

القياس المحاسبي للموارد البشرية باستخدام نموذج Lev & Schwartz وأثره على القوائم المالية:

دراسة حالة شركة سونلغاز الوادي

Accounting measurement of human resources using Lev & Schwartz model and its impact on financial statements: Case Study Sonelgaz Company el oued

داهم محمد علي^{1*} / DAHEM MOHMMED ALI / نجوى عبد الصمد² / ABDELSSAMED NEDJOUA¹ جامعة باتنة 1 - الحاج لخضر (الجزائر)، مخبر إقتصاد المؤسسة والتسيير التطبيقي (LEEGA) (dahemcicali@gmail.com)² جامعة باتنة 1 - الحاج لخضر (الجزائر)، مخبر إقتصاد المؤسسة والتسيير التطبيقي (LEEGA) (nadjoua513@yahoo.com)

تاريخ النشر: 08/06/2021

تاريخ القبول: 01/06/2021

تاريخ الاستلام: 01/03/2021

ملخص: استهدفت الدراسة توضيح كيفية القياس المحاسبي للموارد البشرية باستخدام نموذج Lev & Schwartz وبيان أثر ذلك على قيم عناصر القوائم المالية من خلال تطبيق النموذج على شركة سونلغاز الوادي. وقد بينت نتائج الدراسة أن محاولة تطبيق نموذج Lev & Schwartz كمدخل للقيمة الإقتصادية لإعطاء قيمة للموارد البشرية ضمن القوائم المالية للشركة عن طريق معرفة القيمة المستقبلية لهذه الموارد من خلال الأجور السنوية ومعدل الخصم، أدى إلى تغييرات جذرية جوهرية في قائمتي المركز المالي والدخل من خلال التوصل إلى قيمة كبيرة جداً للأصول البشرية فاقت مجموع قيمة الأصول المادية الأخرى للشركة بنسبة كبيرة، الأمر الذي يبين أن المورد البشري في الشركة ذو قيمة أكثر من الموارد الأخرى وهذا واضح من خلال العدد الكبير للعمال وكذا النوعية التي تعتمد عليها الشركة في نشاطها، من خلال التكوين والتأهيل المتواصل والدائم خلال المسار المهني.

كلمات مفتاحية: قياس محاسبي، افصاح محاسبي، موارد بشرية، نموذج Lev & Schwartz.

تصنيف JEL: M41; M12.

Abstract:

The study aims at shedding light on the accounting measurement of human resources using Lev & Schwartz model and its effect on the financial statements elements values, The study results showed that the valuation of SONELGAZ el oued human resources by defining the future value of these resources through annual wages and the discount rate led to very fundamental changes in the financial position and income statements by arriving at a very large value for human assets exceeded the total value of the company's other tangible assets by a large percentage and this is evident through the large number of workers as well as the quality that the company depends on its activities, through continuous training during the career path.

Keywords: accounting measurement; accounting disclosure; human resource; Lev & Schwartz model.

Jel Classification Codes: M12; M41.

Résumé: L'étude visait à clarifier l'utilisation de la méthode de la mesure comptable des ressources humaines à l'aide du modèle Lev & Schwartz et à en démontrer l'effet sur les valeurs des éléments des états. Les résultats de l'étude ont montré que l'évaluation des ressources humaines dans les états financiers de l'entreprise SONELGAZ el oued en déterminant la valeur future de ces ressources à travers les salaires annuels et le taux d'escompte a conduit à des changements très fondamentaux dans les états de la situation financière et de revenus en arrivant à une très grande valeur des actifs humains a dépassé la valeur totale des autres actifs corporels de l'entreprise d'un pourcentage élevé, et cela se manifeste par le grand nombre de travailleurs ainsi que par la qualité dont dépend l'entreprise dans ses activités, à travers la formation continue et permanente tout au long de la carrière.

Mots clés : mesure comptable, divulgation comptable, ressources humaines, modèle Lev & Schwartz.

Codes de classification de Jel: M12; M41.

1- تمهيد:

تتعامل الإجراءات المحاسبية الحالية مع الموارد البشرية كمصروفات وليس كاستثمار. هذا هو ربما يكون جوهر محاسبة الموارد البشرية المشار إليها على أنها محاسبة رأس المال البشري أو محاسبة الأصول البشرية. ففي ظل نظام المحاسبة التقليدي، يتم الإبلاغ عن استخدام الأموال والمواد بينما نادراً ما يتم الإبلاغ عن قيمة الموارد البشرية مدرجة في البيانات المالية. تتعلق محاسبة رأس المال البشري بالقياس الكمي في المصطلحات النقدية (على سبيل المثال عن طريق حساب القيمة الرأسمالية) للموارد البشرية التي تستخدمها المنظمة.

والجزائر كغيرها من بلدان العالم سعت إلى الاندماج والتكيف مع المعايير المحاسبية الدولية من خلال تبني النظام المحاسبي المالي المستوحى في الأساس من هذه المعايير، فقد حاول المشرع الجزائري عند وضعه لهذا النظام العمل على تغطية أكبر قدر من احتياجات المؤسسات، وتخطي كل المشاكل والنقائص التي كانت تتخلل المخطط المحاسبي الوطني، وعلى الرغم من ذلك إلا أن ما يؤخذ على هذا النظام الجديد هو عدم معالجته للعديد من القضايا المحاسبية المعاصرة من بينها القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية.

مشكلة الدراسة وأهدافها:

تحدد مشكلة الدراسة في محاولة الإجابة عن الأسئلة الآتية:

- هل يمكن قياس الموارد البشرية باستخدام نموذج Lev & Schwartz في ظل النظام المحاسبي المالي؟
- ما أثر تطبيق نموذج Lev & Schwartz على قيم عناصر القوائم المالية؟
- وعليه، فإن الدراسة تسعى لتحقيق الأهداف الآتية:
- إبراز مفهوم محاسبة المواد البشرية وبيان أهميتها وأهدافها.
- التعرف على القياس والإفصاح عن الموارد البشرية في ظل النظام المحاسبي المالي.
- توضيح كيفية تحديد قيمة الموارد البشرية وفق نموذج Lev & Schwartz.
- محاولة تطبيق نموذج Lev & Schwartz على شركة سونلغاز الوادي وبيان أثره على قوائمها المالية.

فرضيات الدراسة:

في ضوء مشكلة الدراسة وأهدافها تم صياغة الفرضيات الآتية:

- H1 : تهتم شركة سونلغاز الوادي بالقياس والإفصاح عن الموارد البشرية.
- H2 : يمكن تطبيق نموذج Lev & Schwartz في شركة سونلغاز الوادي.
- H3 : يؤثر تطبيق نموذج Lev & Schwartz على القوائم المالية لشركة سونلغاز الوادي .

منهج وخطة الدراسة:

تبنت الدراسة منهج البحث الوصفي التحليلي وأسلوب دراسة حالة، ويتضمن محتواها مناقشة النقاط الآتية:

- طبيعة محاسبة الموارد البشرية.
- محاسبة الموارد البشرية والنظام المحاسبي المالي.
- استخدام نموذج Lev & Schwartz في قياس الموارد البشرية لشركة سونلغاز الوادي.
- أثر القياس المحاسبي للموارد البشرية للشركة على قوائمها المالية.

الدراسات السابقة:

- دراسة (عبير لخشن، 2019): هدفت الدراسة إلى اختبار أثر القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية على مؤشرات الأداء المالي وفق أسلوبين وفي بيئتين مختلفتين، في البيئة الفرنسية تم إجراء دراسة قياسية في إطار البيانات المقطعية PANEL من خلال تحليل محتوى التقارير المالية لـ 60 مؤسسة مدرجة في البورصة باريس للفترة 2015-2018، أما في البيئة الجزائرية فقد تم تطبيق محاسبة الموارد البشرية وفق طريقة R.G.Barry بمجمع صيدال، حيث

أشارت نتائج الدراسة القياسية إلى وجود علاقة ذات دلالة بين كل من حجم المؤسسة وقطاع النشاط وحجم مجلس الإدارة مستوى الإفصاح عن الموارد البشرية، كما أن الدراسة في مجمع صيدال توصلت إلى أن الإعراف والقياس عن الموارد البشرية يحسّن من مؤشرات الأداء المالي القائمة على النتائج المحاسبية أو القائمة على مفهوم القيمة.

- دراسة (Hasan Y. El-Mousawi¹ & Hasan H. Kanso, 2019): هدف هذا البحث إلى دراسة القياس المحاسبي والإفصاح عن الموارد البشرية وتأثيره على البيانات المالية للمنظمة، تم بناء استبيان لهذا الغرض وتوزيعه على عينة من المحاسبون المعتمدون وأساتذة جامعات حكومية وخاصة في لبنان. ولقد توصل البحث إلى أن الاستثمار في الموارد البشرية يمكن اعتباره كأصل للمنظمة، تماماً مثل الأصول الأخرى غير الملموسة. وأن الإفصاح المحاسبي عن تكاليف الموارد البشرية يؤثر بالفعل في القوائم المالية.

- دراسة (John Olayiwola, Olayinka Akinlo, 2017): بحثت هذه الدراسة في تأثير تقارير رأس المال البشري على أرباح التصنيع للشركات المدرجة في نيجيريا. استخدمت الدراسة بيانات ثانوية من 2007 إلى 2014 تم جمعها من تقارير سنوية مختارة وحسابات 50 شركة تصنيع مدرجة، وتقارير ثانوية صادرة عن بورصة نيجيريا. وقد تم استخدام المربعات الصغرى المجمعة في التحليل. وبينت النتائج المتوصل إليها أن إجمالي الأرباح له علاقة إيجابية مع جميع مكونات رأس المال البشري خاصة الرواتب والأجور ودوران العمالة. مما يدل على أن رسملة استثمار الشركة في المورد البشري لديه القدرة على زيادة إجمالي الأرباح لشركات التصنيع المدرجة في بورصة نيجيريا.

- دراسة (Osemeke Monday, 2017): استهدفت الدراسة تناول القضايا المتعلقة بتقييم الموارد البشرية التي تعتبر الأصول الأكثر قيمة في منظمات الأعمال، وفوائد ومعوقات تقديم إفصاحات محاسبية عن الموارد البشرية في قائمة المركز المالي للشركة. وذلك من خلال دراسة استكشافية اعتمدت على تحليل محتوى البيانات الثانوية. وقد أشارت النتائج المتوصل إليها إلى أن المؤسسات محل الدراسة لم تتعامل مع نماذج تقييم الموارد البشرية في معظم الحالات سواء من حيث التسجيل والإفصاح عن المعلومات المحاسبية المتعلقة بالموارد البشرية في دفاتر الحسابات أو البيانات المالية للمؤسسة. وأن أغلب الإفصاحات كانت تتم من خلال تقديم المعلومات المحاسبية عن الموارد البشرية في شكل معلومات تكميلية مرفقة بالبيانات المالية.

2.1- الإطار النظري لمحاسبة الموارد البشرية:

إن الدافع المحرك للنظرية الاقتصادية والمحاسبية لأخذ نظرة أخرى لمشكلة الموارد البشرية هو التفكير العلمي، إذ تهدف الإدارة العلمية إلى محاولة الإستخدام الأمثل لكل الموارد بناء على منهج كمي، وبالنظر إلى "الموارد البشرية" فإن عدم إستخدام هذه المنهجية القائمة على أهداف وأساليب كمية عجلت بالاهتمام الجاري بالمحاسبة عن الموارد البشرية (محمد الفيومي، 2000).

1.2.1- مفهوم محاسبة الموارد البشرية وأهميتها:

1.1.2.1- مفهوم محاسبة الموارد البشرية:

إن محاسبة الموارد البشرية تمثل فرعاً جديداً من المحاسبة وهي تستند إلى المفهوم التقليدي القائل بأن جميع نفقات تكوين رأس المال البشري تعامل كرسوم مقابل إيرادات الفترة لأنها لا تخلق أي أصول مادية. (Shankarappa, 2018)، ووفقاً لوجهة النظر الحديثة فهي "وسيلة لقياس التكاليف التي تحدث في المنظمة أو المنظمات الأخرى نتيجة لإختيار الأصول البشرية أو تأجيرها أو تدريبها أو تعيينها أو تنميتها، كما تتضمن أيضاً القياس الاقتصادي لقيمة الموارد البشرية بالنسبة للمنظمة" (حلوة حنان، 2003).

وقدمت لجنة محاسبة الموارد البشرية التابعة لجمعية المحاسبين الأمريكية تعريفاً عاماً لمحاسبة الموارد البشرية على أنها "عملية تحديد وقياس البيانات المتعلقة بالموارد البشرية وتوصيل تلك المعلومات إلى الأطراف المستفيدة منها، وتتضمن هذه العملية قياس التكاليف التي حدثت بواسطة المنظمة والمنظمات الأخرى لجذب هذه الموارد البشرية وإختبارها وإستثمارها وتدريبها وتنميتها وتشمل أيضاً القيمة الاقتصادية لهؤلاء الأفراد من وجهة نظر المنظمة التي تنتسبون إليها" (آل غزوي، 2010).

2.1.2.1- أهمية محاسبة الموارد البشرية:

من العوامل التي أدت إلى تنامي الإهتمام بمحاسبة الموارد البشرية ما يأتي: (الشنطي، 2016)

- أن العنصر الإنساني هو أهم أنواع الأصول في الوحدة الاقتصادية وله تأثير جوهري على الإنتاجية، ففي "شركة نستله" مثلاً أكثر من 650 خبير يعملون من أجل تحقيق أفضل النتائج.
- أن العنصر الإنساني له قيمة سوقية. ويحتاج الى تكوين. (بن خيرة و بن النذير، 2019)
- تُعطي محاسبة الأصول البشرية دلالات هامة لبعض النسب المحاسبية، فقد أوضحت " شركة فولفو " السويدية لصناعة السيارات أن كل نقص في معدل دوران العمالة بنسبة 1 % يُعادل توفير مبلغ 5000 جنيه إسترليني على الشركة، علماً بأن الشركة المذكورة قد تمكنت من حساب هذه الأرقام باستخدام نظام للمحاسبة عن الموارد البشرية.
- التطورات والمتغيرات التكنولوجية والتقنية وإنعكاساتها على الوحدة الاقتصادية.
- ضغوطات المؤثرات البيئية الخارجية، ويشمل ذلك:
 - المؤثرات القانونية: تتمثل في القوانين والتشريعات التي تُصدرها الدولة بهدف حماية وتأمين العاملين.
 - تأثير النقابات العمالية: من حيث تحديد حقوق العاملين من أجور وميزات إضافية وإجازات وخدمات وغيرها.
 - تأثير سوق العمل: تتأثر ظروف هذه السوق بظروف العرض والطلب على عنصر العمل، وهي ظروف مُتغيرة بطبيعتها، حيث يصعب التحكم والتأثير من قبل المنظمة وحدها.

2.2.1- أهداف الاهتمام بمحاسبة الموارد البشرية:

- إنّ تصميم وتنفيذ نظام خاص للمحاسبة عن الموارد البشرية يهدف إلى تحقيق كل أو بعض من الأهداف التالية: (أبو بكر، 2012، صفحة 93)
- قياس قيمة الموارد البشرية العاملة بالمنظمة باستخدام طرق علمية مناسبة قابلة للتطبيق العملي.
 - قياس تكلفة إعداد وتجهيز الموارد البشرية مثل تكاليف التعيين والتدريب.
 - قياس تكلفة استخدام الموارد البشرية من مُرتبات وأجور وغير ذلك.
 - تسجيل بيانات الموارد البشرية في مختلف البطاقات والسجلات المحاسبية.
 - تلخيص البيانات المتعلقة بالموارد البشرية باستخدام الأساليب المحاسبية المعروفة لتلخيص البيانات.
 - عرض النتائج التي يتمّ التوصل إليها في القوائم المالية.
 - إعداد قوائم خاصة لعرض بيانات الموارد البشرية إلى جانب القوائم المالية التقليدية.
 - دراسة البدائل المتاحة لإستغلال البشرية ومساندة الإدارة في اختيار البديل المناسب وذلك لتحقيق الاستغلال الأمثل للعنصر البشري.
 - ترشيد القرارات الخاصة باستخدام الموارد البشرية مثل القرارات المتعلقة بالنقل والترقية والاستقالة وهكذا إلى آخر القرارات ذات الصلة.
 - ترشيد القرارات الخاصة بالاستثمار في الموارد البشرية وهي قرارات تتعلق بإضافة عناصر جديدة إلى القوى العاملة التابعة للمنظمة.
 - فرض الرقابة على تكلفة استخدام الموارد البشرية وذلك من خلال تطبيق أساليب الرقابة على التكاليف المُتعارف عليها مثل أسلوب المعايرة.
 - ترشيد القرارات المتعلقة بتقييم إدارة المنظمة أو تقييم المنظمة كوحدة واحدة من جانب جهات خارجية وذلك بعدم إغفال الموارد البشرية خلال هذا النوع من التقييم واستخدام نسب ومعدلات تتعلق ببيانات الموارد البشرية. (بلالي و سملالي، 2018).

3.2.1- الاعتراف بالموارد البشرية حسب النظام المحاسبي المالي:

لقد وضع المشرع الجزائري الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي من خلال ما جاء به القانون: 07-11 الصادر بتاريخ 2007/11/24 (بلعور ، 2014، صفحة 211)، في الفصل الثاني (الإطار التصوري والمبادئ المحاسبية والمعايير المحاسبية) لا سيما المادة السابعة منه بحيث يُشكل الإطار التصوري للمحاسبة المالية دليلاً لإعداد المعايير المحاسبية وتأويلها وإختيار الطريقة المحاسبية الملائمة عندما تكون بعض المعاملات وغيرها من الاحداث الأخرى غير معالجة بموجب معيار أو تأويل (الجريدة الرسمية ، 2007).

بمعنى أن النظام المالي المحاسبي هو القاعدة التي يتم الرجوع إليها في كل ما هو مستجد في المجال المحاسبي والمالي، سواء أكان تفسيراً لمعيار أو تأويلاً لنظرية أو تطبيقاً عملياً لمنهج معين مستحدث كما هو الحال في موضوع محاسبة الموارد البشرية التي

تُعتبر من المواضيع الحديثة والمعاصرة في المجال المحاسبي والمالي، وما تواجهه من إشكالات الاعتراف بالموارد البشرية وإدراجها ضمن أصول المنظمة من خلال مطابقتها للمواصفات والشروط التي تضعها الحكومات والهيئات التنظيمية المختصة وذلك في ظل غياب معيار دولي ينظم ويهيكل هذا النوع من المحاسبة، وهنا نذكر أن المشرع الجزائري قد وضع شروطاً للاعتراف بالأصول وإدراجها في القوائم المالية للمؤسسات، ما جاء في البند الأول من القرار الوزاري رقم 156/08 في البند الأول الذي نص على " يُدرج عنصر الأصول والخصوم والأعباء والمنتوجات في الحسابات عندما: (الجريدة الرسمية، 2009، صفحة 6)

- يكون من المحتمل أن تعود منه أو إليه أية منفعة اقتصادية مستقبلية مرتبطة بالكيان.
- للعنصر كلفة أو قيمة يمكن تقييمها بطريقة صادقة.

إن المدقق جيداً في هذين الشرطين ومدى مطابقتها على الموارد البشرية يجد بأن الشرط الأول يمكن تحقيقه، فمن الواضح لدى كل الأطراف ما للمورد البشرية من طاقة كامنة يمكن تحويلها لمنفعة مستقبلية تستفيد منه المؤسسات طيلة مدة العمل، بل ويمكن أن تزيد من هذه الطاقة بالمساهمة في إستغلال الموارد المادية الأخرى التي لا يمكن بأي شكل من الأشكال إستغلالها عن المورد البشري والمؤهل لهذه المنفعة، وبالتالي يكفي لإدراج المورد ضمن الأصول إمكانية تحقيق المنفعة المستقبلية كالأصول المادية الأخرى. أما الشرط الثاني المتعلق بتحديد كلفة الأصل وإمكانية قياس قيمتها بصورة صادقة، فإن التطور التكنولوجي وكثرة الطلب على الموارد البشرية ذات الأهمية جعلت المؤسسات تنفق أموالاً طائلة لإستقطاب وتعيين مثل هذا النوع من الموارد، بل والمواصلة في تدريبه وتطويره لما له من ميزة في سوق العمل، ولولا أن إدارة المؤسسات لديها مؤشرات بإمكانية تحقيق المنفعة المستقبلية من الموارد البشرية لما تحمّلت كل هذه التكاليف، بل إن الكثير موقن بذلك بناء على التجارب والدراسات العديدة التي أجريت في الميدان، إضافة إلى ذلك فتعريف التثبيت المعنوي ينطبق على المنفعة المحققة من المورد البشري فقد حددت المادة الأولى من القسم الأول: التثبيتات العينية المعنوية ضمن الفصل الثاني: قواعد خاصة لتقييم والإدراج في الحسابات، في الفقرة رقم 2:

" التثبيت المعنوي هو أصل قابل للتحديد غير نقدي وغير مادي مراقب ومستعمل في إطار أنشطته العادية " (الجريدة الرسمية، 2009، صفحة 8)

فالمنافع المتأتية من الموارد البشرية هي أيضاً تثبيت معنوي خاصة مع الخبرات المتراكمة الناتجة من التدريب والتكوين والتجارب الميدانية والمقدرات العلمية والمهنية، فلا ينكر أحد وجودها في المورد البشري ولكن ليس لها وجود مادي ملموس وليست لها قيمة نقدية واضحة، وإلا كيف نفسّر الفرق بين مؤسستين لهما نفس الإمكانيات المادية ويختلفان في تحقيق الأرباح، فهذا دليل واضح على أثر الإمكانيات المعنوية المتمثلة في المورد البشري التي صنعت الفارق بفضل الكفاءة والخبرة وغيرها من مميزاتها النادرة، وبالتالي يمكن القول بأن يُدرج المورد البشري ضمن التثبيتات المعنوية تحت إسم "الأصول البشرية" مثلاً.

4.2.1- قياس الموارد البشرية حسب النظام المحاسبي المالي:

نظراً لغياب التشريع في إلزامية تطبيق طريقة معينة في قياس الأصول غير الملموسة، (خالدي وبعيسي، 2014، صفحة 131) وهذا ما جعل المجال واسعاً في إختيار النموذج الأنسب والأفضل للمؤسسات حسب الظروف والبيئة والأهداف، كما أن النظام المحاسبي المالي لم يفصل بعد في الإعتراف بالموارد البشرية أصلاً من أصول المؤسسة، وأن يحدد طريقة قياس قيمتها، وهذا راجع لحدائث النظام المحاسبي المالي والظروف الإستثنائية المحيطة به وإجراءات التغيير لتطبيقه وما يخففه من مخاطر، والخوف من نتائج غير متوقعة وهو ما فرض على المشرع الجزائري التريث قبل إصدار القوانين عن كل مستجد لما له الأثر البالغ عن القوائم والتقارير المالية ومصداقيتها، والتي يحتاجها المستفيدون من معلومات مالية وغير مالية لإتخاذ القرار.

أما فيما يخص طرائق التقييم فإن التشريع المحاسبي ينص على أن طريقة تقييم العناصر المقيدة في الحسابات تركز كقاعدة عامة على إتفاقية التكاليف التاريخية في حين يعتمد حسب بعض الشروط التي يحددها التنظيم وبالنسبة إلى بعض العناصر إلى مراجعة تجري على ذلك التقييم بالإستناد إلى بدائل أخرى (الجريدة الرسمية، 2009، صفحة 6)، التي يمكن أن تستند إلى:

- القيمة الحقيقية (أو الكلفة الراهنة): عرفها المشرع بأنها " المبلغ الذي يمكن من أجله تبادل الأصل أو خصوم منتبهة بين أطراف على دراية كافية وموافقة وعاملة ضمن شروط المنافسة الاعتيادية" (الجريدة الرسمية، 2009، صفحة 87)، فيظهر من التعريف بأنها أفضل الطرق للقياس لأنها تعطي القيمة الحقيقية للأصل في تاريخ القياس مما يضيف عليها المصدقية والموثوقية أكثر من الطرق الأخرى، لكن بوجود توفر شروطها كتواجد السوق الحر والذي يُعد توفره أمراً شبه منعدم وقليل التحقق في البيئة الجزائرية، وعليه فتطبيقها في ظل الظروف الحالية سيضيف إلى إعطاء معلومات غير

صادقة ولا تُعبر عن المصادقية والموثوقية، ورهان ذلك توفر الأسواق الملائمة والأطراف المؤهلة لتحقيق القيمة العادلة بصدق ووضوح.

- قيمة الإنجاز: هي "مبلغ أموال الخزينة الذي يمكن الحصول عليه في الوقت الحالي من خلال بيع الأصول أثناء خروج إرادي" (الجريدة الرسمية ، 2009 ، صفحة 91)، أي المبالغ التي تحملتها المؤسسة من أجل الحصول أو إنجاز أي أصل بشكل مستمر وهي قريبة من الواقع لإعطائها القيم الحقيقية.

- القيمة المحيئة (أو قيمة المنفعة): تتمثل حسب المشرع في " التقدير الحالي للقيم المحيئة للتدفقات المقبلة في أموال الخزينة ضمن المسار العادي للنشاط" (الجريدة الرسمية ، 2009 ، صفحة 92)، وهي ترجمة لعلاقات رياضية في تقدير قيم الموارد البشرية لمعرفة القيمة الحقيقية بدقة أكبر، وقد تكون بديلاً مناسباً للطرق الأخرى، في ظل ضعف الاعتماد على المناهج الرياضية في تحليل القيم وملاءمتها للواقع فإن هذه الطريقة قد لا تناسب كثير من المؤسسات.

نلاحظ من خلال ما سبق بأن المشرع قد فصل إلى حد كبير في إختيار الطريقة التي يمكن أن نقيس بها قيمة الموارد البشرية بالاعتماد على مدخل التكلفة التاريخية كقاعدة عامة، بمعنى شاملة ومستمرة إلا في بعض الحالات الإستثنائية غير المناسبة عند تطبيقها، فيمكن إستخدام إحدى الطرائق الثلاث السالفة الذكر، وما هذه النافذة في استخدام بديل عن التكلفة التاريخية لدليل عن قصورها في إعطاء الصورة الصادقة للمعلومة المالية، لأنها تعتمد عن التقييد لحظة الحصول على الأصل، ومتجاهلة ما يَنجَر عنها من تغيير في المستقبل.

كما أن المشرع إتخذ من طريقة التكلفة التاريخية منهجاً واحداً وشرطاً لتقييد كل حسابات وبنود الميزانية، وهذا من أجل توحيد المرجع في التقييم إبتداءً، لكن عند إعادة التقييم مرة أخرى سواء بشكل دوري إستجابة للنص القانوني أو إستثناءً لأي سبب طارئ فإنه يُرَخَّص في إستخدام طرائق أخرى كطريقة القيمة الحقيقية (أو القيمة العادلة)، القيمة المحيئة (أو قيمة المنفعة)، أو قيمة الإنجاز.

II- الطريقة والأدوات:

تعتبر الطريقة والأدوات المستخدمة كدليل يتم من خلاله التعريف بكيفية جمع البيانات إلى جانب توصيف للنموذج المستخدم وأسباب وخطوات تطبيقه.

II.1- الاستبانة الكمية:

تم إستخدام الاستبانة الكمية بهدف جمع المعلومات والبيانات الخاصة بالموظفين بشركة سونلغاز الوادي بمختلف مستوياتهم الإدارية (إطارات، أعوان تحكم، أعوان تنفيذ)، وقُدمت الاستبانة لمصلحة الموارد البشرية للحصول على المعلومات اللازمة لتحديد معدل الأجور ومعدل الأعمار، ومصلحة المحاسبة والمالية لتحديد التكاليف المتعلقة بالموارد البشرية والقوائم المالية الخاصة بالسنة المالية 2019.

II.2- نموذج Lev & Schwartz:

II.2.1- أسباب إختيار تطبيق نموذج Lev & Schwartz:

من البدائل التي رَخَّص بها المشرع الجزائري في تقييمه للأصول هي إستخدام طرائق أخرى بدلاً من طريقة التكلفة التاريخية، كطريقة القيمة الحقيقية (أو القيمة العادلة)، وكذا القيمة المحيئة (أو قيمة المنفعة)، أو قيمة الإنجاز. وحسب الوثائق المتحصل عليها تبين بأن الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز بالوادي لا تطبق محاسبة الموارد البشرية، وعليه يمكن تطبيق إحدى بدائل طريقة التكلفة التاريخية وهي القيمة الاقتصادية وفق نموذج Lev & Schwartz الذي يدخل ضمن القيمة المحيئة لإيجاد القيمة. وقد تم إختيار هذا النموذج بالنظر إلى توفر المعطيات الكافية التي تسمح بتطبيقه واحتساب القيم الاقتصادية للموارد البشرية، ومن ثمّ تبويبها في القوائم المالية. ولم يتم إختيار نموذج القيمة الحقيقية (أو الكلفة الراهنة) لعدم تحقق شروط استخدام هذا النوع من الطرائق كتوفر الأسواق الحرة والملائمة وكذا الأطراف المؤهلة لتحقيق القيمة العادلة بصدق. أو نموذج قيمة الإنجاز لعدم توفر المعطيات اللازمة والمعلومات الكافية لتطبيقه، وهو ما يَحُدُّ من إعطاء الصورة الصادقة للقيم الحقيقية.

II.2.2- كيفية قياس الموارد البشرية وفق نموذج Lev & Schwartz:

يتم قياس قيمة المورد البشري بإستخدام نموذج Lev & Schwartz بالصيغة التالية: (محمد الأعرج، 2016)

$$(V) = \sum_{i=y}^t \frac{I}{(1+r)^{t-i}}$$

حيث: (بن خيرة و بن النذير، 2019)

- V: قيمة المورد البشري المراد تقييمه.
- i: عمر المورد البشري الذي يتمثل في معدل الأعمار المحسوب بجمع أعلى عمر مع أدنى عمر مقسوماً على 2.
- t: سن التقاعد في الشركة وهو ثابت 60 سنة للرجل و 55 سنة للمرأة، حسب قانون التقاعد في التشريع الجزائري، ولأن عينة الدراسة حوالي 643 موظف بالشركة محل الدراسة في سنة 2019، ولصعوبة دراسة كل موظف على حدى تم اعتبار سنة التقاعد 60 سنة على أغلبية الموظفين رجال.
- I: معدل الأجور السنوية للموظفين حسب فئتهم الوظيفية خلال فترة خدمتهم بالشركة وبحسب بجمع أعلى أجر وأدنى أجر مقسوماً على 2.
- r: معدل الخصم لسنة 2019 هو: 3% للإطارات، 2% لأعوان التحكم، 2% لإعوان التنفيذ.
- يتم قياس قيمة المورد البشري لموظف واحد باستخدام نموذج Lev & Schwartz بأخذ معدل الأعمار ومعدل الأجور من كل مستوى وظيفي، ومن ثم ضرب به بعدد موظفي كل مستوى وظيفي، وذلك للحصول على قيمة المورد البشري لعينة الدراسة كاملة في كل سنة على حدى، مع الإشارة بأن عملية القياس تكون نهاية كل فترة مالية.

3.2.ii- خطوات وضع نموذج Lev & Schwartz حيز التطبيق:

- جمع البيانات اللازمة لتطبيق النموذج من خلال المعلومات المتحصل عليها من مصلحة الموارد البشرية ومصلحة المحاسبة و المالية والتي تتمثل في أجور الموظفين وأعمارهم وسنة توظيفهم للسنة المالية 2019.
- تُقسّم المستويات الوظيفية إلى ثلاث مستويات هي: إطارات وأعوان تحكم وأعوان تنفيذ.
- قياس قيمة الأصول البشرية المتمثلة في الأجور السنوية طيلة المدة المتوقعة العمل فيها بالشركة وهي من سنة التوظيف إلى سن التقاعد مخصومة بمعدل خصم إستناداً إلى نموذج Lev & Schwartz.

III- القياس المحاسبي للموارد البشرية لشركة سونلغاز الوادي باستخدام نموذج Lev & Schwartz

1.iii- نبذة موجزة عن شركة سونلغاز الوادي:

تنتهي سونالغاز الوادي إلى الشركة الوطنية للكهرباء والغاز - المؤسسة الأم - التي تأسست في 28/07/1969 بأمر رقم 59/69، وتعتبر سونلغاز من المؤسسات الهامة في الدولة حيث كانت تسمى في عهد الاستعمار EGA أي كهرباء وغاز الجزائر التي تمتد جذورها إلى عام 1947 وقد تم تأميمها بعد الاستقلال. وفي الفترة التأسيسية للشركة كانت تضم أربع مديريات جهوية (الجزائر، وهران، قسنطينة، ورقلة). وفي سنة 1975 تم تحويل المديريات الجهوية إلى مناطق التوزيع (الجزائر، الشلف، قسنطينة، عنابة، سطيف، بشار، البليدة، وهران، ورقلة) لديها 45 مركز توزيع تابع لهذه المناطق. من بين هذه المراكز شركة سونلغاز الوادي. وبناء على القانون الذي أصدر في سنة 1985، فإن المهام التي تقوم بها هذه تتمثل في:

- إنتاج وتوزيع واستغلال الطاقة الكهربائية.
- النقل والتوزيع العمومي للغاز الطبيعي.
- تسيير المشتركين (الكهرباء والغاز) وكذا المنشآت الكهربائية والغازية.
- تطوير المنشآت الطاقة.
- تمثيل الشركة الوطنية لتوزيع الكهرباء الغاز على مستوى الولاية، والاتصال بالسلطات.

2.iii- حساب القيمة الاقتصادية للموارد البشرية للشركة:

لإتمام عملية حساب القيمة الإجمالية للمورد البشرية لشركة سونالغاز الوادي باستخدام نموذج Lev & Schwartz نقوم بحساب قيمة مورد بشري واحد لكل مستوى وظيفي كالتالي:

- حساب القيمة الاقتصادية للمورد البشري حسب النموذج.
- يتم تطبيق قاعدة النموذج المطبق حسب الأصناف الوظيفية، ثم ضرب القيمة الموجودة في عدد كل صنف ثم جمع كافة الأصناف كالتالي:

• حساب القيمة الاقتصادية للمورد البشري – صنف إطارات -:

$$43 = \frac{59+27}{2} \quad \text{معدل الأعمار} = \text{أعلى عمر} + \text{أدنى عمر} / 2$$

$$110.894.41 = \frac{66.780.41+155.008.41}{2} \quad \text{معدل الأجور} = \text{أعلى أجر} + \text{أدنى أجر} / 2$$

- الفرق بين معدل الأعمار وسن التقاعد = 17 = 43-60

$$(V) = \sum_{43}^{60} \frac{110.894.41 * 12 \text{ شهر} * 17 \text{ سنة}}{(1 + 0.03)^{60-43}}$$

$$(V) = \frac{22.622.459.64}{(1 + 0.03)^{60-43}} + \frac{22.622.459.64}{(1 + 0.03)^{60-44}} + \dots + \frac{122.622.459.64}{(1 + 0.03)^{60-60}}$$

- قيمة المورد البشري الواحد مستوى الإطارات A = 320.472.443.38

- القيمة الإجمالية للأصول البشرية صنف الإطارات = 320.472.443.38 X عدد الإطارات = 124 = 39.738.582.979.70 دج.

• حساب القيمة الاقتصادية للمورد البشري – صنف أعوان التحكم -:

$$42 = \frac{59+25}{2} = \text{معدل الأعمار} = \text{أعلى عمر} + \text{أدنى عمر} / 2$$

$$\text{معدل الأجور} = \text{أعلى أجر} + \text{أدنى أجر} / 2$$

$$75.501.95 = \frac{42.662.07 + 108.341.83}{2}$$

- الفرق بين معدل الأعمار وسن التقاعد = 18 = 42-60

$$(V) = \sum_{42}^{60} \frac{75.501.95 * 12 \text{ شهر} * 18 \text{ سنة}}{(1 + 0.02)^{60-42}}$$

$$(V) = \frac{15.402.397.80}{(1 + 0.02)^{60-42}} + \frac{15.402.397.80}{(1 + 0.02)^{60-43}} + \dots + \frac{15.402.397.80}{(1 + 0.02)^{60-60}}$$

246.315.626.97 DA = قيمة الأصل البشري الواحد مستوى أعوان التحكم

- القيمة الإجمالية للأصول البشرية صنف أعوان التحكم = 246.315.626.97 X عدد أعوان التحكم = 299 X 246.315.626.97 = 73.648.372.463.73 دج.

• حساب القيمة الاقتصادية للمورد البشري – صنف أعوان التنفيذ :

$$36 = \frac{44+28}{2} = \text{معدل الأعمار} = \text{أعلى عمر} + \text{أدنى عمر} / 2$$

$$54.636.75 = \frac{39.081.05+70.192.45}{2} = \text{معدل الأجور} = \text{أعلى أجر} + \text{أدنى أجر} / 2$$

- الفرق بين معدل الأعمار وسن التقاعد = 36-60 = 24

$$(V) = \sum_{36}^{60} \frac{54.636.75 * 12 \text{ شهر} * 24 \text{ سنة}}{(1 + 0.02)^{60-36}}$$

$$(V) = \frac{16.391.025.00}{(1+0.02)^{60-36}} + \frac{16.391.025.00}{(1+0.02)^{60-37}} + \dots + \frac{16.391.025.000}{(1+0.02)^{60-60}}$$

- قيمة الأصل البشري الواحد مستوى أعوان التنفيذ = DA 326.409.652.41

- القيمة الإجمالية للأصول البشرية صنف أعوان التنفيذ = 326.409.652.41 X عدد أعوان التنفيذ

$$= 71.810.123.529.73 \times 220 = 15.800.312.043.286 \text{ دج}$$

- القيمة الإجمالية للموارد البشرية هي مجموع القيم لكل من الإطارات وأعوان التحكم وأعوان التنفيذ

$$= 71.810.123.529.73 + 73.648.372.463.73 + 39.738.582.979.70 = 185.197.078.973.16 \text{ دج}$$

والجدول التالي يلخص العمليات السابقة.

الجدول (1): حساب قيمة الموارد البشرية للشركة لسنة 2019 وفق نموذج Lev & Schwartz

2019	عدد الموظفين	معدل العمر	معدل الأجر للشهر الواحد	الأجور السنوية للموارد البشرية	قيمة المورد البشري الواحد	قيمة الموارد البشرية الإجمالية
إطارات	124	43	110,894.41	22,622,459.64	320,472,443.38	39,738,582,979.70
أعوان تحكم	299	42	75,501.95	16,308,421.20	246,315,626.97	73,648,372,463.73
أعوان تنفيذ	220	36	54,636.75	15,735,384.00	326,409,652.41	71,810,123,529.73
					المجموع	185,197,078,973.16

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على وثائق الشركة.

III. 3 - الإعراف المحاسبي بالموارد البشرية للشركة:

من المعلوم أن الأصول البشرية تدخل ضمن التثبيات المعنوية وعليه يمكن إدراجها ضمن حساب 208 تحت إسم " أصول بشرية" في الطرف المدين، وبالمقابل الطرف الدائن فنقترح أن يكون في رأس المال للأسباب التالية:

- تعتبر الأصول البشرية أحد موارد الشركة وعليه فإن أي زيادة في قيمتها ستؤول لرأس المال.
- أن الموارد البشرية عند إعتبارها كأصل بناء على توقع المنفعة الإقتصادية منها، وبما أنه يتم إضافتها ضمن التثبيات المعنوية فهي تزيد من قيمة رأس المال الذي يحافظ على ركيزة الشركة من الخسارة وإنخفاض القيمة.
- أن القانون التجاري قدّم للشركات الجزائرية تعديلاً فيما يخص حصص المساهمين وإعتبر الجهد المبذول من المورد البشري يمكن أن يكون كحصة من حصص رأس المال.

وعليه يمكن أن نعتبر عمّا سبق بالقيّد المحاسبي التالي:

حساب مدين	حساب دائن	البيان	المبلغ مدين	المبلغ دائن
		2019/12/31		
208		أصول بشرية	185,197,078,973.16	
	101	رأس المال- مساهمة الموارد البشرية-		185,197,078,973.16
		تسجيل الأصول البشرية لسنة 2019		

III. 4- تسجيل خسارة القيمة للموارد البشرية للشركة:

إن إعتبار الموارد البشرية كأصل من أصول الشركة دون أن تكون فيها حركة للتدفقات المادية، لا يُمكننا من إهلاك قيمتها وفق أقساط متتالية، إلا في حالة إنخفاض قيمتها لسبب من الأسباب فإننا نسجل خسارة قيمة، وبالمقابل عند زيادة القيمة نسجل الارتفاع في القيمة. وبإفترض أنه تم تسجيل إنخفاض في قيمة الموارد البشرية وإحالة عدد منهم على التقاعد مما يستدعي ذلك تعديل في قيمتها وفق الجدول التالي.

الجدول (2): إنخفاض قيمة الموارد البشرية لسنة 2019 وفق نموذج Lev & Schwartz

العمال	العدد	قيمة المورد البشري الواحد	قيمة الإنخفاض أو الإحالة للتقاعد	السبب
إطارات	5	320,472,443.38	1.602.362.216.90	الإصابة بمرض
أعوان تحكم	12	246,315,626.97	2.955.787.523.64	كثرة الإنذارات و العقوبات التأديبية
اعوان تنفيذ	10	326,409,652.41	3.264.096.524.10	إحالة للتقاعد

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على وثائق الشركة.

ويكون التسجيل المحاسبي كالتالي:

حساب مدين	حساب دائن	البيان	المبلغ مدين	المبلغ دائن
		2019/12/31		
686		مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيم	1.602.362.216.90	
	2908	خسائر القيمة عن الأصول البشرية		1.602.362.216.90
		تسجيل خسارة القيمة الأصول البشرية – إطارات- لسنة 2019		
		2019/12/31		
686		مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيم	2.955.787.523.64	
	2908	خسائر القيمة عن الأصول البشرية		2.955.787.523.64
		تسجيل خسارة القيمة الأصول البشرية – أعوان تحكم - لسنة 2019		
		2019/12/31		
101		رأس المال	3.264.096.524.10	
	208	أصول بشرية		3.264.096.524.10
		إحالة الأصول البشرية – أعوان تنفيذ – للتقاعد لسنة 2019		

III. 5- حركة الحسابات في ميزان المراجعة:

بعد التسجيل المحاسبي لقيمة الموارد البشرية للشركة، وكذا الإنخفاض في هذه القيمة يمكن تلخيص حركة الحسابات المعنية في ميزان المراجعة في الجدول التالي.

الجدول(3): ميزان المراجعة للحسابات المتعلقة بالموارد البشرية للشركة

رقم الحساب	البيان	الحركة خلال سنة 2019	
		مدین	دائن
101	رأس المال	3,264,096,524.10	185,197,078,973.16
208	أصول بشرية	185,197,078,973.16	7,822,246,264.64
2908	خسارة قيمة - أصول بشرية-		4,558,149,740.54
686	مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيم	4,558,149,740.54	
رقم الحساب	البيان	الأرصدة نهاية سنة 2019	
		مدین	دائن
101	رأس المال		181,932,982,449.06
208	أصول بشرية	177,374,832,708.52	
2908	خسارة قيمة - أصول بشرية-		4,558,149,740.54
686	مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيم	4,558,149,740.54	

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على وثائق الشركة.

IV- التغير في قيم عناصر القوائم المالية للشركة بعد تطبيق نموذج Lev & Schwartz

IV.1- التغير في قائمة المركز المالي:

- التغير في الأصول:

يتبين من الجدول رقم (4) أن نسبة الأصول البشرية للشركة قد ارتفعت بنسبة 100 % وذلك لأنها لم تكن مدرجة من قبل في جانب الأصول وتمت إضافتها، أما مجموع الأصول الغير جارية فقد إرتفعت بنسبة كبيرة جداً، وذلك لأن قيمة الأصول البشرية فاقت نسبتها 700 % عن مجموع الأصول غير الجارية السابقة، ما أدى إلى زيادة المجموع العام للأصول بنسبة تقارب 600 % ما يعني أن قيمة الأصول البشرية وفق نموذج Lev & Schwartz عالية جداً وتأثيرها واضح ويُبين بأن الموارد البشرية للشركة من الأهمية ما تجعل أصولها ترتفع وتزيد قيمتها.

- التغير في الخصوم:

نلاحظ من الجدول رقم (4) بأن نسبة رؤوس الأموال قد ارتفعت بنسبة 100 % وذلك لأنها لم تكن مدرجة من قبل في جانب الخصوم وتم إضافتها عن طريق إدراج قيمة الأصول البشرية في الأصول ما يقابلها في جانب الخصوم من الأموال الخاصة، أما الحساب ما بين الوحدات فقد إنخفض بنسبة 17.56 % بعد إدراج مخصصات المؤونات وخسائر القيم الناتجة عن إنخفاض قيمة الموارد البشرية، فيما إرتفعت قيمة الأموال الخاصة بسبب إدراج قيمة الأصول البشرية في رأس المال بنسبة فاقت 800 %؛ ذلك لأن قيمة الأصول البشرية كبيرة جداً مقارنة بالأموال الخاصة السابقة، الأمر الذي أدى إلى إرتفاع في المجموع العام للخصوم بنفس نسبة الزيادة في جانب الأصول التي تقارب 600 %.

الجدول (4) : الفارق في عناصر المركز المالي بعد استخدام نموذج Lev & Schwartz

البيان	المبالغ الصافية قبل تطبيق النموذج	المبالغ الصافية بعد تطبيق النموذج	نسبة التغير %
الأصول			
أصول بشرية	-	177,374,832,708.52	+100
مجموع الأصول غير الجارية	23.373.486.157.47	200.748.318.865.99	+758.87
مجموع عام الأصول	29.821.969.808.90	207.196.802.517.42	+594.78
الخصوم			
رؤوس الأموال الخاصة	-	181,932,982,449.06	+100

حساب ما بين الوحدات	21.404.032.927.39	16.845.883.186.85	-17.56
مجموع الأموال الخاصة	21.565.655.338.85	198.940.488.047.37	+864.76
مجموع عام الخصوم	29.821.969.808.90	207.196.802.517.42	+594.78

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على وثائق الشركة.

IV. 2- التغير في قائمة الدخل:

يتضح من الجدول رقم (5) أن مخصصات المؤونات وخسائر القيم قد إرتفعت بنسبة 374.32 % بسبب انخفاض قيمة الموارد البشرية التي سجلت كمصروف ومخصص، أما النتيجة العملياتية فقد انخفضت بقيمة كبيرة جداً إذ فاقت 1000 % وهذا بالنظر لقيمة مخصصات وخصائر القيم للموارد البشرية المرتفعة، التي أثرت على النتيجة العادية قبل الضرائب بالنقصان بنسبة فاقت 1000 % أيضاً، وهذا يفسر أهمية قيمة الموارد البشرية ومدى تأثيرها على قائمة الدخل فبعد أن كانت الشركة في حالة ربح في سنة 2019 أصبحت في حالة خسارة معتبرة جداً بسبب انخفاض قيمة مواردها البشرية.

الجدول رقم (5): الفارق في قائمة الدخل بعد تطبيق نموذج Lev & Schwartz

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على وثائق الشركة.

البيان	المبالغ قبل تطبيق النموذج	المبالغ بعد تطبيق النموذج	% النسبة
مخصصات للإهلاك والمؤونات	1.217.723.558.30	5.775.873.298.84	+374.32
النتيجة العملياتية	405.213.579.98	-4.152.936.160.56	-1024.87
النتيجة العادية قبل الضرائب	401.964.991.76	-4.156.184.748.78	-1033.97
النتيجة الصافية للأنشطة العادية	401.964.991.76	-4.156.184.748.78	-1033.97

V. الخلاصة:

إن محاسبة الموارد البشرية تتمثل في عملية تحديد وقياس البيانات المتعلقة بالموارد البشرية وتوصيل تلك المعلومات إلى الأطراف المستفيدة منها، فهي تُعطي دلالات هامة لبعض النسب المحاسبية وتقدم المعلومات التي تساهم في ترشيد القرارات المتعلقة بإدارة الموارد البشرية في المؤسسة. وبعد تفحص النظام المحاسبي المالي تبين أنه على الرغم من عدم معالجته لموضوع القياس المحاسبي للموارد البشرية إلا أنه قد فصل إلى حد كبير في تحديد الطريقة التي يمكن أن نقيس بها قيمة الموارد البشرية بالاعتماد على مدخل التكلفة التاريخية كقاعدة عامة، بمعنى شاملة ومستمرة إلا في بعض الحالات الاستثنائية غير المناسبة عند تطبيقها، فيمكن استخدام إحدى البدائل الأخرى للتكلفة التاريخية.

بعد تناول القياس المحاسبي للموارد البشرية من خلال تطبيق نموذج Lev & Schwartz بشركة سونالغاز الوادي تم التوصل إلى مجموعة من النتائج أهمها:

- أن شركة سونالغاز الوادي لا تعالج الموارد البشرية على أنها أصول ضمن قوائمها المالية، كما أن الإفصاح عنها لا يتخطى المعلومات السطحية من دخول أو خروج الموارد البشرية بالشركة، ومدى استفادة البعض منهم من دورات تكوينية أو تأهيل أو تدريب، مما يعني رفض الفرضية الأولى (H1) وقبول الفرضية العدمية (H10) التي تنص على أن شركة سونالغاز الوادي لا تهتم بالقياس والإفصاح عن الموارد البشرية.

- هناك إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية باستخدام نموذج Lev & Schwartz في قياس قيمة الموارد البشرية الذي يقوم على المفهوم الاقتصادي لرأس المال البشري، من خلال توفر المعطيات الكافية والمعلومات اللازمة لذلك، والذي يمثل قيمة الفرد بالنسبة إلى المنظمة باعتبار أن المرتبات والأجور هي تكلفة العمل وليس قيمته. وذلك ما يؤكد صحة الفرضية الثانية (H2) التي تنص بأنه يمكن تطبيق نموذج Lev & Schwartz في شركة سونالغاز الوادي.

- تؤكد التغيرات في قيم عناصر القوائم المالية التي تم رصدها بعد استخدام نموذج Lev & Schwartz صحة الفرضية الثالثة (H3) التي تنص على أن تطبيق نموذج Lev & Schwartz يؤثر على القوائم المالية لشركة سونلغاز الوادي.
- على ضوء النتائج المتوصل إليها يمكن تقديم التوصيات والاقتراحات التالية:
- نشر ثقافة القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية في التقارير المالية للمؤسسات الجزائرية، لتحسيس ضرورة تطبيق هذا النهج الجديد من المحاسبة.
 - أن تعمل الجهات المختصة والمنظمات المهنية على تقديم المعايير الإرشادية لحل إشكالية قياس الموارد البشرية من خلال الدورات التكوينية والأيام الدراسية للوصول إلى هدف تقديم القوائم المالية بصورة أكثر مصداقية وموثوقية.
 - ضرورة البحث والعمل بجدية في دمج القضايا المحاسبية المعاصرة من بينها محاسبة الموارد البشرية في النظام المحاسبي المالي، ومحاولة إيجاد الحلول الكافية التي تعود بالنفع على كل الأطراف.

الإحالات والمراجع:

تم الاسترداد من <http://www.whatishumanresource.com> (30 10، 2018). K.M. Shankarappa. whatishumanresource.com.

- أحمد بلالي ، و محضيه سيملاي. (2018). ممارسات إدارة الموارد البشرية الخضراء والميزة التنافسية. مجلة *رؤى اقتصادية*.
- أحمد بن خيرة ، و نصر الدين بن النذير. (2019). أثر التكوين على تنمية كفاءات الموارد البشرية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة (دراسة حالة عينية من المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الصيدلانية بالبلدية). مجلة *رؤى اقتصادية*.
- أيمن عبد الله محمد أبو بكر. (2012). المحاسبة عن تكلفة الموارد البشرية وأثرها على رفع كفاءة الأداء بمؤسسات التعليم العالي بالسودان. مجلة *جامعة دنقلا*، صفحة 93.
- حسين عبد الجليل آل غزوي. (2010). *المشاكل المحاسبية المعاصرة*. الأكاديمية العربية في الدانمارك.
- رضوان حلوة حنان. (2003). *بدايات القياس المحاسبي المعاصر* (المجلد الأول). عمان: دار وائل للنشر.
- سليمان بلعور . (2014). دوافع وآثار الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر. مجلة *رؤى الاقتصادية* (6).
- فراح خالددي ، و سامية بعيسي. (2014). تفعيل دور المورد البشري لتحقيق تميز المؤسسة الاقتصادية في ظل الإقتصاد اللامادي. مجلة *رؤى الاقتصادية* (6)، صفحة 131.
- للجمهورية الجزائرية الجريدة الرسمية . (2007). *القانون 07-11 المؤرخ في 2007/11/25 والمتعلق بالإطار التصوري للنظام المالي المحاسبي*، العدد 74، .
- للجمهورية الجزائرية الجريدة الرسمية . (2009). *القرار الوزاري رقم 08/156 المؤرخ في 2009/07/26*، العدد 19، *البند الأول*، . القرار الوزاري رقم 08/156، الجزائر.
- محمد محمد الفيومي. (2000). *تأليف قراءات في المشاكل المحاسبية المعاصرة* (صفحة 205). الاسكندرية: دار الجامعة الجديدة.
- معاذ محمد الأعرج. (2016). استخدام نموذج Schwartz & Lev لقياس رأس المال البشري ومساهمة في صافي الدخل دراسة تطبيقية على بنك لبنان والمهجر في الأردن. *تأليف رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير* (صفحة 24). الأردن: جامعة الشرق الأوسط.
- وسام رمضان الشنطي. (2016). دور محاسبة الموارد البشرية في رفع كفاءة الأداء المالي. 27. جامعة الأزهر غزة، فلسطين.

الملحق:

نتائج حساب قيمة المورد البشري للشركة باستخدام نموذج Lev & Schwartz

V	I/power	power	1+r	t-i	I	r	t	i	
242345115.4	7663009.767	2.952	1.07	16	22622459.64	0.07	60	43	2019
	7663009.767	2.952	1.07	16	22622459.64	0.07	60	44	2019
	7663009.767	2.952	1.07	16	22622459.64	0.07	60	45	2019
	7663009.767	2.952	1.07	16	22622459.64	0.07	60	46	2019
	9387516.474	2.410	1.07	13	22622459.64	0.07	60	47	2019
	10044642.63	2.252	1.07	12	22622459.64	0.07	60	48	2019
	10747767.61	2.105	1.07	11	22622459.64	0.07	60	49	2019
	11500111.34	1.967	1.07	10	22622459.64	0.07	60	50	2019
	12305119.14	1.838	1.07	9	22622459.64	0.07	60	51	2019
	13166477.48	1.718	1.07	8	22622459.64	0.07	60	52	2019
	14088130.9	1.606	1.07	7	22622459.64	0.07	60	53	2019
	15074300.06	1.501	1.07	6	22622459.64	0.07	60	54	2019
	16129501.07	1.403	1.07	5	22622459.64	0.07	60	55	2019
	17258566.14	1.311	1.07	4	22622459.64	0.07	60	56	2019
	18466665.77	1.225	1.07	3	22622459.64	0.07	60	57	2019
	19759332.38	1.145	1.07	2	22622459.64	0.07	60	58	2019
	21142485.64	1.070	1.07	1	22622459.64	0.07	60	59	2019
	22622459.64	1.000	1.07	0	22622459.64	0.07	60	60	2019
170493253.8	4713811.66	3.268	1.07	17.5	15402397.8	0.07	60	42.5	2019
	4876004.695	3.159	1.07	17	15402397.8	0.07	60	43	2019
	5217325.024	2.952	1.07	16	15402397.8	0.07	60	44	2019
	5582537.776	2.759	1.07	15	15402397.8	0.07	60	45	2019
	5973315.42	2.579	1.07	14	15402397.8	0.07	60	46	2019
	6391447.499	2.410	1.07	13	15402397.8	0.07	60	47	2019
	6838848.824	2.252	1.07	12	15402397.8	0.07	60	48	2019
	7317568.242	2.105	1.07	11	15402397.8	0.07	60	49	2019
	7829798.019	1.967	1.07	10	15402397.8	0.07	60	50	2019
	8377883.88	1.838	1.07	9	15402397.8	0.07	60	51	2019
	8964335.752	1.718	1.07	8	15402397.8	0.07	60	52	2019
	9591839.254	1.606	1.07	7	15402397.8	0.07	60	53	2019
	10263268	1.501	1.07	6	15402397.8	0.07	60	54	2019
	10981696.76	1.403	1.07	5	15402397.8	0.07	60	55	2019
	11750415.54	1.311	1.07	4	15402397.8	0.07	60	56	2019
	12572944.62	1.225	1.07	3	15402397.8	0.07	60	57	2019
	13453050.75	1.145	1.07	2	15402397.8	0.07	60	58	2019
	14394764.3	1.070	1.07	1	15402397.8	0.07	60	59	2019
	15402397.8	1.000	1.07	0	15402397.8	0.07	60	60	2019
210324774.2	2919575.978	5.614	1.07	25.5	16391025	0.07	60	34.5	2019
	3020032.875	5.427	1.07	25	16391025	0.07	60	35	2019
	3231435.176	5.072	1.07	24	16391025	0.07	60	36	2019
	3457635.639	4.741	1.07	23	16391025	0.07	60	37	2019
	3699670.133	4.430	1.07	22	16391025	0.07	60	38	2019
	3958647.043	4.141	1.07	21	16391025	0.07	60	39	2019
	4235752.336	3.870	1.07	20	16391025	0.07	60	40	2019
	4532254.999	3.617	1.07	19	16391025	0.07	60	41	2019
	4849512.849	3.380	1.07	18	16391025	0.07	60	42	2019
	5188978.748	3.159	1.07	17	16391025	0.07	60	43	2019
	5552207.261	2.952	1.07	16	16391025	0.07	60	44	2019
	5940861.769	2.759	1.07	15	16391025	0.07	60	45	2019
	6356722.093	2.579	1.07	14	16391025	0.07	60	46	2019
	6801692.639	2.410	1.07	13	16391025	0.07	60	47	2019
	7277811.124	2.252	1.07	12	16391025	0.07	60	48	2019
	7787257.903	2.105	1.07	11	16391025	0.07	60	49	2019
	8332365.956	1.967	1.07	10	16391025	0.07	60	50	2019
	8915631.573	1.838	1.07	9	16391025	0.07	60	51	2019
	9539725.783	1.718	1.07	8	16391025	0.07	60	52	2019
	10207506.59	1.606	1.07	7	16391025	0.07	60	53	2019
	10922032.05	1.501	1.07	6	16391025	0.07	60	54	2019
	11686574.29	1.403	1.07	5	16391025	0.07	60	55	2019
	12504634.49	1.311	1.07	4	16391025	0.07	60	56	2019
	13379958.91	1.225	1.07	3	16391025	0.07	60	57	2019
	14316556.03	1.145	1.07	2	16391025	0.07	60	58	2019
	15318714.95	1.070	1.07	1	16391025	0.07	60	59	2019
	16391025	1.000	1.07	0	16391025	0.07	60	60	2019