقتصادية للدولة.
- **العوامل الداخلية:** وهي تلك العوامل التي تؤثر على الأداء المالي للمؤسسة بحيث أنه يمكن للمؤسسة التحكم فيها والسيطرة عليها بالشكل الذي يساعد على تعظيم العائد وتقليل التكاليف ومن أهمها:
 - الرقابة على التكاليف؛

¹ محمد محمود الخطيب، مرجع سبق ذكره، ص 50.

² محمد محمود الخطيب، مرجع سبق ذكره، ص 51.

³ نبيل قبلي، دور مبادئ الحوكمة في تفعيل الأداء المالي لشركات التأمين، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، شعبة علوم اقتصادية، تخصص محاسبة، مالية وبنوك، جامعة حسين بن بوعلوي، الشلف، 2017، ص 90.

الفصل الأول: الإطار النظري لمحاسبة الموارد البشرية والأداء المالي

– الرقابة على كفاءة استخدام الموارد المالية المتاحة؛

– الرقابة على تكلفة الحصول على الأموال.

بالإضافة إلى تأثير مؤشرات خاصة بالرقابة حيث تهدف إلى رقابة اتجاه المصروفات خلال الفترات المالية المختلفة وتحديد مدى أهميتها النسبية للمؤسسة ومحاولة ترشيدها ومن أهمها: نسبة الفوائد المدفوعة للأصول المنتجة وتبرز هذه النسبة قدرة المؤسسة على رقابة سلوك هذه الفوائد المدفوعة على جملة الأموال التي تحصلت عليها المؤسسة من المصادر الخارجية (الودائع من العملاء والمستحقات).

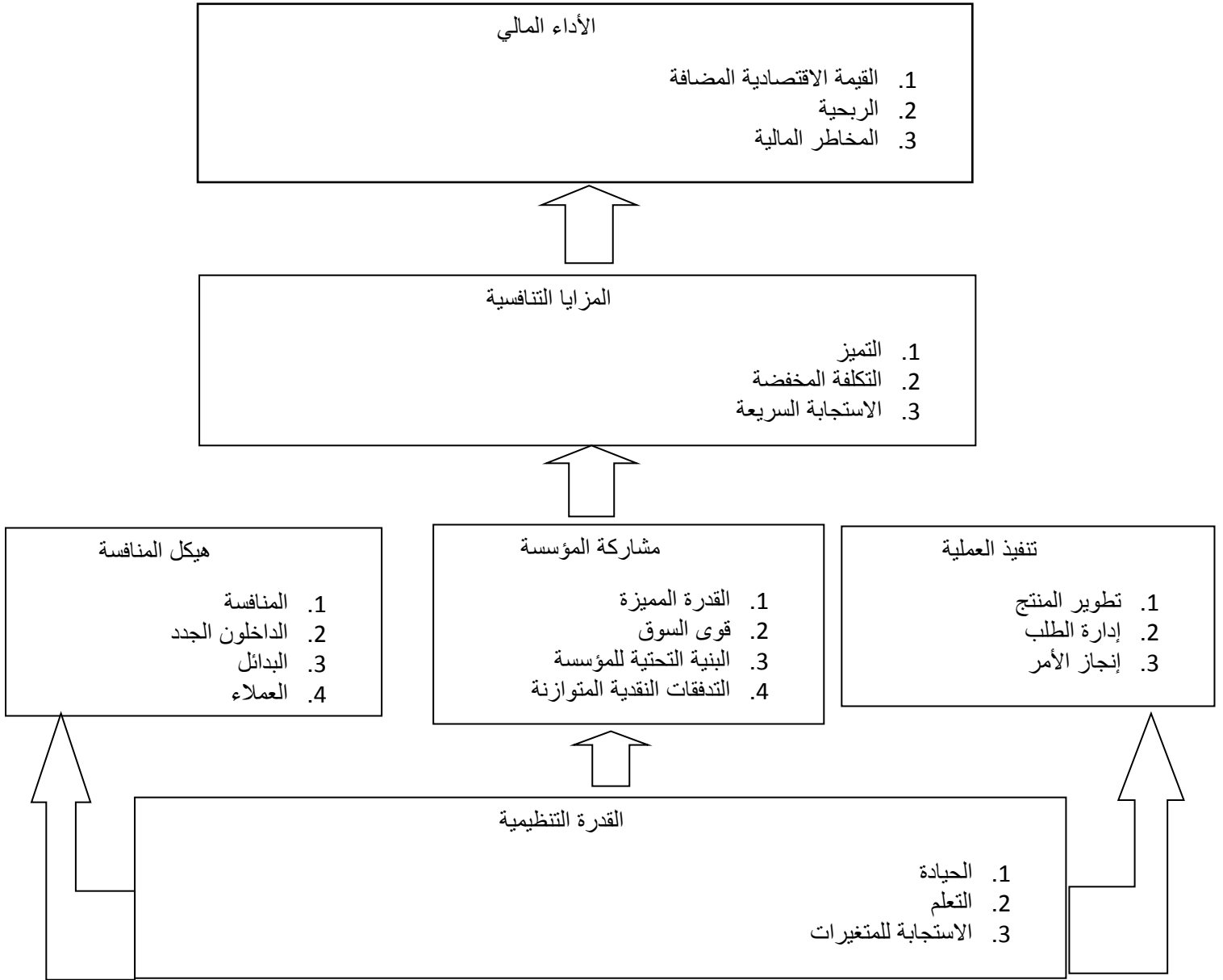
– عدم وضوح درجة العلاقات التنظيمية بين الأفراد والإدارات والأقسام؛

– درجة المركزية وحجم المؤسسة؛

– عدم وجود نظام معلوماتي داخل المنظمة يفيد تنفيذ القرارات بشكل جيد.

الفصل الأول: الإطار النظري لمحاسبة الموارد البشرية والأداء المالي

الشكل (1-1): جدول يلخص العوامل المؤثرة على الأداء المالي للمؤسسة¹:



المطلب الثالث: تقييم الأداء المالي ومؤشراته

الإدارة الرشيدة والمتطورة والجيدة هي الوحيدة التي من خلالها تستطيع المؤسسة استغلال مختلف أنواع مواردها، لا تستطيع هذه الإدارة معرفة ما حققته من نتائج وما طبيعته من فرص ومن أجل تحديد خططها المستقبلية إلا عن طريق تقييم أدائها خاصة الأداء المالي، لهذا سنتطرق في هذا المطلب الى التعريف بتقييم الأداء المالي وأهدافه وأهم مزايا وخطوات عملية تقييم الأداء المالي، وأخيرا سنتطرق الى مؤشرات تقييم الأداء المالي مع ذكر مزايا وعيوب هذه المؤشرات.

¹ ناظم حسن عبد السيد، محاسبة الجودة، مدخل تحليلي، دار الثقافة، عمان، 2009، ص 137.

الفصل الأول: الإطار النظري لمحاسبة الموارد البشرية والأداء المالي

أولاً: ماهية تقييم الأداء المالي

تقييم الأداء المالي للمؤسسة هو تقديم حكم ذو قيمة على إدارة الموارد الطبيعية والمادية والمالية المتاحة لإدارة المؤسسة وعلى طريقة الاستجابة لإشباع رغبات أطرافها المختلفة¹.

يعرف بأنه مدى قدرة المؤسسة على استخدام المؤشرات المالية التي يفترض أنها تعكس تحقيق الأهداف الاقتصادية أو ذلك النظام الذي يساعد على معرفة مدى التقدم الذي تحرزه المؤسسة في تحقيق أهدافها وفي تحديد بعض مجالات التنفيذ الذي تحتاج الى عناية واهتمام أكبر².

وهناك مفهوم آخر يرى بأن تقييم الأداء المالي هو عملية مرشدة للنشاطات لتقدير ماذا كانت الوحدات الإدارية أو المؤسسات نفسها تحصل على مواردها وتنتفع منها بكفاءة وفعالية في سبيل تحقيق أهدافها، ويركز هذا المفهوم على الكفاءة والفعالية كمعيار للقياس وربطهما هدف عملية التقييم بوصفها مرشداً للنشاط في المؤسسات³.

تقييم الأداء المالي هو عبارة عن الوصف لوصفية المصرف الآن وتحديد الاتجاهات التي استخدمها للوصول ايه من خلال دراسة الارادات الموجودات والمطلوبات، وصافي الثروة كما أنه يوضح الهيكل التمويلي واستخدام مؤشرات الربحية ويعكس الكفاءة التمويلية والتشغيلية للبناء⁴.

يعتبر تقييم الأداء المالي ذات أهمية كبيرة حيث أنه يركز على استخدام مؤشرات مالية تعكس إنجاز الأهداف الاقتصادية للمؤسسة، فهو منظومة متكاملة لنتائج أعمال المؤسسة في ضوء تفاعلها مع عناصر البيئة الداخلية (الضغط والقوة)، فهو عملية تهدف الى تقييم الإيجابيات ومناطق القوة في الأداء المالي أو الفعلي⁵.

إضافة الى أنه قياس النتائج المحققة أو المنتظرة على ضوء معايير محددة سلفاً لتحديد ما يمكن قياسه ومن ثم مدى تحقيق الأهداف لمعرفة مستوى الفعالية، وتحديد الأهمية النسبية بين النتائج والموارد المستخدمة مما يسمح بالحكم على درجة الكفاءة⁶.

1 حنفي عبد الغفار، الإدارة المالية، جامعة الإسكندرية، مصر 1990، ص04.
2 بنيه حيزية، أهمية التخطيط المالي في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة مؤسسة بوفال، وحدة المسبك بالبرواقية، رسالة ماجستير في علوم التسيير-كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة المدية، غير منشورة، 2010-2011، ص70.
3 مجيد كرفي، تقويم الأداء باستخدام النسب المالية، دار المناهج للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2007، ص31.
4 طيب بولحيا، عمر بوجمعة، مجلة اقتصاديات شمال افريقيا، العدد 14، جامعة حسبية بن بوعلي، الشلف، الجزائر، 2016، ص09.
5 كمال أحمد يوسف محمد، رببعة إسماعيل الفكي إسماعيل، أثر استخدام بطاقة الأداء المتوازن في تقويم الأداء المالي للمصارف السودانية، دراسة ميدانية، ص10.
6 محمد نجيب وطارق قدوري، دور النظام المحاسبي في تقييم الأداء المالي بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، دراسة تطبيقية لمؤسسة المطاحن الكبرى، جنوب بسكرة، الملتقى الوطني حول واقع وأفاق النظام المحاسبي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة بسكرة، 5-6 ماي 2013، ص25.

الفصل الأول: الإطار النظري لمحاسبة الموارد البشرية والأداء المالي

استنادا لما سبق وما تطرقنا اليه في تقديم العديد من التعاريف لمفهوم تقييم الأداء المالي نستطيع القول أن هذا الأخير ما هو الا عملية الفحص الدقيق للأداء المالي المحقق من طرف المؤسسة الاقتصادية وقياس وتشخيص وتقويم للوضع المالي أو الأداء المالي للمؤسسة أي أنه عملية اكتشاف الانحرافات المتسببة في النتائج السلبية ومحاولة معالجة هذه النتائج بطرق معينة وتجنب الانحرافات مستقبلا، واكتشاف نقاط القوة وتدعيمها واكتشاف نقاط الضعف وتجنبها كل هذا يبين أن عملية تقييم الأداء المالي هي عملية توجيه الأداء المالي للمؤسسة الى التحسين المستمر والى الأفضل دائما.

ثانيا: أهداف تقييم الأداء المالي

- تهدف عملية تقييم الأداء المالي الى تحقيق مجموعة من الأهداف أهمها¹:
- تحسين وتطوير أداء المؤسسات التي ترتفع فيها الرقابة من مستوى البحث عن الأخطاء وتصحيحها وابداء الملاحظات بشأنها؛
- دراسة النشاط ككل من أجل معرفة مستوى تحقيقه لأهدافه؛
- الوصول الى النتائج المستهدفة وذلك من خلال تأسيس الإدارة على قواعد الكفاءة والتوفير من حيث التنظيم والتشغيل؛
- اظهار المعوقات والانحرافات التي يسفر عنها التقييم ودراسة أسبابها للوصول الى الوسائل الكفيلة لعلاجها؛
- تجنب تكرار الأسباب المؤدية للانحرافات مع ضرورة الحرص على الوسائل المعالجة والعمل على تطويرها في المؤسسات جميعا؛
- تقييم مدى تحمل المسؤوليات المخولة لهم؛
- التأكد من أن المسؤولين يتحفظون نحو تحقيق أهداف المخطط لها من قبل؛
- إيجاد نوع من المنافسة بين أقسام لتحسين مستوى أدائها؛
- التحقق من أن الإنجاز الفعلي كان وفقا للأهداف والمخطط الموضوع؛
- التمكين من اجراء المقارنات بين أداء مختلف الأقسام داخل المؤسسة لتحديد المجالات التي يجب أن تجرى فيها التحسينات؛
- عملية تقييم الأداء المالي عملية هامة وضرورية من أجل معرفة مدى تحقيق المشروع الاقتصادي للمخطط والأهداف.

ثالثا: مزايا عملية تقييم الأداء المالي

- حتى يتحقق نظام تقييم الأداء المالي أهدافه يجب أن يتوفر على جملة من الخصائص نلخصها فيما يلي²:
- الاستمرارية: ويتم التقييم المالي بصفة مستمرة ومتكررة في إطار إرشادات.
- القبول: أن يكون مقبولا من جهة المستخدمين ومدى التفهم لاستخدامه ومصداقيته وصلاحيته؛
- الاقتصاد: التقييم بأقل التكاليف؛
- التطوير: يدفع الإدارة المالية الى تحسين الأداء المالي واعطائه المعلومات اللازمة؛
- التطبيق: مدى استخدامه بكفاءة؛
- المرونة: لا بد أن يتسم بالمرونة حتى يتسنى للمقيم توجيه مختلف الارشادات حسب الوضع القائم.

¹ مشعل جهاز المطري، تحليل وتقييم الأداء المالي لمؤسسة البترول الكويتية، قدمت هذه الرسالة استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط 2010-2011، ص12.

² سعيد يس عامر، الإدارة وتحديات التغيير، مركز وايد سيرفكس للاستثمار والتطوير الإداري، مصر، 2001، ص ص 465-466.

الفصل الأول: الإطار النظري لمحاسبة الموارد البشرية والأداء المالي

رابعاً: خطوات تقييم الأداء المالي

لقيام بعملية تقييم الأداء المالي للمؤسسة من أجل تحديد الانحرافات وتجنبها مستقبلاً وكيفية تصحيحها ان وجدت يجب اتباع الخطوات التالية¹:

1. **تحديد معايير الأداء:** ويقصد بتحديد معايير الأداء تحديد أداء معياري يمثل الهدف المرجو تحقيقه حيث يمكن من المقارنة بالأداء الفعلي وتحديد الانحرافات الموجودة، هذه الخطوة تعد الحجر الأساسي في عملية تقييم الأداء المالي، فغيابها يجعل عملية التقييم لا معنى لها؛
2. **قياس الأداء الفعلي وتحديد الانحرافات:** بعد تحديد معايير الأداء المتوقع تأتي هذه الخطوة والتي تتجلى في الحصول على مختلف المعلومات المالية من الكشوفات المالية والتقارير السنوية المتعلقة بالأداء المالي للمؤسسة، ثم قياس الأداء المالي الفعلي من خلالها وفق مؤشرات ومقاييس محددة سلفاً، ومن ثم مقارنة الأداء المالي الفعلي بالأداء المعياري وتحديد مختلف الانحرافات والفروقات ان وجدت؛
3. **تقييم الأداء وتحليل الانحرافات:** يقصد بتقييم الأداء اجراء عملية تحليل دقيق له وعليه يتم في هذه الخطوة تحليل دقيق لمخرجات القياس والبحث في مسببات الانحرافات، هل كان سببها قصور من طرف العمال الموردين أو قصور في القياس وقد يكون قصور في تحديد الأداء المعياري الذي يكون غير واقعي، وتحديد درجة الانحراف (انحراف خطير أو انحراف سطحي)؛
4. **تصحيح الانحرافات:** في الأخير تأتي هذه الخطوة على ضوء ما تم في الخطوة السابقة، هنا يتم وضع التوصيات والاقتراحات اللازمة لتصحيح هذه الانحرافات، وبالتالي اتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة لأهداف المؤسسة وخططها من أجل القضاء على هذه الفروقات، وهنا يتجلى الدور الكبير والفعال لعملية تقييم الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية في تحقيق الأهداف المرسومة لها.

خامساً: صعوبات تقييم الأداء المالي

تواجه عملية تقييم الأداء المالي العديد من الصعوبات نذكر منها ما يلي²:

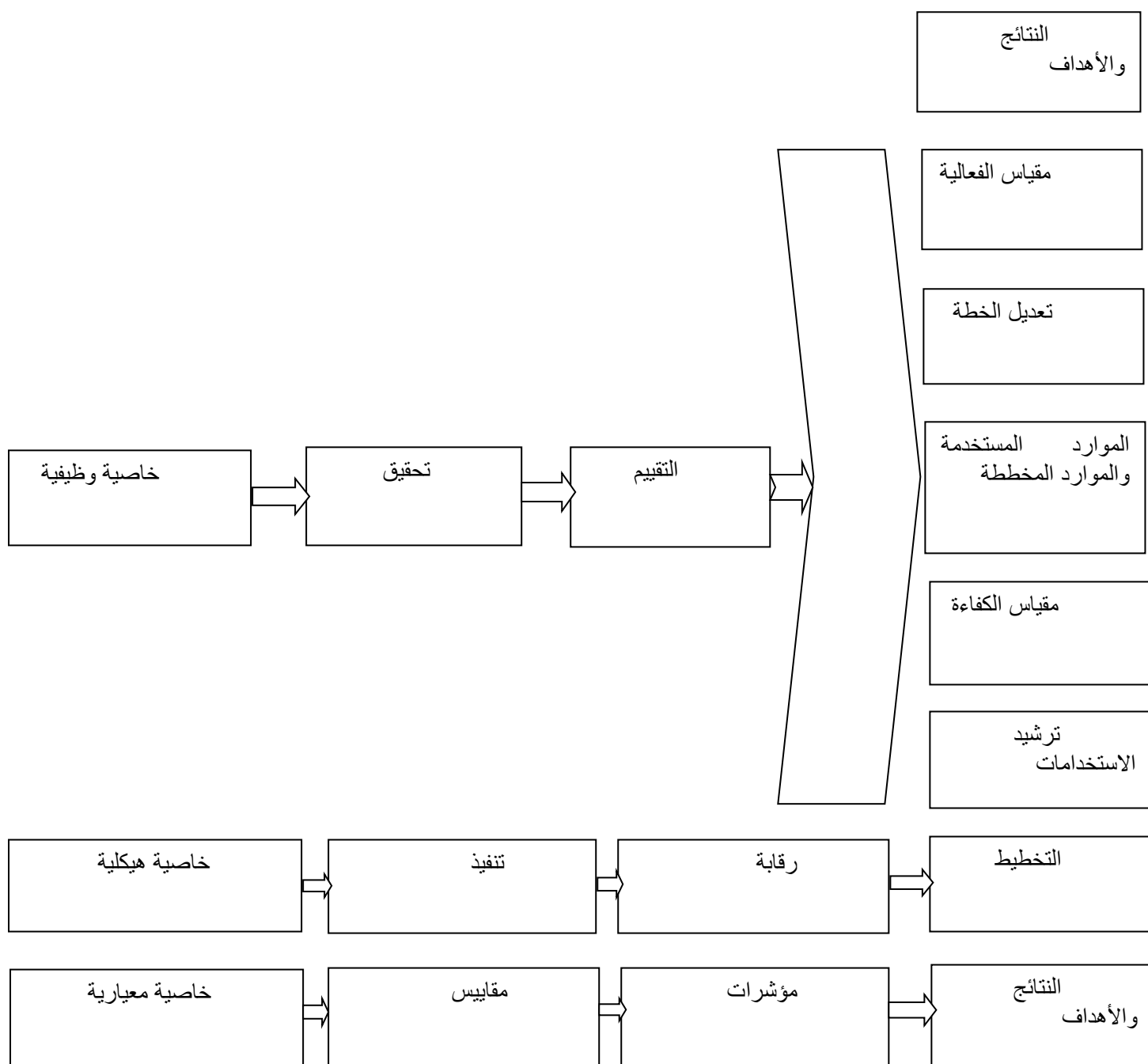
- الصعوبة في تحديد المتغيرات المرغوب قياسها والعلاقات التي بينها؛
- الصعوبة في تحديد بداية عمليات التشخيص ودراسة الأداء المالي وبهدف تقييمه؛
- النقص في الكوادر البشرية المدربة للقيام بقياس الأداء المالي وتقييمه حيث تتطلب هذه العملية درجة عالية من الخبرات والكفاءات والمهارات اللازمة؛
- الصعوبة في تحديد نموذج نظري متكامل؛
- غياب النظرة الشاملة للمخرجات والنتائج.

¹ نوبلي نجلاء، استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب، رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، الطور الثالث في العلوم التجارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014-2015، ص165.

² موسى اللوزي، التنظيم وإجراءات العمل، دار وائل للنشر، الأردن، الطبعة الأولى، 2002، ص 212.

الفصل الأول: الإطار النظري لمحاسبة الموارد البشرية والأداء المالي

الشكل (1-2): مخطط توضيحي لتقييم الأداء المالي¹:



¹ السعيد فرحات جمعة، الأداء المالي لمنظمات الأعمال والتحديات الراهنة، دار المريخ للنشر، الرياض، 2000، ص39.

الفصل الأول: الإطار النظري لمحاسبة الموارد البشرية والأداء المالي

سادسا: مؤشرات تقييم الأداء المالي

تعتبر النسب المالية من أهم محاور التحليل الذي تستعمله المؤسسة لتحليل وتقييم مركزها المالي ويمكن تعريفها على أنها علاقة بين قيمتين ذات معنى على الهيكل المالي للمؤسسة، فيمكن أن تتعلق بصنف من الميزانية أو معطيات أخرى ك رأس المال والقيمة المضافة، وتسمح هذه النسب للمحلل المالي بمتابعة تطور المؤسسة وتحديد صورتها للمتعاملين المهتمين بها كالمساهمين والبنوك، فأسلوب النسب المالية هو دراسة العلاقة بين عناصر القوائم المالية ثم تفسير مدلول تلك العلاقة من خلال مقارنتها بالنسب المعيارية المتعارف عليها بين الماليين والمحللين.

ويمكن تحديد نسب ومؤشرات تقييم الأداء المالي الى مجموعة من الأقسام ملخصة فيما يلي:

- نسب السيولة؛
- نسب الربحية؛
- نسب النشاط؛
- نسب المديونية؛
- نسب السوق.

بالإضافة الى مؤشرات التوازن المالي:

- رأس المال العامل FRNG؛
- احتياجات رأس المال BFR؛
- الخزينة TN.

1. **نسب السيولة:** تعتبر من أهم النسب التي يستخدمها المحللون اذ تقيس هذه النسب قدرة المؤسسة على الوفاء بالالتزامات قصيرة الأجل، أي بما تملك المؤسسة من أصول نقدية أو أصول أخرى يمكن تحويلها الى نقد في فترة قصيرة نسبيا وتسمى الأصول المتداولة، كما يبدو فان النسب هذه تعد مؤشرا لمدى احتمال تعرض المؤسسة لمخاطر الإفلاس التي تنجم عن فشلها في سداد ما عليها من التزامات، وهذه النسب نسبة التداول ونسبة السيولة السريعة، فنسبة التداول تكشف مقدار تغطية الأصول المتداولة لكل وحدة نقدية من الالتزامات المتداولة، وعلى الرغم من أهمية نسبة التداول كمقياس للسيولة الا أنه يعاب عليها أنها تأخذ في الحساب جميع الأصول المتداولة والحقيقة أنها تختلف فيما بينها من حيث السيولة¹.
حيث تحسب نسبة التداول وفق القانون التالي:

$$\text{نسبة التداول} = \frac{\text{الأصول المتداولة}}{\text{الخصوم المتداولة}}$$

ويوجد أيضا نسبة التداول السريعة التي تحسب وفق القانون التالي:

$$\text{نسبة التداول السريعة} = \frac{\text{الأصول المتداولة-المخزون}}{\text{الخصوم المتداولة}}$$

ونسبة التداول السريعة أكثر دقة من نسبة التداول ومن جهة أخرى نجد نسبة النقدية فيرجع سبب اهتمام المحللين لهذه النسبة لأن أصول المؤسسة من النقد والأوراق المالية هي الأصول الأكثر سيولة، ومن المهم الإشارة الى أن تدني هذه النسبة

¹ إبراهيم نبيل، نموذج مقترح لقياس أثر التخطيط الضريبي على الأداء المالي للشركات المتداولة في سوق المال المصري، مؤتمر جمعية الضرائب المصري، المنظومة المصرية المستقبلية وأثرها على الاقتصاد والاستثمار، أكاديمية الشروق، مصر، 2012، ص12.

الفصل الأول: الإطار النظري لمحاسبة الموارد البشرية والأداء المالي

لا يعني سوء الوضع لدى المؤسسة، لأنه قد يكون لها ترتيب للاقتراض من البنوك عند الحاجة تحصل بموجبه على النقد وتحسب كما يلي:

نسبة النقدية = مجموع النقدية / مجموع الخصوم المتداولة

2. نسب الربحية: تعتبر هذه النسب موضوع اهتمام لجميع الأطراف المعنية مثل الدائنين والمستثمرين والمالكين والإدارة، وتساعدهم على اتخاذ قراراتهم الاستثمارية وتنقسم الى قسمين نسب تتعلق بربحية المبيعات ونسب تتعلق بربحية الاستثمارات.

2.1. نسب ربحية المبيعات: من أهم نسب ربحية المبيعات نذكر ما يلي:

- نسبة الربح الإجمالي: تعكس هذه النسبة مدى كفاءة الإدارة في تحقيق الأرباح من الإيرادات إذا كانت نسبة مجمل الربح مرتفعة فإن ذلك يدل على أن المؤسسة قادرة على الإنتاج أقل نسبياً، كما إذا كانت النسبة منخفضة فإن ذلك يدل على ارتفاع تكلفة البضاعة المباعة مما يدل سوء استخدام موارد المؤسسة المختلفة والسيطرة على التكاليف¹.
- نسبة هامش الربح من العمليات التشغيلية: تقيس هذه النسبة الكفاءة التشغيلية الشاملة للمؤسسة وتوليد المبيعات².

وتحسب وفق القانون التالي:

نسبة هامش الربح من العمليات التشغيلية = الأرباح قبل الفوائد والضرائب / صافي المبيعات

- نسبة صافي الربح: تعتبر هذه النسبة مقياساً أشمل للربحية من النسبتين السابقتين، لكن لا بد من الإشارة إليهم جميعاً في أن واحد للوصول الى نتيجة أدق في الحكم على ربحية المؤسسة.

نسبة صافي الربح = صافي الربح بعد الفوائد والضرائب / صافي المبيعات

2.2. نسب تتعلق بربحية الاستثمارات: وهي نسب تعبر عن مدى كفاءة المؤسسة في استخدام وإدارة كل الأموال المتاحة لديها من المساهمين والأموال المقترضة في تحقيق عائد على تلك الأموال من أهم هذه النسب نذكر:

• معدل العائد على إجمالي الأصول = صافي الربح بعد الضرائب / إجمالي الأصول

• معدل العائد على حقوق الملكية = صافي الربح / حقوق الملكية

3. نسب النشاط: تقيس هذه المجموعة من النسب كفاءة إدارة الموارد المؤسسة أي مدى كفاءتها في توزيع مواردها المالية توزيعاً مناسباً على مختلف أنواع الأصول، كما تقيس مدى كفاءتها في استخدام أصولها لإنتاج أكبر قدر ممكن من المبيعات وبالتالي أعلى ربح ممكن.

• معدل الدوران الإجمالي للأصول = صافي المبيعات / على إجمالي الأصول

• معدل دوران الأصول الثابتة = المبيعات / الأصول الثابتة

• معدل دوران الأصول المتداولة = المبيعات / الأصول المتداولة

• معدل دوران المخزون = تكلفة المبيعات / المخزون

¹ العمري، أحمد، بدور، جمال، أثر الاندماج على الأداء المالي والربحية، دراسة تطبيقية على البنوك التجارية الأردنية، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، العدد 73، 2001، ص139.

² العمري، مرجع سبق ذكره، ص140.

الفصل الأول: الإطار النظري لمحاسبة الموارد البشرية والأداء المالي

حيث تقيس هذا المعدل كفاءة الإدارة في تحويل البضاعة الى سيولة نقدية عن طريق بيعها وتحديد درجة سيولة المخزون وهذا يعطي مؤشرا على جودة وكفاءة المخزون.

- معدل دوران المدينين = صافي المبيعات / رصيد المدينين
 - معدل دوران رأس المال العامل = صافي المبيعات / متوسط رأس المال العامل
 - معدل دوران الدائنين = اجمالي المشتريات الأجلة / اجمالي الدائنين
 - 4. نسب المديونية: تسمى أيضا نسب تحميل المديونية أو الاقتراض، وتتولى هذه النسب القاء الضوء على قدرة المنشأة على سداد كافة ديونها قصيرة الأجل أم طويلة الأجل من خلال الأصول التي بحوزتها وسواء كانت أصولا متداولة أم أصولا ثابتة¹.
 - نسبة الديون على اجمالي الأصول = اجمالي الديون (خصوم متداولة + خصوم طويلة الأجل) / اجمالي الأصول
 - نسبة الملكية = اجمالي حقوق الملكية / اجمالي الأصول
 - معدل تغطية الفوائد = صافي الربح قبل الفوائد والضرائب / مصروف الفوائد
 - 5. نسب السوق: تعتبر النسب الخاصة بالسوق من أهم النسب، لأن المستثمرين والمقرضين وبنوك الاستثمار والخليلين للأوراق المالية يستخدمون هذه النسب لتحقيق أهدافهم وغاياتهم، ومن أهم هذه النسب نذكر:
 - نسب سعر السهم الى ربح السهم = سعر السهم العادي في السوق / نصيب السهم من الأرباح المحققة
 - عائد التوزيع = نصيب السهم من الأرباح الموزعة / سعر السهم السوقي
 - القيمة السوقية الى القيمة الدفترية للسهم = سعر السهم العادي في السوق / القيمة الدفترية للسهم العادي
 - عائد السهم العادي = صافي الربح بعد الضرائب - توزيعات الأسهم / عدد الأسهم
- أما مؤشرات التوازن المالي التي تتمثل فيما يلي:

1. رأس المال العامل

يعتبر رأس المال العامل من المؤشرات الأساسية التي تستعين بها المؤسسات في ابراز توازنها المالي في الأجل الطويل، هناك من يطلق عليها هامش أمن المؤسسات²:

ويتحدد رأس المال العامل من خلال الفرق بين الموجودات المتداولة والمطلوبات المتداولة

ويحسب وفق العلاقة التالية:

رأس المال العامل = الأموال الدائمة - الأصول الثابتة

أي: رأس المال العامل = (الأموال الخاصة + الديون طويلة الأجل) - الأصول الثابتة

أو: رأس المال العامل = الأصول المتداولة - الديون قصيرة الأجل

أي: رأس المال العامل = (قيم الاستغلال + قيم قابلة للتحقيق + قيم جاهزة) - الديون قصيرة الأجل

¹ الشيخ، الداوي، تحليل الأسس النظرية لمفهوم الأداء، مجلة الباحث، جامعة الجزائر، العدد 7، 2009، ص88.

² حمزة محمود الزبيدي، الإدارة المالية المتقدمة، دار الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص182.

الفصل الأول: الإطار النظري لمحاسبة الموارد البشرية والأداء المالي

- إذا كان رأس المال العامل (موجب): هذا مؤشر لوضع مالي جيد من حيث التوازن المالي، وتعد الحالة العادية لرأس المال العامل والذي يجب تحقيقه، وهذا يعتبر بمثابة تجميد للأموال مما يحملها تكلفة الفرصة البديلة، لذا يتوجب على المؤسسة أن تحدد القيمة المثلى لرأس المال العامل بحيث تتضمن تحقيق التوازن المالي وفي المقابل لا تؤثر على مردوديتها.
- إذا كان رأس المال العامل (معدوما): وهي حالة نادرة الحدوث فيها تعد الحالات المماثلة لكن هذا لا يعني أنه مناسب فيه حالة غير مناسبة لدونها من الخطر وعدم قدرتها على تسديد الديون قصيرة الأجل لأنها لا تملك مصادر تمويلية مستقبلية.
- إذا كان رأس المال العامل (سالب): على المؤسسات تفادي في هذه الوضعية فالأموال الدائمة تعد غير كافية لتمويل الأصول الثابتة لذا يتوجب على المؤسسات البحث عن موارد تغطية العجز في التمويل، وبالتالي مواجهة الصعوبات وضمان التوازن المالي¹.

2. احتياجات رأس المال العامل: تقليديا يمثل رأس المال العامل الموجب شرطا للتوازن المالي السليم ولم يكن له معنى ذاتيا إذا كان يجب مقارنته بقيمة مالية أخرى هي احتياجات رأس المال العامل.

وينتج عن الأنشطة المباشرة للمؤسسة مجموعة من الاحتياجات المالية بسبب التفاعل مع مجموعة من العناصر أهمها المخزونات، حقوق العملاء، حقوق الموردين، الرسم على القيمة المضافة، الديون الاجتماعية والجبائية، ويتولد الاحتياج المالي عندما لا تستطيع المؤسسة مواجهة ديونها المترتبة عن النشاط بواسطة حقوقها لدى المتعاملين ومخزوناتهما بالتالي يتوجب البحث عن مصادر أخرى لتمويل هذا العجز وهو ما يصطلح عليه بالاحتياج في رأس المال العامل².

وتمثل احتياجات رأس المال العامل: إجمالي الأموال التي تحتاجها المؤسسة خلال دورة الاستغلال، وهي عبارة عن الفرق بين إجمالي المخزونات والقيم القابلة للتحقق من جهة والالتزامات قصيرة الأجل (باستثناء السلفات المصرفية) من جهة ثانية³.

وتعتبر احتياجات رأس المال العامل في تاريخ معين عن رأس المال العامل الذي تحتاجه المؤسسة لمواجهة ديونها المستحقة في هذا التاريخ، ويمكن حساب الاحتياج في رأس المال العامل بمعرفة ما إذا كانت المؤسسة بحاجة الى موارد إضافية من غير الدورة أم لا، أي إذا كان الفرق موجبا فهذا يعني أن المؤسسة لم تغطي كل احتياجات دورة الاستغلال بواسطة موارد الدورة بل تحتاج الى موارد أخرى والعكس إذا كانت النتيجة سلبية⁴.

ويمكن حساب الاحتياج في رأس المال العامل وفق العلاقتين التاليتين:

الاحتياج في رأس المال العامل = (قيم الاستغلال + قيم محققة) - (الديون قصيرة الأجل - سلفات مصرفية)

الاحتياج في رأس المال العامل = (الأصول المتداولة - قيم جاهزة) - (الديون قصيرة الأجل - سلفات مصرفية)

¹ نوبلي نجلاء، مستخدم أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية، دراسة حالة مؤسسات مطاحن الكبرى بسكرة، رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث من العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر ببسكرة، 2015/2014، ص120.

² لياس بن ساسي، يوسف فريشي، التسيير المالي، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص84.

³ شعيب شنوف، المحاسبة محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير الدولية، ج1، مكتبة الشركة الجزائرية، الجزائر، 2008، ص216.

⁴ ناصر دادي عدون، نواصر فتحي، دراسة الحالات المالية، دار الأفاق، الجزائر، 1991، ص25.

الفصل الأول: الإطار النظري لمحاسبة الموارد البشرية والأداء المالي

3. الخزينة

تعد الخزينة من أهم المقاييس التي يتم بها قياس السيولة المالية في المؤسسة الاقتصادية، إذ تعبر الخزينة عن القيم المالية السائلة التي يمكن أن تتصرف فيها المؤسسة لمواجهة احتياجاتها اليومية، فهي تنتج إما عن صافي القيم الجاهزة باستثناء السلفات المصرفية أو الفرق بين رأس المال العامل واحتياجات رأس المال العامل، أي القيمة السائلة التي تبقى فعلاً تحت تصرف المؤسسة بطرح احتياجات رأس المال العامل من الهامش¹.

عرف أن الخزينة لها دور أساسي في تسيير السيولة، ويظهر التضارب بوضوح بين السيولة والربحية، فزيادة قيمة الخزينة تزيد من مقدار المؤسسة على تسديد المستحقات بسرعة، ويتبدد معها مشكل وفاء المؤسسة بالتزاماتها نحوها لدائنيها².

كما تعرف خزينة المؤسسة بأنها مجموعة الأموال التي بحوزة المؤسسة لمدة دورة استغلالية، أي ما تستطيع التصرف فيه فعلاً من مبالغ سائلة خلال دورة³.

ويتم حساب الخزينة كما يلي:

$$\text{الخزينة} = \text{خزينة الأصول} - \text{خزينة الخصوم}$$

$$\text{الخزينة} = \text{القيم الجاهزة} - \text{السلفات المصرفية}$$

$$\text{الخزينة} = \text{رأس المال العامل} - \text{احتياجات رأس المال العامل}$$

ومن ضمن الحالات نجد:

- إذا كانت الخزينة أكبر من الصفر: هذا يعني أن المؤسسة تحتفظ بسيولة جامدة غير مستخدمة في دورة الاستغلال وهي وضعية حسنة.
- إذا كانت الخزينة أقل من الصفر: هذا يعني أن المؤسسة اكتفت بسيولة اللازمة فقط، كان مفضل حيث توافق بين توظيف السيولة الجاهزة في دورة الاستغلال وتسديد المستحقات التي أنقض أجلها، في هذه الحالة المؤسسة في وضعية سيئة.
- إذا كانت الخزينة تساوي الصفر: نقصان قيمة الخزينة معدومة أو ما دون الصفر، أي أن المؤسسة فضلت توظيف السيولة في دورة الاستغلال بدل ابقائها جامدة وبالتالي زيادة الربحية.

سابعاً: مزايا وعيوب مؤشرات تقييم الأداء المالي

من أهم مزايا هذه المؤشرات نذكر⁴:

1 ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير تحليل مالي، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2000، ص29.
2 مبارك لسلوس، مرجع سبق ذكره، ص35.
3 ناصر دادي عدون، نفس المرجع أعلاه، ص51.
4 جمعة، كمال، منهج جديد لقياس قيمة خدمات المورد البشري، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، مجاد18(1)، 2013، ص66.

الفصل الأول: الإطار النظري لمحاسبة الموارد البشرية والأداء المالي

- السهولة في الحساب؛
 - يمكن تطبيقها على أي مؤسسة بغض النظر عن حجم وطبيعة النشاط؛
 - تساعد على المقارنة بين المؤسسات واختيار الأفضل؛
- من أهم الانتقادات والعيوب الموجهة لمؤشرات تقييم الأداء المالي:
- الحسابات محدودة فقط على المعلومات المعلنة؛
 - غالبيتها تاريخية تهتم بالماضي دون المستقبل؛
 - مقارنة القوائم المالية خلال فترة زمنية طويلة قد تكون صعبة بسبب احتمالية تبني طرق محاسبية جيدة؛
 - تركز نتائجها على المدى قصير الأجل؛
 - لا تأخذ بعين الاعتبار العلاقة بين العائد المتحقق والمخاطرة.

الفصل الأول: الإطار النظري لمحاسبة الموارد البشرية والأداء المالي

خلاصة الفصل الأول:

تعد محاسبة الموارد البشرية أداة إدارية يمكن الاعتماد عليها للحصول على معلومات هامة من أجل تحسين آلية اتخاذ القرارات المختلفة والتي تخدم فئات مختلفة ولأغراض مختلفة مما يؤدي الى تطوير أساليب الإدارة وتم التوصل الى أن محاسبة الموارد البشرية هي إحدى أدوات وأساليب القياس المحاسبي المستحدثة في المحاسبة وتستخدم كأداة للقياس الكمي الخاص بالموارد البشري ولها أهمية بالغة في دعم القرارات المتعلقة بتعيين وتوظيف المورد البشري والرقابة عليه كما تهدف الى تبيان دور المورد البشري في نجاح المؤسسة وقياسه.

كما استعرض هذا الفصل الأداء المالي، وذلك بتعريف الأداء المالي بمفهومه وأهميته، وهو مدى قدرة المؤسسة على الاستغلال الأمثل لمواردها ومصادرها في الاستخدامات طويلة الأجل، والأجل القصير من أجل تعظيم قيمتها واستمرارها في سوق المنافسة وتناول نسب ومؤشرات تقييم الأداء المالي حيث تنقسم هذه المؤشرات الى خمس فئات: نسب السيولة، الربحية، النشاط، المديونية ونسب السوق، إضافة الى مؤشرات التوازن المالي، كما كشفت الدراسة عن المزايا والانتقادات الموجهة لهذه المؤشرات المالية.

دراسة حالة

المركب الصناعي التجاري

الحضنة المسييلة

تمهيد:

بعد ما تطرقنا في الفصل النظري لموضوع دور الموارد البشرية في رفع الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية ، سنحاول في الفصل التطبيقي إجراء دراسة تطبيقية لتحديد واقع تطبيق محاسبة الموارد البشرية في مؤسسة المركب الصناعي التجاري الحضنة المسيلة (المؤسسة مطاحن الحضنة سابقا)، وكذا دور تقييم الأداء المالي داخل المركب من خلال معرفة مساهمة محاسبة الموارد البشرية في رفع الأداء المالي للمؤسسة، والذي سنتطرق فيه أيضا إلى عرض وتقديم المركب الصناعي التجاري الحضنة بالمسيلة (مطاحن الحضنة بالمسيلة) وذلك من خلال التعريف بالمركب الصناعي التجاري الحضنة بالمسيلة والتابع إلى الشركة الفرعية جبوب قسنطينة وإبراز مهام مصالحها وهيكلها التنظيمي.

وبناء عليه سنناقش في هذا الفصل محاور أساسية مرتبطة بواقع تطبيق محاسبة الموارد البشرية في رفع الأداء المالي لمؤسسة المركب الصناعي التجاري الحضنة المسيلة (مطاحن الحضنة بالمسيلة) وذلك من خلال:

- المبحث الأول: تقسيم عام حول مؤسسة المركب الصناعي التجاري الحضنة المسيلة.
- المبحث الثاني: تطبيق محاسبة الموارد البشرية وعلاقته برفع الأداء المالي لمؤسسة المركب الصناعي التجاري الحضنة المسيلة.

المبحث الأول: تقديم عام لمؤسسة المركب الصناعي التجاري الحضنة المسيلة

يتناول هذا المبحث التعريف بالمؤسسة التي تمت فيها الدراسة الميدانية المتمثلة في مؤسسة " المركب الصناعي التجاري الحضنة المسيلة "، من خلال تقديم نبذة تاريخية حول المؤسسة وعرض أهم منتجاتها، إضافة إلى تقديم هيكلها التنظيمي وبعض البيانات التقنية والاقتصادية والمالية، ولذلك سنتطرق في هذا المبحث إلى منهجية الدراسة الميدانية وتحليلها للوصول إلى النتائج المرجوة

المطلب الأول: التعريف بمؤسسة المركب الصناعي التجاري الحضنة المسيلة

أولاً: نشأة المؤسسة الأم

بموجب مرسوم تنفيذي تحت وصاية وزير الصناعات والطاقة سنة 1963 أسست الشركة الوطنية للدقيق والقمح حيث شملت جميع القطاعات الخاصة بالمطاحن، واختصت في صناعة العجائن الغذائية والكسكس، وفي سنة 1982 إثر إعادة هيكلة الشركة الوطنية للمسامد والمطاحن والعجائن الغذائية والكسكسي سمباك انبثقت منها خمسة مؤسسات رئيسية موزعة على التراب الوطني، ودورها تغطية الولايات المتحدة المجاورة لها في توزيع مختلف منتجاتها وهذه المؤسسات هي:

1. مؤسسة الرياض بسيدي بلعباس؛
2. مؤسسة الرياض بالجزائر العاصمة؛
3. مؤسسة الرياض بتيارت؛
4. مؤسسة الرياض بقسنطينة؛
5. مؤسسة الرياض بسطيف.

وبموجب المرسوم التنفيذي رقم 82 / 367 بتاريخ 1982/11/27. نشأت المؤسسة الصناعية للحبوب ومشتقاتها بسطيف الرياض ثم انتقلت إلى الاستقلالية ابتداء من 1990/04/02.

واتخذت شكل شركة مساهمة برأسمال 5.000.000.000 دج، حيث نجد تركيبة رأسمالها الاجتماعي تتكون من:

6. 80%: الشركة القابضة العمومية الزراعية الغذائية؛
7. 11%: المؤسسات المالية والبنوك وشركات التأمين؛
8. 09%: أشخاص طبيعيين.

ويكمن النشاط الأساسي لمجمع الرياض سطيف في تحويل الحبوب (القمح الصلب واللين)، وإنتاج وتسويق المواد المشتقة كالسميد والدقيق والعجائن الغذائية والكسكسي.

ويشغل هذا النشاط باستغلال 16 مسمدة ومطحنة و5 وحدات للعجائن الغذائية والكسكسي، ويتشكل مجمع الرياض بسطيف من 10 شركات تابعة، 7 منها مختصة في تحويل القمح الصلب واللين موزعة عبر 6 ولايات (سطيف، مسيلة، برج بوعريريج، بجاية، بسكرة، ورقلة).

موفرة بذلك للسوق:

9. 3070 طن/يوم من السميد من القمح الصلب؛

10. 1130 طن/يوم من الدقيق من القمح اللين؛

11. 60 طن/يوم من العجائن الغذائية؛

12. 12 طن/يوم من الكسكسي؛

13. 6 طن/يوم من العجائن بدون غلوتين موجهة لمرضى الأمعاء؛

14. 6 طن/يوم من الدقيق اللين للأطفال؛

وما يهمنا هنا هي مؤسسة مطاحن الحضنة بالمسيلة التي هي محل الدراسة.

ثانيا: بطاقة فنية حول المركب الصناعي التجاري الحضنة بالمسيلة.

1. نشأة المركب الصناعي التجاري الحضنة بالمسيلة:

يقع المركب الصناعي التجاري الحضنة بالمسيلة التابع للشركة الفرعية حبوب قسنطينة، على بعد 02 كلم من وسط المدينة على جهة الجانب الشرقي على طريق الرابط بين ولايتي برج بوعريريج والمسيلة، بدأ بناؤه سنة 1980 حيث تم تشغيله لأول مرة سنة 1982، وقد عرف المركب التجاري الصناعي الحضنة بالمسيلة عدة تغييرات في اسمه التجاري حيث كان يطلق عليه وحدة انتاجية تابعة لرياض سطيف سابقا، ثم مؤسسة مطاحن الحضنة شركة ذات أسهم تابعة لمجمع رياض سطيف، حيث حولت وحدة الرياض بالمسيلة إلى شركة في شكل مساهمة مطاحن الحضنة وهذا في 02 أكتوبر 1997 على مساحة 30755م² منها 12555م² مغطاة.

أسست الشركة التابعة "مطاحن الحضنة في 1997.10.01 (مستخلص محضر مجلس الإدارة رقم 06، جلسة يوم 1997.09.07، تحولت إلى شركة تابعة، شركة مساهمة ب تاريخ 1997.10.01 بمبلغ رأس المال الاجتماعي 60.000.000 دج ابتداء من 1997.10.01، تم رفعه في 1998.04.30 إلى 479.000.000 دج وفي 2007 بلغ 1.449.460.000 دج.

سنة 2016 أجري تقسيم جديد في الهيكل التنظيمي للمؤسسة الأم، واصبحت شركة مطاحن الحضنة بالمسيلة تابعة للشركة الفرعية حبوب قسنطينة.

2. أهداف المركب الصناعي التجاري الحضنة بالمسيلة:

تنشط مؤسسة المركب الصناعي التجاري الحضنة مسيلة في بيئة تسودها منافسة قوية وشديدة من بين 24 منافس لها داخل الوطن ولذا فإنها مؤسسة تسعى الى تحقيق أهداف أهمها:

- تعظيم أقصى ربح الناتج عن الفرق بين سعر البيع والتكلفة النهائية؛
- زيادة الإنتاجية قدر المستطاع عن طريق الاستعمال الأمثل لوسائل الإنتاج وتحسين نوعيته؛
- إرضاء الزبون وذلك عن طريق محاولة تقديم سلع ذات جودة عالية؛
- التسيير الأحسن للموارد البشرية داخل المؤسسة وخلق روح العمل في نفوسهم؛
- تحقيق الاكتفاء الذاتي للمنطقة وذلك بتمويل السوق المحلية بالمنتجات الوطنية؛
- التوفير الدائم لسد حاجيات المستهلك بمادتي السميد والفريشة؛
- خلق جو تنافسي على مستوى الوحدة بين مختلف المصالح داخل المؤسسة ومختلف الموارد البشرية للزيادة في الإنتاجية.

المطلب الثاني: تنظيم نشاط ومهام مؤسسة المركب الصناعي التجاري الحضنة المسيلة

أولاً: الوحدات الانتاجية بالمركب الصناعي التجاري الحضنة بالمسيلة

➤ يتكون من مطحنة واحدة حيث تم إنجازها من طرف الشركة التركية من نوع «MOLINO» مولينو وتاريخ بداية استغلالها سنة 2015 وتبلغ طاقتها الإنتاجية 3000 قنطار يوميا بتكلفة إنجاز إجمالية قدرها 220.915.480.55 وارتفعت القدرة الإنتاجية ب: 242.202.253.51 دج.

➤ يتكون من مسمدة جديدة وقد تم إنجازها من طرف الشركة الإيطالية من نوع «Golfito» قول فيطو وتاريخ بداية استغلالها سنة 1993 وتبلغ طاقتها الإنتاجية 4000 قنطار يوميا بتكلفة إنجاز إجمالية قدرها 563.986.101.84 دج.

ثانياً: قدرات مؤسسة المركب الصناعي التجاري الحضنة المسيلة

البطاقة الفنية للشركة التابعة:

- قدرة الطحن: 4.000 قنطار/يوميا من القمح الصلب
1.500/يوميا من القمح اللين.
- قدرة الانتاج: 2.560 قنطار/يوميا من السميد (سميد ممتاز ب: 64% نسبة الاستخلاص)
1.110 قنطار/يوميا من الدقيق (دقيق خبز ب: 74% نسبة استخلاص).

- قدرة تخزين: 125.000 قنطار (قمح صلب 62.500 قنطار - قمح لين 62.500 قنطار).

- طاقة الحمولة للمواد الأولية، حيث أن عدد الوحدات 19 وحدة والحمولة المقيدة 330 طن.

- أما المنتجات بمختلف أنواعها حسب إحصائيات سنة 2009 فهي كالاتي: السميد 199.283 قنطار، الدقيق 209.629 قنطار، بقايا الطحن 189.004 قنطار، العجائن الغذائية 531 قنطار.

رقم الأعمال المنجز خلال سنة 2017 = 2.938.000.000.58 دج.

ثالثا: وظائف مؤسسة المركب الصناعي التجاري الحضنة المسيلة

- الوظيفة الإدارية: وهي وظيفة غير منتجة ولكنها ضرورية ولها من الأدوار ما يلي:

- ضمان التسيير الإداري (سير الملفات، الاتصالات التوجيهية..... إلخ)

- ضمان التسيير المالي والمحاسبي (المالية، التسجيلات، التقييم..... إلخ)

- ضمان النشاط المصالح التقنية والإنتاجية (الدراسات، التموين، صيانة التجهيزات، الإنتاج، تسيير الملفات التقنية... إلخ)

- الوظيفة الإنتاجية تتمثل في الأدوار التالية:

- تسجيل طلبات الزبائن وتحقيقها.

- بيع المنتجات التامة المتمثلة في السميد والفرينة والمنتجات الثانوية المتمثلة في النخالة والكسكسي..... إلخ.

رابعا: مراحل العملية الإنتاجية بالمركب الصناعي التجاري الحضنة المسيلة

إن العملية الإنتاجية بهذه المؤسسة تركز على تحويل المواد الأولية المتمثلة في القمح الصلب والقمح اللين للحصول على منتجات تامة الصنع كالسميد والفرينة بمختلف أنواعها، وكذلك الحصول على بقايا الطحن المتمثلة في النخالة، ويتم هذا على مستوى عدة مراحل وهي:

1. مرحلة التموين الداخلي: وهي مرحلة انتقال المادة الأولية من صوامع التخزين التابعة لمصلحة تسيير المخزونات إلى

مخازن الورشات، وتكون هذه العملية مستمرة ولا تتوقف إلا في بعض الحالات مثل (تعطل آلات الطحن، أو

التخفيض من الانتاج، أو نقص في عملية التموين)، ويتم انتقال المواد الأولية عن طريق ناقل ألي بين صوامع

التخزين والوحدات الإنتاجية.

2. مرحلة التنظيف الأولى: بعد تموين مخازن الورشات تلي ذلك عملية التنظيف الأولى، حيث تمر كميات القمح

داخل الألة الخاصة بالتنظيف الأولى التي تقوم بتنقية القمح من الزوائد والشوائب الكبيرة، حيث توجد الات خاصة

- لتنقية القمح من مادة الحديد، وأخرى تقوم بتصفية الحجارة والحصى، ومن خلال هذه المرحلة يكون القمح قد زالت منه معظم الشوائب والأوساخ.
3. **مرحلة التنظيف النهائي:** في هذه المرحلة تنتقل كميات القمح بواسطة مضخات هوائية إلى نوع ثاني من أجهزة التنظيف، حيث تتميز هذه الأجهزة بأنها تقوم بحركات اهتزازية لحبيبات القمح ولها ميل محدد للسطح الذي فوّه كميات القمح، حيث يتم تدحرج حبيبات القمح إلى الأسفل، وتجمع في مجاري التخزين، أما باقي الشوائب المتبقية من عملية التنظيف الأولى فإنها ترسل إلى الأعلى إلى سلة الأوساخ.
4. **مرحلة إضافة المياه:** تكون لكميات القمح الصافية المخزنة درجات رطوبة مختلفة، وهنا يقوم مسؤول الإنتاج بإضافة كميات من الماء حتى تصبح درجة الرطوبة ما بين 15 و15.8%، حيث هذه الدرجة محددة وفقا لمعايير تقنية، وذلك من أجل تسهيل عملية الطحن فيما بعد، وكذلك لمساعدة فصل الغلاف الخارجي الذي تنتج عنه بقايا الطحن، وهناك أجهزة خاصة تقوم بتحديد كميات الماء المضافة وأخرى لمراقبة درجات الرطوبة.
5. **فترة الانتظار التقني:** من أجل امتصاص القمح لكميات الماء المضافة فانه يتطلب وقتا للقيام بذلك، بالإضافة إلى رفع درجات الرطوبة إلى المستوى المرغوب، وتختلف فترة الانتظار حسب نوعية القمح، حيث نجد أن متوسط الانتظار للقمح الصلب هو 4 ساعات، بينما القمح اللين يصل حتى 8 ساعات، وكذلك حسب درجة الرطوبة الأولية في المادة التي تتراوح بين 7 إلى 10%.
6. **عملية الطحن:** في هذه المرحلة تقوم الآلات الطحن بكسر حبيبات القمح وفقا لمتطلبات التقنية الموضوعية من طرف مصلحة الإنتاج، وذلك من أجل الحفاظ على خصوصية حبة القمح، وكذلك لفصل الغلاف الخارجي عن اللب.
7. **عملية الغريلة:** تلي كل عملية طحن مباشرة عملية غريلة، حيث تمر جزيئات القمح المكسورة على غربال مصنف تقنيا حسب درجات انفتاح وانغلاق المسامات، وتنتج عن هذه العملية إما جزيئات خشنة ترجع لعملية الطحن مجددا، وإما مادة جاهزة قابلة للتصنيف، وتشكل عمليتي الطحن والغريلة حلقة مغلقة أي لا تتوقف عملية الطحن حتى يتم تصنيف الجزيئات إلى مادة جاهزة.
8. **مرحلة تجميع الأصناف وتخزينها:** ينتج عن عملية الغريلة تصنيف الجزيئات حيث يعبر كل صنف على نوع من المنتج، ويسلك كل صنف مجرى معين ينتهي به المطاف إلى صوامع التخزين للمواد الجاهزة.
9. **مرحلة التوضيب والتخزين:** بعد عملية التخزين في صوامع الورشات للمادة الجاهزة تأتي عملية التوضيب، حيث يقوم العامل بتحضير الأكياس، وبمجرد وضع الكيس على فتحة قنوات التفريغ والضغط على الزر تتم عملية التفريغ تلقائيا مع الوزن المحدد، ومن ثم مرور الأكياس على آلة الخياطة بعد وضع بطاقة البيانات الخاصة للمنتج (مثل تاريخ الإنتاج، ومدة الاستهلاك...).
- وبعد ذلك يتم إخراج المنتج من الورشات إلى مساحات التخزين بناقلات خاصة، ومنها يصبح المنتج جاهزا للتسويق.

وسنعرض أهم مكونات ووظائف هذه الشركة وخصائصها والجدير بالذكر أن الهيكل التنظيمي للمؤسسة عرف بعض التغييرات وهذا أهم ما جاء فيه:

أولاً: المديرية العامة: يشرف على سيرها مدير وحدة له عدة مهام أهمها:

- التنسيق بين مختلف مصالح المؤسسة؛
 - التنسيق بين الوحدة ومثيلاتها من نفس القطاع؛
 - التنسيق بين الوحدة والمؤسسة الأم.
- وتستعين المديرية العامة بعدة مصالح تتمثل في:
- 1- الأمانة العامة: تابعة للمدير العام وتقوم بتسجيل البريد الصادر والوارد، وطبع المراسلات الصادرة عن المديرية العامة.
 - 2- مكتب مساعد الأمن والرقابة: ومهمته حماية الشركة داخليا وكذا الوقاية خاصة من ناحية الحرائق، السرقة، وحركة مختلف وسائل النقل في الوحدة وحمايتها من مختلف الأخطار.
 - 3- المستشار القانوني: يقوم المدير العام باستشارته أو مناقشته في القرارات التي سوف تصدرها المؤسسة وذلك لتفادي الوقوع في خطأ قانوني، وهو محامي الشركة والمكلف بالمنازعات التي تدخل فيها سواء كانت بين الشركة ومورديها أو زبائنها أو داخل الوحدة.
 - 4- المحاسب: يقوم بمساعدة المدير العام في مراجعة الحسابات.
 - 5- مساعد مكلف بالتنوع: مكلف بمراقبة نوعية الإنتاج وفقا للمعايير المحددة سواء كانت هذه المعايير تخص الكمية، التغليف أو الجودة.

وتشرف المديرية العامة على كل من مديرية الاستغلال ومديرية الإدارة والمالية:

ثانياً: مديرية الاستغلال:

تتمثل مهمة مدير الاستغلال تزويد المدير العام بكل المعلومات الخاصة بالاستغلال، وتنقسم هذه الدائرة إلى خمسة مصالح:

1- مصلحة التموين: وهذه المصلحة خاصة بدخول المواد واللوازم الخاصة بعملية الاستغلال وتنقسم إلى

فرعين هما:

- فرع التعيير وشراء الحبوب: ومهمته شراء الحبوب وتعيير النوعية.
- فرع المشتريات: وهذا الفرع خاص بتسجيل كل عمليات الشراء.

2- **مصلحة الصيانة:** مهمتها إصلاح التعطيلات الخاصة بألة الإنتاج، وتشغيل هذه الأجهزة 24 ساعة/24 ساعة، وتتفرع هذه المصلحة إلى:

- فرع الإلكترونيك والكهرباء: ومهمته صيانة التجهيزات الكهربائية؛
- فرع الميكانيك العام: وهو فرع خاص بصيانة آلة الطاحنة والشاحنات.

3- **مصلحة الإنتاج:** مهمتها خاصة بالعملية الإنتاجية الكاملة، أي من بدء دخول المادة الأولية إلى خروجها كمادة مصنعة مروراً بكل دورات العملية الإنتاجية، وتتم برسم وتنظيم مخطط الإنتاج وعمليات تنفيذه في ورشات الإنتاج، والعمل على احترام كل مراحل الإنتاج وطرق تنفيذها، وتنقسم المصلحة إلى مصنعين هما:

- **مصنع التحويل رقم(01):** يضم الات تحويل القمح الصلب إلى سميد بطاقة إنتاجية قدرها 5000 قنطار خلال 24 ساعة.

- **مصنع التحويل رقم(02):** يضم الات تحويل القمح الصلب واللين إلى سميد وفرينة على الترتيب بطاقة إنتاجية 1500 قنطار من القمح الصلب و1500 قنطار من القمح اللين خلال 24 ساعة.

كما أن هذه المصلحة تتفرع إلى ثلاثة فروع:

فرع محاسبة المواد، فرع الطحن والإنتاج، فرع الشحن والتوضيب.

4- **مصلحة تسيير المخزونات:** تتكفل بتخزين المواد الأولية والمنتجات ودورها الرئيسي هو تسجيل حركة المخزون والقيام بعمليات الجرد الشهرية والسنوية، وتتفرع إلى ثلاثة فروع متمثلة في: فرع استقبال وتخزين الحبوب، فرع تسيير مخزونات الأكياس، فرع تسيير قطع الغيار والتجهيزات.

5- **مصلحة التسويق:** بعد خروج المنتج من الدورة الإنتاجية تقوم هذه المصلحة ببيع وتصريف المنتج وتنقسم هذه المصلحة إلى فرعين هما:

- فرع التوزيع: ويقوم ببيع المنتجات حسب الزبائن الموقعين على دفاتر التوريد؛
- فرع المبيعات: وهو فرع مكلف بتسجيل كل عمليات البيع التي قام بها فرع التوزيع.

ثالثاً: مديرية الإدارة والمالية:

ومهمتها إدارة المصالح المالية والتنسيق بينها، وتمثل في:

1- **مصلحة المحاسبة والمالية:** تعتبر من أهم المصالح حيث ان لها علاقة مع جميع المصالح الأخرى ويقع على عاتقها تسجيل كل العمليات المتعلقة بالنشاط التجاري مع الوحدات، وتتفرع هذه المصلحة إلى: فرع المالية والصندوق، فرع المحاسبة العامة، فرع المحاسبة والمبيعات.

2- **مصلحة الموارد البشرية:** لها علاقة مباشرة مع العمال حيث تهتم بالشؤون الإدارية للعمال، وتتفرع هذه المصلحة إلى ثلاثة فروع وهي:

- فرع تسيير المستخدمين؛

• فرع الأجور؛

• فرع الخدمات الاجتماعية.

3- مصلحة الوسائل العامة: وهي التي تشرف على جميع التجهيزات والوسائل العامة داخل المؤسسة.

رابعا: الموقع

- **موقع الوحدة:** تقع رياض الحضنة على الطريق الوطني المؤدي من ولاية المسيلة إلى ولاية برج بوعرييج على أطراف المدينة، يحدها غربا هذا الأخير أي الطريق الوطني، وشرقا تحدها مساحات زراعية وهي مستعملة لإنتاج ثمار المشمش بالإضافة إلى مادة القمح ضمن البساتين وخارجها، وبالتحديد يحدها وادي ولاية المسيلة، شمالا هي بمحاذاة مجمع سكني حيث يسكنه الكثير من عمال المؤسسة، أما جنوبا فتحدها مساحة خالية، وما يمكن الإشارة إليه أن الوحدة تبعد حوالي ثلاثة كلم عن مصدر التوريد المتمثل في الديوان الجهوي للحبوب ومشتقاتها بالمسيلة الواقع في المنطقة الصناعية جنوب الولاية المتمثل في الممول الرئيسي والوحيد للمؤسسة.
- **موقع قنوات التوزيع:** قنوات التوزيع المستغلة من طرف الوحدة التابعة مطاحن الحضنة في مجملها هي عبارة عن بنايات مستأجرة، ماعدا واحدة وهي نقطة البيع رقم 32 الواقع في وسط الولاية والتي مساحتها تقدر بـ: 40 متر مربع، وما يمكن الإشارة له أن جميع نقاط البيع الخاصة بالوحدة واقعة في وسط المدينة كما يلي:
- **نقطة بيع المعاضيد:** مساحتها 40 متر مربع، مستأجرة بموجب العقد رقم: 2006/12 بتاريخ 2006/01/03 الصادر عن مكتب التوثيق موسى موسي بمبلغ: 5500 دج شهريا.
- **نقطة البيع الديس:** مساحتها 40 متر مربع، مستأجرة بموجب العقد رقم: 2005/1568 بتاريخ 2005/09/24 الصادر عن مكتب التوثيق عمر زيتوني بمبلغ: 4800 دج شهريا.
- **نقطة بيع اشبيليا:** مساحتها 58 متر مربع، مستأجرة بموجب العقد رقم: 2005/3710 بتاريخ 2005/09/22 الصادر عن مكتب التوثيق عبد القادر بوخلط بمبلغ: 4100 دج شهريا.
- **نقطة البيع أولاد عدي:** مساحتها 32 متر مربع، مستأجرة بموجب العقد رقم: 2005/1738 بتاريخ 2005/10/29 الصادر عن مكتب التوثيق عمر زيتوني بمبلغ: 5000 دج شهريا.
- **نقطة البيع عين الخضراء:** مساحتها 54 متر مربع، مستأجرة بموجب العقد رقم: 2005/1840 بتاريخ 2005/10/16 الصادر عن مكتب التوثيق موسى موسي بمبلغ: 5500 دج شهريا.
- **نقطة البيع برهوم:** مساحتها 40 متر مربع، مستأجرة بموجب عقد بلدي بمبلغ: 4500 دج شهريا.
- **نقطة البيع 32:** مساحتها 40 متر مربع، وهي ملك للوحدة.

المطلب الثالث: بعض البيانات التقنية والاقتصادية والمالية للمركب الصناعي التجاري الحضنة المسيلة

أولا: البيانات التقنية

➤ الاستثمارات المنجزة:

- إعادة مصنع مطحنة الحضنة؛
- زيادة نقاط البيع الجنوب الكبير، الجزائر العاصمة... الخ؛
- استثمارات في النقل.

➤ تشكيلة منتجات المؤسسة:

- منتجات رئيسية سميد (ممتاز، عادي وكامل)، فرينة (عادية وممتازة)؛
- منتجات ثانوية: بقايا الطحن النخالة بنوعيتها من القمح الصلب واللين، سميد رطب رقم 3SF.

➤ يوجد في المركب الصناعي التجاري الحضنة المسيلة 12 ورشة

➤ مراحل العملية الإنتاجية:

- مرحلة التموين الداخلي؛
- مرحلة التنظيف الأولى؛
- مرحلة التنظيف النهائي؛
- مرحلة إضافة المياه؛
- فترة الانتظار التقني؛
- عملية الطحن؛
- عملية الغريلة؛
- مرحلة تجميع الأصناف وتخزينها؛
- مرحلة التوضيب والتخزين؛

ثم أخيرا يتم اخراج المنتج من الورشات الى مساحات التخزين بناقلات خاصة، ومنها يصبح المنتج جاهزا.

ثانيا: البيانات الاقتصادية

➤ كيفية الحصول على الموارد الأولية:

- مورد واحد وهو الديوان الوطني للحبوب

➤ كيفية التسويق: نقاط التوزيع خاصة بالمركب الصناعي التجاري الحضنة المسيلة:

- مباشرة: تجار الجملة والتجزئة؛

- غير مباشرة: الترويج والاعلام، محطات الإذاعة واللافتات الاشهارية والاشهار.

ثالثا: البيانات المالية للمركب الصناعي التجاري الحضنة المسيلة

فيما يلي يمكن تلخيص بعض البيانات المالية المتعلقة بالمركب الصناعي التجاري الحضنة المسيلة لسنتي 2019-2020:

جدول رقم (1): البيانات المالية بالمركب الصناعي التجاري الحضنة المسيلة لسنتي 2019-2020

الوحدة: دج

2020	2019	السنة
		البيانات المالية
3253289448.16	2.952.703.1907	رقم الأعمال
35620144.13	357320009.89	نتيجة السنة المالية
675687425.50	619892773.25	القيمة المضافة
419699828.41	403068084.88	اجمالي فائض الاستغلال

المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق المركب الصناعي التجاري الحضنة المسيلة

المبحث الثاني: تطبيق محاسبة الموارد البشرية وعلاقته برفع الأداء المالي بالمركب الصناعي التجاري الحضنة المسيلة

من خلال هذا المبحث سنتطرق الى واقع تطبيق محاسبة الموارد البشرية بالمركب الصناعي التجاري الحضنة المسيلة والى تقييم الأداء المالي بها وأخيرا مساهمة محاسبة الموارد البشرية في رفع الأداء المالي:

المطلب الأول: واقع تطبيق محاسبة الموارد البشرية بالمركب الصناعي التجاري الحضنة المسيلة

أولا: قياس تكلفة المورد البشري

من أجل قياس تكلفة المورد البشري سيتم اعتماد التكلفة التاريخية والتي تمثل التكلفة التي ستكبدها المؤسسة في سبيل الحصول على مواردها البشرية وتميئتها وتطويرها، ومن التكاليف التي تم الحصول عليها من المركب الصناعي التجاري الحضنة المسيلة هي مصاريف التدريب والتكوين وبالتالي سيتم اعتبارها كمقياس للموارد البشرية كما سيتم اعتبار مصاريف التدريب والتكوين كتكاليف معتمدة لقياس الموارد البشرية باعتبارها المصاريف الاستثمارية الوحيدة التي ينفقها المركب الصناعي التجاري الحضنة على موارده البشرية.

ثانيا: رسملة مصاريف التدريب والتكوين لسنة 2020:

بلغت مصاريف التدريب والتكوين التي أنفقتها المركب الصناعي التجاري الحضنة على كوارده لسنة 2020، والذي بلغ عددهم 61 كادر مبلغ 12522761.42 دج¹. سيتم رسملة هذه المصاريف بفتح حساب جديد خاص بالأصول البشرية (تم اقتراح ح 203). تتمثل قيمة كل مورد 205291.17 دج، وذلك بقسمة المبلغ الإجمالي لتكاليف التدريب على العدد الإجمالي لكوارد فرع المركب الصناعي التجاري الحضنة المسيلة، أي 61 كادر.

ثالثا: إطفاء قسط إهلاك الأصول البشري

يتم احتساب العمر الإنتاجي للموارد البشرية على أساس المدة المتوقعة للاحتفاظ بالمورد البشري، والتي تتأثر بعدة ظروف تختلف من شخص الى اخر مثل الظروف الصحية والاجتماعية ونسبة الرضى الوظيفي... الخ، إلا ان هذا النوع من المعلومات يرفض التصريح به من قبل الموظفين وهذا ما جعلنا نعتمد على مدة الاحتفاظ بالمورد البشري 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 و 60 سنة بالنسبة للرجل.

¹ هذه المصاريف تمثل 5 % من مجموع أعباء المستخدمين (حساب النتائج لسنة 2020).

الجدول رقم (2): اهتلاك الأصول البشرية للمركب الصناعي التجاري الحضنة المسيلة

5865.46	35	2055	2020	1995	1
7079.01	29	2045	2016	1985	2
7895.81	26	2042	2016	1987	3
5865.46	35	2052	2017	1992	4
5702.53	36	2047	2011	1987	5
7331.82	28	2042	2014	1982	6
6843.03	30	2039	2009	1984	7
6843.03	30	2038	2008	1983	8
5402.39	38	2030	1992	1970	9
5865.46	35	2028	1993	1968	10
5402.39	38	2031	1993	1971	11
5132.27	40	2033	1993	1973	12
5402.39	38	2032	1994	1972	13
6220.94	33	2041	2008	1981	14
9331.42	22	2031	2009	1971	15
7603.37	27	2036	2009	1981	16
5702.53	36	2045	2009	1985	17
7603.37	27	2038	2011	1983	18
10264.55	20	2046	2018	1991	19
6222.29	31	2048	2017	1988	20
6843.03	30	2048	2018	1993	21
6220.94	33	2028	1995	1968	22
6843.03	30	2045	2015	1985	23
5702.53	36	2050	2014	1990	24
6222.29	31	2045	2014	1985	25
6222.29	31	2047	2016	1987	26
5865.46	35	2051	2016	1991	27
6222.29	31	2048	2017	1988	28
6843.03	30	2035	2005	1980	29
5702.53	36	2050	2014	1990	30
6037.97	34	2049	2015	1989	31
6220.94	33	2048	2015	1988	32
7895.81	26	2040	2014	1985	33
5548.41	37	2029	1992	1969	34
5865.46	35	2027	1992	1967	35
5702.53	36	2029	1993	1969	36
6037.97	34	2027	1993	1967	37
5132.27	40	2033	1993	1973	38
6220.94	33	2040	2007	1980	39
6415.34	32	2039	2007	1979	40
5865.46	35	2043	2008	1983	41
5702.53	36	2044	2008	1984	42

5702.53	36	2045	2009	1985	43
6220.94	33	2042	2009	1982	44
6220.94	33	2042	2009	1982	45
6222.29	31	2040	2009	1980	46
5402.39	38	2048	2010	1988	47
6037.97	34	2044	2010	1984	48
5548.41	37	2027	1990	1967	49
5865.46	35	2027	1992	1967	50
6037.97	34	2027	1993	1967	51
5263.87	39	2032	1993	1972	52
5702.53	36	2029	1993	1969	53
8211.64	25	2035	2010	1975	54
5263.87	39	2050	2011	1990	55
6843.03	30	2043	2013	1983	56
6843.03	30	2037	2007	1977	57
6037.97	34	2043	2009	1983	58
5548.41	37	2029	1992	1969	59
5865.49	35	2043	2008	1983	60
6415.34	32	2025	1993	1965	61
382145.51	مجموع اهتلاكات الموارد البشرية				المجموع

المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق المركب الصناعي التجاري الحضنة المسيلة.

➤ حساب قسط اهتلاك الأصول البشرية

1. تعيين نسبة التقاعد: حيث توجد حالتين

الحالة الأولى: خاصة بالجنس الذكر

نسبة التقاعد = تاريخ الميلاد + 60

مثال: 2055 = 60 + 1995

الحالة الثانية: خاصة بالجنس الأنثى

نسبة التقاعد = تاريخ الميلاد + 55

مثال: 2042 = 55 + 1987

2. العمر الإنتاجي

العمر الإنتاجي = سنة التقاعد - تاريخ الدخول للمؤسسة

مثال في الحالة الأولى: 2055 – 2020 = 35

3. حساب قسط اهتلاك الأصل البشري الواحد

$$\text{قسط اهتلاك الأصل البشري الواحد} = \left(\frac{\text{مصاريف التدريب}}{61} \right) / \text{العمر الإنتاجي للعامل}$$

حسب المثال:

$$\text{قسط اهتلاك الأصل البشري الواحد} = (61/12522761.42) / 35 =$$

$$205291.17 =$$

بعد حساب أقساط اهتلاك الأصول البشرية كما هو موضح في الجدول أعلاه يتم تسجيل قسط الاهتلاك في

اليومية على النحو التالي:

	382145.51	الأصول البشرية		ح/203
382145.51		اهتلاك الأصول البشرية	ح/68203	

ينجر عن رسملة مصاريف التكوين والتدريب، وادراج قسط اهتلاك الأصول البشرية عدة تغييرات في القوائم المالية سواء بالنسبة للميزانية أو حساب النتائج، فبالنسبة للأصول نلاحظ ارتفاع نسبة قيمة الأصول المعنوية أما التغييرات التي تطرأ على حساب النتائج بعد تطبيق محاسبة الموارد البشرية فتتمثل في انخفاض حساب أعباء المستخدمين بقيمة مصاريف التدريب المرسملة، بعبارة أخرى بقيمة الأصول البشرية، كما يتم حساب اهتلاك الأصول البشرية بالقسط السنوي، هذا ما يؤدي الى زيادة في التكاليف، وبالتالي تخفيض النتيجة النهائية مما يؤدي الى انخفاض الالتزام الضريبي.

المطلب الثاني: تقييم الأداء المالي للمركب الصناعي التجاري الحضنة

سيتم قياس مؤشرات تقييم الأداء المالي قبل تطبيق محاسبة الموارد البشرية بالاعتماد على الوثائق المقدمة من طرف

المركب الصناعي التجاري المسيلة:

الجدول رقم(3): مؤشرات تقييم الأداء المالي قبل تطبيق محاسبة الموارد البشرية

2020	العلاقة الرياضية	مؤشرات تقييم الأداء المالي	
3.29	$\frac{\text{الأصول المتداولة}}{\text{الخصوم المتداولة}}$	نسبة التداول	نسب السيولة
2.94	$\frac{\text{الأصول المتداولة - المخزون}}{\text{الخصوم المتداولة}}$	نسبة التداول السريع	
2.74	$\frac{\text{مجموع النقدية}}{\text{مجموع الخصوم المتداولة}}$	نسبة النقدية	
0.4	$\frac{\text{صافي الربح بعد الفوائد والضرائب}}{\text{صافي المبيعات}}$	نسبة صافي الربح	نسب الربحية
0.08	$\frac{\text{صافي الربح بعد الضرائب}}{\text{اجمالي الأصول}}$	معدل العائد على إجمالي الأصول	
0.21	$\frac{\text{صافي المبيعات}}{\text{اجمالي الأصول}}$	معدل الدوران الإجمالي للأصول	
2.44	$\frac{\text{المبيعات}}{\text{الأصول المتداولة}}$	معدل دوران الأصول المتداولة	نسب النشاط
-19.07	$\frac{\text{تكلفة المبيعات}}{\text{المخزون}}$	معدل دوران المخزون	
1.67	$\frac{\text{صافي المبيعات}}{\text{رصيد المدينين}}$	معدل دوران المدينين	

الفصل التطبيقي: محاسبة الموارد البشرية ودورها في رفع الأداء المالي للمركب الصناعي التجاري الحضنة المسيلة

0.13	اجمالي الديون (الخصوم المتداولة + خصوم طويلة الأجل) اجمالي الأصول	نسبة الديون على اجمالي الأصول	نسب المديونية
------	--	-------------------------------	---------------

1.086.262.109 - دج	الأموال الدائمة - الأصول الثابتة	رأس المال العامل	نسب التوازن المالي
107608541.8 - دج	الأصول المتداولة - قيم جاهزة - الديون قصية الأجل - سلفيات مصرفية	الاحتياج في رأس المال العامل	
1193870651 - دج	رأس المال العامل - الاحتياج في رأس المال العامل	الخزينة	

المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق المركب الصناعي التجاري الحضنة المسيلة.

التعليق:

- نلاحظ من خلال الجدول نجد أن نسبة التداول مرتفعة قد بلغت 3.29، ذلك يعني أن المؤسسة محل الدراسة تستطيع تسديد ديونها من جهة، والحصول على قروض جديدة من جهة أخرى، هنا يمكن القول ان وضعها المالي جيد خلال سنة 2020.
- نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن نسبة التداول السريعة خلال 2020 محل الدراسة أكبر من ال 1 وهذا يعني أن المؤسسة لها القدرة على الوفاء بالتزاماتها دون اللجوء الى استخدام عنصر الأصول المتداولة الأقل سيولة كالمخزون.
- نلاحظ من خلال الجدول أن نسبة النقدية مرتفعة خلال 2020 مما يدل أن الوضع لدى المؤسسة جيد، وبالتالي لا يكون لها ترتيب للاقتراض من البنوك عند الحاجة.
- نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن نسبي الربحية متناقصة فمعدل العائد على اجمالي الأصول يعبر على نسبة الدخل المحقق على اجمالي الأصول المستثمرة في الاستغلال داخل المركب الصناعي التجاري الحضنة المسيلة.
- نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن نسبة معدل الدوران الاجمال للأصول منخفض وارتفاع في معدل دوران الأصول المتداولة وانخفاض شديد في معدل دوران المخزون ويقابله ارتفاع في معدل دوران المدينين، هذا راجع الى العناصر المكونة لكل نسبة والعمليات التي يقوم بها المركب الصناعي التجاري الحضنة المسيلة.

- نلاحظ من خلال الجدول انخفاض في نسبة الديون على اجمالي الأصول هذا راجع الى عدم اعتماد المركب الصناعي التجاري الحضنة المسيلة على اجمالي الديون، بالتالي فانه يعتمد على أمواله الخاصة دون اللجوء الى الديون.
- نلاحظ من خلال الجدول أن رأس المال العامل سالب هذا يعني أن على المركب الصناعي التجاري الحضنة المسيلة في هذه الوضعية يجب عليها البحث عن موارد لتغطية العجز في التمويل، وبالتالي مواجهة الصعوبات وضمان التوازن المالي.
- نلاحظ من خلال الجدول أن الاحتياج في رأس المال العامل سالب هذا يعني أن المؤسسة قد غطت كل احتياجات دورة الاستغلال بواسطة موارد الدورة.
- نلاحظ من خلال الجدول أن الخزينة سالبة هذا يعني المؤسسة اكتفت بالسيولة اللازمة فقط، في هذه الحالة المؤسسة في وضعية سيئة.

المطلب الثالث: مساهمة تطبيق محاسبة الموارد البشرية في رفع الأداء المالي للمركب الصناعي التجاري الحضنة المسيلة

أولاً: حساب مؤشرات الأداء المالي بعد تطبيق محاسبة الموارد البشرية

سيتم قياس مؤشرات تقييم الأداء المالي بعد تطبيق محاسبة الموارد البشرية بالاعتماد على الوثائق المقدمة من طرف المركب الصناعي التجاري الحضنة المسيلة:

الجدول رقم(4): مؤشرات الأداء المالي بعد تطبيق محاسبة الموارد البشرية

2020	العلاقة الرياضية	مؤشرات تقييم الأداء المالي	
2.69	$\frac{\text{الأصول المتداولة}}{\text{الخصوم المتداولة}}$	نسبة التداول	نسب السيولة
2.4	$\frac{\text{الأصول المتداولة - المخزون}}{\text{الخصوم المتداولة}}$	نسبة التداول السريع	
2.24	$\frac{\text{مجموع النقدية}}{\text{مجموع الخصوم المتداولة}}$	نسبة النقدية	
0.40	$\frac{\text{صافي الربح بعد الفوائد والضرائب}}{\text{صافي المبيعات}}$	نسبة صافي الربح	نسب الربحية

الفصل التطبيقي: محاسبة الموارد البشرية ودورها في رفع الأداء المالي للمركب الصناعي التجاري الحضنة المسيلة

0.08	$\frac{\text{صافي الربح بعد الضرائب}}{\text{اجمالي الأصول}}$	معدل العائد على إجمالي الأصول	
0.21	$\frac{\text{صافي المبيعات}}{\text{اجمالي الأصول}}$	معدل الدوران الإجمالي للأصول	نسب النشاط
2.4	$\frac{\text{المبيعات}}{\text{الأصول المتداولة}}$	معدل دوران الأصول المتداولة	
-19.07	$\frac{\text{تكلفة المبيعات}}{\text{المخزون}}$	معدل دوران المخزون	
1.67	$\frac{\text{صافي المبيعات}}{\text{رصيد المدينين}}$	معدل دوران المدينين	
0.15	$\frac{\text{اجمالي الديون (الخصوم المتداولة + خصوم طويلة الأجل)}}{\text{اجمالي الأصول}}$	نسبة الديون على إجمالي الأصول	نسب المديونية

5.527.528.507 دج	الأموال الدائمة - الأصول الثابتة	رأس المال العامل	نسب التوازن المالي
-1.076.085.418 دج	الأصول المتداولة - قيم جاهزة - الديون قصيرة الأجل - سلفات مصرفية	الاحتياج في رأس المال العامل	
5.635.137.049 دج	رأس المال العامل - الاحتياج في رأس المال العامل	الخزينة	

المصدر: من اعداد الطالبيين بالاعتماد على وثائق المركب الصناعي التجاري الحضنة المسيلة.

*جدول رقم (5): مؤشرات الأداء المالي قبل وبعد تطبيق محاسبة الموارد البشرية

مؤشرات تقييم الأداء المالي		قبل تطبيق محاسبة الموارد البشرية	بعد تطبيق محاسبة الموارد البشرية
نسب السيولة	نسبة التداول	3.29	2.69
	نسبة التداول السريعة	2.94	2.4
	نسبة النقدية	2.74	2.24
نسب المديونية	نسبة الديون على اجمالي الأصول	0.13	0.15

552752.8507	- 1086262.109	رأس المال العامل	نسب التوازن المالي
563513.7049	- 119387.651	الحزينة	

المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق المركب الصناعي التجاري الحضنة المسيلة.

التعليق:

من خلال الجدول رقم(5): نلاحظ أنه عند تطبيق محاسبة الموارد البشرية قد أثر إيجاباً على نسب التوازن المالي (رأس المال العامل والحزينة)، إضافة الى زيادة نسبة الديون على اجمالي الأصول من 13% الى 15% وقد خفض من كل نسب السيولة.

ثانيا: تحليل نتائج المقابلة

أجرينا عدة مقابلات مع بعض المسؤولين بمختلف أقسام المؤسسة والتي من بينها قسم الموارد البشرية وقسم المحاسبة والمالية بحيث تمحورت المقابلة على عدة محاور أهمها¹:

المحور الأول: ما مدى اهتمام المركب الصناعي الحضنة بمحاسبة الموارد البشرية

السؤال الأول: هل مؤسستكم تهتم بحاسبة الموارد البشرية؟

الجواب: يلقي جانب محاسبة الموارد البشرية اهتماما بالغا من طرف المؤسسة نظرا لأهميته الكبيرة فهو عنصر جد مهم لضمان سيرورة العمل في ظروف عادية والعمل على تحسينها؛

السؤال الثاني: ماهي المصلحة المهمة بمحاسبة الموارد البشرية؟

الجواب: المصلحة المهمة هي مصلحة المالية والمحاسبة أو مديرية المالية أو المحاسبة (الإدارة والمالية)؛

السؤال الثالث: ماهي الطرق المستخدمة في تقييم تكلفة الموارد البشرية؟

الجواب: الطريقة المستخدمة هي التكلفة التاريخية؛

التعليق: من خلال إجابات مدير مصلحة الموارد البشرية أنه لديه دراية واهتمام بمحاسبة الموارد البشرية واهتمامه يظهر في كونه يوجد بالمركب الصناعي التجاري الحضنة مصلحة مهمة بمحاسبة الموارد البشرية، إلا أن ذلك يتناقض بعدم وجود نظام معلومات محاسبي للموارد البشرية يهتم بتوفير كل المعلومات والبيانات المتعلقة بالموارد البشرية ومن جهة أخرى يؤكد وجود نظام معلومات لمحاسبة الموارد البشرية وهذا يدل على عدم اهتمام المؤسسة بحاسبة الموارد البشرية.

المحور الثاني: دراسة الأثر بين محاسبة الموارد البشرية والأداء المالي

السؤال الأول: ماهي المؤشرات المالية المستخدمة في مؤسستكم؟

الجواب: نسب التسيير؛

نسبة الربحية: تهدف هذه النسبة من حيث الاستخدام الى المقارنة التجارية للمنافسين والمساعدة على ضمان أن المؤسسة تتقن كل من التكاليف وأسعار مبيعاتها؛

¹ مقابلة مع رئيس قسم الموارد البشرية بتاريخ: 2021/05/17.

مقابلة مع رئيس قسم المالية والمحاسبة بتاريخ: 2021/05/19.

نسبة الربحية = النتيجة / رقم الأعمال.

نسبة الإنتاجية = رقم الأعمال / مجموع العاملين، أو القيمة المضافة / مصاريف المستخدمين؛

الربحية الاجمالية CAF = أقساط الاهتلاك + النتيجة / رقم الأعمال.

السؤال الثاني: للمورد البشري عدة تكاليف ماهي التكاليف التي تؤثر على الوضعية المالية لمؤسستكم؟

الجواب: التكاليف التي تؤثر في وضعية المؤسسة هي تكاليف التدريب والتكوين والأجور؛

السؤال الثالث: هل توجد تأثيرات أخرى لمحاسبة الموارد البشرية في مؤسستكم؟

الجواب: لا توجد تأثيرات أخرى غير تأثير الأداء المالي؛

السؤال الرابع: هل التكوين بالخارج أم بالجزائر أم معا وإذا كان بالجزائر كم وما هو تأثيره على الأداء المالي؟

الجواب: التكوين عندنا يكون داخل التراب الوطني ولا نستطيع حصر قيمته لأنه يتعرض الى عدة تغييرات ويؤثر بشكل كبير على الأداء المالي للمؤسسة؛

السؤال الخامس: هل يتم ادراج العنصر البشري ضمن القوائم المالية للمؤسسة؟

الجواب: نعم يتم ادراجه؛

السؤال السادس: ما تأثير محاسبة الموارد البشرية على الوضعية المالية للمؤسسة؟

الجواب: كلما كانت تكاليف الموارد البشرية منظمة بشكل جيد كلما أثرت بشكل إيجابي على الوضعية المالية للمؤسسة؛

السؤال السابع: كيف يكون هذا التأثير؟

الجواب: زيادة الربحية وزيادة الرضا الوظيفي؛

التعليق: من خلال استقراء نتائج هذه المقابلة فان المسؤول يبرر وجود محاسبة الموارد البشرية كعنصر مهم داخل المؤسسة ويبرز دورها ومكانتها وأهميتها لكن ذلك يتناقض مع الواقع مما يدفعنا للاعتقاد بعدم وجود محاسبة الموارد البشرية في المؤسسة ومن خلال المقابلة مع مختص الموارد البشرية تبين أن المعلومات التي تحصلنا عليها تتعلق بالموارد البشرية وليس لها علاقة بالموضوع محل الدراسة.

خلاصة الفصل:

من خلال نتائج المقابلة مع المسؤولين محل الدراسة وكل ما تطرقنا اليه في هذا الفصل من تقديم عام لمؤسسة المركب الصناعي التجاري الحضنة المسيلة، نشأتها، أهدافها، مهامها، وظائفها، ومراحل العملية الإنتاجية نجد أن جانب محاسبة الموارد البشرية يلقي اهتماما بالغاً من طرف المؤسسة نظراً لأهميته الكبيرة فهو عنصر جد مهم لضمان سيرورة العمل في ظروف عادية والعمل على تحسينها، واما من خلال بياناتها المالية تبين لنا رقم أعمال مؤسسة المركب الصناعي التجاري الحضنة المسيلة ونتيجة سنتها المالية في تطور مستمر من سنة الى أخرى، ونجد أيضاً ارتفاع في نسبة قيمة الأصول المعنوية، ومن خلال المقارنة بين مؤشرات تقييم الأداء المالي قبل وبعد تطبيق محاسبة الموارد البشرية نجد أنه هناك تغير واضح في بعض النسب.

نستنتج من خلال هذه الدراسة الميدانية للمؤسسة محل الدراسة أنه توجد علاقة تأثير لمحاسبة الموارد البشرية على تقييم الأداء المالي انطلاقاً من محاسبة الموارد البشرية.

مَجْلَدُ الْعِلْمِ وَالْحِكْمَةِ
مَجْلَدُ الْعِلْمِ وَالْحِكْمَةِ

على ضوء ما ورد في هذه الدراسة يمكن القول ان محاسبة الموارد البشرية قد يواجه تطبيقها الكثير من الصعوبات التي لا بد من معرفتها والعمل على إزالتها للتمكن من تطبيقها بنجاح ومن أهم هذه الصعوبات هي الجوانب الأخلاقية والسلوكية التي تعارض فكرة اعتبار الأفراد كمتلكات للمؤسسة كباقي الأصول الأخرى وصعوبة الاعتماد نسبة الاستنفاد السنوية لقيمة الأصول.

تعد عملية تقييم الأداء المالي طريقة يمكن من خلالها مراقبة نشاط المؤسسة الاقتصادية، واتخاذ القرارات التي تعمل على تحقيق أهداف المؤسسة بفعالية، إذ أن للجانب المالي في المؤسسة أهمية كبيرة وذلك لما له من تأثير على مستقبل المؤسسة واستمرارها. من خلال الدراسة يمكن القول ان محاسبة الموارد البشرية لها علاقة بالأداء المالي حيث لها أهمية كبيرة على الوضعية المالية للمؤسسة حيث تساعد بتوفير معلومات لتقييم الأداء المالي للمؤسسة.

اختبار الفرضيات:

الفرضية الأولى: تعتبر عملية تقييم الأداء المالي عملية مقارنة بين الأهداف المخططة مسبقا والأهداف التي تم التوصل اليها للتعرف على الانحرافات وأسبابها ومن أهم مؤشراتنا نسب التوازن المالي.

من خلال الدراسة النظرية ودراسة الحالة وتحليلنا لمعطيات مؤسسة المركب الصناعي التجاري الحضنة المسيلة اتضح أن عملية تقييم الأداء المالي عملية مقارنة بين الأهداف المخططة مسبقا والأهداف التي تم التوصل اليها ومن أهم مؤشراتنا نسب النشاط ونسب التوازن المالي إضافة الى نسب السيولة ونسب الربحية، وهذا ما يؤكد صحة الفرضية الأولى.

الفرضية الثانية: يساهم تطبيق محاسبة الموارد البشرية في تحسين الأداء المالي للمركب الصناعي التجاري الحضنة المسيلة.

من خلال دراستنا النظرية والتطبيقية لمؤشرات تقييم الأداء المالي ومختلف المؤشرات المالية بالمركب الصناعي التجاري الحضنة المسيلة نجد أن تطبيق محاسبة الموارد البشرية يساهم بشكل كبير في التأثير إيجابا على بعض مؤشرات الأداء المالي خاصة نسب السيولة ونسب الربحية، وعليه تطبيق محاسبة الموارد البشرية يؤثر في الأداء المالي، وهذا ما يؤكد صحة الفرضية الثانية.

النتائج:

من خلال دراستنا النظرية والميدانية تم الوصول إلى مجموعة من النتائج أهمها:

- إن مفهوم محاسبة الموارد البشرية مفهوم جديد، إذ أنه يحظى باهتمام كبير من قبل معدي ومستخدمي القوائم المالية وذلك لأهمية المورد البشري في ضل اقتصاد المعرفة؛
- الأداء المالي يمثل المفهوم الضيق لأداء المؤسسات حيث يركز على استخدام المؤشرات المالية لقياس مدى إنجاز الأهداف؛
- يساعد تقييم الأداء المالي على معرفة الوضعية المالية للمؤسسة؛

خاتمة

- من خلال تحليل نتائج المقابلة أن المركب الصناعي التجاري الحضنة المسيلة ليس لديه معرفة بمحاسبة الموارد البشرية؛
- مؤشرات التوازن المالي ونسب السيولة ونسب النشاط، تعتبر من أهم الأدوات المعتمدة لتحليل الوضعية المالية في المؤسسة الاقتصادية؛
- تعتبر محاسبة الموارد البشرية أداة لتحديد وقياس البيانات المتعلقة بالموارد البشرية لمساعدة متخذي القرار؛
- يؤدي تطبيق محاسبة الموارد البشرية الى إحداث تغييرات جوهرية في قوائمها المالية حيث تؤدي الى زيادة في قيمة أصول المؤسسة.

الاقتراحات:

- انطلاقا من النتائج التي تم التوصل إليها وما تم دراسته في الفصلين النظري والتطبيقي، نقوم بصياغة جملة من الاقتراحات كالاتي:
- على مؤسسة المركب الصناعي التجاري الحضنة المسيلة أن تعتمد على النماذج الرياضية والاحصائية في تقييم أدائها المالي ودراسة وضعيتها المالية؛
 - من خلال التبرص الذي قمنا به رأينا أنه من الضرورة قيام مؤسسة المركب الصناعي التجاري الحضنة المسيلة بتأهيل وتكوين عمالها بما في ذلك المحاسبين الماليين؛
 - جذب الرأسمال البشري وتكوينه وتدريبه وذلك بإتباع سياسات الإغراء والتحفيز فالمركب الصناعي التجاري الحضنة المسيلة بحاجة لمثل هذه الكفاءات؛
 - ضرورة التنسيق والتكامل في تقييم الأداء المالي وذلك بالتركيز على المقاييس المالية والغير المالية؛
 - في حال تطبيق محاسبة الموارد البشرية يفضل تحديد قيمة وتكلفة الموارد البشرية بناء على مبدأ التكلفة التاريخية لكونه أكثر موضوعية ولسهولة تطبيقه.

افاق مستقبلية:

- إن دراستنا لم تلم بجميع الجوانب والتفاصيل المتعلقة بالموضوع اذ يبقى مجرد محاولة تشويه مجموعة من النقائص لعلها تكون منطلقا لبحوث أخرى مثل:
- أثر نظم معلومات محاسبة الموارد البشرية على أداء العاملين في الفنادق الجزائرية؛
 - القياس المحاسبي لرأس المال البشري وأثره في رفع كفاءة الأداء المالي.

قَالَ يَا قَوْمِ إِنِّي كُنْتُ مِنَ الْمُرْسَلِينَ
إِنِّي آنس منكم ما كنتم تنكرون

قائمة المراجع:

الكتب باللغة العربية:

- أبو المكارم وصفي، دراسات متقدمة في مجال المحاسبة المالية، ط2، الدار الجامعية الجديدة، الإسكندرية، 2004.
- أسعد حميد العلي، الإدارة المالية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2013.
- الحيايبي وليد، دراسات في المشاكل المحاسبية المعاصرة، دار أحمد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007.
- السعيد فرحات جمعة، الأداء المالي لمنظمات الأعمال والتحديات الراهنة، دار المريخ للنشر، الرياض، 2000.
- الياس بن الساسي، التسيير المالي (الإدارة المالية) دروس وتطبيقات، عمان، الأردن، دار وائل للنشر والتوزيع، 2006.
- الياس بن ساسي، يوسف قريشي، التسيير المالي، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006.
- حمزة محمود الزبيدي، الإدارة المالية المتقدمة، دار الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
- حنفي عبد الغفار، الإدارة المالية، جامعة الإسكندرية، مصر 1990.
- سعيد يس عامر، الإدارة وتحديات التغيير، مركز وايد سيرفكس للاستثمار والتطوير الإداري، مصر، 2001.
- شعيب شنوف، المحاسبية محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير الدولية، ج1، مكتبة الشركة الجزائرية، الجزائر، 2008.
- عادل محمد محمد حسن، القياس والإفصاح ودورهما في محاسبة تكاليف الموارد البشرية في القطاع المصرفي، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مصر، 2015.
- عبد الرحمان العايب، التحكم في الأداء الشامل للمؤسسة الاقتصادية في ظل تحديات التنمية المستدامة، جامعة فرحات عباس سطيف، الجزائر، 2011.
- د. علاء فرحان طالب، الحوكمة المؤسسية، دار صفاء للنشر والتوزيع عمان، الطبعة الأولى، 2011.
- علي عبد الله شاهين، نظرية المحاسبة، مكتبة أفاق للطباعة والنشر والتوزيع، غزة، فلسطين، 2011.
- مؤيد الفضل وآخرون، المشاكل المحاسبية المعاصرة، دار حامد للنشر، عمان، الأردن، 2002.
- مجيد كرني، تقويم الأداء باستخدام النسب المالية، دار المناهج للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2007.
- محمد يونس خان، هاشم صالح غرابية، الإدارة المالية، عمان، الأردن، مركز المكتب الأردني، 2013.
- محمود الخطيب، الأداء المالي وأثره على عوائد أسهم الشركات، عمان، الأردن، ط1، دار حامد للنشر، 2010.
- موسى اللوزي، التنظيم وإجراءات العمل، دار وائل للنشر، الأردن، الطبعة الأولى، 2002.
- ناصر دادي عدون، نواصر فتحى، دراسة الحالات المالية، دار الأفاق، الجزائر، 1991.
- ناظم حسن عبد السيد، محاسبة الجودة، مدخل تحليلي، دار الثقافة، عمان، 2009.

✚ وائل محمد صبحي ادريس، طاهر محمد بن منصور الغالي، أساسيات الأداء وبطاقة تقييم المتوازن، دار وائل للنشر 2009.

الرسائل والأطروحات:

✚ الجعيدي، سناء عبد الهادي، دور وأهمية القياس المحاسبي للموارد البشرية في الجامعات الفلسطينية في قطاع غزة، رسالة ماجستير، غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2007.

✚ بنه حيزية، أهمية التخطيط المالي في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة مؤسسة بوفال، وحدة المسبك بالبروقية، رسالة ماجستير في علوم التسيير- كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة المدية، غير منشورة، 2010-2011.

✚ حدة نصري، معوقات تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الجزائرية، دراسة حالة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، مذكرة أكاديمية لنيل شهادة ماستر أكاديمي، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة محمد بوضيف، المسيلة، الجزائر، 2019.

✚ حمد فهد ديسان المطيري، تطبيق نظام محاسبة الموارد البشرية في الشركات المساهمة العامة بدولة الكويت، رسالة ماجستير، كلية الأعمال، قسم المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، 2010.

✚ دادن عبد الغني، قياس وتقييم الأداء المالي، في المؤسسات الاقتصادية نحو إرساء نموذج للإنذار المبكر باستعمال المحاكات المالية (حالة بورصتي الجزائر وباريس)، أطروحة دكتورا، جامعة الجزائر، 2007.

✚ زيدي البشير، دور التقارير المالية في تحسين الأداء للمؤسسة دراسة ميدانية في مجمع صيدال، رسالة ماجستير تخصص محاسبة وتدقيق، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم وعلوم التسيير، جامعة البليدة، غير منشورة، أكتوبر 2011.

✚ سالم فضل، مدى أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره على اتخاذ القرارات المالية، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2008.

✚ لبوخ عماد، بن ناصر عبد الحكيم، أثر محاسبة الموارد البشرية على الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية، دراسة حالة مؤسسة مطاحن الحضنة المسيلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، مذكرة أكاديمية لنيل شهادة ماستر أكاديمي، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة محمد بوضيف، المسيلة، الجزائر، 2019.

✚ لعبي هاتو خلف ابو علي، إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المصارف التجارية العراقية، رسالة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد، الأكاديمية العربية بالدنمارك، 2011.

✚ مشعل جهاز المطري، تحليل وتقييم الأداء المالي لمؤسسة البترول الكويتية، قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط 2010-2011.

✚ نبيل قبلي، دور مبادئ الحوكمة في تفعيل الأداء المالي لشركات التأمين، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، شعبة علوم اقتصادية، تخصص محاسبة، مالية وبنوك، جامعة حسين بن بوعلي، الشلف، 2017.

✚ نوبلي نجلاء، استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب، رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، الطور الثالث في العلوم التجارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014-2015.

المجلات والملتقيات:

- ✚ الشيخ، الداوي، تحليل الأسس النظرية لمفهوم الأداء، مجلة الباحث، جامعة الجزائر، العدد 7، 2009.
- ✚ العمري، أحمد، بدور، جمال، أثر الاندماج على الأداء المالي والربحية، دراسة تطبيقية على البنوك التجارية الأردنية، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، العدد 73، 2001.
- ✚ أيمن عبد الله محمد أبو بكر، نحو إطار مقترح لتطبيق نظام محاسبة الموارد البشرية بالجامعات السودانية مجلة العلوم الاقتصادية، عمادة البحث العلمي، جامعة الخرطوم للعلوم والتكنولوجيا، السودان، 2015.
- ✚ جمعة، كمال، منهج جديد لقياس قيمة خدمات المورد البشري، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، مجلد 18(1)، 2013.
- ✚ حاج قويدر قورين، التأصيل والقياس المحاسبي لرأس المال البشري في منظمات الأعمال الحديثة، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد 15، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2014.
- ✚ حمادة، رشا، القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية وأثره في القوائم المالية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، مجلد 18، العدد 152، 2002.
- ✚ خضير مجيد علاوي، أثر تطبيق القياس والإفصاح عن تكلفة الموارد البشرية على القوائم المالية، دراسة تطبيقية في الشركة العامة لتجارة الموارد الإنشائية، مجلة المثنى للعلوم الإدارية، العراق، جامعة المثنى، المجلد 2، العدد 3، 2012.
- ✚ دادن عبد الغني، قراءة في الأداء المالي والقيمة في المؤسسات الاقتصادية، مجلة الباحث، العدد 4، 2006.
- ✚ طارق عبد الحفيظ الشريف، مدى إمكانية تطبيق نظام المحاسبة عن الموارد البشرية في الشركات الصناعية، دراسة ميدانية على الشركات الصناعية العامة في مدينة بنغازي، مجلة المختار للعلوم الاقتصادية، كلية الاقتصاد، جامعة عمر المختار، ليبيا، 2012.
- ✚ طيب بولحيا، عمر بوجمعة، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد 14، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر، 2016.
- ✚ عبير لخيش، نور الدين مزباني، أثر تطبيق محاسبة الموارد البشرية على القوائم المالية، مجلة الباحث الاقتصادي، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، الجزائر، 2018.
- ✚ "مجلة الأبحاث الاقتصادية"، ISSN 1112-6612، جامعة علي الونيسي البليدة 2، العفرون، الجزائر، المجلد 15، العدد 01، 2020.

- ✚ مطر محمد عطية، المعالجة المحاسبية لتكلفة الموارد البشرية في المشروع الاقتصادي، مجلة العلوم الاجتماعية، جامعة الكويت، العدد 3، 1982.
- ✚ أيمن عبد الله محمد أبو بكر وسفيان خوجة علامة: إطار مقترح لتطبيق نظام محاسبة الموارد البشرية بجامعة دنقلا، الملتقى الوطني الخامس حول تسيير الموارد البشرية محاسبة الموارد البشرية، جامعة محمد خيضر بسكرة، 23 و24/02/2016.
- ✚ بن عمارة نوال، محاسبة الموارد البشرية، الملتقى الدولي حول تنمية الموارد البشرية وفرص الاندماج في اقتصاد المعرفة والكفاءات البشرية، جامعة ورقلة، الجزائر، 2004.
- ✚ كمال عايشي، ليلي بوحديد، أهمية محاسبة الموارد البشرية في قياس عائد الاستثمار في تدريب رأس المال البشري بالمؤسسة الصناعية، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الوطني الخامس حول تسيير الموارد البشرية، كلية الاقتصاد، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، يومي 23-24 فيفري 2016.
- ✚ عادل خالدي، أمينة بوفرح، بدائل التقييم عن التكلفة التاريخية لمحاسبة الموارد البشرية، الملتقى الدولي الثالث حول الاتجاهات الحديثة في المحاسبة، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، الجزائر، 2017.
- ✚ عبابسة الهاشمي، عبود سعاد، المعالجة المحاسبية لرأس المال البشري وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 38، الملتقى الوطني الخامس حول تسيير الموارد البشرية "محاسبة الموارد البشرية" كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة.

المؤتمرات:

- ✚ إبراهيم نبيل، نموذج مقترح لقياس أثر التخطيط الضريبي على الأداء المالي للشركات المتداولة في سوق المال المصري، مؤتمر جمعية الضرائب المصري، المنظومة المصرية المستقبلية وأثرها على الاقتصاد والاستثمار، أكاديمية الشروق، مصر، 2012.
- ✚ دادن عبد الغني، كمامسي محمد الأمين، الأداء المالي من منظور المحاكاة المالية، المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، جامعة ورقلة، يومي 8-9 مارس 2005.

المواقع الالكترونية:

- ✚ عبد الغني دادن، محاضرة في الأداء المالي والقيمة في المؤسسة الاقتصادية، جامعة ورقلة، من الموقع الالكتروني www.Startimes.com، تاريخ الاطلاع 20/03/2021، على الساعة 15.15.

المراجع الأجنبية:

- ✚ Belkaoui, A, **Accounting Theory**, Thomson Learning, London, 2004.

- ✚ Johanson et al, **Human Resources Costing and Accounting Versus the Balanced Scorecard: A literature survey of experiences with the concepts**,1999.
- ✚ Raunak Narayan, Human resource accounting: A new paradigm in the era of globalization, **Asian Journal of management research**, ISSN 2229-3795, 2010.

فان الله جود
كبير
مصدق

فان الله جود
كبير
مصدق

الملحق رقم (1): حساب النتائج لسنتي 2019-2020 للمركب الصناعي التجاري الحضنة المسيلة.

CIC HODNA M28

EDITION_DU:17/03/2021 8:50
EXERCICE:01/01/20 AU 31/12/20

COMPTE DE RESULTAT/NATURE -copie provisoire

	NOTE	2020	2019
Chiffres d'Affaires		3 253 289 448,16	2 952 703 193,07
Ventes de marchandises		5 798 372,58	9 773 321,25
Ventes Produits Finis		3 224 482 751,59	2 917 287 339,82
Ventes Produits Intra-Groupe		21 285 800,00	22 231 500,00
Prestation de Services		1 057 524,79	2 902 215,20
Autres Ventes		664 999,20	508 816,80
Variation stocks produits finis et en cours		-9 908 255,68	2 361 185,65
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation			1 211 731,45
Cession Inter Unités		92 549 338,70	57 105 832,30
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		3 335 930 531,18	3 013 381 942,47
Achats consommés		-2 590 916 654,95	-2 367 399 404,56
Services extérieurs et autres consommations		-69 326 448,73	-26 089 764,66
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		-2 660 243 103,68	-2 393 489 169,22
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		675 687 427,50	619 892 773,25
Charges de personnel		-250 455 228,55	-207 951 255,16
Impôts, taxes et versements assimilés		-5 532 370,54	-8 873 433,21
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		419 699 828,41	403 068 084,88
Autres produits opérationnels		4 239 010,84	9 786 000,96
Autres charges opérationnelles		-529 000,31	-41 794,88
Dotations aux Amortissements		-69 910 219,27	-54 702 997,39
Dotations aux Provisions		-5 718 102,01	-12 862 996,61
Reprise sur pertes de valeur et provisions		10 372 176,96	12 849 400,87
V- RESULTAT OPERATIONNEL		358 153 694,62	358 095 697,83
Produits financiers		344 937,25	1 015 339,48
Charges financières			
VI-RESULTAT FINANCIER		344 937,25	1 015 339,48
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		358 498 631,87	359 111 037,31
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		-2 297 188,74	
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		3 350 886 656,23	3 037 032 683,78
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		-2 994 685 213,10	-2 679 712 673,89
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		356 201 443,13	357 320 009,89
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		356 201 443,13	357 320 009,89

الملحق رقم (2): ميزانية 2020 للمركب الصناعي التجاري الحضنة المسيلة لسنة 2019-2020 (الأصول).

طبع في: 08/06/2021 14:18
السنة المالية: 01/01/20 إلى 31/12/20

CIC HODNA M28

ميزانية - الأصول - وثيقة مؤقتة

2019	2020			علامة	أصول
	صاف	صاف	اكتلاك مؤنات و خسائر لـ القيم		
					أصول غير جارية
					فارق بين الإقتناء-المنتوج الإيجابي أو السلبي
	52 000,00	123 653,49	175 653,49		تثبيتات معنوية
1 780 907 419,98	1 755 888 543,11	1 900 856 098,97	3 656 744 642,08		تثبيتات عينية
255 898 153,36	255 898 153,36		255 898 153,36		أرض
841 119 239,70	826 800 159,94	636 108 757,57	1 462 908 917,51		مبان
132 603 618,80	673 190 229,81	1 264 747 341,40	1 937 937 571,21		تثبيتات عينية أخرى
53 450 738,43					تثبيتات يجري إنجازها
					تثبيتات مالية
					سندات موضوعة موضع معادلة
					مساهمات أخرى و حسابات دائنة ملحقة بها
					سندات أخرى مثبتة
18 800,00	18 800,00		18 800,00		قروض و أصول مالية أخرى غير جارية
14 823 434,75	16 094 490,24		16 094 490,24		ضرائب مؤجلة على الأصل
1 849 200 393,16	1 772 053 833,35	1 900 979 752,46	3 673 033 585,81		مجموع الأصل غير الجاري
					أصول جارية
	139 441 820,68	2 674 952,89	142 116 773,57		مخزونات و منتجات قيد التنفيذ
314 532 407,66					حسابات دائنة و استخدامات مماثلة
24 210 505,04	66 518 895,67	325 826 369,37	392 345 265,04		الزبائن
					Groupes et Associés
20 046,33	506 527,63		506 527,63		Impôts et assimilés
25 039 534,23	15 514 494,95	500 306,09	16 014 801,04		المدينون الآخرون
					حسابات دائنة أخرى و استخدامات مماثلة
					الموجودات و ما شابهها
					الأموال الموظفة و الأصول المالية الجارية الأخرى
758 285 166,85	1 408 406 978,54		1 108 406 978,54		الخزينة
1 122 087 660,11	1 330 388 717,47	329 001 628,35	1 659 390 345,82		مجموع الأصول الجارية
2 971 288 053,27	3 102 442 550,82	2 229 981 380,81	5 332 423 931,63		المجموع العام للأصول

الملحق رقم (3): ميزانية 2020 المركب الصناعي التجاري الحضنة المسيلة لسنتي 2019-2020 (الخصوم).

طبع في: 08/06/2021 14:18
السنة المالية: 01/01/20 إلى 31/12/20

CIC HODNA M28

ميزانية - الخصوم - وثيقة مؤقتة

2019	2020	علامة	
			رؤوس الأموال الخاصة
			رأس مال تم إصداره
			رأس مال غير مستعان به
			Autres Apports
			Prime de Fusion
			علاوات و احتياطات - احتياطات مدمجة (1)
			فوارق إعادة التقييم
			فارق المعادلة (1)
357 320 009,89	356 201 443,13		نتيجة صافية / نتيجة صافية حصة المجمع 1
			رؤوس أموال خاصة أخرى / ترحيل من جديد
			حصة الشركة المدمجة (1)
			حصة دوي الأقلية 1
2 210 690 162,80	2 251 903 643,85		Liaisons Inter-Unités
2 568 010 172,69	2 608 105 086,98		المجموع 1
			الخصوم غير الجارية
			قروض و ديون مالية
12 232 125,23	15 800 369,46		ضرائب - مؤجلة و مرصود لها
			ديون أخرى غير جارية
68 927 900,72	74 646 002,73		مؤونات و منتجات ثابتة مسبقا
68 927 900,72	74 646 002,73		Prov.p/pensions et oblig.similaires
			Autres Provisions
81 160 025,95	90 446 372,19		مجموع الخصوم غير الجارية 2
			الخصوم الجارية
16 238 070,48	73 933 918,84		موردون و حسابات ملحة
			Opérations Groupe
332 543,00	366 892,00		ضرائب
305 547 241,15	329 590 280,81		ديون أخرى
			خزينة سلبية
322 117 854,63	403 891 091,65		مجموع الخصوم الجارية 3
2 971 288 053,27	3 102 442 550,82		مجموع عام للخصوم

يستعمل فقط للعرض في الحالات المالية - 1



تصرح شرفي

بالالتزام بمعايير الأمانة و النزاهة العلمية في إعداد مذكرة الماستر

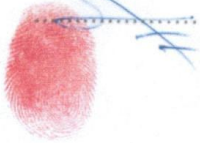
أنا الممضي اسقله:

الطالب (ة) : عبد الوهاب محمد المولود(ة) بتاريخ: 20/01/1998 بـ بئر بيجية
الحامل لبطاقة التعريف الوطنية (أ.و.س.) رقم: 200321037 الصادرة بتاريخ: 24/04/2016 عن: المسيلة بالمسيلة
المسجل بالسنة الثانية ماستر شعبية: علوم التسيير تخصص: إدارة أعمال خلال السنة الجامعية: 2020/2021
والمعد لمذكرة الماستر التي تحمل عنوان: دور حيازة الموارد البشرية في تفعيل أداء المالك
دراسة حالة المغرب الصناعي التجاري الحديقة المسيلة

أصح بشرفي أي التزمت بمراعاة معايير الأمانة و النزاهة العلمية المطلوبة في إنجاز مذكرة الماستر المذكور أعلاه.

حرر بتاريخ: 06/06/2021

التوقيع و البصمة



مظفر وحيديق علي
المسجل
14 جويل 2021

تمت بحسن التقدير
بمضيوض منه الموظف المفوض
بمضاء/ ميسور علي

تَجَمُّعًا مَجْمُوعًا
مَجْمُوعًا مَجْمُوعًا