

الإفصاح المحاسبي عن رأس المال البشري كأصل غير ملموس وأثره على ربحية المؤسسة الاقتصادية
- دراسة ميدانية -

**Accounting disclosure of human capital as an intangible asset and its
impact on the profitability of the economic institution - Field study-**

أ. صبرينة رباحي¹، أ. هجيرة بوزوينة²

¹ جامعة البليدة 2، rebahi.sabrina@gmail.com

² جامعة البليدة 2، bouzouinahadjer09@gmail.com

تاريخ النشر: 2019/12/01

تاريخ القبول: 2019/11/17

تاريخ الاستلام: 2019/11/06

ملخص:

المهدف من هذه الدراسة هو إبراز الأسس والمبادئ التي تقوم عليها عملية الإفصاح المحاسبي عن رأس المال البشري للمحاسبة عن هذا الأخير كأصل غير ملموس، قصد تحديد أثره على ربحية المؤسسة الاقتصادية، خصوصا وان عملية الإفصاح المحاسبي عن معلومات رأس المال البشري تحقق العديد من المزايا، التي من شأنها إعطاء صورة صادقة وحقيقية عن الوضعية المالية للمؤسسة من جهة، جذب المستثمرين وزيادة ثقة مختلف المتعاملين مع المؤسسة، ما يرفع من سقف التعامل معها، كل ذلك يشير إلى التأثير الايجابي لعملية الإفصاح المحاسبي عن رأس المال البشري على الرفع من ربحية المؤسسة، وهو ما تم استنتاجه من خلال اختبار صحة الفرضيات التي قامت على وجود علاقة تأثير موجبة بين كل من متغير الإفصاح المحاسبي عن رأس المال البشري ومتغير ربحية المؤسسة الاقتصادية، وذلك من خلال الدراسة الميدانية التي تمت على مستوى مؤسسة سونطراك.

الكلمات المفتاحية: الإفصاح المحاسبي؛ رأس المال البشري؛ الربحية.

Abstract:

The objectif of this study is to highlight the principles and underlying the process of accounting disclosure for human capital to account for the latter as an intangible asset in order to determine its impact on the profitability of the economic institution, Especially as the process of accounting disclosure of human capital information has many advantages, which give a true and true picture of the financial position of the institution on the one hand, attracting investors and increasing the confidence of various customers with the institution, raising the ceiling of dealing with it, all this refers to the impact The positive of the process of accounting disclosure of human capital to increase the profitability of the institution, which was concluded by testing the validity of the hypotheses, which was based on the existence of a relationship of positive effect between the variable accounting disclosure of human capital and the variable profitability of the economic institution, Of which were at the level of Sonatrach institution.

Keywords: Accounting disclosure; human capital; Profitability.

المؤلف المرسل: هجيرة بوزوينة، الإيميل: bouzouinahadjer09@gmail.com

I. مقدمة:

نظرا لزيادة مهارات المورد البشري واعتباره كمورد من موارد المؤسسة، لكونه يساهم في تحسين أدائها والرفع من قيمتها، كان من الضروري الاهتمام بالمعالجة المحاسبية لكافة البيانات المتعلقة بها، بما فيها عملية الإفصاح والتقارير عن المهارات والقدرات التي يمتلكها، تطويره والاستثمار فيه، حتى يمكن الاستفادة من خدماته في كافة المجالات التي تتطلب ضرورة وجوده، وذلك من أجل تحديد تأثيره على ربحية المؤسسة، فعلى أساس المعلومات التي تم الحصول عليها، يمكن للمؤسسة رسم إستراتيجية فعالة تساهم في تحقيق أهدافها حاضرا ومستقبلا. وخصوصا وأن موضوع المحاسبة عن رأس المال البشري، من المواضيع الحديثة ومن المشاكل المحاسبية المعاصرة، التي تتطلب البحث والنظر فيها، خصوصا فيما يتعلق بعملية الإفصاح المحاسبي عن كل المعلومات المتعلقة بالكفاءات البشرية المتميزة المتمثلة أساسا في رأس المال البشري، وتحديد مدى تأثير ذلك على ربحية المؤسسة الاقتصادية، وعليه سيتم من خلال هذه الدراسة التركيز على إبراز الدور الكبير الذي يلعبه الإفصاح المحاسبي عن رأس المال البشري في التأثير الإيجابي على ربحية المؤسسة الاقتصادية.

ومما سبق يمكن طرح إشكالية دراستنا من خلال التساؤل الرئيسي التالي:

فيما يكمن أثر الإفصاح المحاسبي عن رأس المال البشري على ربحية مؤسسة سونطراك؟

وانطلاقا من التساؤل الرئيسي، وقصد تحقيق الغرض من الدراسة، نطرح التساؤلات الفرعية التالية:

- فيما تكمن المزايا التي تحققها عملية تضمين القوائم المالية بمعلومات عن القيمة النقدية لرأس المال البشري؟
- هل تبنى مؤسسة سونطراك الأسس والقواعد المحاسبية المتعلقة بالإفصاح المحاسبي عن رأس المال البشري كأصل غير ملموس؟
- هل يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لنوعية المعلومات التي يوفرها الإفصاح المحاسبي عن رأس المال البشري على الرفع من ربحية مؤسسة سونطراك، عند مستوى دلالة **0.05** ؟
- هل يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للأهداف التي يحققها الإفصاح المحاسبي عن رأس المال البشري على الرفع من ربحية مؤسسة سونطراك، عند مستوى دلالة **0.05** ؟

فرضيات الدراسة:

- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لنوعية المعلومات التي يوفرها الإفصاح المحاسبي عن رأس المال البشري على الرفع من ربحية مؤسسة سونطراك، عند مستوى دلالة **0.05** ؛
- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للأهداف التي يحققها الإفصاح المحاسبي عن رأس المال البشري على الرفع من ربحية مؤسسة سونطراك، عند مستوى دلالة **0.05** .

أهداف الدراسة: تهدف هذه الدراسة إلى :

- محاولة تحديد مختلف المفاهيم المتعلقة بالإفصاح المحاسبي عن رأس المال البشري ؛

- بيان المزايا التي تحققها المؤسسة عند الإفصاح عن رأس المال البشري ضمن أصولها غير الملموسة؛
- إبراز مدى أهمية وتأثير عملية الإفصاح المحاسبي عن رأس المال البشري على ربحية المؤسسة الاقتصادية، بالتركيز على مؤسسة سونطراك.

وبغرض بلوغ أهداف الدراسة، سيتم التطرق إلى العناصر التالية:

-مدخل للإفصاح المحاسبي عن رأس المال البشري؛

- اثر الإفصاح المحاسبي عن رأس المال البشري على ربحية مؤسسة سونطراك (الدراسة ميدانية).

II. مدخل للإفصاح المحاسبي عن رأس المال البشري

إن قيام المؤسسة الاقتصادية بالإفصاح عن رأس مالها البشري في القوائم المالية كأصل من أصول المؤسسة غير الملموسة، يعد عملية جد هامة، وذلك نظرا لحاجة المؤسسة ذاتها، ومختلف الأطراف المتعاملة معها، بما فيه المستثمرون للتقرير عن الوضعية الحقيقية لها، وعن مدى مساهمة رأس مالها البشري، ومواردها البشرية الأخرى في التأثير الإيجابي على ربحيتها.

II - 1 التعريف والأهمية:

تمثل عملية الإفصاح المحاسبي عن رأس المال البشري، عملية إظهار بيانات الموارد البشرية في التقارير والقوائم المالية التي تم التوصل إليها من خلال هدف القياس (هلال صالح، 2015، ص125)، وتبرز أهمية الإفصاح عن معلومات الموارد البشرية بالنسبة لمختلف الأطراف المهتمة بالمؤسسة في:

- يساهم في تحسين العلاقات داخل المؤسسة وخارجها، لكونه يساهم على زيادة الإفصاح، الأمر الذي ينعكس على تعزيز سمعة المؤسسة؛ (الحسبان عطا الله، 2016، ص 181)

- يساهم في تقديم المعلومات اللازمة والضرورية عن الموظفين بالمؤسسة، من خلال الإحاطة بكل المعلومات حول الموظفين، من تاريخ بداية عملهم في المؤسسة، كتاريخ التعيين، الرتبة، اجر كل موظف، الوضعية الاجتماعية... الخ؛

- يساهم في وضع المعلومات المتوصل إليها كأساس للتقديرات المستقبلية؛

- مساعدة الإدارة في اختيار الكفاءات الضرورية التي تحقق أهداف المؤسسة ذات التكلفة المعقولة والمردودية العالية؛ (فورين حاج قويدر، 2014، ص ص 128-129)

- أن الإفصاح عن الموارد البشرية، أصبح مطلباً ملحا للأسواق المالية، التي تبحث عن معلومات يمكن الاعتماد عليها وملائمة لعملية صنع القرار، حيث تعد المعلومات ذات العلاقة بالموارد البشرية ملائمة بهذا الصدد، لإعطائها مؤشرات حول أداء المؤسسة، ورجحيتها المستقبلية وشفافية المعلومات التي يتم التقرير عنها؛

- يساهم الإفصاح عن معلومات الموارد البشرية، في تحسين صورة المؤسسة في أذهان أصحاب المصالح

الرئيسيين، كالعالماء والمستثمرين والموظفين والموردين وغيرهم. (زويلف إنعام محسن، 2016)

إن إفصاح المؤسسة عن توافرها على كفاءات ومواهب بشرية، سوف يعزز من قيمتها، وسيرفع من درجة ثقة المستثمرين اتجاهها، ويضمن لها استمرارهم في التعامل معها في مجال نشاطها، أما بالنسبة للأطراف الداخلية الأخرى وبالخصوص الموظفين، فإن هذه العملية سوف تساهم في رفع روحهم المعنوية بالشكل الذي يحفزها على العمل، زيادة مستوى الثقة لديهم لاعتبارهم موارد هامة بالمؤسسة، الأمر الذي من شأنه أن يوجه أدائهم نحو الأفضل، وهو ما يدفع المؤسسة للتقدم نحو الأمام، من خلال تحقيق أعلى معدلات للأرباح، ومن ثم تعظيم ربحيتها.

II - 2 شروط الإفصاح المحاسبي عن رأس المال البشري كأصل ضمن القوائم المالية:

لقد حددت هيئة معايير المحاسبة المالية **FASB**، الشروط الواجب توافرها في رأس المال البشري حتى يتم الإفصاح عنه محاسبيا كأصل غير ملموس، والتي تتمثل أساسا في: (جمعة البتول، 2018، ص 18)

- الاعتراف: تقليديا تعتبر المحاسبة المالية نفقات الموارد البشرية مصروفات تحمل على الدورة المحاسبية، في حين أن محاسبة الموارد البشرية، تطالب بالاعتراف بتلك النفقات على أنها أصل يجب أن يظهر في قائمة المركز المالي، ومن ثم توزع على الدورات المستقبلية المستفيدة.

- القياس: يجب أن يتوافر للبند خاصية قابلية القياس، وتستلزم هذه الخاصية توافر شروط أساسية كالتالي:

* أن يكون للبند خاصية ملائمة، مثل خاصية التكلفة أو القيمة أو عدد العاملين مصنفين حسب المؤهلات العلمية؛

* أن يتم اختيار الخاصية الأكثر ملائمة وأهمية بالنسبة للمستخدم، وعادة ما تكون خاصية التكلفة " المعالجة المحاسبية" في تاريخ العملية أو الحدث، كما قد تعتمد خاصية القيمة المحاسبية (تكلفة الاستبدال أو صافي القيمة البيعية المتوقعة) أو القيمة الاقتصادية في صورة للقيمة الحالية للمنافع المستقبلية المتوقعة من الموارد البشرية المتاحة في المؤسسة؛

- إلى جانب ذلك القياس المالي يمكن أن يتم ذلك على أساس كمي مثل العدد والمؤهلات، وتجدر الملاحظة أنه ليس من الضروري أن يقتصر الإفصاح عن الموارد البشرية على خاصية واحدة، بل يمكن أن يتعدد، ويكون بذلك أكثر ملائمة.

- الملائمة: تكون المعلومات ملائمة إذا كانت مؤثرة في اتخاذ القرارات، فالمعلومات الملائمة هي تلك المعلومات القادرة على إحداث تغيير في اتجاه القرار وغياب تلك المعلومات، يؤدي إلى عدم الاكتمال وغالبا إلى اتخاذ قرارات خاطئة.

- الموثوقية: وتعني هذه الخاصية المعلومات في التأكيد، فهي خالية من التحيز بدرجة معقولة، كما تمثل بصدق ما تزعم تمثيله، أي أن المعلومات موضوعية وصادقة وغير متحيزة لصالح فئة معينة من المستخدمين، وأن

هذا المعيار مرتبط بدرجة تأكيد قياس الحدث، فكلما ازدادت درجة عدم التأكد، كلما انخفضت الموثوقية، وهكذا فإن هذا المعيار يؤثر في توقيت الاعتراف بالموارد البشرية وإثباتها محاسبيا.

II - 3 الأثر الإيجابي للإفصاح المحاسبي عن رأس المال البشري على القوائم المالية

يتمثل الأثر الإيجابي لعملية الإفصاح المحاسبي عن رأس المال البشري على القوائم المالية، والتي من شأنها المساهمة في رفع ربحية المؤسسة في: (المعموري علي، 2012)

- أن تضمن القوائم والتقارير المالية بمعلومات كمية حول الموارد البشرية يلبى هدف إدارة المؤسسة، وهو السعي نحو تعظيم قيمة هذه الموارد باستغلالها استغلالا امثالا، ويكون معيار كفاءتها هو مقدار التغير الحادث في قيمة هذه الموارد بين فترة مالية وأخرى؛

- إن هذه الموارد تعتبر متغيرا رئيسيا في معظم ما تتخذه الإدارة من قرارات، ومن ثم فإن تمثيل هذا المتغير في صورة كمية سيكون أكثر إفادة للإدارة من تمثيله في صورة وصفية؛

- يوفر الإفصاح المحاسبي عن رأس المال البشري، المعلومات المناسبة لتقييم البدائل المتاحة في كثير من القرارات المتعلقة بالموارد البشرية، مثل قرارات التوظيف وقرارات الاستغناء عن الموظفين؛

- توفر معاملة الموارد البشري محاسبيا كأصل، مؤشرات كمية أكثر موضوعية لأغراض تقييم الأداء، لأن قيمة معدل العائد على الاستثمار هو من أكثر الأدوات استخداما في هذا المجال؛

- يمكن تحليل القيمة الإجمالية للأصول البشرية إلى مجموعات جزئية، حسب طبيعة أو أعمار القوى العاملة في المؤسسة، أو حسب درجة تأهيلها العلمي، وذلك بقصد اشتقاق مؤشرات أخرى تفيد في تقييم هيكل القوى العاملة في المؤسسة؛

- تؤدي عملية الإفصاح المحاسبي عن رأس المال البشري، إلى قياس أكثر موضوعية لكل من نتيجة الأعمال والمركز المالي، حيث أنه لو حملت الفترات المالية بعبء تكاليف رأس المال البشري، سيؤدي إلى خلل في عملية مقابلة الإيرادات بالنفقات، وتنعكس آثاره على قائمة الدخل وقيمة الأصول في المركز المالي.

ومما سبق يتضح أن إفصاح المؤسسة عن رأس المال البشري ضمن قوائمها تقاريرها المالية كأصل من أصول المؤسسة، سوف يجعلها تتسم بالموضوعية والموثوقية أكثر، وبالتالي فإن المعلومة المتحصل عليها، تكون مفيدة وصادقة تعبر بشكل صحيح عن حقيقة نشاطها، من خلال إعطاءها للمركز المالي الحقيقي لها ونتيجة أعمالها، وهو ما يسعى مستخدمي القوائم المالية الخاصة بالمؤسسة الحصول عليه.

II - 4 أساليب الإفصاح المحاسبي عن رأس المال البشري

تتجلى أهم الطرق المتعارف عليها للإفصاح والتقارير عن المعلومات، والبيانات المتعلقة برأس المال البشري في: (سالم فضل كمال، 2008، ص ص 84-85)

أ. الإفصاح في تقرير مجلس الإدارة:

يتم بموجب هذه الطريقة الإفصاح عن البيانات المتعلقة بالاستثمار في رأس المال البشري في تقرير مجلس الإدارة، بحيث يتم توضيح حجم الاستثمارات التي قامت المؤسسة في توجيهها نحو تطوير الإمكانيات العملية لدى الموظفين، و هذه المعلومات تفيد المستثمرين والمحللين الماليين في تحديد مدى اهتمام الإدارة بتنمية المورد البشري، باعتباره عاملا مهما من عوامل تحقيق الربحية في الأجل الطويل.

ب. إعداد قائمة الاستثمارات الفعلية:

تقتضي هذه الطريقة إعداد قائمة الاستثمارات المعنوية، للإفصاح عن الاستثمارات في الموارد البشرية، حيث تناسب هذه الطريقة المؤسسات التي تنفق مبالغ ضخمة على شراء براءات الاختراع وشهرة المحل للمؤسسات قائمة، ولهذا الطريقة مكانة كبيرة، لكونها تزود المستثمرين بالمعلومات عن الاستثمارات في الموارد البشري، كما أنها تتجنب مشاكل استنفاد هذه الاستثمارات إذا اعتبرت أصولا ثابتة.

ج. قوائم مالية غير مدققة تلحق بالقوائم المالية الأساسية:

يتم بموجب هذه الطريقة الإفصاح عن الاستثمار في الموارد البشرية في قوائم مالية منفصلة، لا تخضع لمراقبة مراقب الحسابات أو المراجع الخارجي، بحيث يتم إدراجها ضمن ملاحق للقوائم المالية الأساسية المدققة من قبل المراجع الخارجي، وقد طبقت بعض المؤسسات هذه الطريقة مثل شركة آر - جي - باري، التي ظلت لعدة سنوات تدرج هذه القوائم ضمن القوائم المالية المنشورة.

د. الإدراج في القوائم المالية الأساسية المدققة:

يتم الإفصاح عن الاستثمار ضمن القوائم المالية الأساسية للمؤسسة، وتخضع لمعايير المحاسبة التقليدية ومراجعة مراقب الحسابات أو المراجع الخارجي، وهذا الإجراء يتم رسملة الاستثمارات في الأصول البشرية، وإدراجها ضمن قائمة المركز المالي، وإفقال الاستنفاد السنوي في قائمة الدخل. - توفير المعلومات والبيانات اللازمة لمساعدة الإدارة في عمليات اتخاذ القرار، بشأن القوى العاملة كزيادة المهارة والإنتاجية بتطبيق برامج لتعليم وتدريب الموظفين.

من خلال ما سبق، نستنتج تعدد أساليب وطرق التقرير الحاسبي عن بيانات ومعلومات رأس المال البشري، فهناك من يرى ضرورة الإفصاح عنه في تقرير مجلس الإدارة، حتى يتم تحديد تكاليف الإنفاق عنه، ومن ثم المنافع المحققة، وهناك من يدرجه ضمن قائمة الاستثمارات باعتبار أن الإنفاق في مجال تدريبه وتكوينه يعد استثمارا حقيقيا كغيره من الاستثمارات الأخرى، بينما يمكن التقرير عنه ضمن قوائم مالية منفصلة، لاختلاف طبيعته عن الموارد الأخرى، وهناك من يدرجه ضمن القوائم الأساسية، غير أن اعتبار رأس المال البشري كأصل من أصول المؤسسة غير الملموسة لتوافره على شروط الاعتراف بالأصول، يحتم على المؤسسة ضرورة الإفصاح عنه ضمن القوائم المالية، كغيره من الأصول غير الملموسة الأخرى.

III. ربحية المؤسسة الاقتصادية

III-1 مفهوم الربحية:

تعد الربحية واحدة من أهم المؤشرات المالية للحكم على أداء أية مؤسسة اقتصادية مهما اختلف نوعها أو شكلها أو نشاطها، لذلك نجد أن الربحية تعد هدفا أساسيا لجميع المؤسسات وأمر ضروريا لبقائها واستمرارها وهي أيضا أداة مهمة لقياس كفاءة الإدارة في استخدام الموارد المتاحة (صالح الساعدي، 2005، ص360). فالربحية عند **بيير كونسو** هي مفهوم واسع وله مجالات عديدة وأن قياسها يعتبر مسألة دقيقة وهذا القياس لا يكون ذا دلالة إلا إذا نسب إلى فترة مرجعية معينة، وهي مفهوم يطبق على كل عمل اقتصادي تستعمل فيه الامكانيات المادية والبشرية والمالية، ويعبر عنها بالعلاقة بين النتيجة والامكانيات المستعملة وتعتبر القياس النقدي للفعالية، أما كيبه فيضيف بأن الربحية تشير إلى كفاءة وسيلة ما في تحقيق نتيجة معينة فإذا نسبت الربحية إلى أصول المؤسسة فإن الربحية هنا ربحية اقتصادية أما إذا نسبت النتيجة إلى رأس المال الخاص الممتلك فإن الربحية هنا ربحية مالية، أما إذا نسبت إلى رقم الأعمال فالربحية هي ربحية تجارية. (خالد صافي صالح، 2002، ص23) وبالتالي تعبر الربحية عن العلاقة القائمة ما بين النتائج المحققة والوسائل المستخدمة لتحقيقها خلال فترة زمنية معينة فهي بمثابة المعيار أو المقياس للكفاءة النسبية الناتجة عن مدى تحقيق النتائج من خلال استغلال الوسائل استغلالا أمثالا. (عبد اللطيف مصيطفي، 2003، ص35)

III-2 دور الإفصاح المحاسبي عن رأس المال البشري في تحسين ربحية المؤسسة:

نظرا لأهمية المورد البشري بالمؤسسة الاقتصادية، ودوره الفعال في تحسين أدائها، فإنه لا بد من تحديد دور عملية الإفصاح المحاسبي عنه في تحسين هذا الأخير، بالتركيز على ربحية المؤسسة، من خلال النقاط التالية: (سلطاني رشدي، 2016)

- تلعب عملية الإفصاح المحاسبي عن رأس المال البشري دورا هاما في التأثير على خلق القيمة والترشيد الاقتصادي للطاقت والموارد، وبالتالي على الأداء الاقتصادي للمؤسسة، فالتصرفات والأنشطة التي يقوم بها الفرد في المؤسسة من انتظام في العمل واتصاله بالآخرين وانفعالاته ورضاه عن العمل وقيامه بأداء مهامه، تعتبر حجر الأساس والنواة الأولى لما تحققه المؤسسة من تحسين في الإنتاجية بصورة خاصة، وتحسين في الأداء بصورة عامة؛

- إن الاستخدام الأمثل للموارد في المؤسسة، يتأتى عبر محاسبة الموارد البشرية، بحكم أن هذه الأخيرة هي المقياس التي يحقق مدى التطور والتقدم في حسن كفاءة وفاعلية العملية الإنتاجية أو الخدمة، من خلال الاستغلال الأفضل لمختلف الموارد الموجودة لديها وتخفيض تكاليف الإنتاج، وهو مطلب امتلاك الميزة التنافسية في ظل تحديات المناخ الاقتصادي الجديد؛

- إن الأهمية التي يحظى بها أداء الفرد هي السبب الرئيسي وراء سعي جميع المؤسسات الإنتاجية منها والخدمية على حد سواء، إلى العمل على محاولة جني أفضل مستويات الأداء وأقصى حدود الفائدة من كل موظف، ولعل أفضل مدخل يمكن للمؤسسة الاعتماد عليه هنا هو ذلك المدخل الذي يحدد مدى مستوى الأداء

المطلوب من الفرد، وما هو المعيار الذي سيقوم على أساسه، يلي هذا القيام بعملية المتابعة والتقييم المستمرة لهذا الأداء، ويتبع ذلك القيام بتحديد العوامل المؤثرة فيه، وهذا كأساس لاتخاذ الإجراءات الكفيلة بتحسينه وتقويمه؛ - تكفل المحاسبة عن الموارد البشرية بالاستخدام الأمثل لتلك الموارد باعتبارها أصولاً، اعتماداً على المفهوم الاقتصادي للأصل، وذلك من خلال مقاييس مالية وغير مالية، ويؤدي ذلك في النهاية إلى الإسهام الفعلي في عملية التطوير والتنمية.

وانطلاقاً مما سبق فإن دور عملية الإفصاح المحاسبي عن رأس المال البشري في تحسين ربحية المؤسسة وإنتاجيتها، يكمن من خلال محاولة ترشيدها لتكاليف العمل والإنتاج مع الرفع من الإنتاجية، أي تحقيق الكفاءة في الأداء، كما تضمن عملية الإفصاح المحاسبي عن رأس المال البشري التحكم في الموارد، من خلال ضمان الاستغلال الرشيد لها، نظراً لكونها تعد أداة للرقابة، فمن خلال عملية الإفصاح عن كل المعلومات المتعلقة بالموارد البشرية المتواجدة بالمؤسسة، يمكن تحديد مدى كفاءة هذه الأخيرة في تحسين الإنتاج وتحقيق الكفاءة والفعالية في الأداء، وخصوصاً فيما يتعلق بمدى الاستغلال الأمثل للموارد، وهو ما تسعى عملية القياس والإفصاح المحاسبي عن رأس المال البشري تحقيقه، والشكل التالي يوضح ما تم تناوله سابقاً.

IV. الطريقة والأدوات :

قصد إبراز الأثر الذي تلعبه عملية الإفصاح المحاسبي عن رأس المال البشري في التأثير على ربحية المؤسسة، سنقوم بدراسة ميدانية على مستوى مؤسسة سونطراك (المديرية العامة)، وسنقدم فيه نتائج اختبار طبيعة الأثر بين المتغير المستقل (الإفصاح المحاسبي عن رأس المال البشري)، والمتغير التابع (ربحية المؤسسة الاقتصادية)، اعتماداً في ذلك على برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS (Statistical Package for social Science).

IV – 1 مجتمع الدراسة:

يهدف بلوغ هدف الدراسة، التي ركزت على تحديد التأثير بين متغير أساسي مستقل، والمتمثل أساساً في الإفصاح المحاسبي عن رأس المال البشري ومتغير تابع يتمثل في ربحية المؤسسة الاقتصادية، تم توزيع استمارة استبيان على مجتمع الدراسة المتمثل في كل من مديرية المالية ومديرية الموارد البشرية بالمؤسسة، والتي اقتصرنا فيها على عينة محددة تمثلت في إطارات ورؤساء أقسام مؤسسة سونطراك، وقد اعتمدنا في تفرغ وتحليل الاستبيان واختبار SPSS. والجدول التالي يبين عدد الاستبيانات

الموزعة والمسترجعة.

الجدول رقم(01): الاستبيانات الموزعة والمسترجعة

أفراد عينة الدراسة	عدد الاستبيانات الموزعة	عدد الاستبيانات المسترجعة	نسبة الاسترجاع
الإطارات	67	46	%76.92
رؤساء الأقسام	33	29	%87.87
	100	75	%75

المصدر:

75% من النسبة الإجمالية،

المتبقية تشمل جزء من الاستبيانات غير المسترجعة (10 استبيانات لم تسترجع) المتبقي يمثل الاستبيانات المهملة والتي لم تكتمل الإجابة فيها (15)، وبالتالي تم استبعادها حتى يتسم

IV - 2 الاختبارات الإحصائية:

أ. معامل ألفا كرونباخ: (Alpha Cronbach)

محصورة بين الصفر

والواحد، وكلما كانت هذه القيمة قريبة من الواحد، كلما كانت الفقرات مترابطة فيم

:

- المتوسط الحسابي والانحراف المعياري، لمعرفة متوسط إجابة عينة الدراسة على أسئلة الاستبنا
في تلك الإجابات.

ب. معادلة الانحدار الخطي البسيط:

(R^2)، الذي يقيس نسبة مساهمة المتغير المستقل في تفسير

المتغير التابع، ولأجل اختبار معنوية نموذج الانحدار الخطي، يتم استخدام تحليل التباين الأحادي
"ANOVA"

3-IV : من أجل اختبار مدى صدق وثبات محاور الدراسة فقد تم استخدام

معامل الثبات ألفا كرونباخ، ويقصد بثبات الاستبيان أن يعطي هذا الأخير نفس النتيجة لو تم إعادة توزيع
من بين المعايير التي تبين ثبات الاستبانة هو معيار ثبات

()

الجدول رقم (02) : معاملات الثبات للاستبيان الدراسة

الثبات	معاملات ألفا كرونباخ
0.943	0.890

SPSS

المصدر:

0.943

0.890

94.3% هذا يعني أننا إذا وزعنا هذا الاستبيان على عينة أخرى من نفس المجتمع وبنفس

نتيجة فان النتائج تكون مقاربة للنتائج التي حصلنا عليها.

IV. النتائج ومناقشتها :

IV - 1 نتائج الدراسة الوصفية لمتغير الإفصاح المحاسبي عن رأس المال البشري كأصل من أصول

المؤسسة غير الملموسة: يضم هذا المتغير عنصريين أساسيين، يتمثل الأول في نوعية المعلومات التي يقدم الإفصاح المحاسبي عند الاعتراف برأس المال البشري كأصل ضمن أصول المؤسسة غير الملموسة، بالإضافة إلى تحديد أهم الأهداف التي يسعى الإفصاح المحاسبي لتحقيقها، عند اعتبار رأس المال البشري كأصل من أصول المؤسسة، وعليه سيتم من خلال الجدول التالي تحديد المتوسطات الحسابية لكل عنصر من عناصر هذا المتغير على حدى، بالإضافة إلى إبراز الانحرافات المعيارية المتعلقة بها.

الجدول رقم (03): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لفقرات الإفصاح المحاسبي عن رأس المال

البشري كأصل من أصول المؤسسة غير الملموسة

الاتجاه العام	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرات الخاصة بمتغير الإفصاح المحاسبي عن رأس المال البشري
محايد	0.885	2.97	بنقاط القوة والضعف في أداء
	0.727	1.89	الفعالية المنفقة في مجال
	0.818	2.29	في الموارد البشري
محايد	0.835	2.71	المعلومات المتعلقة بالتخطيط وإستراتيجية المؤسسة في مجال مواردها البشرية.*

	0.904	2.44	.
	0.827	2.27	المعلومات المتعلقة بمساهمة رأس المال البشري في
			.
موافق	-	2.428	المتوسط الحسابي العام للفقرات (مجموع المتوسطات قسمة عدد الفقرات)
	0.831	1.89	.
	0.905	2.07	يساعد في اتخاذ قرارات ملائمة في الوقت المناسب.
	0.781	2.23	يساعد في تخطيط احتياجات المؤسسة من الموارد
			.
	0.915	2.03	يساهم في الحصول على قيمة مضافة، لزيادة ثقة المستثمرين بالمعلومات التي يوفرها.
	0.693	2.37	يحدد الثغرات في رية بالمؤسسة، والتي ر في تحسين أداء المورد البشري المعني.
	0.846	1.99	.
موافق		2.096	المتوسط الحسابي العام للفقرات (مجموع المتوسطات قسمة عدد الفقرات)
موافق		2.262	المتوسط الحسابي العام لفقرات الإفصاح المحاسبي عن رأس المال البشري

SPSS

المصدر:

المعلومات التي يقدمها الإفصاح المحاسبي عند اعتبار رأس المال البشري ضمن أصول المؤسسة، تتمثل في: المعلومات المتعلقة بالتكاليف الفعلية المنفقة في مجال الحصول على الموارد البشرية وتنميتها، المعلومات المتعلقة بالعوائد المحققة من الاستثمار في الموارد البشرية، وإنتاجية رأس المال البشري، المعلومات المتعلقة بمساهمة رأس المال البشري في تعظيم الأرباح، وذلك بناء على آراء عينة الدراسة، كما نستنتج أيضا أن الأهداف التي يركز عليها الإفصاح المحاسبي عن رأس المال البشري ويسعى

اسة، تتمثل في:الرفع من شفافية القوائم المالية، المساعدة في تخطيط احتياجات المؤسسة من الموارد البشرية، المساهمة في الحصول على قيمة مضافة لزيادة ثقة المستثمرين بالمعلومات التي يوفرها، بالإضافة إلى سعيه لتحديد الثغرات في الكفاءات البشرية بالمؤسسة، والتي تساهم بشكل مباشر في تحسين أداء المورد البشري المعني، كما يهدف أيضا إلى تعزيز مصداقية المعلومة المالية.

IV - 2 نتائج الدراسة الوصفية لمتغير ربحية المؤسسة الاقتصادية:

لقد تم من خلال الاعتماد على نتائج الاستبيان، تحديد المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغير الربحية كمتغير تابع رئيسي، والجدول الآتي يوضح ذلك:

الجدول رقم (04): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لفقرات ربحية المؤسسة الاقتصادية

الاتجاه العام	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرات الخاصة بمتغير أداء المؤسسة الاقتصادية
	0.648	1.72	مؤشر ربحية المؤسسة الاقتصادية
	0.826	2.44	المنافع الاقتصادية المحققة والتي تكون أكبر من تكلفة المؤسسة الاقتصادية
	0.664	1.87	تعظيم العائد من الاستثمار في الموارد المتاحة للمؤسسة.
	0.831	1.89	اج في تحقيق أعلى معدلات للأرباح.
موافق	-	1.98	المتوسط الحسابي العام للفقرات (مجموع المتوسطات قسمة عدد الفقرات)

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج SPSS

نلاحظ أن المتوسط الحسابي العام لمؤشر الربحية، قدر بـ 1.98 في مجال المتوسط المرجح [1.80 - 2.59]، ما يعني ذلك اتجاه إجابات عينة الدراسة بشكل عام نحو الموافقة على مضمون فقرات هذا (38) بلغ متوسطها الحسابي بـ 1.72، ما يشير ذلك إلى أن إجابة عينة الدراسة كانت

بالموافقة وبشدة على محتوى هذه الفقرة، الذي بلغ انحرافها المعياري 0.648

بين آراء وإجابات عينة الدراسة حول مضمون هذه الفقرة، وفيما يتعلق بالفقرات (41.40.39)

بنفس المؤشر، فقد تراوح متوسطها الحسابي ما بين 1.87 - 2.44، والذي يقع بدوره في مجال المتوسط الم [1.80 - 2.59]، ما يشير ذلك إلى اتجاه إجابات عينة الدراسة نحو الموافقة حول مضمون هذه الفقرات، الذي

تراوح انحرافها المعياري ما بين 0.664 - 0.831

بين إجابات عينة الدراسة حول مضمون هذه الفقرات، وعليه يمكن الاستنتاج أنه يمكن تحديد ربحية مؤسسة سونطراك من خلال العناصر التالية، والتي تتجلى في المنافع الاقتصادية المحققة والتي تكون أكبر من تكلفة الموارد المستخدمة، بالإضافة إلى القياس النقدي للأهداف المحققة بفعالية، تعظيم العائد من الاستثمار في الموارد المتاحة سسة، وأيضاً كفاءة وسائل الإنتاج في تحقيق أعلى معدلات للأرباح.

IV - 3 أثر الإفصاح المحاسبي عن رأس المال البشري على أداء مؤسسة سونطراك:

سيتم من خلال هذا العنصر اختبار اثر الإفصاح المحاسبي عن رأس المال البشري، من خلال متغيراته الفرعية المتمثلة في كل من نوعية المعلومات التي توفرها هذه العملية، والأهداف التي تسعى لتحقيقها، على متغير رئيسي متمثل في ربحية المؤسسة الاقتصادية.

. أثر نوعية المعلومات التي يوفرها الإفصاح المحاسبي عن رأس المال البشري على ربحية مؤسسة

سونطراك: رير المؤسسة عن رأس مالها البشري، على

ربحية مؤسسة سونطراك، وهذا ما نسعى من خلال تحليل نتائج الجدول الموالي الوصول إليه:

الجدول رقم(05): نتائج اختبار العلاقة التأثيرية بين نوعية المعلومات التي يوفرها الإفصاح المحاسبي عن

رأس المال البشري وربحية مؤسسة سونطراك

النموذج	المعاملات غير معيارية		المعاملات المعيارية		معنوية t
	B	الانحراف المعياري	Beta	قيمة t	
الثابت	1,113	00,246		4,525	0,000
نوعية المعلومات التي يوفرها الإفصاح المحاسبي عن رأس المال البشري	0,357	0,099	0,390	3,619	0,001
معنوية ANOVA	0,001				
معامل التحديد R ²	0.152				
معامل التحديد المعدل R ²	0.141				

SPSS

المصدر:

تبين النتائج الموضحة أعلاه أن هناك علاقة تأثير موجبة بين نوعية المعلومات التي يوفرها الإفصاح المحاسبي عن رأس المال البشري وربحية مؤسسة سونطراك، وهذا ما أثبتته $(t=3,619) (= 0,390)$ وقد اتضح أيضا أن الأثر معنوي بين المتغيرين بما أن $(0.05 \leq 0,001 =)$ ، وبملاحظة نموذج الانحدار $(ANOVA=0,001 \leq 0.05)$ ، نستنتج أن النموذج معنوي بين المتغيرين، كما يشير معامل التحديد $(R^2= 0.141)$ ، أن للمعلومات التي يوفر الإفصاح المحاسبي عن رأس المال البشري قدرة على تفسير ما 14.1% من التغيرات التي تحدث على مستوى مؤشر الربحية وهي تعتبر نسبة مرتفعة نوعا ما، وانطلاقا من كل ما سبق يتم قبول الفرضية التي تنص على أنه: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لنوعية المعلومات التي يوفرها فصاح المحاسبي عن رأس المال البشري على رفع ربحية مؤسسة سونطراك، عند مستوى دلالة $0.05 \leq$.

. العلاقة التآثرية بين أهداف الإفصاح المحاسبي عن رأس المال البشري وربحية مؤسسة سونطراك: من خلال اختبار نتائج نموذج الانحدار الخطي التي بينها الجدول رقم (04)

إمكانية وجود علاقة تأثيرية من عدمها بين الأهداف التي يحققها الإفصاح المحاسبي عن رأس المال البشري وربحية مؤسسة سونطراك.

الجدول رقم(06): نتائج اختبار الأثر بين أهداف الإفصاح المحاسبي عن رأس المال البشري وربحية مؤسسة سونطراك

المعاملات غير معيارية	المعاملات المعيارية	قيمة t	معنوية t	النموذج	
				B	الانحراف المعياري
1,072	0,185	5,793	0,000	الثابت	
0,433	0,085	5,119	0,000	أهداف الإفصاح المحاسبي عن رأس المال البشري	
0,000				معنوية ANOVA	
0,264				معامل التحديد R^2	
0,254				معامل التحديد المعدل R^2	

SPSS

المصدر:

تنص الفرضية المتعلقة بأثر أهداف الإفصاح المحاسبي عن رأس المال البشري على أداء مؤسسة سونطراك (على وجود علاقة تأثيرية بين الأهداف التي يحققها الإفصاح المحاسبي عن رأس المال البشري وربحية مؤسسة

$$(=0,000 \leq 0.05) \quad (t=5,119) \quad (=0,514)$$

بالفعل هناك أثر موجب ومعنوي بين المتغيرين، كما نلاحظ أيضا أن نسبة التفسير مرتفعة ما بين المتغيرين، وذلك $R^2=0.254$ ، والتي تبين أن ما نسبته 25.4% من التغير

التي تطرأ على عنصر الربحية، يتم تفسيرها بالأهداف التي تحققها عملية الإفصاح المحاسبي عن رأس المال البشري، $(ANOVA=0,000 \leq 0.05)$ ، يتضح لنا أن نموذج الانحدار الخطي بين المتغيرين

معنوي، ما يؤدي ذلك إلى قبول الفرضية التي تنص على وجود أثر ذو دلالة إحصائية للأهداف التي يحققها المحاسبي عن رأس المال البشري على الرفع من ربحية مؤسسة سونطراك، عند مستوى دلالة $0.05 \leq$.

تم من خلال دراستنا، الخروج بجملة النتائج التالية، والتي تم ترتيبها ومناقشتها حسب الأسئلة المطروحة،

بح :

- إن تضمين القوائم المالية بمعلومات عن القيمة النقدية لرأس المال البشري، سوف يساهم في الحصول على قوائم مالية صادقة وموثوقة، تؤدي إلى إعطاء معلومات دقيقة عن الوضعية المالية للمؤسسة، ونتيجة أعمالها بشكل صحيح وموثوق، يمكن الاعتماد عليه من قبل مختلف الأطر

- من المزايا التي تحققها عملية الإفصاح عن رأس المال البشري محاسبيا كأصل من أصول المؤسسة غير الملموسة، هو الرفع من ربحية المؤسسة وتوجيه أدائها نحو الأفضل،

- تتوافر مؤسسة سونطراك على رأس مال بشري، فهي مستعدة لتبني الأسس والقواعد المحاسبية

المحاسبية عن رأس المال البشري كأصل غير ملموس باعتبار أن لهذه العملية مساهمة كبيرة في تفعيل ادائها؛

- هناك قبوك عام من قبل عينة الدراسة، على أن لعملية الإفصاح المحاسبية عن رأس المال البشري كأصل غير ملموس علاقة تأثيرية قوية وموجبة بربحية مؤسسة سونطراك، وذلك بعد إدراكها بالأسس المبنية عليها هذه العملية، والتي تقوم على أن من أهم الأهداف التي قامت عليها فكرة الإفصاح المحاسبية عن رأس المال البشري كأصل غير ملموس، هو المساهمة في تحسين أداء المؤسسة والرفع من ربحيتها؛

- رغم الدور الكبير الذي تلعبه عملية الإفصاح المحاسبية عن رأس المال البشري في التأثير الإيجابي على أداء مؤسسة سونطراك، غير أن هناك صعوبة في تحقيق ذلك، نظرا لطبيعة رأس المال البشري غير الملموسة، وعدم اعتراف المؤسسة بهذا النوع من الموارد كمورد قائمة بذاتها، وذلك حسب آراء عينة الدراسة، التي و مشكلا محاسبيا يثير العديد من الجدل.

V. الخلاصة:

انطلقت الدراسة من هدف التعرف على واقع عملية التقرير والإفصاح المحاسبية عن رأس المال البشري في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، من خلال محاولتنا لمعرفة طرق وأساليب الإفصاح المحاسبية عن المورد البشري المتميز أفكاره عن غيره من الموارد البشرية الأخرى، بغية تحديد أثرها على ربحية مؤسسة سونطراك، ومن خلال القيام

بدراسة ميدانية على مستوى المؤسسة، باختبار فرضيات الدراسة التي من خلال نتائجها تم إبراز الأثر بين كل من متغير عملية الإفصاح المحاسبي عن رأس المال البشري وريحية عينة الدراسة المتوصل إليها، من خلال المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لجميع محاور الاستبيان المتضمنة المتغيرين السابقين، تمكنا من تحديد الاتجاه العام لوعي ومعرفة عينة الدراسة حول مفهوم هذه المتغيرات ومضامنها مع إمكانية تطبيقها بالمؤسسة، وقد تبين أن اعتبار رأس المال البشري كأصل غير ملموس والإفصاح عنه في إطار ذلك، سوف يرفع من ربحية المؤسسة ويوجهه أدائها نحو الأفضل، وعليه سيتم من خلال الآتي اختبار صحة الفرضيات، التي تم صياغتها سابقا بغية بلوغ هدف الدراسة، و :

✓ **الفرضية الأولى:** تم التأكد من صحة الفرضية الأولى التي تنص على: "

لنوعية المعلومات التي توفرها عملية الإفصاح المحاسبي عن رأس المال البشري على الرفع من ربحية مؤسسة سونطراك ≤ 0.05 "، تبين أن إدراج رأس المال البشري كأصل غير

ملموس ضمن القوائم المالية، وتوفير جميع المعلومات المتعلقة بذلك سوف يعزز من ربحية مؤسسة سونطراك، وخاصة فيما يتعلق بتحسين صورة المؤسسة وسمعتها لما توفر من معلومات صادقة وموثوقة حول هذا النوع من

✓ **الفرضية الثانية:** تم إثبات صحة الفرضية التي نصت على: "وجود أثر ذو دلالة إحصائية للأهداف التي

يحققها الإفصاح المحاسبي عن رأس المال البشري على الرفع من ربحية مؤسسة سونطراك، عند مستوى دلالة ≤ 0.05

0,05، فقد بينت عينة الدراسة أن الأهداف التي تقوم عليها عملية الإفصاح المحاسبي قائمة أساسا على مضامين تنصب نحو زيادة ربحية المؤسسة، وذلك كمصدر مختلف عن مصادر تحقيق الأرباح الأخرى، وبالفعل فقد اتضح أن لهذه الأهداف دور وأثر كبير في زيادة ربحية مؤسسة سونطراك.

وعليه يتضح لنا أن رأس المال البشري يعد في حد ذاته قيمة

متميزة وخبرة مهنية عالية، تمكّنه من أن يجعل من ذاته مصدرا وموردا رئيسيا للمؤسسة، ولذلك تسعى المؤسسة للاستفادة من خدماته والحصول على عوائد من خلال استثماره، لان ذلك سيحقق لها حتما منافع وأرباح ترفع من درجة ربحيتها وقيمتها، بالإضافة إلى تميزها في مجال نشاطها.

.VI. **المراجع:**

1. هلال يوسف صالح وآخرون، (2015) "المحاسبة عن الموارد البشرية ودورها في أداء وظائف إدارة

"، مجلة جامعة البحر الأحمر، العدد 07

2. الحسان عطا الله أحمد، الفواز تركي محجم، (2016) " أثر طرق ووسائل محاسبة رأس المال الفكري في تحقيق الميزة التنافسية: دراسة تطبيقية على البنوك الإسلامية في الأردن"، *مجلة الأردنية في الدراسات الإسلامية*، 12 03
3. (2014) "التأصيل والقياس المحاسبي لرأس المال البشري في منظمات الأعمال"، *مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية*، العدد 15، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد
4. زويلف إنعام محسن، "ؤثرة في مستوى الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية في التقارير المالية للبنوك العاملة في الأردن"، من الموقع الإلكتروني: www.zuj.edu 2016/10/18
5. جمعة البتول، العرابي حمزة، (2018) " نماذج قياس الموارد البشرية التي تعتمد على التكا : "، *مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات*، العدد 12 وعلوم التسيير، جامعة البليدة 2
6. المعموري علي محمد ثجيل، " تحديات الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية"، ورقة بحثية مقدمة إلى ر العلمي الدولي حول: عوملة الإدارة في عصر المعرفة" 15-17 ديسمبر 2012
7. سالم فضل كمال، (2008) "مدى أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره على اتخاذ القرارات المالية: دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة في قطا " ماجستير، تخصص المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، فلسطين.
8. علاء عبد الحسين صالح الساعدي، (2005)، ربحية المصارف والعوامل المؤثرة فيها: 01 35
9. خالد صافي صالح، الربحية: مفاهيمها وصيغ التعبير عنها، *مجلة العلوم التجارية*، المعهد الوطني لل 01 2002
10. (2003)، أثر استراتيجيات البحث والتطوير على ربحية صادية، *مجلة أداء المؤسسة* 04
11. بن عباس شامية، سلطاني رشدي، "أهمية محاسبة الموارد البشرية في تحسين الأداء الاقتصادي للمنظمات الاقتصادية في الجزائر"، ورقة بحثية مقدمة إلى الملتقى الوطني الخامس حول تسيير الموارد البشرية - محاسبة الموا البشرية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، الجزائر، يومي 23-24 2016