



جامعة غرداية
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي
الميدان: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
الشعبة: العلوم المالية والمحاسبة
التخصص: مالية مؤسسة

تصور تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الاقتصادية
دراسة ميدانية بالمؤسسات الاقتصادية لولاية غرداية

تحت اشراف الأستاذ:
بهاز الجليلي

من إعداد الطالبين :
• علي لوييري
• مصطفى ملاح

السنة الجامعية: 2018/2017



جامعة غرداية
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي
الميدان: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
الشعبة: العلوم المالية والمحاسبة
التخصص: مالية مؤسسة

تصور تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الاقتصادية
دراسة ميدانية بالمؤسسات الاقتصادية بولاية غرداية

تحت اشراف الأستاذ:
بهاز الجيلالي

من إعداد الطالبين :
• علي لوييري
• مصطفى ملاح

السنة الجامعية: 2018/2017

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

الإهداء

بسم الله الرحمن الرحيم

قل اعملوا فسيرى الله عملكم ورسوله والمؤمنون

(صدق الله العظيم)

إلهي لا يطيب الليل إلا بشركك ولا يطيب النهار إلى بطاعتك .. ولا تطيب
اللحظات إلا بذكرك .. ولا تطيب الآخرة إلا بعفوك .. ولا تطيب الجنة إلا برؤيتك
"لله جل جلاله"

إلى من بلغ الرسالة وأدى الأمانة .. ونصح الأمة .. إلى نبي الرحمة ونور العالمين

"سيدنا مُحَمَّد صلى الله عليه وسلم"

أهدي هذه المذكرة إلى والدي رحمه الله و والدي العزيزة حفظها الله وأطال الله عمرها، إلى زوجتي

التي أكن لها كل الحب و التقدير، إلى أبنائي مُحَمَّد، سائلة، ألاء الحنين حفظهم الله

إلى إخوتي وأخواتي إلى كافة الأهل والعائلة

إلى كافة أصدقائي وزملائي في الدراسة.

إلى كل من ساعدني من قريب أو من بعيد في إنجاز هذا العمل المتواضع.

إلى كل من علمني حرف طيلة فترة دراستي من التعليم الابتدائي إلى

الجامعي .. أساتذتي الكرام.

علي لوبيدي



Petit mot
pour
Maman

الإهداء

بسم الله رب العالمين والصلاة والسلام على خاتم الأنبياء والمرسلين

إلى ملاكي في الحياة.... إلى معنى التقاني والحب والحنان.... إلى بسمه الحياة.... وسر

الوجود.... إلى من كان دعاؤها سر نجاحي وحنانها بلسم لجراحي إلى أغلى الحبايب

أمي الحبيبة

إلى من كلله الله بالهيبة والوقار.... إلى من علمني العطاء بدون إنتظار.... إلى من أحمل

إسمه بكل إفتخار.... أرجوا من الله أن يمد في عمرك لترى ثمار قد حان قطافها بعد طول

إنتظار وستبقى كلماتك نجوما اهتدي بها اليوم وفي الغد وإلى الأبد

أبي العزيز

إلى من شاركني مر الحياة وحلوها.... إلى من آثرنى على نفسه.... إلى من أظهر لي

ما هو أجمل من الحياة أخي العزيز نجيب

إلى أختي العزيزة حفظها الله وابنائها محمد والكتكوت إياد وزوجها

إلى من عرفت معهم معنى الصداقة موسى - عزيز - يوسف - حسين - طه - محمد -

عبد الكريم

إلى جميع الأهل والأقارب بدون استثناء

إلى جميع أساتذتي قسم علوم المالية وبالأخص الأستاذ بهاز الجليلي

إلى كل من أحبني وتمنى لي النجاح.

مصطفى ملاخ

الشكر والعرفان

لله الحمد من قبل وبعد على ما أنعم وسهل أرشد فله الحمد والشكر كله على ما توصلنا إليه وبعد :

في مثل هذه اللحظات يتوقف العقل ليفكر قبل أن يخط الحروف ليجمعها في كلمات ... تتبعثر الأحرف

وعبثاً أن يحاول تجميعها في سطور ، سطوراً كثيرة تمر في الخيال ولا يبقى لنا في نهاية المطاف إلا قليلاً

من الذكريات وصور تجمعنا برفاق كانوا إلى جانبنا...

فواجب علينا شكرهم ووداعهم ونحن نخطو خطواتنا الأولى في غمار الحياة

ونخص بالجزيل الشكر والعرفان إلى كل من أشعل شمعة في دروب عملنا وإلى من وقف على المنابر

وأعطى من حصيلة فكره لينير دربنا .

إلى الأساتذة الكرام في قسم المالية والمحاسبة ونخص بالذكر ونتوجه بالشكر الجزيل إلى الأستاذ " بهاز

الجيلالي " الذي تفضل بالإشراف على هذا البحث فجزاه الله عنا كل خير فله منا كل التقدير والاحترام..

الملخص:

من خلال الدراسة التي قمنا بها تبين لنا مدى أهمية العنصر البشري في المؤسسات الاقتصادية وذلك من خلال تطبيق وقياس مدى معرفة المؤسسات الاقتصادية بحاسبة الموارد البشرية وما المنافع التي يمكن أن تتحقق من تطبيقها في المؤسسات الاقتصادية بغارداية، اعتماد الطالب لتحقيق هذا الهدف الأسلوب الوصفي من خلال الدراسة النظرية حول محاسبة الموارد البشرية وتحليل نتائجها، حيث تم الاستناد إلى دراسات سابقة في دراسة مفهوم محاسبة الموارد البشرية ومراحل تطورها التاريخية ودراسة المعايير التي يتم الاستناد إليها في اعتبار المورد البشري كأحد أصول المؤسسة ودراسة الاجراءات تطبيقها وتحديد الصعوبات التي تواجه تطبيق محاسبة الموارد البشرية وكذلك دراسة تقييم تطبيق النظام المحاسبي المالي والمنافع التي يمكن تحقيقها نتيجة تطبيق محاسبة الموارد البشرية من كل من الإدارية والأفراد العاملين في المؤسسات الاقتصادية.

الكلمات المفتاحية: محاسبة الموارد البشرية.

Research swanmary

Through our studay we have found the importance of the human element in the economic enterprises by applying and measuring the extent of knowledge of the institutions accounting human resources and what benefits can be achieved in ghardaia , wheras the researcher adopted the dexriptive style through the theoretical study and analysis of its result.

According to a previous study of the concept of accounting human resources and the its development stages and the study standars as one of the foundation's assets, and presise the difficulties which face the application of the accounting human resources and the evaluation of the application of the financial accounting system and the benefits which achieved as a result of the accounting human elevent for the administration and the workers in the economic institutions.

Kay words Accounting for Human Resources

قائمة المحتويات

الصفحة	العنوان
-	الإهداء
-	الشكر والعرفان
-	قائمة المحتويات
-	قائمة الأشكال
-	قائمة الجداول
-	الملخص
أ	المقدمة
الفصل الأول الأدبيات النظرية والدراسات السابقة	
7	المبحث الأول: أدبيات النظرية ومحاسبة الموارد البشرية
7	المطلب الأول: مفاهيم حول المحاسبة عن تكاليف الموارد البشرية
7	الفرع لأول: مفاهيم عامة حول محاسبة موارد البشرية
10	الفرع الثاني: أهداف وأهمية وفروض محاسبة موارد البشرية
13	الفرع الثالث: معايير المحاسبة عن الموارد البشرية
16	الفرع الرابع: طرق قياس تكلفة الموارد البشرية
19	المطلب الثاني: المحاسبة عن قيمة المورد البشري
19	الفرع الأول: مفهوم قيمة المورد البشري
20	الفرع الثاني: محددات قيمة المورد البشري
30	الفرع الثالث: التأسيس وطرق القياس والاهتلاك محاسبي للمورد البشري
36	الفرع الرابع: نظم المحاسبة عن قيمة المورد البشري
39	المطلب الثالث: تطبيق وتنفيذ محاسبة الموارد البشرية
39	الفرع الأول: تصميم وتنفيذ نظم المحاسبة عن الموارد البشرية
41	الفرع الثاني: استخدامات الإدارية لمحاسبة الموارد البشرية
44	الفرع الثالث: إجراءات محاسبة الموارد البشرية
45	الفرع الرابع: الحاجة إلى تطبيق محاسبة الموارد البشرية ومزايا تطبيقها
47	المبحث الثاني: الدراسات السابقة
47	المطلب الأول: الدراسات العربية

قائمة المحتويات

48	المطلب الثاني: الدراسات الأجنبية
51	المطلب الثالث: التعقيب على الدراسات
52	خلاصة الفصل
الفصل الثاني: محاسبة الموارد البشرية في المؤسسة الاقتصادية	
55	المبحث الأول: الطريقة والأدوات
55	المطلب الأول: منهجية الدراسة الميدانية
55	الفرع الأول: مجتمع عينة الدراسة
56	الفرع الثاني: فرضيات الإحصائية
56	الفرع الثالث: متغيرات الدراسة
56	الفرع الرابع: الأساليب الإحصائية المستخدمة
57	المطلب الثاني: أداة الدراسة
58	المطلب الثالث: صدق ثبات أداة الدراسة
58	الفرع الأول: الصدق الظاهري
58	الفرع الثاني: صدق الاتساق الداخلي
62	الفرع الثالث: صدق الاتساق البنائي
62	الفرع الرابع: ثبات أداة الدراسة
63	المبحث الثاني: تحليل محاور الدراسة واختبار الفرضيات
63	المطلب الأول: وصف خصائص عينة الدراسة
68	المطلب الثاني: تحليل محاور الدراسة
68	الفرع الأول: تحليل نتائج المحور الأول من الاستبيان
71	الفرع الثاني: تحليل نتائج المحور الثاني من الاستبيان
74	الفرع الثالث: تحليل نتائج المحور الثالث من الاستبيان
77	المطلب الثالث: اختبار الفرضيات
80	خلاصة الفصل
82	الخاتمة
86	قائمة المراجع
90	الملاحق

قائمة الجداول

الصفحة	العنوان
37	نظم محاسبة الموارد البشرية
51	جدول التعقيب على الدراسات السابقة
56	متغيرات الدراسة
57	مقياس الإجابة عن الفقرات
59	الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول (المعرفة بمحاسبة الموارد البشرية)
60	الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني (تقييم تطبيق النظام المحاسبي المالي- scf)
61	الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث (تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسة الإقتصادية)
62	معامل الارتباط بين معدل كل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي لفقرات الإستمارة
62	الفا كرونباخ لجميع المحاور
63	توزيع مجتمع الدراسة حسب الجنس
64	توزيع مجتمع الدراسة حسب المؤهل العلمي
65	توزيع مجتمع الدراسة حسب الخبرة المهنية
66	توزيع مجتمع الدراسة حسب الوظيفة
67	توزيع مجتمع الدراسة حسب طبيعة العمل
68	نتيجة التحليل الإحصائي لمحور المعرفة بمحاسبة الموارد البشرية
71	نتيجة التحليل الإحصائي لمحور تقييم تطبيق النظام المحاسبي المالي (scf)
74	نتيجة التحليل الإحصائي لمحور تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسة الإقتصادية

قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان
20	المتغيرات المتداخلة لتحديد القيمة المتوقع تحقيقها للفرد
21	عناصر القيمة المشروطة وعلاقتها المتبادلة
23	علاقة محددات الفرد والقيمة المشروطة
24	العلاقة بين المتغيرات المحددة للقيمة المشروطة للفرد
24	محددات احتمالات بقاء الإنتساب للمنظمة
25	العلاقة بين المتغيرات المحددة إشباع أو رضا الفرد
26	نموذج محددات قيمة الفرد إلى التنظيم الرسمي
29	العلاقات بين أبعاد التنظيم البشري
63	توزيع مجتمع الدراسة حسب الجنس
64	توزيع مجتمع الدراسة حسب المؤهل العلمي
65	توزيع مجتمع الدراسة حسب الخبرة المهنية
66	توزيع مجتمع الدراسة حسب الوظيفة
67	توزيع مجتمع الدراسة حسب طبيعة العمل

الصفحة	العنوان
90	الاستبيان
94	مخرجات spss
95	الأساتذة المحكمين

مقدمة

مقدمة:

تتجلى أهمية الموارد البشرية في المشروعات الصناعية والخدمية من خلال التأثير على القيمة السوقية لتلك الوحدات الاقتصادية لأسواق الأوراق المالية، من حيث مساهمتها في العمليات الاقتصادية التي تمارسها تلك الوحدات، وهذا يعني أن الموارد البشرية يمكن أن تحل مكانا بارزا وأهمية كبيرة عند اتخاذ القرارات المختلفة والمتعلقة بنشاط الوحدات الاقتصادية.

تعد محاسبة الموارد البشرية من الموضوعات الحديثة في مجال المحاسبة المالية، حيث ظهرت بوادر الاهتمام بها من قبل المحاسبين منذ أوائل السبعينات من القرن الماضي، ومن أجل التعرف على أهمية الموارد البشرية في هذه الوحدات الاقتصادية المختلفة، ومن ثم دراسة مجموعة من الأساليب العلمية التي يمكن أن تساهم وتساعد في تقييم تلك الموارد بصورة مالية مثلها مثل أية موارد أخرى يتم استثمارها في الوحدات الاقتصادية في سبيل تحقيق أهدافها.

ومن الملاحظ أن حركة نمو وتطور المؤسسات الاقتصادية عربيا وعالميا اتخذت اتجاهات سريعة مما يتطلب الحاجة إلى الموارد البشرية التي توصف بأنها تملك المهارات الفكرية والتكنولوجية، لخلق مرحلة الإصلاح وتأسيس هيكل مناسبة لوضع أساسيات لقاعدة بشرية علمية وفنية لنشر ثقافة المحاسبة البشرية ورفع وتيرة نظرية الولاء بين المؤسسة والأفراد، وبما ينعكس على إيجابية العملية الانتاجية والخدمية.

حيث سعت الجزائر كغيرها من بلدان العالم إلى الاندماج والتكيف مع المعايير المحاسبية الدولية من خلال تبني النظام المحاسبي المالي المبني على أساس هذه المعايير، فقد حاول المشرع الجزائري عند وضعه هذا النظام العمل على تغطية أكبر قدر من احتياجات المؤسسات وتخطي كل المشاكل والنقائص التي كانت تتخلل المخطط المحاسبي الوطني، وبالرغم من ذلك إلا أن خصائص بيئة الأعمال الوطنية شكلت عائقا أمام تطبيق هذا النظام مما أدى إلى ظهور العديد من المشاكل والصعوبات.

والجدير بالذكر أن هدف محاسبة الموارد البشرية من إظهار قيمة معينة لهذه الموارد أولا بيان التغيرات التي تطرأ في قيمتها من سنة لأخرى، وثانيا المساعدة في تسهيل وتحسين إدارتها بشكل فعال وكفوء.

❖ الإشكالية:

يمكن طرح التساؤل التالي:

* ما مدى تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية - دراسة ميدانية لمجموعة من المؤسسات لولاية غارداية - ؟

ولتعمق أكثر في هذا الموضوع نطرح الأسئلة الفرعية التالية:

1. ما مدى معرفة المؤسسات الاقتصادية بحاسبة الموارد البشرية؟
2. كيف يتم تقييم المؤسسات الاقتصادية لمحاسبة الموارد البشرية ضمن النظام المحاسبي مالي (scf)؟
3. ماهي الصعوبات التي تواجه المؤسسات الاقتصادية عند تطبيق محاسبة الموارد البشرية؟

✓ فرضيات الدراسة

لمعالجة إشكالية البحث التي تم طرحها اعتمدنا على بعض الفرضيات والتي نلخصها في:

1. تعتبر محاسبة الموارد البشرية عملية من عمليات تحديد وقياس البيانات الخاصة بالموارد البشري.
2. يتم تقييم المؤسسات الاقتصادية لمحاسبة الموارد البشرية ضمن النظام المحاسبي مالي (scf) عن طريق منافع المستخدمين (الأجور).
3. تواجه المؤسسات الاقتصادية عند تطبيق محاسبة الموارد البشرية عدة صعوبات

✓ مبررات اختيار الموضوع:

ترجع أسباب اختيار الموضوع لعدة أسباب نختصرها فيما يلي:

1. قابلية الموضوع للبحث والدراسة.
2. حداثة الموضوع وأهميته، حيث أصبح موضوع هام في الأبحاث العلمية في المجال المحاسبي والمالي.
3. الرغبة الشخصية في البحث في موضوع تصور تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الاقتصادية.
4. اعتبار أن العنصر البشري هو الأساس (الغاية والوسيلة) في المؤسسة.

✓ أهداف الدراسة:

يتمثل الهدف الرئيسي للدراسة هو إبراز أهمية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الاقتصادية وتحليلها إثر تطبيقها على مختلف الأطراف داخل وخارج المؤسسة من خلال صعوبات التطبيق.

وتتمثل الأهداف الفرعية:

1. توضيح مفهوم محاسبة الموارد البشرية ومراحل تطورها من حيث وضع النظريات والتطبيق.
2. إبراز أهمية الإفصاح عن عنصر الموارد البشرية كأحد عناصر الأصول باعتباره من أهم الأصول غير الملموسة التي تمتلكها المؤسسة والذي من دونه لا يمكن للمؤسسة الاستفادة من باقي الأصول.
3. توضيح أهداف محاسبة الموارد البشرية وأثر تطبيقها على كل من الإدارة والأفراد في المؤسسة.
4. دراسة مدى ادراك عينة الدراسة لمفهوم محاسبة الموارد البشرية وأهمية تطبيقها والمنافع التي يمكن الحصول عليها من تطبيقها، وتقديم توصيات بناء على نتائج الدراسة.

✓ أهمية الدراسة:

- تأتي أهمية الدراسة من حيث تناولها موضوعا محاسبيا معاصرا مهما، حيث أن:
- هذه الدراسة حسب علم الطالبين " تعتبر من أوائل الدراسات التي سيتم إجراؤها وتطبيقها على المؤسسات الاقتصادية غرداية، والتي تتناول قضية المحاسبة عن الموارد البشرية
 - أن المؤسسات الاقتصادية تعتمد في تحقيق أهدافها ونجاحها بصورة متزايدة على العنصر البشري
 - كفاية وفعالية وكفاءة العامل البشري تعد عاملا أساسيا في تحقيق الاستخدام الكفء في المؤسسات الاقتصادية الحديثة المتقدمة
 - أهمية توجيه إدارات المؤسسات الاقتصادية وخاصة تلك التي تعاني من نقص في الموارد البشرية وتعتمد بشكل كبير على العنصر البشري في أعمالها.

✓ حدود الدراسة:

أولا: الحدود المكانية

تحاول هذه الدراسة استقصاء آراء المحاسبين ومديري المؤسسات الاقتصادية ورئيس مصلحة الموارد البشرية في مؤسسات اقتصادية جزائرية-عينة لمجموعة من المؤسسات بولاية غرداية

ثانيا: الحدود الزمنية

تتمثل الحدود الزمنية لهذه الدراسة الميدانية في الفترة الممتدة بين تاريخ توزيع استمارة الاستبيان، وتاريخ استلام استمارة (من شهر أفريل إلى شهر ماي 2018).

✓ المنهج المتبع والأدوات المستخدمة:

تم اعتماد المنهج الوصفي في الجانب النظري للدراسة وللإجابة عن الإشكالية التي تم طرحها واختبار صحة الفرضيات التي وضعناها وهو مناسب لهذا النوع من الدراسات.

تم استخدام الاستبيان في الدراسة الميدانية لاستطلاع رأي المهنيين فيما يخص الموضوع الموجه إلى عينة من المختصين في المحاسبة والمهنيين، وذلك من خلال برنامج المعالجة الإحصائية (spss).

✓ الأدوات المستخدمة:

1. الكتب المتخصصة في مجال البحث.
2. الأطروحات والرسائل الجامعية.
3. القوانين والمراسيم.
4. التقارير والملتقيات.
5. المجالات المحكمة.

✓ صعوبات البحث:

وتكمن صعوبات البحث في مايلي:

1. مشاكل تتعلق بقلّة على مراجع حول بحث محاسبة الموارد البشرية لحدّثة الموضوع.
2. مشاكل تتعلق بالحصول على إجابات الاستبيان إما عدم الإجابة أو التحفظ في الإجابة مع عدم الجدية في الإجابة.
3. صعوبة الدخول إلى بعض المؤسسات والوصول إلى العاملين في مصالحتها المحاسبية والمالية، قصد تسليمهم استمارات الاستبيان والحصول على آراءهم وإجاباتهم.

✓ هيكل البحث:

تم تقسيم بحثنا إلى فصلين، تطرقنا في الفصل الأول إلى الجانب النظري، حيث تناولنا الإطار المفاهيمي لمحاسبة الموارد البشرية، وفي الفصل الثاني تناولنا تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية -دراسة ميدانية- من خلال الاستبيان من حيث الطريقة المتبعة والأدوات المستعملة والنتائج المحصل عليها وتحليلها.

الفصل الأول

الأدبيات النظرية والدراسات
السابقة

تمهيد :

إن الفكرة الأساسية لمحاسبة الموارد البشرية تدور حول القيمة الاقتصادية وهي تقديم بيانات عن قيمة الموارد البشرية الموجودة والتكاليف المترتبة عليها كأصول لها قيمتها السوقية التي تؤثر في قيمة الوحدة الاقتصادية في أسواق المال، وذلك من خلال تقديم المعلومات والبيانات اللازمة لمساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات اللازمة فيما يخص القوى العاملة، كزيادة المهارات والإنتاجية بتطبيق برامج تعليم وتدريب العاملين.

فمحاسبة الموارد البشرية تتناول أهم العناصر التي تؤثر في أهداف المؤسسة وتتأثر بها، وكلما ازداد الابتداء وتطوير المنتجات، في مثل تلك الظروف تزداد أهمية العمالة المتعددة المهارات والتي يتم إخضاعها لدورات تدريبية باستمرار حتى تكتسب مهارات جديدة. من هنا أدى الاهتمام بالعنصر البشري لدى غالبية المؤسسات إلى تكوين قسم خاص بالموارد البشرية.

ونتيجة لهذا الدور الذي تلعبه الموارد البشرية وتزايد الاهتمام بها فقد وجدت النظرية المحاسبية ضرورة استحداث نظام جديد يطلق عليه محاسبة الموارد البشرية يهتم بقياس القيمة الاقتصادية والتكاليف المتعلقة بالموارد البشرية ومدى تطبيقها وتنفيذها في المؤسسة.

وقمنا بتقسيم هذا الفصل إلى مبحثين هما :

المبحث الأول: الأدبيات النظرية لمحاسبة الموارد البشرية

المبحث الثاني: الدراسات السابقة .

المبحث الأول: الأدبيات النظرية لمحااسبة الموارد البشرية

سنترك في هذا المبحث إلى مفاهيم عن محااسبة الموارد البشرية عبر مراحل تطورها والفروض القائمة عليها ومعاييرها، والمحااسبة عن قيمة المورد البشري ومحددات قيمته.

المطلب الأول: مفاهيم حول المحاسبة عن تكاليف الموارد البشرية

سنعرض في المطلب الأول إلى مفاهيم عامة حول محااسبة المورد البشري من جميع جوانبها

الفرع الأول: مفاهيم عامة حول محااسبة الموارد البشرية

وقد مرت المحاسبة عن الموارد البشرية بالعديد من مراحل التطور المتميزة ومنها الآتية:

أولاً: المرحلة الأولى

تمتد من بداية الستينيات حتى 1966م، وتتميز بأنها فترة وضع المفاهيم الأساسية للمحااسبة عن الموارد البشرية باستخدام النظريات والمبادئ المتعلقة بهذا الموضوع في العلوم الاجتماعية الأخرى.

ثانياً: المرحلة الثانية

وتتمتد من 1966 حتى 1971م، وتتميز بأنها فترة بدأت بتقييم فعالية ونماذج قياس تكلفة وقيمة الموارد البشرية في قطاع الأعمال، وكذلك تعتبر فترة ايجاد مجالات حالية ومستقبلية لاستخدامات المحاسبة عن الموارد البشرية في بعض المنشآت، حيث قام William بتطبيق دراسته الهادفة لتقييم الموارد البشرية على الشركة R.J.Barry حيث نشرت الشركة ولعدة سنوات قوائمها المالية الختامية متضمنة معلومات مالية عن الموارد البشرية¹.

ثالثاً: المرحلة الثالثة

وتتمتد من 1971 حتى 1976م، إذ نشرت خلالها العديد من الدراسات الأكاديمية في أمريكا وأستراليا واليابان، وقد تم تطبيق العديد من هذه الدراسات في مجال تقييم أثر المعلومات التي تقدمها المحاسبة عن الموارد البشرية في اتخاذ القرارات الإدارية، وكذلك في قرارات المستثمرين في حملة الأسهم في شركات المساهمة.

¹ رشا حمادة، القياس والافصاح المحاسبي عن الموارد البشرية وأثره عن القوائم المالية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد الثامن عشر، العدد الأول، دمشق، 2002، ص 147.

رابعاً: المرحلة الرابعة

وتمتد من 1976 حتى 1980م، حيث شهدت تراجعاً في الاهتمام بهذا الفرع سواء من جانب الأكاديميين أو من جانب المهنيين (التطبيين) ويرجع سبب ذلك إلى أن الجزء الأكبر من البحوث الأولية في هذا الميدان التي تعد أقل صعوبة تمت في المراحل السابقة وأن الأجزاء الباقية كانت أكثر صعوبة وتتطلب عدداً غير قليل من المؤسسات والشركات التي تقبل أن يتم تطبيق هذه البحوث داخلها، ونتيجة للعدد القليل من الباحثين القادرين على القيام بهذه فإن عدد البحوث في هذه الفترة كان أيضاً قليلاً مما أدى إلى عدم إقبال الشركات على التطبيق إضافة إلى أن تكاليف تطبيق هذه النظم (البحوث) مرتفعة والعائد المتوقع منها غير مؤكد¹.

خامساً: المرحلة الخامسة

وهي مرحلة التطوير الحالية وتمتد من 1980 م وحتى مشارف القرن الواحد والعشرين، فقد شهدت بداية بحث جدي للاهتمام بكل من النظرية والتطبيق للمحاسبة عن الموارد البشرية وذلك نتيجة لتزايد اهتمام دول العالم عامة و الولايات المتحدة الأمريكية خاصة بموضوع زيادة الانتاجية ورأس المال الفكري و تركز هذا الاهتمام على دور العنصر البشري في زيادة الانتاجية، مما شد الاهتمام نحو المحاسبة عن الموارد البشرية إضافة إلى زيادة المنافسة بين الولايات المتحدة الأمريكية واليابان في مجال الصناعة واختلاف إدارة الشركات اليابانية للموارد البشرية عن مثيلاتها الأمريكية².

تعريف محاسبة الموارد البشرية

لقد أعطيت عدة تعاريف لمحاسبة الموارد البشرية نوجزها فيما يلي:

التعريف الأول: عرفت جمعية المحاسبة الأمريكية محاسبة الموارد البشرية بأنها: " عملية تحديد وقياس البيانات الخاصة بالموارد البشرية، وإمداد الوحدات الادارية المعنية بهذه المعلومات "³.

التعريف الثاني: وتعرف كذلك على أنها: " عبارة عن عملية قياس وإعداد التقارير عن الديناميكيات البشرية في المنظمة، وهي عملية تقييم حالة الموارد البشرية في المنشأة وقياس التغير في هذه الحالة على مدار

¹ حمد فهد ديسان المطيري، تطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية في الشركات العامة بدولة الكويت، رسالة ماجستير منشورة ، جامعة الشرق الأوسط، الكويت، ديسمبر 2010، ص13-14.

² رشا حمادة، مرجع سبق ذكره، ص48.

³ عبد الوهاب علي محمد ، سعيد ياسين عامر، محاسبة الموارد البشرية، دار المريخ، الرياض-السعودية، 1403هـ، ص19.

الزمن، كما أنها عملية توفير معلومات عن الأفراد والجماعات للمنشأة لمتخذي القرارات سواء داخل المنشأة أو خارجها¹.

التعريف الثالث: ولقد عرفها فلامهولز بأنها " تعني المحاسبة عن الأفراد كونهم موارد في المشروع، وتقوم على قياس تكلفة وقيمة الأفراد الموجودين بهذا المشروع"².

التعريف الرابع: كما تم تعريفها على أنها " أسلوب لتحديد وقياس وتوصيل المعلومات الخاصة بالموارد البشرية للأطراف المعنية داخل وخارج المشروع بهدف رفع كفاءة العاملين وإدارة المشروع وتحسين نوعية القرارات الخاصة بالمشروع"³.

التعريف الخامس: أما سيدني دافسون فقد عرفها بأنها " مصطلح يستخدم لوصف فروض متنوعة تبحث عن الاستثمار في التقرير عن الموارد البشرية وتؤكد عن أهميتها في تحقيق أرباح المشروع ومجموعة أصوله"⁴.

من التعاريف السابقة يمكن استنتاج أن محاسبة الموارد البشرية هي المحاسبة التي تهتم بقياس القيمة الاقتصادية للموارد البشرية من خلال مختلف العمليات المحاسبية المتعلقة بتقييم تكلفة المورد البشري (التكلفة القابلة للقياس والتكلفة غير القابلة للقياس) وتقييم أداء المورد البشري (الملموس وغير الملموس) وأثرهما على الأداء الكلي للمؤسسة في وسط بيئة الأعمال التي تنشط فيها.

أي أن التعاريف قد ركزت على عملية القياس سواء قياس التكلفة أو القيمة للأفراد بالمشروع، ولم يعط اهتماماً للأهداف الأخرى للمحاسبة عن الموارد البشرية، فمن المعروف أن القياس ما هو إلا وظيفة واحدة من وظائف المحاسبة المتعددة والتي تخدم الإدارة في مجالات التخطيط والرقابة.

¹ سمية أمين علي، المحاسبة عن رأس المال الفكري (دراسة تحليلية مع التطبيق على رأس المال البشري)، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، العدد 60، جامعة القاهرة، 2003، ص280.

² وليد ناجي الحياي، دراسات في المشاكل المحاسبية المعاصرة، ط1، دار الحماد للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2004، ص289.

³ عبد الهادي عبد الرسول، المحاسبة عن الموارد البشرية وأثرها على اتخاذ وترشيد القرارات، رسالة ماجستير (غير منشورة)، جامعة طنطا-كلية التجارة، مصر، 1981، ص 13.

⁴ سامر معروف، تحليل المحتوى الموضوعي لأساليب تقييم الموارد البشرية، مجلة العلوم الإدارية والسياسية، جامعة الإمارات العربية المتحدة، العدد 02، مايو 1986، ص67.

الفرع الثاني : أهداف وأهمية وفروض محاسبة الموارد البشرية

أولاً: أهداف محاسبة الموارد البشرية

إن محاسبة الموارد البشرية مثلها مثل باقي أنواع المحاسبة الأخرى تهدف إلى تحقيق مجموعة من الأهداف من بينها¹:

- ✓ إيجاد طرق قياس يعتمد عليها في معرفة تكلفة الموارد البشرية؛
- ✓ وضع التقارير المالية الصحيحة عن نشاط المنشأة؛
- ✓ تقييم الإدارة بطريقة سليمة وأكثر كفاءة؛
- ✓ اتخاذ القرارات المالية السليمة عن المنشأة سواء بواسطة الإدارة أو بواسطة الأشخاص الخارجين المعنيين؛
- ✓ توفير معلومات عن كفاية المديرين في استخدام الموارد البشرية كأصل من أصول المنشأة؛
- ✓ تنظيم وتنسيق استخدام كافة الموارد في المنشأة سواء كانت طبيعية أو مالية أو بشرية؛
- ✓ إجراء المقارنات بين المشروعات المتنافسة على أساس سليم؛
- ✓ مساعدة الإدارة في التخطيط والرقابة على استخدام الموارد البشرية بصورة أكثر فاعلية؛
- ✓ توفر للإدارة معلومات عن التكاليف الفعلية لاستقطاب الموارد البشرية، وتنميتها سواء بإضافة موارد بشرية جديدة أو تطوير الموارد الحالية؛
- ✓ المساعدة في إعداد الموازنة التخطيطية لتكاليف الحصول على الموارد البشرية وتنميتها؛
- ✓ تحديد قيمة الأفراد بالنسبة للمنشأة، وذلك بإيجاد مقاييس صالحة وموثوق بها؛
- ✓ مساعدة الإدارة في توزيع الفراد على الوظائف المختلفة بشكل يؤدي إلى أفضل تخصيص ممكن، وهذا يتطلب تحديد المعدل العائد من استخدام العامل في مختلف المناصب؛
- ✓ تحديد العائد الذي يحصل عليه المشروع من رأس المال البشري، وتقييم قرارات الاستثمار في القوى العاملة، وذلك بمقارنة التكلفة بالمنفعة لمختلف البدائل؛
- ✓ تحديد تغييرات هيكل القوى العاملة بفعل عوامل مثل تغيير توزيع اعمار المستخدمين وأثر ذلك على المقدرة الايرادية ومعدلات النمو؛

¹ لعبي البوعلي وليد ناجي الحياي، محاسبة الموارد البشرية، ط1، مركز الكتاب الأكاديمي، عمان، 2015، ص ص 62-63.

ثانيا: أهمية محاسبة الموارد البشرية وأسباب تزايد الاهتمام بها

يمكن تحديد أهمية العنصر الإنساني للمنشأة إذا تصورنا الوضع الذي يمكن أن يحدث للمؤسسة إذا اختفى العنصر الإنساني، لذلك هناك دلائل عديدة يمكن الإشارة إليها باعتبارها تقييد وتؤكد على أهمية العنصر الإنساني بالمؤسسة ، نذكر منها بعض الأمثلة:

- العنصر الإنساني هو أهم أنواع الأصول في أي منشأة، وخاصة في المجتمعات المتقدمة حيث أن المفكر والمنفذ في أي مؤسسة هم البشر الذين يتولون أعمال الإدارة.

- العنصر الإنساني له قيمة سوقية، وما حدث في الولايات المتحدة الأمريكية عام 1986م يؤكد هذا فعندما استقال ثمانية من كبار المديرين بشركة "موتورولا" والتحقوا بالعمل لدى شركة منافسة وهي شركة "فيرتشيلر" فقد انخفضت القيمة السوقية لأسهم الشركة الأولى بحوالي 41 مليون دولار وارتفعت القيمة السوقية لأسهم الشركة الثانية بمبلغ 14 مليون دولار خلال 24 ساعة من تاريخ إعلان خبر الإستقالة.

- أوضحت بعض الدراسات العلمية التي أجريت على عينة من 91 طالبا بالدراسات العليا "قسم التمويل" بإحدى الجامعات الأمريكية أن قرارات الاستثمار المتعلقة بشركتين مختلفتين كانت في صالح الشركة التي أعلنت عن أهمية العنصر الإنساني واهتمامها به.

على ضوء ما ذكر هناك مجموعة من العوامل التي يرجع إليها الاهتمام بمحاسبة الموارد البشرية وهي:

1. اهتمام الأدب المحاسبي بمفاهيم وطرق المحاسبة عن الموارد البشرية التي تمثل الأصول الأساسية لمعظم المنشأة وخاصة المنشأة الخدمية.

2. مع زيادة التقدم الفني زادت حاجة الأفراد للتعليم والتدريب واكتساب المهارات والخبرات التي تزيد من قيمة رأس المال البشري، بالإضافة الى قيام بعض المنظمات بالإنفاق على تشغيل وتنمية الأساليب الفنية والإدارية ومهارات العاملين إيماناً منها بأن العائد من هذه الاستثمارات يتمثل في منافع مستقبلية يحصل عليها الأفراد¹.

¹ هشام حسبوا، الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي، دار الجامعة عين شمس للنشر، القاهرة، 1980، ص 37.

ثالثاً: فروض محاسبة الموارد البشرية

تستند محاسبة الموارد البشرية على الفرضيات التالية¹:

1- الفرض الأول:

يعتبر العنصر البشري مورداً هاماً من موارد المؤسسة، إذ له قيمة اقتصادية مباشرة وغير مباشرة وتتمثل القيمة المباشرة بالمجهود والوقت الذي تبذله الموارد البشرية لإنجاز الأعمال الموكلة إليها مباشرة، وتقديم خدمات متنوعة حالية ومستقبلية، بينما تتمثل القيمة الاقتصادية غير المباشرة بحسن استخدامها واستفادتها من الموارد المادية والتكنولوجية، حيث أن هؤلاء قادرون على المساهمة في تحقيق أهداف المؤسسة.

2- الفرض الثاني:

تتأثر قيمة الموارد البشرية بالنمط القيادي للإدارة، حيث تتوقف إنتاجية العاملين على القدرات والمهارات من ناحية، والرغبات والمويل من الناحية الأخرى، كما تتطور معارف الموارد البشرية في المنظمات التي تركز إدارتها على التدريب وتطوير العاملين، وكذا الحوافز المادية والمعنوية التي تقدمها لإشباع الحاجات المختلفة، كما أن الإدارة تساهم في توجيه العنصر البشري واستخدام طاقاته الاستخدام الصحيح، مما يولد لديه دوافع إيجابية، واستعداد نفسي وذهني للمساهمة في أهداف المنظمة، أما إذا فشلت الإدارة في استخدام العنصر البشري انخفضت قيمته، وعليه فالإدارة الناجحة عليها أن تجذب الكفاءات الجيدة أكثر من غيرها.

3- الفرض الثالث:

تعد معلومات الخاصة بمحاسبة الموارد البشرية في جانب تكلفة وقيمة الموارد البشرية، ضرورية لفاعلية وكفاءة إدارة المنظمة، فمثل هذه المعلومات مفيدة في عمليات التخطيط لاختيار وتوظيف وتنمية الموارد البشرية.

كما أن المعلومات التي تتضمنها محاسبة الموارد البشرية لها أهمية كبيرة في عمليات الرقابة والتقييم في الأجلين القصير والطويل، سواء لإدارة المنظمة أو للمتعاملين الخارجيين.

4- الفرض الرابع:

إن توظيف الموارد البشرية يعتبر تكلفة اقتصادية تتحملها المؤسسة مقابل خدمات ومنافع تحصل عليها مستقبلاً، لذا يمكن ترجمة هذه التكاليف والخدمات في صورة نقدية، وإظهارها في القوائم المالية.

¹ نوال بن عمارة وصديقي مسعود، محاسبة الموارد البشرية، مداخلة ضمن الملتقى الدولي حول التنمية البشرية وفرص الاندماج في اقتصاد المعرفة والكفاءات البشرية، جامعة ورقلة، 9-10 مارس 2004، ص 133.

5- الفرض الخامس:

إن المفهوم التقليدي للأصول يقوم على أنها "حقوق وخدمات مملوكة قابلة للقياس بوحدات نقدية وهي تكتسب نتيجة للتعامل بين الوحدات الاقتصادية يتوقع الحصول منها مستقبلا على خدمات أو منافع اقتصادية"¹.

الفرع الثالث: معايير المحاسبة عن الموارد البشرية

نجد أن هناك أربع مقومات أو معايير يجب أن تتوافر في الشيء حتى يمكن اعتباره أصلا من أصول المشروع وهذه المقومات هي:

1. معيار الملكية:

حتى نعتبر المورد " أصل " تابعا للمشروع فانه يجب أن يكون للمشروع توفر خاصية ملكية هذا المورد وبمعنى آخر كما ورد في المعايير المحاسبية الدولية تفرض المنشأة السيطرة على أصل إذا كانت تملك سلطة الحصول على المنافع الاقتصادية وتستطيع الحد من إمكانية وصول الآخرين لهذه المنافع وهذه السيطرة تتبع عادة من الحقوق القانونية. وينطبق هذا على الأصول العادية أما بالنسبة للموارد البشرية فنجد أن هناك آراء مختلفة تناولت هذه الفكرة فمنهم من أيد فكرة أن الموارد البشرية تُعتبر أصلا من أصول المشروع ولهم مبرر اتهم في ذلك، ونجد من جانب آخر من عارض هذه الفكرة مقوما مبررات هذا الرفض.

بالنسبة لمن عارض فكرة اعتبار الموارد البشرية أصلا من أصول المشروع مركزا على معيار الملكية نادى مجموعة من المهتمين بالمحاسبة بعدم اعتبار الموارد البشرية داخلة ضمن أصول المشروع على أساس أن الموارد البشرية الممثلة بالأشخاص لا تخضع للملكية أو التملك، وبالتالي عدم إمكانية تبادل هذه الأصول (الموارد البشرية) في السوق لعدم إمكانية شراء أو بيع هذا الأصل من قبل المشروع لذلك لا يمكن إظهار الموارد البشرية كأصل في قائمة المركز المالي للمشروع هذا من جهة ومن جهة أخرى فإن القيم والمثل العليا والأخلاق تحتم علينا عدم التسليم بفكرة امتلاك الأفراد وخاصة في هذا الزمان.

أما بالنسبة لمن أيد فكرة اعتبار الموارد البشرية أصلا من أصول المشروع، قامت حجة هؤلاء على فكرة أن هناك تعاقد بين المشروع والمورد البشري يلزم المورد البشري بالعمل لدى المشروع طيلة فترة التعاقد؛ من جهة أخرى إن عملية إحلال واستبدال الموارد البشرية تعطي الحق للمشروع بتغيير أي مورد بشري متى نشأت الحاجة إلى ذلك مع توفر الشروط الضرورية لهذا الاستبدال².

¹ نفس المرجع السابق، ص 134.

² ثامر الصقر، محاسبة الموارد البشرية (المفهوم والأهمية دراسة على عينة من الشركات العراقية في البصرة)، مجلة دراسات البصرة، العدد 16، جامعة البصرة، 2013، ص ص 176-177.

ويمكن اعتبار أن رأي هؤلاء قد استند إلى تعريف الأصول وفق ما قدمته لجنة المفاهيم والمعايير لجمعية المحاسبين الأمريكيين عام 1957م: " الموارد الاقتصادية المخصصة لأغراض المشروع خلال وحدة محاسبية محددة فهي تجمعات للخدمات المتوقع الحصول عليها مستقبلا " وهذا التعريف لم يتضمن الملكية القانونية كشرط واجب توافره في المورد الاقتصادي حتى نعتبره أصلا تابعا للمشروع.

ولتحديد مدى تطابق معيار الملكية على الموارد البشرية فإن هناك ثلاث عناصر يجب توفرها حتى نعتبر أي مورد لدى المشروع ينطبق عليه معيار الملكية وهذه العناصر هي:

أولا: حيازة الأصل

نعتبر المورد البشري من ضمن أصول المشروع سواء لفترة محددة أو غير محددة وذلك من خلال التعاقد القائم بين المورد البشري وبين المشروع الذي بموجبه يكون للمشروع الحق في الانتفاع والاستخدام بناءً على هذا التعاقد.

ثانيا: الرقابة على الأصل

نعني بالرقابة على الأصل أن تكون لدى المشروع قدرة التحكم والسيطرة على كل أو جزء من الخدمات المستقبلية وعادة ما تكون هذه الفرصة متاحة لدى المشروع من خلال عنصر الملكية.

ثالثا: القدرة على التصرف بالأصل

تصب هذه الفكرة في جانب أن للمشروع الحق في التصرف في موارده الاقتصادية بما يحقق الهدف الذي استخدم من أجله هذا المورد وتأخذ صورة التصرف بالنسبة لموارد المشروع الأشكال التالية (عن طريق إعادة البيع أو التخزين أو التوجيه....)، أما بالنسبة للموارد البشرية فإن عملية التصرف به لا تكمن بعملية بيعه (لعدم وجود سوق له و عدم وجود أنظمة وقوانين تبيح ذلك)، وإنما تكمن في عملية مرادفة لها وهي التسريح أو النقل أو الاستغناء عن هذا المورد كليا أو جزئيا وذلك مقابل تعويض معين ضمن شروط.

مما سبق نجد أن العناصر الواجب توافرها في الموارد البشرية حتى ينطبق عليها معيار الملكية وبذلك فإن معيار الملكية ينطبق على الموارد البشرية كما هو الحال في الموارد المادية الأخرى المتمثلة في الأصول المادية للشركة ولكن الملكية هنا ليست بالمعنى المطلق الذي نفهمه وإنما في إطار العناصر الثلاثة السابقة الذكر.

بقي أن نشير إلى أنّ هناك حالات عديدة لا يتوافر فيها معيار الملكية بشكل كامل ومع ذلك تعامل على أنها أصول، مثال ذلك عقود الاستئجار طويل الأجل في ظل البيع أو إعادة البيع، حيث يمكن أن نعتبر أن العنصر الرئيسي في معيار الملكية هو الرقابة والتحكم¹.

2. معيار المقدرّة الإنتاجية (أو الخدمية):

إنّ الغرض من الحصول على الأصول المادية هو استخدامها في العملية الإنتاجية أو تقديم خدمة للمشروع (عن طريق المساهمة في العملية الإنتاجية)، ولا شك أن عنصر العمل كأحد عناصر المدخلات في العملية الإنتاجية يعد العنصر الأكثر أهمية في المشروع فهو من جهة أحد مدخلات العملية الإنتاجية ومن جهة أخرى مقدرّة العنصر البشري على التأثير في الموارد أو عناصر الإنتاج الأخرى.

3. معيار الخدمات المستقبلية:

ينطلق هذا المعيار من تعريف الأصل من انه " عبارة عن خدمات مستقبلية "

وهذا التعريف يتضمن ثلاث عناصر:

1. أن يكون هناك توقع لمنافع اقتصادية مستقبلية، والموارد البشرية تستطيع أن تحقق منافع اقتصادية وذلك من خلال قدرتها الإنتاجية، وقدرة التأثير على الموارد الأخرى.
 2. أن يكون للمشروع الحق في استلام هذه المنافع، ولكون المشروع يمتلك الحق القانوني في استخدام الأفراد بموجب التعاقد، وبالتالي فإن للمشروع الحق في استلام هذه المنافع.
 3. إمكانية قياس هذه المنافع، حيث يمكن قياس المنافع المتأتية من عمل الموارد البشرية بطرق مختلفة.
- وبذلك نجد أن الموارد البشرية هي مصدر للمنافع الاقتصادية المستقبلية، كما يمكن قياس هذه المنافع بعدة طرق،
- أما فيما يتعلق بالحق في استلام هذه المنافع فإن الأمر يتعلق بملكية المورد الذي يخلق تلك المنافع وهذا يتوفر بشكل ما في الموارد البشرية.

¹ فضل كمال سالم، مدى أهمية القياس والافصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره على اتخاذ القرارات المالية (دراسة تطبيقية على شركات المساهمة في قطاع غزة)، مذكرة مقدمة استكمالاً للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية-غزة، 1429هـ-2008، ص 65-70.

4. القابلية للتحديد أو القياس:

يتطلب تعريف المورد على أنه أصل وجوب أن يكون قابلاً للتحديد أو القياس وذلك لتمييزه وفصله عن باقي الموارد الأخرى، وهذا التحديد أو القياس يعبر عنه غالباً بوحدة نقدية. وتستهدف عملية القياس قياس الخدمات الاقتصادية المستقبلية المتدفقة من المورد.

وبالنسبة للموارد البشرية فإنه أوجدت عدة طرق لقياس الخدمات الاقتصادية المستقبلية.

ومما سبق نجد أن المعايير الواجب توافرها في المورد الاقتصادي حتى يمكن اعتباره أصلاً من أصول المشروع تتوافر في الموارد البشرية من وجهة النظر المحاسبية، يمكن توافرها في الموارد البشرية، وبالتالي يمكن معالجة الموارد البشرية محاسبياً كأحد أصول المشروع¹.

الفرع الرابع: طرق قياس تكلفة الموارد البشرية

هناك العديد من الطرق لقياس تكلفة الأصول البشرية، نذكر منها:

أولاً: طريقة التكلفة التاريخية

ويقصد بها التكاليف الفعلية التي أنفقت في سبيل الحصول على الموارد البشرية كاستدعاء واختيار وتوظيف وتدريب العاملين، واعتبارها نفقات رأسمالية يستفاد منها لعدة فترات مما يتعين اهتلاكها على العمر الإنتاجي لتلك الأصول البشرية لتحديد نصيب كل فترة منها وفي حالة تصفية الأصل أو الاستغناء عن العاملين قبل انتهاء حياتهم الإنتاجية ويعتبر الرصيد المتبقي خسارة².

وليتم قياس التكلفة التاريخية (الأصلية) للموارد البشرية لابد من تبويبها إلى عنصرين هما:

1- تكلفة الحصول على العاملين:

وتبين التضحية التي يجب أن تتحملها المؤسسة في سبيل الحصول على من يشغل مركزاً معيناً، وهذه التكاليف قد تكون مباشرة أو غير مباشرة، وتتكون من العناصر التالية:

أ. **تكلفة الاستقطاب:** وهي تكلفة اجتذاب أعضاء جدد المؤسسة، وتتمثل في تكلفة الإعلانات، وأتعاب هيئة التوظيف، وتكلفة السفر والمصاريف الأخرى.

¹ وليد ناجي الحياي، مشاكل محاسبية ونماذج مقترحة، الأكاديمية العربية المفتوحة، الدنمارك، 2007، ص 288.

² أسامة على عبد الخالق، تنمية وتطوير محاسبة الموارد البشرية العربية استراتيجيات البقاء في ظل المتغيرات الاقتصادية الجديدة، مجلة العمل العربية، العدد 60، منظمة العمل العربية، 1995، ص 44.

ب. **تكلفة الاختيار:** وتحمل المؤسسة هذه التكلفة من أجل تحديد من يجب أن تمنح له الوظيفة، كتكاليف المقابلات والاختيارات....إلخ.

ج. **تكلفة التعيين:** تتحمل المؤسسة تكلفة التعيين في سبيل الحصول على عنصر جديد في التنظيم الإداري للمؤسسة.

2- تكلفة التعليم

وتشير هذه التكلفة إلى التضحية التي تتحملها المؤسسة من أجل تدريب العاملين، وتشتمل على تكاليف مباشرة وغير مباشرة مثل تكاليف التأهيل والتدريب سواء المدربين أو المتدربين.

وتتميز هذه الطريقة بالسهولة والبساطة في القياس وما يعيها هو أن التكلفة التاريخية للأصول البشرية لا تعبر عن الطاقة الإنتاجية الأساسية للأفراد، والتي لا يمكن بدونها اعتباره أصلاً بشرياً، كما أن قيمة الفرد خلال فترة زمنية تتغير، سواء بالزيادة لاكتساب قدرات جديدة، أو بالنقصان بسبب تقدم السن أو المرض، مما يؤدي إلى وجود عائد غير سليم لقيمتها الاستثمارية.

ثانياً: طريقة تكلفة الإحلال

وتعرف تكلفة الإحلال للموارد البشرية بأنها " التضحية التي تتحملها المؤسسة اليوم لإحلال موارد بشرية بدلاً من الموجودة الآن"¹.

وتشتمل على نوعين من تكلفة الإحلال وهي:

1- تكلفة الإحلال الوظيفي

ويقصد بتكلفة الإحلال الوظيفي بأنها " التضحية التي تتحملها المؤسسة في الوقت الحالي في سبيل إحلال شخص محل شخص آخر يشغل ووظيفة معينة في التنظيم، بحيث يكون البديل قادراً على القيام بنفس الأعباء وتقديم نفس الخدمات التي تلزم لهذه الوظيفة"².

¹ سمية أمين علي، مرجع سبق ذكره، ص 283.

² شوقي السيد فوده، مدخل نحو تطوير الإطار الفكري للمحاسبة عن الموارد البشرية في بيئة الأعمال المصرية من حيث المفاهيم والمبادئ وطرق القياس، المؤتمر العلمي السنوي الثالث، إدارة التنمية بمصر في ظل التحولات العالمية، الزقازيق، 7-8 نوفمبر 1999، ص 214.

وتتكون تكلفة الإحلال الوظيفي من ثلاث عناصر هي:

- تكلفة الحصول على الأفراد.

- تكلفة التعليم.

- تكلفة ترك العمل.

2- تكلفة الإحلال الشخصي

وتعبر عن التضحية التي تتحملها المؤسسة حالياً في سبيل إحلال شخصي محل آخر يكون قادراً 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 قبل¹.

ثالثاً طريقة تكلفة الفرصة البديلة

وتعرف بأنها " قيمة الأصل عندما يكون في استخدام بديل يختلف عن الاستخدام الحالي"².

وتعتمد هذه الطريقة على تقسيم العاملين في المؤسسة إلى مجموعتين³:

أولاً: فئة العاملين غير المهرة أو العاديين والذين يسهل إحلالهم بآخرين، ويتم تقسيمهم على أساس نفقات الاستدعاء... إلخ.

ثانياً: فئة العاملين المهرة وهي فئة نادرة يتم تقويمها باعتبارها أصول بشرية يتم استخدامها في أكثر من نشاط أي عدة بدائل لمعرفة قيمتهم في أفضل استخدام لهم وتؤكد هذه الطريقة أن مدير ومراكز الاستثمار في المؤسسة يتنافسون من أجل الحصول على أيدي عاملة ذات مهارة نادرة، فالمدير الذي ينجح في الحصول على ذلك الفرد والمهارة العالية، ويمثل تكلفة الفرصة البديلة لذلك العنصر البشري والعمل على إيجاد أفضل الظروف الملائمة لاستقطاب الأيدي العاملة، إلا أنها لا تهتم إلا بالفئة العاملين ذوي الكفاءة العالية والنادرة.

¹ سمية أمين علي، مرجع سبق ذكره، ص 285.

² نوال بن عمارة وصديقي مسعود، مرجع سبق ذكره، ص 136.

³ أسامة على عبد الخالق، مرجع سبق ذكره، ص 47.

رابعاً: طريقة العوائد المستقبلية

وباستخدام هذه الطريقة يتم تقييم الأصول البشرية على أساس التوصل إلى القيمة الحالية للمرتبات والأجور التي يتقاضاها العنصر البشري في المستقبل حتى نهاية عمرها الإنتاجي بالمنظمة، لتمكن من حساب القيمة الإجمالية للأصول البشرية من واقع متوسط رواتب لمجموعة متماثلة من العاملين، إلا إنها لا تأخذ بعين الاعتبار إلا عنصراً واحداً من عناصر التكاليف للوصول إلى قيمته الموارد البشرية، وإهمال عوامل أخرى كسن العامل وكفاءته وأقدميته.

خامساً: طريقة التكلفة الاقتصادية

ويتم تقييم الأصول البشرية وفقاً لمعدل العائد الممكن الحصول عليه من استخدامه، أي تحدد قيمة الشخص بالمشروع بما يساوي القيمة الحالية للأرباح المستقبلية معتمدين في ذلك على مدى مساهمة الفرد في تحقيق أهداف المنظمة¹.

المطلب الثاني : المحاسبة عن قيمة الموارد البشرية

الفرع الأول: مفهوم قيمة الموارد البشرية

تعريف قيمة الموارد البشرية:

يشترك مفهوم قيمة الموارد البشرية من النظرية العامة للقيمة في علم الاقتصاد، والبشر مثله مثل أية موارد أخرى لهم قيمة لأنهم قادرين على تقديم خدمات في المستقبل، وبالتالي يمكن تعريف قيمة البشر "مثل الموارد الاقتصادية الأخرى" بأنها القيمة الحالية للخدمات المتوقعة منهم في المستقبل.

ويمكن أن ينسحب مفهوم قيمة الموارد البشرية على الأفراد والجماعات من الأفراد والتنظيم البشري ككل وعلى ذلك فإن قيمة الفرد بالنسبة للمنظمة يمكن أن تعرف على أنها "القيمة الحالية لمجموعة الخدمات المستقبلية المتوقعة أن تحصل عليها المنظمة من هذا الفرد خلال الفترة التي يتوقع بقاءه فيها في خدمة المنظمة"، وبالمثل فإن قيمة المجموعة يمكن تعريفها بأنها "القيمة الحالية للخدمات المستقبلية المتوقعة منها" وأخيراً فإن قيمة التنظيم البشري ككل هي القيمة الحالية للخدمات المتوقعة منه في المستقبل بالنسبة للمنشأة².

¹ نوال بن عمارة وصديقي مسعود، مرجع سبق ذكره ، ص 136.

² ايريك فلامهولز، مرجع سبق ذكره، ص ص 244-245.

الفرع الثاني: محددات قيمة الموارد البشرية

هناك عدة محددات لقيمة الموارد البشرية نوردتها في ما يلي :

أولاً: محددات قيمة الفرد

سنقوم بدراسة محددات قيمة الفرد بالنسبة للتنظيم وهدفنا هو وضع نموذج يبين هذه المحددات ويشرح علاقاته المتبادلة.

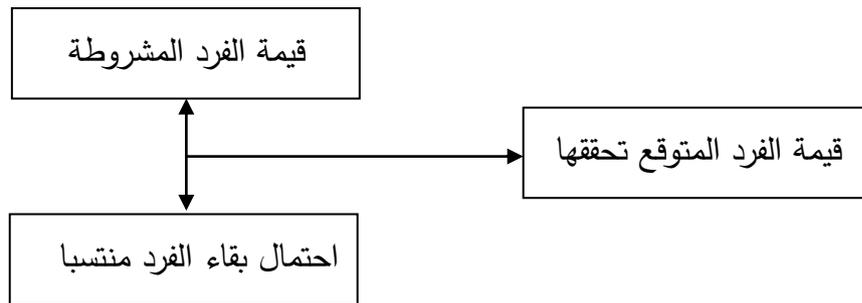
ثانياً: محددات القيمة المتوقع تحقيقها

إن القيمة المتوقع تحقيقها لها عدة أبعاد، وتتكون من متغيرين متداخلين:

1. قيمة الفرد المشروطة.

2. احتمال أن يظل الفرد منتسباً للتنظيم، حيث قيمة الفرد المشروطة هي القيمة الحالية للخدمات المتوقعة من الفرد فيما لو ظل هذا الفرد منتسباً للتنظيم خلال عمره الإنتاجي المتوقع، واحتمال أن الفرد سيظل منتسباً للمنظمة هو المتمم لاحتمال ترك الخدمة أو الوفاة، والذي يحدد إلى أي حد يمكن للمنشأة أن تحصل على الخدمات المتوقعة من الفرد أو القيمة ((القيمة المشروطة)) والنتائج عن هذين المتغيرين هو قيمة الفرد المتوقع تحقيقها، أي القيمة الحالية للخدمات المتوقع تحقيقها فعلا خلال فترة خدمة الفرد المتوقع في التنظيم كما هو موضح في الشكل التالي¹:

الشكل رقم(1-1): المتغيرات المتداخلة لتحديد القيمة المتوقع تحقيقها للفرد



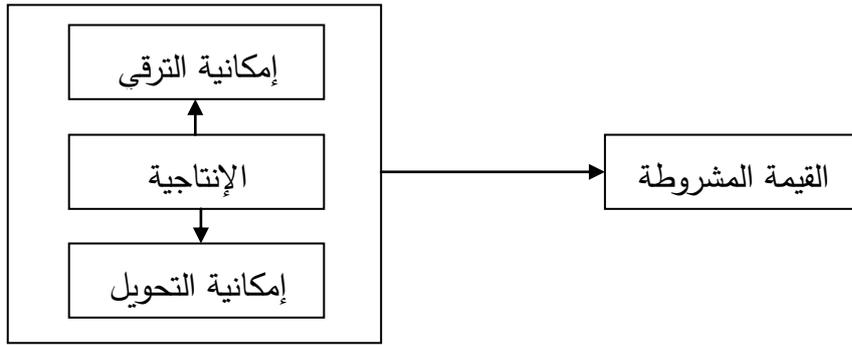
المصدر: ايريك فلامهولز، مرجع سبق ذكره، ص 246.

¹ ايريك فلامهولز، مرجع سبق ذكره ، ص246.

1. قيمة الفرد المشروطة:

قيمة الفرد المشروطة لها أيضا أبعاد متعددة، وتتكون من ثلاثة عناصر هي: الإنتاجية، إمكانية التحويل، وإمكانية الترقى. والإنتاجية تشير إلى مجموعة الخدمات المتوقع أن يقدمها الفرد طوال فترة شغله لوظيفته الحالية، والمرادف للإنتاجية هنا هو الأداء، أما إمكانية التحويل فتشير إلى مجموعة الخدمات المتوقع أن يقدمها الفرد إذا نقل إلى وظيفة أخرى عند نفس المستوى في مسار وظيفي آخر. أما إمكانية الترقى فتتمثل مجموعة الخدمات المتوقع أن يقدمها الفرد إذا شغل وظيفة أعلى في المستوى سواء في مساره الوظيفي الحالي أو في مسار وظيفي آخر. وعلى ذلك فإن الإنتاجية، وإمكانية التحويل، وإمكانية الترقى هي بمعنى آخر مكونات الخدمات المتوقع أن يقدمها الفرد في ظل شروط معينة، والتي تشكل عناصر القيمة المشروطة كما هو موضح في الشكل التالي¹:

الشكل رقم(1-2): عناصر القيمة المشروطة وعلاقتها المتبادلة



المصدر: المرجع السابق، ص 247.

ويوضح الشكل رقم (2) العلاقات الافتراضية بين عناصر القيمة المشروطة، والمتغير الرئيسي هو الإنتاجية، حيث يفترض أنها ستؤثر على كل من إمكانية الترقى وإمكانية التحويل، فهي تؤثر على إمكانية الترقى لأنها تؤثر على صلاحية الفرد للترقى، وذلك لأن الترقى في المنظمات الكبيرة يكون نتيجة للخدمات التي قدمها الفرد في الماضي أي إن إمكانية ترقى الفرد تتأثر بتقييم إنتاجيته في الماضي وفي المستقبل أيضا وبالمثل فإن إمكانية التحويل تتأثر بالإنتاجية والتي تؤثر على احتمال كون المنشأة تعتبر أن الفرد قابل للتحويل من وظيفة لوظيفة أخرى، وفي بعض الحالات فإن التحويل قد يعتبر مؤشرا على إمكانية الترقية، فمثلا المدير التنفيذي تحت التمرين إذا تنقل في عدة وظائف وفي عدة مناطق وظيفية، وفي عدة مواقع جغرافية فإن هذا يعتبر مؤشرا على إمكانية ترقيته في المستقبل².

¹ المرجع السابق، ص 247 .

² رضوان حلوة حنان، تطور الفكر المحاسبي (مدخل نظرية المحاسبة)، دار الثقافة للنشر، عمان، 2001.ص54

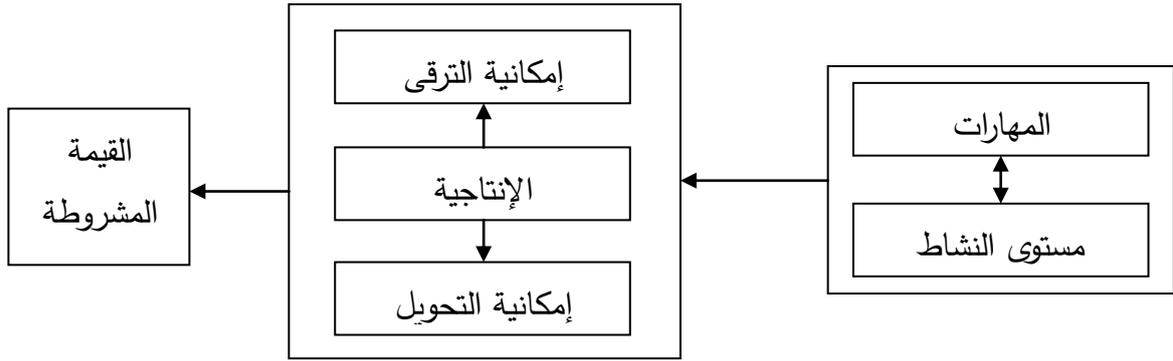
*محددات عناصر القيمة المشروطة:

إن عناصر القيمة المشروطة للفرد هي نتيجة عدة صفات للفرد فضلا عن عدة أبعاد معينة للتنظيم والمحددات الفردية الأساسية للفئة المشروطة تتمثل في مهارات الفرد ومستوى نشاطه، أما المحددات التنظيمية الأساسية كالقيمة المشروطة فهي دور الفرد في التنظيم وكذلك طبيعة مكافأته من التنظيم، ونقوم الآن بدراسة كل منهما.

ونبدأ بدراسة المحددات الفردية حيث نجد أن (مهارات) الفرد تمثل طاقاته الكامنة فيه حاليا والتي تمكنه من تقديم الخدمات للتنظيم، وإذا رجعنا إلى ما يقوله (فلويد مان) فإننا يجب أن نأخذ أساسا في الاعتبار ثلاثة أبعاد هي: البعد الفني والبعد الإداري والمهارات المتداخلة في الفرد. وهذه المهارات العامة في العادة مستقرة ومستديمة، إلا أنه من الممكن تغييرها عن طريق أساليب التدريب العديدة، ومن حيث المبدأ فإن مجموعة المهارات التي يمتلكها الفرد تضع حدودا لطبيعة وحجم الخدمات التي يمكن أن يقدمها للمنظمة، كما أن هذا المستوى من المهارات ما هو إلا حصيلة إمكانيات وشخصية الفرد.

ومستوى نشاط الفرد هو محدد آخر للقيمة المشروطة للفرد، ويمكن تعريف مستوى نشاط الفرد على أنه (درجة إطلاق الطاقات المخزونة من الكائنات الحية خلال عملية التغيرات الكيميائية التي تؤمن الطاقة اللازمة للعمليات والنشاطات الحيوية في الأنسجة البشرية)، ويفترض أن مهارات الفرد ومستوى نشاطه (الدافعية) تتفاعل لتحديد إمكانيات الفرد على تقديم الخدمات للمنظمة، وعلى الرغم من أن مهارات الفرد تضع حدودا نظرية على ما يمكن أن يقدمه من خدمات فإننا نلاحظ من الناحية العملية أن مستوى نشاط الفرد قد يكون محددًا هامًا للخدمات التي من الممكن أن يقدمها الفرد للتنظيم، ويمكن للفرد إلى درجة كبيرة أن يعوض النقص في بعض المهارات عن طريق زيادة مستوى النشاط، فالفرد الذي يمتلك درجة عالية من المهارات الفنية والإدارية والشخصية قد يقدم خدمات أقل للمنظمة نتيجة للانخفاض النسبي في مستوى نشاطه، أي أن العلاقة بين المهارات ومستوى النشاط لتحقيق الإنتاجية تعتبر علاقة معقدة تماما، ولعل العلاقة بين هذه المحددات والقيمة المشروطة للفرد يمكن إيضاحها في الشكل التالي:

الشكل رقم (1-3): علاقة محددات الفرد والقيمة المشروطة



المصدر: نفس المرجع السابق، ص 249.

وننتقل الآن إلى المحددات التنظيمية حيث نجد أن المحددات الشخصية للقيمة المشروطة تتفاعل أيضا مع المحددات التنظيمية، فعلى الرغم من أن الفرد قد يمتلك مجموعة من المهارات ولديه أيضا الدافعية التي تعينه على استخدام هذه المهارات إلا أن دوره في التنظيم سيؤثر حتما على درجة عطائه ويعرف الدور في هذا الصدد على أنه مجموعة السلوك المتوقع من كافة الأفراد الشاغلين لوظائف محددة في التنظيم¹.

وهناك محدد آخر للقيمة المشروطة وهي (المكافآت) بأشكالها المختلفة كالتي يتوقعها الأفراد نتيجة انتسابهم للتنظيم وكما أشار دانييل كاتز "من الضروري أن نميز بين المكافآت التي تستحق بحسب مجهود الفرد وأدائه وبين المكافآت التي تمنح للبشر نتيجة انتسابهم للنظام". فالأولى لها علاقة بمجهود الفرد ويقصد بها تحقيق الأداء الامثل، أما الثانية فهي نتيجة انتسابه للتنظيم، وهي الأكثر فاعلية لضمان انضمام العضو للتنظيم ولكنها لا تضمن إنتاجية عالية للفرد.

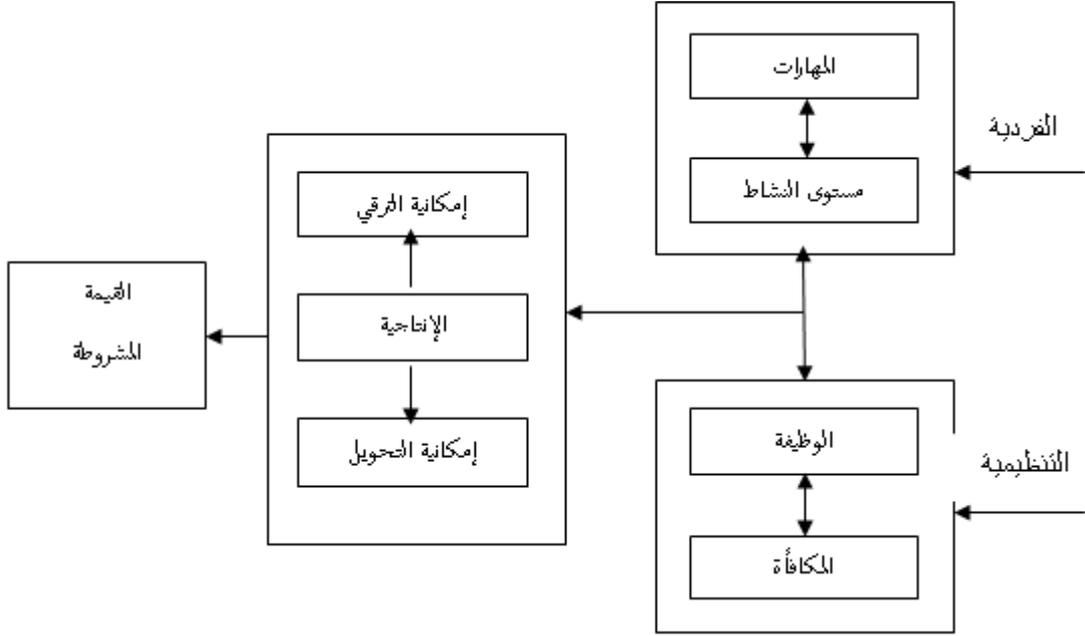
2. احتمالات بقاء الفرد منتسبا للمنظمة:

يجب أن نأخذ في الاعتبار ليس فقط محددات القيمة المشروطة بل أيضا محددات احتمالات بقاء الفرد منتسبا للمنظمة وعدم تركه لها نظرا لان الأفراد يمكنهم ترك التنظيم، وقد بينت البحوث الخاصة بأسباب دوران العمل أن هناك علاقة تناسب عكسي بين إشباع الحاجة واحتمال عدم البقاء².

¹ نفس المرجع السابق، ص 71

² المرجع السابق، ص ص 248-252.

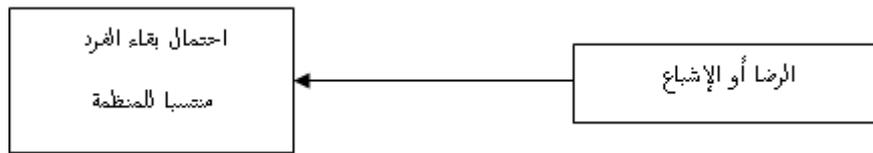
الشكل رقم(1-4): العلاقة بين المتغيرات المحددة للقيمة المشروطة للفرد



المصدر: المرجع السابق، ص253.

فقد وجد ((روسي وزاندر)) أن هناك " علاقة تناسب طردي بين درجة إشباع حاجات فرد معين نتيجة اشتغاله في مكان معين، وبين استمراره في العمل في هذا المكان. وقد توصلوا إلى أن العمال الذي تشبع وظائفهم حاجاتهم يميلون إلى البناء في المنظمة". وبناء عليه فهناك دليل لتأييد العلاقة العامة بين هذه المتغيرات كما هو موضح في الشكل التالي:

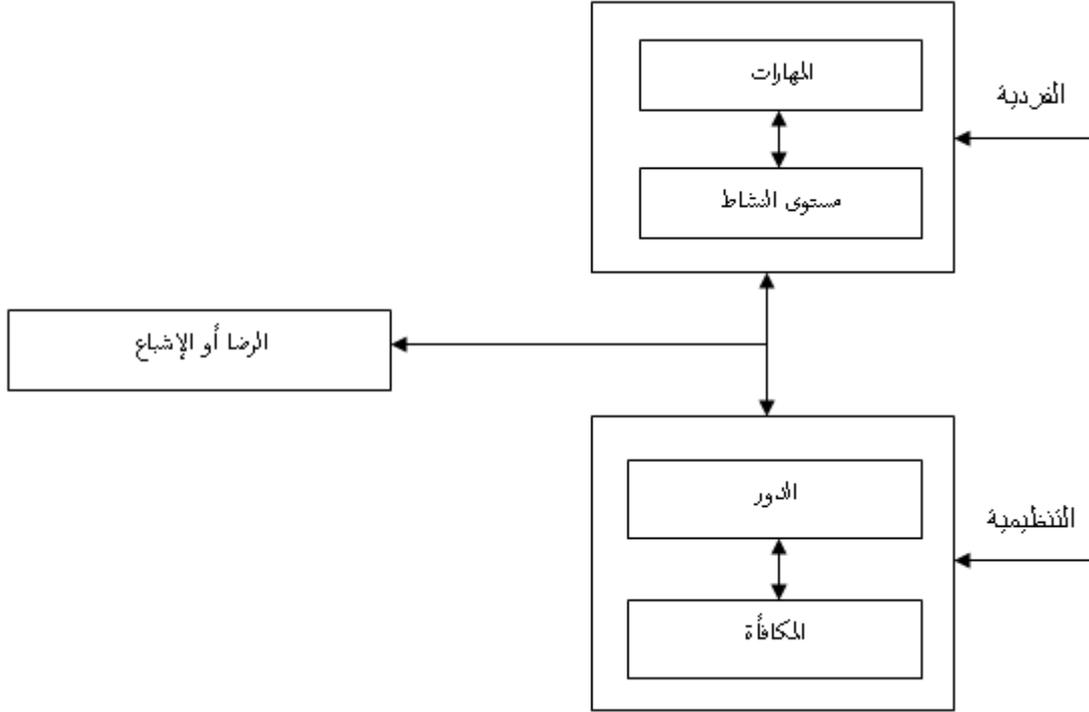
الشكل رقم(1-5): محددات احتمالات بقاء الانتساب للمنظمة



المصدر: ايريك فلامهولز، مرجع سبق ذكره، ص253.

ويفترض أن الرضا هو ناتج التفاعل بين المحددات الفردية والتنظيمية لقيمة الفرد وذلك طالما ان رضا الفرد عن الانتساب للمنظمة له علاقة بوجود فرصة لإشباع حاجات هذا الفرد. وهذا يعني أن الرضا يفترض أن يحدث بنفس الطريقة التي ينتج عنها قيمة الفرد " أي التفاعل بين مهارات الفرد ومستوى النشاط والدور، وكذلك هيكل المكافآت، وتظهر هذه العلاقات الافتراضية في الشكل التالي:

شكل رقم (1-6): العلاقة بين المتغيرات المحددة إشباع أو رضا الفرد



المصدر: ايريك فلامهولز، مرجع سبق ذكره، ص 254.

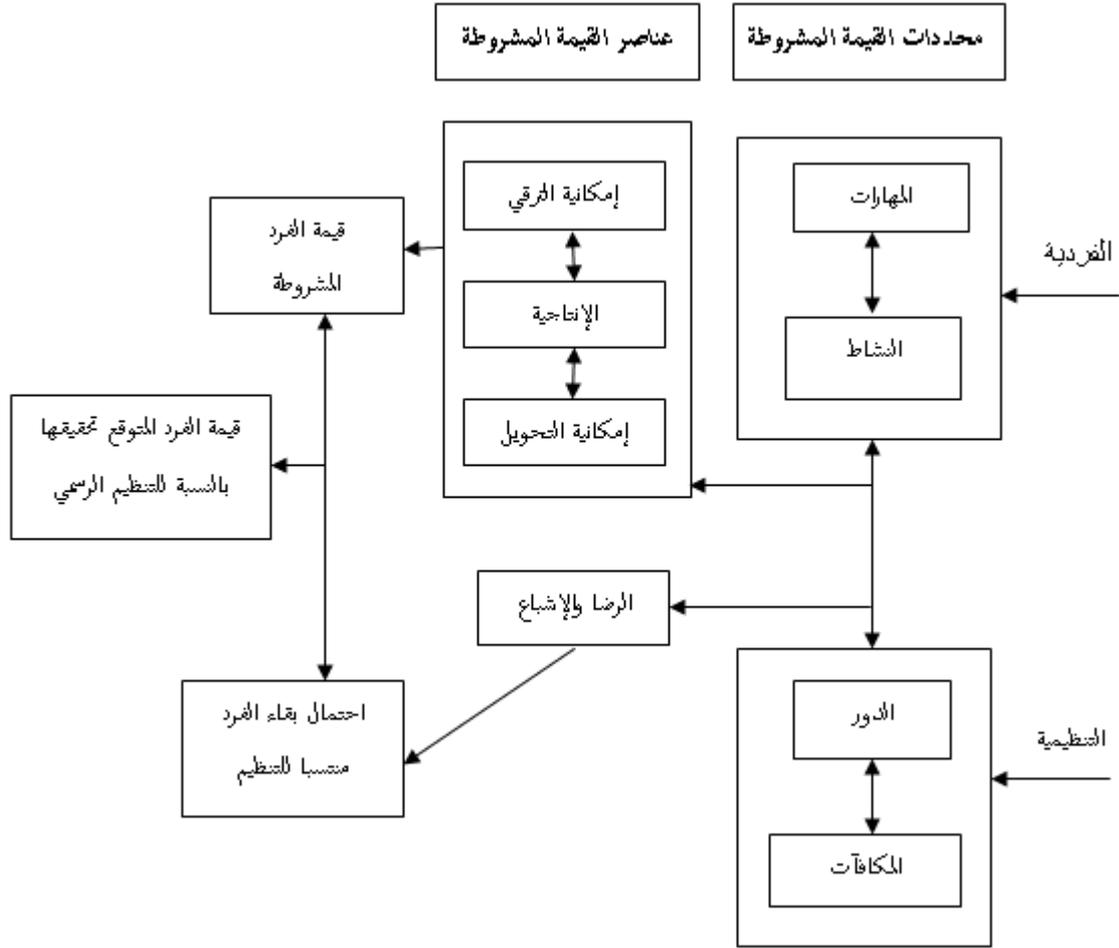
ويجب ملاحظة أن الرضا هو مفهوم شامل، لأنه في الحقيقة حصيلة عدة متغيرات منفصلة مثل: الرضا عن الأجر، الرضا عن ظروف العمل، والرضا عن الرؤساء.

وبالإضافة إلى العلاقة بين الرضا وبين احتمال بقاء العضو منتسبا إلى التنظيم، هناك علاقة أخرى محتملة بين الرضا وبين أحد محددات القيمة المشروطة للفرد، ولتكن مثلا الإنتاجية. وبالرغم من أن هناك عدة أبحاث توقعت وجود علاقة موجبة بين الرضا وبين الإنتاجية فإن البعض قد وجد علاقات سالبة، وعلى ذلك فإن العلاقة بين هذين المتغيرين هي علاقة معقدة حقا، وأنه يبدو أن هناك متغيرات أخرى تتوسط أثر كل منهما على الأخرى، وحاليا دليل غير كافي على وجود فروض لطبيعة العلاقة بين هذه المتغيرات، وقد يحدث الرضا نتيجة للإنتاجية، وأن الإنتاجية تحدد الرضا¹.

¹ رضوان حلوة حنان، تطور الفكر المحاسبي (مدخل نظرية المحاسبة)، دار الثقافة للنشر، عمان، 2001. ص 98.

ثانيا: النموذج المتكامل لمحددات قيمة الفرد

الشكل رقم (1-7): نموذج محدّدات قيمة الفرد إلى التنظيم الرسمي



المصدر: ايريك فلامهولز، مرجع سبق ذكره، ص 256.

يوضح الشكل رقم (7) نموذج طبيعة ومحددات قيمة الفرد والذي يمثل إطار متكامل لفهم العوامل المؤثرة على قيمة الفرد بالنسبة للمنظمة.

ومن الأوجه عظيمة الأهمية لهذه النظرية المبدئية لقيمة الموارد البشرية هي أنها تؤدي إلى التعرف على أنواع من المتغيرات التي يجب أخذها في الاعتبار عند مقياس لقيمة الفرد، ويبين النموذج أيضا كيف يمكن الحصول على مقياس للفرصة البديلة لدوران العمل، فإذا كانت قيمة الفرد المشروطة المتوقعة تقيس أعلى قيمة محتملة للبشر بالنسبة للمنشأة إذا فالفرق بينهما وبين القيمة المتوقعة الممكن تحقيقها يمثل تكلفة الفرصة البديلة لدوان العمل.

ويعطي هذا النموذج مفهوماً واسعاً لعناصر القيمة المشروطة أكثر مما هو سائد، فهو يقترح أن الإنتاجية وإمكانية الترقى ليسا هما فقط عناصر القيمة المشروطة، فإمكانية التحويل أيضاً من العوامل ويمكن عادة قياس الإنتاجية وإمكانية الترقى في المنشأة، بعكس إمكانية التحويل، أما النموذج فيجعل هذا العامل أكثر وضوحاً ويقترح أخذه في الحسبان عند قياس قيمة الفرد.

*العرض الرياضي للنموذج:

يمكن إعادة عرض النموذج في شكل جبري كالآتي:

$ERV = EVC \times P(R)$ القيمة المتوقعة تحقيقها = القيمة المشروطة المتوقعة \times احتمال بقاء العضو منتسباً للمنظمة.

$P(R) = - P(T)$ احتمال بقاء العضو منتسباً = احتمال دوران العمل.

$OCT = EVC - ERV$ تكلفة الفرصة لدوران العمل = القيمة المتوقعة تحقيقها \times احتمال بقاء العضو منتسباً للمنظمة.

حيث:

EVR = القيمة المتوقعة تحقيقها.

ECV = القيمة المشروطة المتوقعة.

$P(R)$ = احتمال بقاء العضو منتسباً للمنظمة.

$P(T)$ = احتمال دوران العمل.

OCT = تكلفة الفرصة لدوران العمل.

وباستخدام هذه المتغيرات، فإنه يمكن للمتخصص في الموارد البشرية أن يقوم بتحليل التكلفة والعائد للرقابة على دوران العمل، أو الآثار التفاضلية لأساليب الإدارة المختلفة على التكلفة المتوقعة للفرصة الخاصة بدوران العمل¹.

¹ ايريك فلامهولز، مرجع سبق ذكره، ص ص 256-258.

محددات قيمة المجموعة:

لقد قمنا بدراسة محدّدات قيمة الفرد بالنسبة للتنظيم باعتباره ظاهرة مستقلة وذلك لسببين:

الأول: لأن الفرد يعتبر وحدة هامة في حد ذاته.

الثاني: لأن هذه الدراسة تساعد على تخفيض درجة تعقيد قياس قيمة البشر، وعلى الرغم من ذلك فإنه يجب أن نتعرف لأسباب عديدة أن الفرد ليس دائماً الوحدة المناسبة للتحليل التنظيمي، وأن العديد من الباحثين النظريين في الإدارة يميلون حقا إلى القول بأن المجموعة هي التي يجب التركيز عليها وليس الفرد.

وفي هذا الجانب سنقوم بدراسة محدّدات قيمة المجموعة بالنسبة للتنظيم، وهدفنا من ذلك كما هو في حالة الفرد تقديم نموذج يوضح المتغيرات الرئيسية التي تؤثر على قيمة المجموعة من الأفراد بالنسبة للمنظمة.

وقد قدم (رينسيس ليكرت) و(دافيد بورز) نموذج (الشكل رقم 1-8) يحدد المتغيرات التي وجد أنها تأثر على فاعلية التنظيم البشري، ويرمي النموذج إلى تمثيل " المقدرة الإنتاجية للتنظيم البشري لأي منشأة أو وحدة داخل التنظيم" (وهو فريق العمل)، ونموذج ليكرت وبورز يمكن استخدامه كأساس لقياس التغيرات في قيمة الإمكانيات الإنتاجية للتنظيم البشري¹.

***متغيرات النموذج:**

لقد تم تصميم النموذج في إطار من ثلاث أنواع رئيسية من المتغيرات هي:

1. المتغيرات السببية: وهي متغيرات مستقلة تحدد اتجاه التطوير في المنظمة والنتائج المتحققة عنها في المنظمة، وهذه المتغيرات السببية تشمل فقط على تلك المتغيرات التي تخضع لرقابة وتحكم المنظمة وإدارتها.

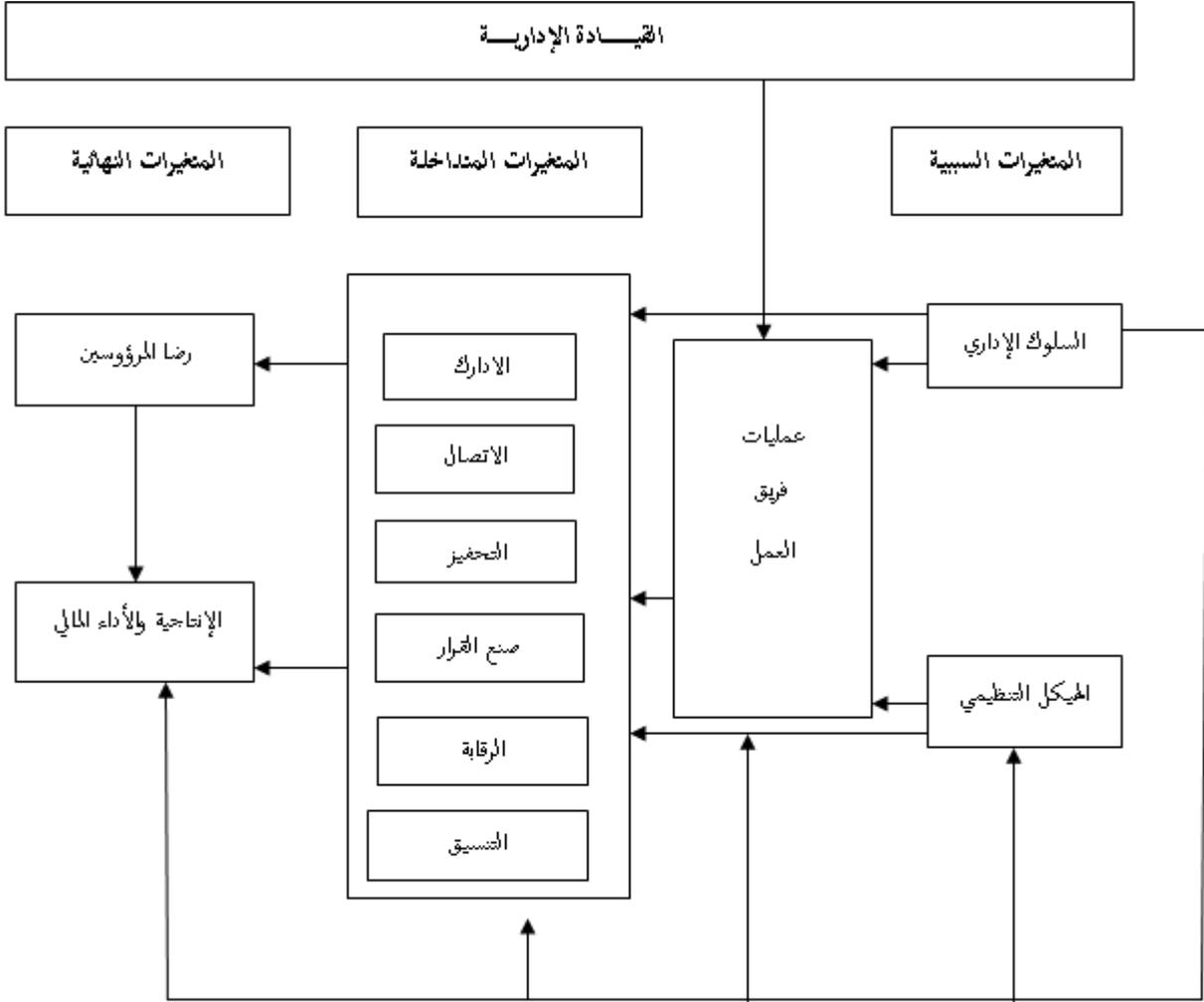
2. المتغيرات المتداخلة: وتعكس الحالة الداخلية، وسلامة وقدرة أداء التنظيم وهي الولاء، والدوافع، وأهداف الأداء، ومدى مقدرة كل أعضاء التنظيم على الفهم والملاحظة، وقدرتهم الجماعية على الحركة الفعالة والتفاعل، والاتصالات واتخاذ القرارات.

3. متغيرات النتائج النهائية: وهي تلك المتغيرات المستقلة والتي تعكس النتائج التي حققتها المنظمة، مثل: الإنتاجية، التكاليف والخسائر، النمو، وحصتها في السوق والمكاسب².

¹ إيريك فلامهولز، مرجع سبق ذكره، ص 260.

² فضل كمال سالم، مرجع سبق ذكره، ص ص 122-123.

الشكل رقم (1-8): العلاقات بين أبعاد التنظيم البشري



المصدر: فضل كمال سالم، مرجع سبق ذكره، ص 123.

ويتضح من الشكل رقم (8) أن كل من المتغيرات السببية والمتغيرات المتداخلة يؤثر في الآخر، ويؤثر بالتالي على المتغيرات النهائية ويعتبر أي تحسن في المتغيرات السببية يترتب عليه تحسن في المتغيرات المتداخلة وهذا بدوره يؤدي إلى تحسن نتائج الأداء.

يفترض النموذج أعلاه أن هناك نوعين مختلفين من المتغيرات السببية هما: السلوك الإداري، وهيكل التنظيم، وقد حدد ليكرت وبورز أربعة أبعاد للسلوك الإداري والتي يفترض أنها تؤثر على فاعلية فريق العمل وهي: التأييد، بناء الفريق، التركيز على الأهداف، وتيسير العمل.

أما الهيكل التنظيمي الذي يمثل المجموعة الرئيسية الثانية من المتغيرات السببية وهي تشير إلى العلاقات الهيكلية التي بين الأدوار التنظيمية وطبيعة العلاقات الهرمية والتوافق بين التنظيم الرسمي وغير الرسمي¹.

الفرع الثالث: التأصيل وطرق القياس والإهلاك المحاسبي للموارد البشرية

أولاً: التأصيل المحاسبي للموارد البشرية

لكي تتضح الرؤية أكثر كان لابد من أن نفسح المجال لتناول مدى توافر مجموعة من المعايير أو الخصائص في المورد البشري حتى تستطيع أي منشأة الاعتراف وبالتالي الإفصاح عن الموارد البشرية في القوائم المالية لديها على أنها أصول تابعة للمنشأة. حيث تناول مجموعة من التعاريف التي حددت تلك المعايير التي يجب توافرها في أي مورد للاعتراف به كأصل.

الأصل: هي أي وسيلة تكون في حيازة الوحدة الاقتصادية ويكون لها حقوق قانونية على هذا الشيء.

الأصول: هي الموارد الاقتصادية المخصصة لأغراض المشروع خلال وحدة محاسبية محددة فهي تجمعات للخدمات المتوقعة الحصول عليها مستقبلاً².

وبالتالي فإن هذا التعريف قد اهتم بالخدمات المستقبلية في سبيل الاعتراف بالأصل، ومما سبق نجد أن هناك أربعة معايير يجب أن تتوافر في الشيء حتى يمكن اعتباره أصلاً من أصول المشروع، حيث تم التطرق إليها سابقاً وهي:

1. معيار الملكية.

2. معيار المقدرة الإنتاجية (أو الخدمية).

3. معيار الخدمات المستقبلية.

4. القابلية للتحديد أو القياس.

¹ فضل كمال سالم، مرجع سبق ذكره ص 123.

² قورين حاج قويدر، التأصيل والقياس المحاسبي لرأس المال البشري في منظمات الأعمال الحديثة، مجلة الأبحاث الاقتصادية والإدارية، العدد 15، جامعة محمد خيضر، بسكرة، جوان 2014، ص ص 120-121.

طرق قياس قيمة الموارد البشرية:

أولاً: طريقة تقويم الأصول البشرية على أنها أحد مظاهر الشهرة المستترة

تقوم هذه الطريقة على أساس المقولة " إن أحسن دليل متاح على الوجود الحالي للموارد البشرية المملوكة هو حقيقة أن مكاسب منشأة معينة أكثر من المعدل العادي للسنوات الأخيرة" وبمعنى آخر فإن المكاسب غير العادية تعتبر مؤشراً على وجود موارد غير ظاهرة في قائمة المركز المالي مثل الأصول البشرية.

ويعاب على هذه الطريقة أنها تتجاهل فعل العوامل الأخرى التي تساهم إلى جانب الموارد البشرية في تحقيق الأرباح الغير عادية، كما أنها لا تبين كيف سيتم تحديد قيمة الأصول البشرية في حال عدم تحقيق أرباح في سنة ما.

حيث تقوم هذه الطريقة على أساس:

* حساب الأرباح غير العادية التي تحققها المنشأة بالمقارنة مع المنشأة المتشابهة لها في نفس مجال العمل والإمكانات¹.

* اعتبار أن الاختلاف بين معدل الأرباح العادية ومعدل الأرباح غير العادية يعزى للأصول البشرية.

ثانياً: طريقة المضاعف

نعني بالمضاعف: عدد السنوات التي يمكن للمستثمر استرداد رقم استثماره من خلال الأرباح الخاصة بالمشروع.²

والمضاعف لا يخرج عن كونه عملية تحديد أوزان نسبية مناسبة لمختلف أنواع الوظائف والأفراد بالمشروع كجزء من القيمة الإجمالية للأصول. وتتمثل العوامل التي يأخذها المضاعف في الحسبان:

- المؤهلات والخبرة الفنية؛

- الاستعداد والكفاءة الشخصية؛

- القابلية للترقي؛

- قدرة إحلال الشخص؛

¹ أحمد موسى، دراسات في المحاسبة الاجتماعية، دار النهضة العربية، بيروت، 1979، ص363.

² يوحنا عبد الادام "محاسبة الموارد البشرية" مجلة الإدارة العامة العدد(28) 1988 ص113.

- درجة الولاء وتوقعات الخدمات المستقبلية؛

- ما تستلزمه الوظيفة من خبرة؛

هذا ويمكن حساب المضاعف بالنسبة لعنصر المرتبات كآتي:

(إجمالي المرتبات والمكافآت والمنافع العينية ÷ إجمالي المرتبات فقط).

وبناء عليه في أي وظيفة يمكن إعطاء الشخص أو نوعية الوظيفة مضاعف متميز الذي يمكن تطبيقه على عامل كمي معين يعتبر كعائد للوصول لقيمة الموارد البشرية وكافة النفقات المتعلقة بالحصول على الموارد البشرية وتنميتهم يتم رسملتها بتطبيق المضاعف المناسب للأصل البشري. كذلك يتم خصم الخسائر بقيمتها الرأسمالية التي ترجع إلى استخدام العامل البشري أو زيادته عن الحاجة أو اعتزاله أو انتقاله¹.

ويمكن تلخيص هذه الطريقة بالخطوات التالية:²

يتم أخذ إجمالي المرتبات والمكافآت الخاصة بالسنة الأخيرة ويتم تقسيمها على الأنواع الوظيفية أو الدرجات المختلفة "إدارة عليا، وسطى، تنفيذية، طبقة عمال" وذلك في بداية الفترة.

وبتحديد قيمة المضاعف المناسبة يمكن الوصول إلى قيمة الموارد البشرية في بداية الفترة أي:

(إجمالي المرتبات والمكافآت × المضاعف)

ولتحديد قيمة الموارد البشرية في نهاية الفترة لابد من إتباع ما يلي:

*تحديد مدخلات التكلفة المتمثلة بالآتي:

(تكاليف الحصول على الموارد البشرية + تدريب وتنمية تلك الموارد + مرتبات الموظفين الجدد)

*تحديد مخرجات التكلفة المتمثلة في الآتي:

(خسائر معدل الدوران + تكاليف نهاية الخدمة + الاستنفاد أو الاستهلاك)

¹ قورين حاج قويدر، مرجع سبق ذكره، ص 135-136.

² يوحنا عيد الادام مرجع سبق ذكره ص 116.

بعد ذلك نتبع المعادلة التالية:¹

(قيمة الموارد البشرية في بداية الفترة + تكلفة المدخلات - تكلفة المخرجات - قيمة الوارد البشرية في نهاية الفترة)

بعد استخراج شهرة المحل بأحد الطرق المختلفة قوم بمقارنة قيمة الموارد البشرية مع الشهرة لتتوصل إلى ما يلي:

* في حالة ارتفاع قيمة الموارد البشرية عن قيمة شهرة المحل يقتضي الأمر تعديل المضاعف حتى يصبح هناك هامش لقيمة شهرة المحل يفوق قيمة الموارد البشرية لوجود عوامل أخرى تساهم في خلق الشهرة.
* وفي حالة زيادة قيمة شهرة المحل عن قيمة الموارد البشرية يتم فحص أسباب الفرق.

ثالثاً: طريقة رسملة الأجور

تعتمد هذه الطريقة في إيجاد قياس قيمة الأصول البشرية على مقدار الرواتب والأجور المدفوعة للأفراد في المشروع لقاء ما يقدمونه من خدمات للمشروع.

تقوم على رسملة القيمة الحالية لمجموع الرواتب والأجور المدفوعة للأفراد العاملين في المشروع خلال بقائهم في المشروع اخذين بالاعتبار احتمالات ترك الخدمة أو الوفاة قبل الإحالة للتقاعد... والبعض حدد المدة بخمس سنوات قادمة وهذا الأنسب.

ويعاب على هذه الطريقة أنها تعتمد على الأجر أو الراتب في الوصول لقيمة الأصول البشرية متجاهلين النفقات الأخرى التي يمكن أن تفق على العاملين في سبيل الحصول على الموارد البشرية وتدريبهم وتأهيلهم والتعويضات المختلفة التي يمكن أن تدفع لهم.

كذلك فإن الأجر أو الراتب يعتمد على سياسة الشركة في الأجور فهي قد لا تعبر عن مستوى الأداء الفعلي المبذول وخاصة في ظل غياب اتحادات ونقابات العمال. وتقتض هذه الطريقة أن زيادة الأجور والمرتبات يعني ارتفاع في قيمة الموارد البشرية.²

رابعاً: طريقة المفهوم الاقتصادي لرأس المال

تشتق هذه الطريقة من المفهوم الاقتصادي للقيمة الذي يتمثل في مقدار الخدمات المتوقع الحصول عليها من مورد ما خلال حياته الإنتاجية في المشروع في تاريخ القياس.

¹ قورين حاج قويدر، مرجع سبق ذكره، ص 136.

² المعايير المحاسبية، المعيار الدولي الثامن والثلاثون IAS38، الموجودات غير الملموسة.

ولأجل تحديد قيمة المورد البشري وفقا لهذه الطريقة نعد إلى تحديد القيمة الحالية للمنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقع الحصول عليها والتي يفترض أن يقدمها الأصل البشري للمشروع خلال فترة بقائه في خدمة المشروع، وبالتالي فإن هذه الطريقة تستند على تحديد معدل العائد المتوقع من الفرد وكذلك تفترض فترة زمنية معينة يبقى خلالها الفرد في منصبه المحدد يقدم خدماته للمشروع كذلك تقدير قيمة الخدمات المتوقع الحصول عليها من الفرد خلال تلك الفترة وفي حال تنقله إلى منصب آخر في المشروع فيجب إعادة حساب القيمة الاقتصادية له كذلك فإن هذه الطريقة تتجاهل إمكانية تطوير وتنمية كفاءة الفرد مع الزمن كذلك تتجاهل اعتبارات السن والأقدمية والمهارة التي قد يكون لها وزنا كبيرا على قيمة الفرد¹.

ثانيا: طرق الإهلاك المحاسبي للمورد البشري

إذا كان من الممكن التوصل إلى عدة طرق لتقييم المورد البشري، فإن ذلك يتطلب بالضرورة إيجاد وسيلة ما لتوزيع تكلفة هذا الأصل (الأصول البشرية) على الفترات الزمنية باستخدام معدل مناسب للإهلاك ويمكن الوصول لقيمة التخفيض في الموارد البشرية بالترقية بين تكلفة الاقتناء وتكاليف التدريب على النحو التالي:

أولا: طريقة إهلاك تكلفة الاقتناء

يتم إهلاك تكلفة الاقتناء خلال فترة بقاء الفرد في المشروع التي تساوي وقت ترك الخدمة الطبيعية (سن الإحالة للتقاعد) ناقصا عمره وقت إحقاقه بالعمل في المشروع، لذلك يقدم النموذج الآتي لقياس الإهلاك السنوي لتكلفة الاقتناء:

حيث:

$$T_a = \text{قسط الإهلاك السنوي؛}$$

$$C = \text{تكلفة اقتناء الأفراد؛}$$

$$r = \text{المعدل المستخدم خلال الفترة؛}$$

$$N = \text{الفترة الزمنية المتوقع خلالها تقديم الفرد خدماته للمنظمة؛}$$

¹ قورين حاج قويدر، المرجع السابق، ص 137.

ثانيا: طريقة اهتلاك تكاليف التدريب والتنمية

ويتم اهتلاكها على مدة فترة الاستفادة المتوقعة من برامج التدريب وتنمية الموارد البشرية وهي عادة أقل من الفترة المتوقعة لبقاء الفرد في خدمة المشروع.

لذلك يقدم النموذج الآتي لقياس الإهتلاك السنوي لهذه التكاليف:

حيث:

$$T_a = \text{قسط الإهتلاك السنوي.}$$

$$C_d = \text{تكاليف التدريب والتنمية.}$$

$$r = \text{المعدل المستخدم خلال الفترة.}$$

$S.N =$ الفترة الزمنية المتوقع خلالها تقديم الفرد خدماته للمنظمة من المهارات المعينة التي اكتسبت من برامج التدريب وتنمية الأفراد.

ثالثا: طريقة اهتلاك تكلفة الأصل البشري

هي كافة المصاريف الضرورية واللازمة للحصول على العنصر البشري حتى يصبح جاهزا للإنتاج، وإن العمر الإنتاجي للأصل البشري يتمثل في مدة العقد المبرم مع المشروع. لذلك قدم النموذج الآتي لقياس اهتلاك السنوي لتكلفة العنصر البشري¹:

حيث:

$$A_h = \text{اهتلاك العنصر البشري؛}$$

$$C_h = \text{تكلفة الأصل البشري؛}$$

$$N = \text{العمر الإنتاجي للأصل البشري والمتمثل في مدة العقد مع المشروع؛}$$

¹ لعبيي هاتو خلف البوعلي، امكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المصارف التجارية العراقية، أطروحة تدخل ضمن متطلبات نيل درجة الماجستير في المحاسبة، الأكاديمية العربية في الدنمارك، كلية الإدارة والاقتصاد، قسم محاسبة، 2011، ص ص 85-86.

الفرع الرابع: نظم المحاسبة عن القيمة الموارد البشرية

1 مفهوم نظم المحاسبة

هي: "مجموعة الأساليب والإجراءات التي تستخدم في تسجيل الأحداث وإعداد التقارير والمعاملات في سجل رسمي".¹

وقد تم تصميم الأنظمة المحاسبية في المقام الأول بهدف توفير المعلومات للمديرين ومن يهتمهم الأمر لكي يتمكنوا من استخدامها في صنع القرار، كذلك تخدم النظم المحاسبية أغراض أخرى، ، حماية أصول الشركة، توفير بيانات الإقرارات الضريبية للشركة، وفي بعض الحالات، لتوفير الأساس لسداد تكاليف متأخرة لعملاء أو زبائن.

ثانيا: نظم المحاسبة عن الموارد البشرية

قام ليستر ويت وشركاه في حالة دراسية لأحد المنظمات التي كانت من أوائل من قام بتطبيق نظم للمحاسبة عن قيمة الموارد البشرية، حيث اهتم ويت بإنشاء نظام للمحاسبة عن الموارد البشرية قائم على بعض القصور في نظام المعلومات حيث تعتقد شركة ويت بأنه يمكن أن توجد معلومات لتطوير فاعلية وكفاءة أعضاء الشركة.

وقد توقعت الشركة تطبيق هامين نتيجة ممارسة وتنفيذ نظام تقويم الموارد البشرية:

_ إيجاد وسيلة لإيضاح فاعلية المنشأة في تنمية والمحافظة على الأصول البشرية؛

_ توفير أداة تستخدم في اتخاذ القرارات المختلفة الخاصة بالأفراد؛

والهدف من هذه الدراسة هو إيجاد نظام للمحاسبة عن قيمة الموارد البشرية للمنشأة يفي بمعايير الفاعلية وإمكانية الاعتماد ، لتحقيق هذه الغاية احتاج النظام إلى إجراء اختبارات عليه باستخدام الطرق العملية لإثبات فاعلية العملية، كذلك كانت هناك حاجة إلى إمكانية أو على الأقل قياس إمكانية الاعتماد على البيانات المستخدمة كمدخلات والمخرجات وأخيرا يجب أن يكون النظام عمليا، بمعنى أن تكاليف تطبيقه تكون أقل من قيمة الفوائد المتوقعة منه.

ولإيضاح الأشكال المختلفة لقدرات نظم المحاسبة عن الموارد البشرية فإن الجدول التالي يوضح خمسة نظم للمحاسبة عن الموارد البشرية، ويبين هذا الجدول وظائف مختلفة لإدارة الموارد البشرية(تخطيط

¹ قاسم محمد ابراهيم الهبتي وزايد هاشم يحي الصقي، نظم المعلومات المحاسبية، وحدة الحداثة للطباعة والنشر، الموصل- العراق، 2003، ص5.

الموارد البشرية، اتخاذ القرارات، المحافظة على الموارد البشرية، ..الخ)، كما يبين قدرات نظام المحاسبة على الموارد البشرية عند كل مستوى¹.

الجدول رقم 1-1: نظم محاسبة الموارد البشرية

الوظائف الادارية	النظام الأول	النظام الثاني	النظام الثالث	النظام الرابع	النظام الخامس
	نظام للأفراد كمتطلب أساسي	النظام الأساسي للمحاسبة عن الموارد البشرية	النظام المتوسط للمحاسبة عن الموارد البشرية	النظام المتقدم للمحاسبة عن الموارد البشرية	النظام الشامل للمحاسبة عن الموارد البشرية
تخطيط الموارد البشرية	- حصر مهارات الأفراد - قوائم الاحلال	تقديرات التكاليف الخاصة بالتعيين والتدريب	تكاليف الاحلال	- التكاليف المعيارية للأفراد - نماذج التحركات العشوائية للأفراد - محاكاة الأفراد	نماذج المكافآت العشوائية محاكاة قيمة الموارد البشرية
اتخاذ القرارات الخاصة بالموارد البشرية: - الموازنات - السياسات	تكاليف الافراد المدرجة ضمن المصاريف الادارية العامة	تكاليف الافراد التقديرية المنفصلة	نظام الموازنات للتعيين والتدريب - القيمة التقديرية لتكلفة الاحلال	معايير الموازنة والتكاليف الاصلية وتكلفة الاحلال	الموازنة الاستثمارية للبشر - معدل العائد على الاستثمار في البشر
	الطرق التقليدية للاختيار والتدريب والاحلال	قرارات الاختبار على أساس القيمة	التحليل والمفاضلة بين التعيين مقابل الترقية من الداخل	نماذج التوزيع الامثل للعملية	التعويضات على أساس القيمة

¹ إيرك فلامهولز، مرجع سبق ذكره، ص 365.

المحافظة على الموارد البشرية - قبل التنفيذ - بعد التنفيذ	- معدل دوران العمل	- تكلفة دوران العمل	تكلفة الاحلال	تكلفة الفرصة	استهلاك قيمة الموارد البشرية
لا يوجد	البيانات الاتجاهية	التكلفة المتوقعة لدوران العمل (الاحلال)	تكلفة الفرصة المتوقعة القابلية للمحاسبة على الموارد البشرية	استهلاك القيمة المتوقعة والمشروطة المتوقعة	
معدلات الأداء والامكانيات	ترتيب القيم...	التنبؤ باستخدام المقاييس السيكولوجية للقيمة الكامنة طبق المستويات ومقاييس محددة	مقاييس القيمة الاقتصادية للمجموعات	مقاييس القيمة الاقتصادية للأفراد	تقييم الموارد البشرية
لا توجد	مقارنة التكاليف الفعلية بالتكاليف التاريخية	مقارنة التقديرات في الموازنة والارقام الفعلية ، وتحليل الانحرافات	مقارنة التكاليف الفعلية بالمعيارية وتحليل الانحرافات	مقارنة التكاليف الفعلية بالمعيارية وتحليل الانحرافات	الوقاية على كفاءة ادارة الموارد البشرية

المصدر: إيرك فلامهولز، مرجع سبق ذكره، ص 420.

المطلب الثالث: تطبيق وتنفيذ محاسبة الموارد البشرية

الفرع الأول: تصميم وتنفيذ نظم المحاسبة عن الموارد البشرية

إنّ هذا التقسيم الخماسي لنظم المحاسبة عن الموارد البشرية قد استخدم أساسا لأغراض الشرح والإيضاح، فقد يصعب عمليا القول بأن احتياجات معينة للمحاسبة عن الموارد البشرية لمنظمة ما تنطبق تماما على النظام الأول أو الثاني وهكذا، وبدلا من ذلك فإنه يتم تعميم النظام بحيث يقابل احتياجات المنشأة، و يشرح هذا الجزء الأوجه المختلفة التي تشتمل عليها عملية تصميم وتنفيذ نظام المحاسبة عن الموارد البشرية، حيث تقدم منهاجا تفصيليا "خطوة بخطوة" لإنشاء مثل هذا النظام.

وهذه المراحل الخاصة بتصميم وتنفيذ النظام هي:

1- تحديد أهداف المحاسبة عن الموارد البشرية:

إنّ الخطوة الأولى في تصميم نظام المحاسبة عن الموارد البشرية هي وضع أهداف محددة للنظام وعلى الرغم من أن هذا يعتبر أمرا مفروغا منه ولا يجب ذكره إلى أن هذه الخطوة -للأسف- غالبا ما تكون خطوة مهملة فعلا عند تصميم النظم المحاسبية بما في ذلك نظم المحاسبة على الموارد البشرية.

ويجب أن تكون أهداف النظام هي ناتج احتياجات الإدارة من المعلومات الخاصة بالموارد البشرية فإذا رجعنا إلى نظام المحاسبة عن الموارد البشرية الذي تم تصميمه لشركة نورث أيسترن، نلاحظ أنه مبني على أساس تحليل احتياجات إدارة المنظمة من المعلومات عن الموارد البشرية، لذلك يجب تحديد احتياجات الإدارة عن المعلومات عن الموارد البشرية بشكل واضح وصريح¹.

2- وضع مقاييس المحاسبة عن الموارد البشرية:

الخطوة الثانية في تصميم النظام هي وضع مقاييس المحاسبة عن الموارد البشرية، ويجب أولا اختيار المقاييس المرغوب فيها والخاصة بالمحاسبة عن الموارد البشرية، وقد يشتمل النظام على مقاييس للتكلفة وأخرى للقيمة.

ومتى تم اختيار المقاييس فيجب اختيار فعالية وإمكانية الاعتماد عليها والتي تحتاج بالضرورة إلى بحوث ودراسات، فلا يبدوا مقبولا أن يبني نظام على مقاييس لم تختبر، ومتى تضح فعالية وإمكانية الاعتماد على هذه المقاييس بشكل مرضي فإنه يمكن ترجمتها بعد ذلك في الشكل الذي يمكن من استخدامها في النظام.

¹ ايريك فلامهولز، مرجع سبق ذكره ، ص 428.

3- إنشاء قاعدة بيانات المحاسبة عن الموارد البشرية:

والخطوة التالية لإنشاء نظام للمحاسبة عن الموارد البشرية هي إنشاء قاعدة البيانات، وقاعدة البيانات ببساطة هي مصدر المدخلات اللازمة للمحاسبة عن الموارد البشرية، بما في ذلك بيانات التكاليف، وقوائم الوقت والمقاييس النفسية وما شابه ذلك.

وأحد مشاكل إنشاء قاعدة البيانات هي الحاجة إلى إعادة تنظيم خريطة حسابات الشركة، حيث أنّ النظام المحاسبي للعديد من المنظمات لا يقوم بتبويب التكاليف المتعلقة بالأفراد بشكل منفصل فهي غالباً ما تكون مدرجة ضمن تقسيمات أكثر عمومية مثل "المصروفات الإدارية" ويجب إعادة تنظيم الحسابات بحسب مراكز المسؤولية.

4- اختيار وتعديل النظام:

متى تم تحديد الأهداف، ووضع المقاييس وتكوين قاعدة البيانات فإن الخطوة التالية تكون هي اختبار النظام، والهدف من هذه الخطوة هو تجربة النظام لتلاقي أوجه القصور أو الضعف قبل تنفيذه بشكل كامل.

ويجب اختبار موقع تطبيق هذه الدراسة الاختبارية بعناية، ويجب أن تشير هذه الدراسة بدرجة كبيرة إلى مدى إمكانية تشغيل النظام، كما يجب أن يكون هذا الموقع قابلاً للتحكم بمعنى أن يكون فيه أقل عدد ممكن من المشاكل التي تمثل "شوشرة" على الدراسة الاختبارية والتي يمكن أن تحرف النتائج وتفسيرها، ومن الضروري أن يتم التعاون مع إدارة موقع التطبيق، بمعنى أن تكون الإدارة على فهم بل وربما تساهم في تصميم النظام.

ومتى تم تطبيق النظام فإنه على المصمم أن يتلقى التغذية العكسية الناتجة على هذا الانجاز أو التطبيق، بحيث يمكن تحديد أوجه الضعف خصوصاً السلوك الطارئ غير المتوقع الذي يؤثر على إنتاجية النظام ويجب تحليل النظام حينئذ من حيث منفعته، وكفاءته، وتكلفته، وتعديله إذا استدعي الأمر ذلك¹.

أولاً: تنفيذ النظام

وتشتمل الخطوة الأخيرة على التنفيذ الفعلي للنظام، وفي هذه المرحلة يجب تتميط المستندات الخاصة بالمدخلات والمخرجات، وكذلك يجب وضع التعليمات اللازمة لإدارة النظام وأيضاً هناك خطوة هامة تشتمل عليها هذه المرحلة وهي مراجعة الأفراد على النظام الجديد بحيث يشرح لهم استخداماته وطرقه.

¹ ايريك فلامهولز، مرجع سبق ذكره ، ص 430.

ثانيا: تعديل النظام

قد يكون من الضروري تعديل النظام مع الوقت، ويكون ذلك إما نتيجة ملاحظة أو قصور في تصميم النظام، أو نتيجة للتغير في الاحتياجات من نظام المحاسبة عن الموارد البشرية، وقد تشمل هذه التعديلات على بعض التعديلات البسيطة، أو قد تتطلب إعادة تصميم و تنفيذ النظام مرة أخرى¹.

الفرع الثاني : الاستخدامات الإدارية لمحاسبة الموارد البشرية

ويمكن تقسيم هذه الاستخدامات إلى ما يلي:

• دور محاسبة تكاليف الموارد البشرية في التخطيط واتخاذ القرارات:

يتمثل تخطيط الموارد البشرية في تلبية احتياجات المنشأة من الموارد البشرية وفقا لما هو متاح منها بالإضافة إلى تحليل المعلومات المتعلقة بتكلفتها المطلوبة أو المخططة، وتساعد عملية التخطيط في الآتي:

*اتخاذ القرارات المتعلقة باختيار الموارد البشرية؛

*تنمية قدراتها ومهاراتها؛

*توزيعها وترقيتها، بالإضافة إلى نظام الحوافز والمكافآت؛

• دور محاسبة تكاليف الموارد البشرية في الرقابة:

تعتبر الرقابة على قيمة الموارد البشرية، إضافة إلى الفكر المحاسبي وتسهيلا للمحاسبة على هذا العنصر، كما أنها تثري الفكر الاداري في مجال تخطيط هذا العنصر والرقابة عليه ومعرفة تكلفة دوران العمل وأثر ذلك على المنشأة.

يمكن تعريف الرقابة بأنها: "تلك الاجراءات التي تقوم بها إدارة المنظمة للتأكد من أنّ الموارد قد تم الحصول عليها، واستخدمت بكفاءة وكفاية عالية في كل أهداف المنظمة مجتمعة".

وتأخذ الرقابة على قيمة العنصر البشري الأشكال التالية :²

1. استخراج التكاليف المعيارية لحيازة وتدريب الأصل البشري، ومقارنتها بالتكلفة الفعلية، وتحديد الانحرافات وتحليلها، ويمكن أن تؤدي قرارات تخطيط ورقابة قيمة الموارد البشرية إلى تكوين النواة الأولى في خلق نظام للتكاليف المعيارية المتعلقة بالموارد البشرية يقوم على أساس سليم؛

¹ ايريك فلامهولز، مرجع سبق ذكره، ص 233.

² فضل كمال سالم، مرجع سبق ذكره، ص43.

2. استخراج مجموعة من النسب المالية مثل نسبة رأس المال البشري إلى رأس المال المادي، ومدى مساهمة القوى العاملة في تحقيق أهداف الوحدة، كذلك استخراج نسبة قيمة الموارد البشرية النادرة إلى مجموعة الموارد البشرية ككل؛

3. استخراج التغيرات في تركيب القوى العاملة عبر الزمن؛

4. اجراء المقارنات بين رأس المال البشري في المنشأة والمنشآت المماثلة؛

• دور محاسبة تكاليف الموارد البشرية في وظائف إدارة الأفراد:

تتمثل استخدامات المحاسبة عن الموارد البشرية في مجال وظائف إدارة الموارد البشرية بالآتي¹:

أولاً: الحصول على الموارد البشرية

التنبؤ بالاحتياجات الحالية أو المستقبلية من الموارد البشرية بإعداد موازنة الحصول عليها عن طريق ما تقدمه من تكاليف معيارية لعمليات الاستقطاب، الاختيار، التعيين.

ثانياً: تنمية الموارد البشرية

تشمل على التدريب داخل وخارج المنشأة لرفع الكفاءة الفنية، الإدارية، والمهارات الخاصة بالموارد البشرية.

ثالثاً: توزيع وتخصيص الموارد البشرية

يشير إلى تعيين الأفراد في وظائف محددة للقيام بواجبات أو مهام محددة بالمنشأة، يهدف إلى الآتي:

1. الواجبات أو المهام التي يكلف بها الفرد يجب أن تتم بأعلى كفاءة ممكنة.

2. تحقيق رغبات الأفراد عن طريق تخصيصهم للوظائف التي يرغبونها.

رابعاً: المحافظة على الموارد البشرية

تعنى بالمحافظة على القدرات والخبرات وصيانتها ضد التقادم، بالإضافة إلى المحافظة عليها في مجموعات مترابطة.

¹ عادل محمد حسن، القياس والافصاح ودورهما في محاسبة تكاليف الموارد البشرية في القطاع المصرفي، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مصر، 2015، ص 137.

خامسا: استخدام الموارد البشرية

الاستفادة من خدمات الموارد البشرية لتحقيق أهداف المنشأة، من خلال قياس كفاءة وفعالية استخدامها.

سادسا: تقييم ومكافأة الموارد البشرية¹

بيان قيمة الفرد بالمنشأة، وتشمل على قياس الإنتاجية، إمكانية الترقية أو الترقى.

1. نقل الموارد البشرية: إجراء مقارنة للقيمة الحالية للعائد الذي يساهم به العامل في وظيفته الحالية والقيمة الحالية للعائد المتوقع للعامل في حالة حدوث نقله مطروحا منها التكاليف المضافة التي تترتب على عملية النقل؛

2. فصل الموارد البشرية: مقارنة بين القيمة الخاصة بالفصل للعائد المتوقع في حالة الاستمرار:

1- قياس معدل العائد على رأس المال المستخدم لأصول المنشأة ككل بما فيها الموارد البشرية؛

2- تخطيط استخدامات الموارد مع الأخذ في الاعتبار قيمة الموارد البشرية باعتبارها موارد مالية ومادية؛

3- الرقابة على المصروفات التي تنفق على الأفراد، وتقييمها بالنسبة للخدمات المقدمة منهم وبرامج التدريب المرتبطة بها؛

4- تقييم الأعمال: تعتبر عملية تقييم الموارد البشرية العامل المناسب والأساسي في اتخاذ القرارات المتعلقة بالاندماج والتصفيه في المنشأة؛

5- دراسة المشاكل المرتبطة بالعلاقات الصناعية، حيث تقدم قيمة الموارد البشرية الأساس المنطقي والمعقول لاقتراح نظام المكافآت في المنشأة؛

6- إيجاد التكامل مع المحاسبة المالية لأغراض التقرير السليم عن المنشأة؛

7- مساعدة الإدارة الحكومية في اتخاذ القرارات على المستوى القومي؛

8- تحديد مقاييس موثوق بها وصحيحة بالنسبة لقيمة وتكلفة الموارد البشرية بالمنشأة، بالإضافة إلى تصميم أنظمة لوضع هذه المقاييس موضع التنفيذ؛

9- تحديد الآثار المترتبة على وجود نظام للمحاسبة عن الموارد البشرية بالمنشأة؛

¹ عادل محمد محمد حسن، مرجع سبق ذكره، ص 38.

10- إعادة النظر في التوزيع الحالي للموارد البشرية على أنشطة المنشأة، من أجل تحقيق الاستفادة من الطاقات والإمكانات البشرية المتاحة؛

11- المساعدة في التحليل المالي والمحاسبي للأغراض الداخلية من خلال إجراء بعض الدراسات والمقارنات؛

12- إعداد نسب ومعدلات تأخذ في الاعتبار استقاد تكاليف الموارد البشرية ضمن المصروفات مما يؤثر على صافي الأرباح، وإضافة الأصول البشرية إلى إجمالي الأصول المستثمرة، للمساهمة في تحديد مدى فعالية الاستثمارات في الموارد البشرية¹.

3. **تكلفة معدل دوران الموارد البشرية:** يقصد به تسرب أو فصل الموارد البشرية المدرية في المنشأة وتحسب تكلفة معدل الدوران للموارد البشرية بقسمة عدد العاملين الذين تركوا الخدمة على متوسط عدد العاملين الكلي بالمنشأة.

الفرع الثالث: إجراءات محاسبة الموارد البشرية²

1- محاسبة الموارد البشرية على أساس القيمة:

يعتمد هذا المنهج على لقيمة الاقتصادية للفرد ومدى مساهمته في تحقيق ارباح الشركة، حيث يتم اعتبار الفرد هنا كأحد الاصول في الشركة ومحاولة تحديد المنافع التي يمكن الحصول عليها من هذا الأصل، إذ أنّ قيمة الشيء بالنظرة الاقتصادية تتمثل بالقيمة الحالية للمنافع المتوقع الحصول عليها من هذا الشيء في المستقبل.

2- محاسبة الموارد البشرية على أساس التكلفة:

يعتمد هذا المنهج على التكاليف الخاصة بالموظفين والتي تتحملها الشركة، والمتمثلة بتكاليف التوظيف وتكاليف التدريب والتطوير وتكاليف المحافظة على الموارد البشرية، وهناك عدة أساليب لقياس تكاليف الموارد البشرية مثل التكاليف التاريخية وتكاليف الفرصة البديلة وتكاليف الاستبدال، حيث يمكن اعتماد أي من هذه الطرق في تقييم الموارد البشرية على أساس التكلفة.

¹ عادل محمد حسن، مرجع سبق ذكره، ص 39.

² ثامر عادل الصقر، مرجع سبق ذكره، ص 179.

الفرع الرابع : الحاجة إلى تطبيق محاسبة الموارد البشرية ومزايا تطبيقها

1- الحاجة إلى تطبيق محاسبة الموارد البشرية:

أولاً: أثر تطبيق محاسبة الموارد البشرية على قرارات المستثمرين

إنّ الزيادة في القيمة السوقية للمنشأة عن قيمتها الدفترية تشير إلى عدم القدرة على تقدير القيمة الحقيقية للمنشأة في القوائم المالية، وإن العديد من الدراسات قد توصلت إلى أن اختلاف أساليب التسجيل المحاسبي لبعض البنود يؤثر على قيمة المنشأة، حيث أن قيمة المنشأة من الناحية المحاسبية تمثل مجموع قيمة الأصول التي تمتلكها المنشأة مطروحا منها مطلوبات المنشأة.¹

ثانياً: أثر تطبيق محاسبة الموارد البشرية على الإدارة

تستفيد الإدارة من محاسبة الموارد البشرية، إذ أنّ المعلومات محاسبة الموارد البشرية تكون ملائمة وتقلل من حالة عدم التأكد لدى المدراء، ويمكن للإدارة أن تستفيد من تطبيق محاسبة الموارد البشرية في تحسين قرارات التوظيف، وتحقيق الكفاءة في نتائج هذه القرارات، وكذلك تتمكن الإدارة من تحديد مستوى رواتب الموظفين والعلاوات بما يتناسب مع قيمة ما يقدمه الموظف من خدمة الشركة، أضف إلى ذلك إدراك قيمة الموارد البشرية يجعل الإدارة تدرس بتأني إنهاء خدمات الموظفين من خلال ادراكها بأن الموارد البشرية هي أصول لها قيمة مستقبلية.

ثالثاً: أثر تطبيق محاسبة الموارد البشرية على الأفراد العاملين في المنشأة

إنّ مجرد دراسة مفهوم محاسبة الموارد البشرية له أثر على ثقافة الفرد والشركة حتى قبل أن يطبق هذا المفهوم على أرض الواقع وقبل الوصول إلى مرحلة المعلومات المحاسبية عن الموارد البشرية، إذ أنّ الاهتمام بمفهوم محاسبة الموارد البشرية في المنشأة يؤدي إلى زيادة انتاجية الموارد البشرية، فتحدد قيمة الموارد البشرية بالاستناد إلى مهاراتهم وقدراتهم وولائهم للمنشأة من شأنه رفع الروح المعنوية والمبادرة والتطوير والولاء لدى الموظفين. كما أنّ قياس قيمة الموظف يخلق شعور لدى الموظف بالانتماء إلى الشركة التي يعمل فيها، وذلك من خلال شعوره بأنه يشكل أحد أهم الاستثمارات التي تسعى الشركة إلى قياس قيمتها من أجل المحافظة عليها وتطويرها.²

¹ ثامر عادل الصقر، مرجع سبق ذكره ، ص185.

² ثامر عادل الصقر، المرجع السابق، ص186.

2- مزايا تطبيق المحاسبة عن الموارد البشرية:

- تتمثل مزايا تطبيق المحاسبة عن الموارد البشرية بالآتي¹:
- مساعدة إدارة المنشأة في الرقابة على أصولها البشرية؛
- مساعدة الإدارة في ترشيد اتخاذ القرارات الخاصة بالموارد البشرية؛
- المساعدة في تخطيط تكاليف الحصول على الموارد البشرية، وإظهار مواطن القوة والضعف في الموارد البشرية بالمنشأة، وبرامج التدريب ونظام المكافآت لكافة المستويات؛
- إثبات وتسجيل تكلفة وقيمة الموارد البشرية بدفاتر المنشأة؛
- زيادة فعالية الإدارة في تحقيق الاستخدام الأمثل للموارد البشرية؛
- التفرقة بين النفقات الإرادية والرأسمالية المرتبطة بالموارد البشرية؛
- الحصول على بيانات عن الخسارة الناتجة من معدل الدوران السريع للموارد البشرية بالمنشأة؛
- المساعدة في الحكم السليم على كفاءة الإدارة في تحقيق الاستغلال الأمثل للموارد البشرية؛

¹ عادل محمد حسن، المرجع السابق، ص 33.

المبحث الثاني: الدراسات السابقة

سننظر في هذا المبحث إلى مجموعة من الدراسات ناقشت محاسبة الموارد البشرية حيث سننظر في المطلب الأول إلى مجموعة من الدراسات الجزائرية والعربية أما المطلب الثاني فنسرد فيه مجموعة من الدراسات الأجنبية

المطلب الأول: الدراسات العربية

1- نوال بن عمارة وصديقي مسعود، محاسبة الموارد البشرية، مداخلة ضمن الملتقى الدولي حول التنمية البشرية وفرص الاندماج في اقتصاد المعرفة والكفاءات البشرية، جامعة ورقلة، 9-10 مارس 2004. أوضحت هذه الدراسة ماهية وأهداف محاسبة الموارد البشرية ودوافعها وطرق قياس تكاليف الأصول البشرية باستخدام العديد من الطرق، وبينت أن محاسبة الموارد البشرية فكرة لازلت تعترضها الكثير من المشاكل، كما بينت مدى مساهمة محاسبة الموارد البشرية في قياس وتقييم كفاءة وفعالية استخدام العنصر البشري من خلال تقديم المعلومات عن تكلفة وقيمة العنصر البشري في التنظيم.

2- رشا حمادة، القياس والافصاح المحاسبي عن الموارد البشرية وأثره عن القوائم المالية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد الثامن عشر، العدد الأول، دمشق، 2002. تلقت هذه الدراسة مع الدراسة الحالية في تناولها لمفهوم محاسبة الموارد البشرية وتتوسع هذه الدراسة في أساليب تطبيق محاسبة الموارد البشرية وطرح عدة نماذج لقياس الأصول البشرية والعمل على وضع نموذج مقترح لتطبيق محاسبة الموارد البشرية في حين أن الدراسة الحالية تعتمد الاستبيان لتحديد مدى تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

3- دراسة: أيمن عبد الله محمد أبو بكر، بعنوان: نحو إطار مقترح لتطبيق محاسبة الموارد البشرية، مجلة العلوم الاقتصادية، جامعة الإمارات، العين أبو ظبي الإمارات العربية المتحدة.

- هدف الدراسة: تهدف الدراسة إلى وضع إطار مقترح لتطبيق نظام محاسبة الموارد البشرية من خلال التعرض للجانب النظري لمحاسبة الموارد البشرية من حيث المفهوم والأهمية والمبادئ التي يقوم عليها والمشاكل المحاسبية للأصول البشرية.

من نتائج الدراسة: توصل الباحث إلى:

* أن محاسبة الموارد البشرية تقدم المقاييس المالية لقيمة الموارد البشرية بصورة صادقة وعادلة..

* أن الموارد البشرية تعتبر أصول محاسبية وفقا للمفهوم المحاسبي للأصول.

*أنه في الجامعة التي تمت فيها الدراسة لا يتم توزيع تكاليف الموارد البشرية على عدة فترات مالية حسب العمر المتوقع لها.

دراسة: قورين حاج قويدر بعنوان: التأسيس والقياس المحاسبي لرأس المال البشري في منظمات، الأعمال الحديثة أبحاث إقتصادية وإدارية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة محمد خيضر بسكرة الجزائر العدد 15، جوان 2014.

هدف الدراسة: تهدف الدراسة إلى توضيح مدى إمكانية اعتبار المورد البشري أصل من أصول المؤسسة وتقديم نماذج القياس المحاسبي للموارد البشرية.

من نتائج الدراسة: توصل الباحث إلى أن :

*هناك مجموعة معايير أساسية يجب أن تتوفر في أي عنصر حتى يتم اعتباره كأصل وهي معيار الملكية القابلة للقياس، الخدمات المستقبلية، العوائد، المقدرة الإنتاجية

*يمكن تطبيق جزء كبير من خصائص الأصل على المورد البشري.

*هناك مجموعة من الطرق والتقنيات لتقييم المورد البشري داخل المؤسسة من حيث العائد والتكلفة.

المطلب الثاني: الدراسات الأجنبية

1 - دراسة (Eric Flamholtz (1971) , المعنونة: " هل ينبغي على منظماتك أن تحاول تقييم مواردها البشرية".

عرضت الدراسة مجموعة من الأسئلة التي تقيس فاعلية المنظمة في إدارة الموارد البشرية، وجميع هذه الأسئلة تستدعي توفر مقاييس لكلفة أو قيمة الموارد البشرية، كما عرضت الدراسة بصورة مختصرة تجارب شركتين إحداهما صناعية والأخرى شركة تأمين، في تطبيق طرق قياس كلفة وقيمة البشر، وكانت المقاييس المقترحة - كما أشارت الدراسة - كأدوات تنظيمية داخلية للمساعدة في إدارة الموارد البشرية وقدمت الدراسة بعد ذلك عددا من الإرشادات لكيفية البدء بتطوير مقاييس القيمة الموارد البشرية.

ركزت هذه الدراسة على كلف الاستقطاب والاختيار والتعيين وغيرها من الكلف التي تتحقق بنتيجة استخدام العاملين ، في حين أن للمرتبات والأجور والمنافع الأخرى التي يحصل عليها العاملون من المنظمة إضافة إلى تكاليف التدريب والتطوير أهمية كبيرة كمؤشرات القيمة خدمات الموارد البشرية بالنسبة للمنظمة.

2 - تقرير: (Fredrikson V. (1998) ، المعنونة" محاسبة الموارد البشرية المصالح والتعارضات".

إنَّ الغرض من هذا التقرير، إعطاء فكرة عامة، عن محاسبة الموارد البشرية، وعرض مواقف الأطراف المختلفة بشأنها.

يشير التقرير إلى أنَّ الأطراف المختلفة الرئيسية المستفيدة، كالإدارات والمستثمرين والمستخدمين المختلفة والحكومات، قد بدأت بتكوين وتعريف مواقفها الخاصة بصدد محاسبة الموارد البشرية من جوانب مختلفة، وي طرح التقرير بهذا الشأن أسئلة أساسية، مثل: هل يجب أن يكون تطبيق محاسبة الموارد البشرية إلزامياً؟. وهل يجب وضع قواعد أو اتفاقات منظمة لها؟ وإذا كانت محاسبة الموارد البشرية إلزامية، ما هو نوع المعلومات التي يجب أن يفصح عنها؟، وإذا كانت تطوعية، فكيف يتم مراعاة مصالح الأطراف المهمة؟

هذا وقد اكتفى التقرير بطرح الأسئلة، ولم يقدم إجابة أو وجهة نظر معينة بصدد أي منها.

3- دراسة (Bo Hansson (2004)، المعنونة: " هل حان الوقت للإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالاستثمارات في رأس المال البشري".

تتناول هذه الدراسة ، الإفصاح عن الاستثمارات في تدريب العاملين، وتبين بأن عدم إظهار معلومات نمطية يمكن الاعتماد عليها عن تدريب العاملين، يحجب عن المستثمرين معلومات مهمة مفيدة في اتخاذ قراراتهم الاستثمارية.

ومن الاستنتاجات التي توصلت إليها الدراسة، أن الاستثمار في التدريب ينتج أرباحاً مستقبلية مهمة وأن غياب المعايير الخاصة بالإفصاح عن الاستثمار في التدريب، يربك توزيع رأس المال البشري في سوق العمل، وتبين الدراسة أيضاً بأن المعلومات عن التدريب يمكن تقديمها ضمن إطار المحاسبة التقليدية وليس بالضرورة أن تكون جزءاً من الأصول على الميزانية العامة.

4 - دراسة (Dewe & Toulson (2004)، المعنونة: " محاسبة الموارد البشرية كأداة قياس". تشير هذه الدراسة، إلى أن موضوع محاسبة الموارد البشرية، يشهد الآن حالة من الإحياء أو الانتعاش، وقد هدفت إلى بيان أسباب اعتبار محاسبة الموارد البشرية موضوعاً مهماً، ولأن يعتبر مهماً، وارتباط هذا الموضوع باستراتيجيات المنظمة والموارد البشرية.

استخدمت الدراسة طريقة الاستبيان المسحي لجمع البيانات، مستخدمة مقاييس متنوعة في التحليل من أجل التوصل إلى النتائج الخاصة ببيان أهمية قياس الموارد البشرية بالنسبة لمنظمات الأعمال.

خلصت الدراسة، إلى أنَّ أغلب الإدارات المتقدمة، في المنظمات، تعتقد بأهمية قياس الموارد البشرية بالنسبة لمنظمتهم، وأن هذا القياس مهم بشكل خاص لإدارة الموارد البشرية، حيث تعطي أولوية أكبر للاستراتيجيات الموارد البشرية، من أجل ضمان أداء ذو نوعية عالية، وتحسين الكفاءة الإنتاجية بشكل مؤثر.

5- دراسة (Herman A . Theeke (2005)، المعنونة: " انتقال محاسبة الموارد البشرية: التحول من الفشل إلى المستقبل".

تعرض هذه الدراسة منوها جديدة للمحاسبة عن الموارد البشرية، تطلق عليه " منهج المطلوبات"، بديلا عن منهج الأصول.

تعرض الدراسة كيفية قيد رأس المال البشري ك مبلغ يقرضه العاملون لرب العمل مقابل قيد أصول بشرية، ويقترح معالجة هذه المطلوبات على غرار الإيداعات تحت الطلب، أو الإيجارة طويلة الأجل أو كالتزامات طارئة، يرتبط تحققها بأحداث وظروف مستقبلية، وترجح الدراسة المعالجة الأخيرة بحيث إذا كان احتمال الخسارة أقل تأكيدا فيمكن تقرير الأصل كملاحظة مقترنة بالقوائم المالية.

كانت المقترحات التي قدمتها الدراسة موجهة نحو حل مشكلة الملكية، وقد رجحت المعالجة على أساس الالتزامات الطارئة، علما أنّ مسألة الالتزامات الطارئة الناجمة عن مسؤولية المنظمة اتجاه العاملين فيها ليست مسألة جديدة، ولم تقدم الدراسة أي مقترح بشأن مشكلة التقييم.

6- دراسة (Tang Tang (2005)، المعنونة: " الكلفة الاستبدالية للموارد البشرية المقاييس والمنافع".

سعت هذه الدراسة نحو تطوير بعض الأساليب التي تربط بين الكلفة الاستبدالية للموارد البشرية واتخاذ القرارات المتعلقة بإدارة هذه الموارد من خلال تحليل حالة دراسية واحدة في قطاع النقل في الصين.

قدمت هذه الدراسة، أسلوبا كمية لقياس بعض العوامل بصيغة مالية، وهي جديرة بالاهتمام، ولا يقلل من أهميتها، افتراضاتها بتقليص العوامل المؤثرة في الانتاجية أو متغيراتها المحدودة.

لم تقدم الدراسة استنتاجات أو توصيات معينة، وهي تشير إلى ذلك بالعودة إلى ضرورة الاستعانة بتحليل العوامل غير الكمية ، المؤثرة في القرارات المتعلقة بالموارد البشرية، من أجل التوصل إلى استنتاجات معينة.

7- دراسة (Ravindra Tiwari (2006)، المعنونة: " محاسبة الموارد البشرية- منظور جديد".

يعرض هذا البحث نموذجا لمحاسبة الموارد البشرية، يشتمل على جانبين: الأول: يأخذ بنموذج Levy Sehwartz، حيث تتم رسملة القيمة الحالية للمرتبات والأجور المتوقع أن يتقاضاها العاملون، والثاني: رسملة بنود الاتفاق على تدريب وتطوير الموارد البشرية، كما يعرض طريقة خاصة لقيد هذه المبالغ في السجلات وإطفاؤها دورية حسب العمر الخدمي لهذه الموارد.

لم تخل الطريقة التي عرضتها الدراسة من التقديرات التحكيمية في الكثير من المواضع، إضافة إلى التعقيد الذي يقر به الكاتب ، واستخدامه لطريقة رسملة الإيرادات غير الاعتيادية بالنسبة لبعض أصناف العاملين، مفترضاً أن هذه الإيرادات ناجمة عن مواهب ومهارات هذه الفئات.

المطلب الثالث: التعقيب على الدراسات السابقة

المجال	الدراسات السابقة	الدراسة الحالية
الهدف	تهدف الدراسة إلى وضع إطار مقترح لتطبيق نظام محاسبة الموارد البشرية من خلال التعرض للجانب النظري لمحاسبة الموارد البشرية من حيث المفهوم والأهمية والمبادئ التي يقوم عليها والمشاكل المحاسبية للأصول البشرية	يتمثل الهدف الرئيسي للدراسة هو إبراز أهمية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الاقتصادية وتحليل إثر تطبيقها على مختلف الأطراف داخل وخارج المؤسسة من خلال صعوبات التطبيق.
الإشكالية	الإجراءات التي تمكنا من إستغلال الفرد بأفضل طريقة ممكنة	معرفة مدى تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الاقتصادية -دراسة ميدانية لمجموعة من المؤسسات لولاية غرداية
العينة المستهدفة	مختلف الإدارات المتعلقة بالمحاسبة وخاصة مصلحة الموارد البشرية	الأفراد الذين يكونون مشكلة موضوع الدراسة من مدير المؤسسة، المدير المالي، المحاسب ورئيس مصلحة الموارد البشرية.
المنهجية	المقابلة والدراسة الميدانية	تم اعتماد المنهج الوصفي في الجانب النظري للدراسة واستخدام الاستبيان في الدراسة الميدانية
الأدوات المستعملة	استخدمت معظم الدراسات الاستبيان وتحليله والمقابلة بالإضافة إلى طريقة الاستبيان المسحي لجمع البيانات، مستخدمة مقاييس متنوعة في التحليل	الكتب المتخصصة في مجال البحث. الأطروحات والرسائل الجامعية. القوانين والمراسيم.

خلاصة:

بعد أن أوضحنا ماهية وأهداف ومعايير محاسبة الموارد البشرية وطرق قياس تكاليف الأصول البشرية، باستخدام العديد من الطرق، وقياس قيمة الموارد البشرية باستخدام محددات القيمة وطرق قياسها.

تبين لنا أن محاسبة الموارد البشرية فكرة لازلت تعترضها الكثير من المشاكل والشكوك، رغم أنه بدا واضحا ضرورة الأصول البشرية بالقوائم المالية للمؤسسات لمساعدة الإدارة والمستثمرين على اتخاذ القرارات الخاصة بالموارد البشرية. كما أنه هناك المزيد من الصعوبات التي تواجه تحقيق أقصى إستفادة من المورد البشري لعدة إعتبارات

الفصل الثاني

محاسبة الموارد البشرية في
المؤسسات الاقتصادية

تمهيد:

بغرض الاجابة عن الاشكالية المطروحة في البحث تم تدعيم الفصل النظري بدراسة ميدانية، وسنحاول من خلاله اسقاط الجانب النظري على عينة من المؤسسات الاقتصادية بما فيها من مديريين ومحاسبين ورؤساء مصالح الموارد البشرية، وهذا لتقتصي وجهات نظرهم حول مدى تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الاقتصادية بغرداية

ولتحقيق هدف هذه الدراسة، قمنا بتصميم استمارة استبيان تتضمن ثلاث محاور، وذلك من خلال عملية توزيع مجموعة من الاستبيانات على المؤسسات الاقتصادية لأخذ آرائهم حول موضوع دراستنا. وبعد جمع المعلومات المطلوبة أجرينا تحليل لنتائج الاستبيان والتعليق عليها والتأكد من صدق الاستبيان واختبار الفرضيات، وذلك باستخدام معامل ألفا كرونباخ ومعامل الارتباط سيرمان والبرنامج الاحصائي SPSS 21 والبرنامج Excel 2010، ونتناول من خلال هذا الفصل المباحث التالية:

المبحث الأول: الطريقة والأدوات**المبحث الثاني: تحليل محاور الدراسة واختبار الفرضيات**

المبحث الأول : الطريقة والأدوات

سننطلق في هذا المبحث إلى توضيح الجوانب الخاصة بمنهجية الدراسة وإجراءاتها المتبعة من أجل تحقيق أهداف الدراسة، حيث سيتم وصف مجتمع الدراسة وعينتها، والمراحل المختلفة لتصميم أداة الدراسة التي تم الإعتماد عليها لجمع البيانات والمعلومات حول الموضوع، كما يتم أيضا التحقق من الصدق والثبات وكذا عرض مختلف المعالجات الإحصائية المستخدمة للإجابة على أسئلة الدراسة والتحقق من الفرضيات.

المطلب الأول: منهجية الدراسة الميدانية

من أجل تحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، والذي يعتمد على دراسة الظاهرة كما توجد في الواقع ويهتم بوصفها وصفا دقيقا ويعبر عنها تعبيراً كفيماً وكماً، كما لا يقف هذا المنهج عند جمع المعلومات المتعلقة بالظاهرة من أجل استقصاء مظاهرها وعلاقاتها المختلفة، بل يتعداه إلى التحليل والربط والتفسير للوصول إلى استنتاجات يبنى عليها التصور المقترح، بحيث ينمو بها رصيد المعرفة على الموضوع، وتم الحصول على البيانات اللازمة من خلال البحث في الجانب الميداني، وذلك بتوزيع الإستمارة (الاستبيان) تم إعدادها لهذا الغرض حيث تم تقسيمها إلى جزئين، يحتوي الجزء الأول على بعض المعلومات أو البيانات الشخصية، ويحتوي الجزء الثاني على الاستبيان...، وقد تم إعطاء خمسة بدائل لكل سؤال وهي (موافق بشدة، موافق، محايد، غير موافق، غير موافق بشدة)، وتم اختيار هذا النوع من الإجابات لتشجيع أفراد عينة الدراسة على الإجابة، والقدرة على الوصول إلى نتائج دقيقة من خلال التحليل، وقد تم تفريغ البيانات وتحليل النتائج باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS (Statistical Package for Social Science)، وتم استخدام الاختبارات الإحصائية المناسبة بهدف الوصول لدلالات ذات قيمة ومؤشرات تدعم موضوع الدراسة.

الفرع الأول : مجتمع عينة الدراسة

أولاً: تعريف مجتمع الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من جميع الأفراد الذين يكونون مشكلة موضوع الدراسة، وبناء على هذا فإن المجتمع المستهدف يتكون من مدير المؤسسة، المدير المالي، المحاسب ورئيس مصلحة الموارد البشرية. في مجموعة من المؤسسات بغرداية

ثانيا: عينة الدراسة:

بعد تحديد فئت مجتمع الدراسة وتوزيع استمارات الإستبانة على أفراد عينته الذين ينتمون لعدة قطاعات في الولاية وعلى هذا الأساس قام الباحث بتوزيع الإستمارات على أكبر عدد ممكن مستغلين في ذلك كل الإمكانيات ووسائل الإتصال الممكنة اليدوية أو الإلكترونية وبالطرق المباشرة وغير المباشرة والجدول التالي يتضمن ملخص عدد استمارات الإستبانة الموزعة على عينة الدراسة الذين أمكن الوصول اليهم.

الفرع الثاني: فرضيات الدراسة

لمعالجة إشكالية البحث التي تم طرحها اعتمدنا على بعض الفرضيات والتي نلخصها في:

1. تعتبر محاسبة الموارد البشرية عملية من عمليات تحديد وقياس البيانات الخاصة بالموارد البشري.
2. يتم تقييم المؤسسات الاقتصادية لمحاسبة الموارد البشرية ضمن النظام المحاسبي مالي (scf) عن طريق منافع المستخدمين (الأجور).
3. تواجه المؤسسات الاقتصادية عند تطبيق محاسبة الموارد البشرية عدة صعوبات، نذكر واحدة منها: إن تطبيق المحاسبة 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.

الفرع الثالث: متغيرات الدراسة

الجدول رقم: (1-2) متغيرات الدراسة

الاسم	المتغيرات
محاسبة الموارد البشرية	المتغير المستقل
- قياس البيانات الخاصة بالموارد البشرية - منافع المستخدمين	المتغير التابع

الفرع الرابع: الأساليب الإحصائية المستخدمة

أ- معامل ألفا كرونباخ (Cronbachs alpha)

هو عبارة عن مؤشر يقيس درجة ثبات وصدق أداة الدراسة الميدانية (الإستبانة) يأخذ هذا المؤشر قيما تتراوح بين (0 و1)، وفي حالة عدم وجود ثبات في البيانات المستخرجة من الإستبانة الموزعة على أفراد عينة الدراسة فإن قيمته تتوّل إلى الصفر (0) ، وفي الحالة العكسية قيمته تتوّل إلى الواحد (1) وبصفة عامة إذا ساوت قيمة هذا المؤشر 60% (0.6) يمكن الحكم بالصدق والثبات على أداة الدراسة .

ب- معامل ارتباط بيرسون (Pearson Correlation Coefficient): لقياس صدق الفقرات و لقياس قوة الارتباط والعلاقة بين المتغيرين فإذا كان المعامل قريب من (+1) فإن الارتباط قوي وموجب (طردى) وإذا كان قريب من (-1) فن الارتباط قوي وسالب (عكسي)، وكلما قرب من (0) يضعف إلى أن ينعدم.

- إختبار t-test: لإختبار العينات المستقلة، ولمعرفة أثر المتغير المستقل حول متغيرات الدراسة.

وقد كانت إجابات كل فقرة وفق مقياس ليكارت الخماسي (Likert)، حيث يعتبر هذا المقياس من أكثر المقاييس شيوعا بحيث يطلب فيه من المبحوث أن يحدد درجة موافقته أو عدم موافقته على خيارات محددة وهذا المقياس مكون غالبا من خمسة خيارات متدرجة يشير المبحوث إلى إختيار واحد منها وهي خمسة خيارات كما هو موضح في الجدول، حيث تم تحديد مجال المتوسط الحسابي من خلال حساب المدى، أي أنه تم وضع مقياس ترتيبي لهذه الأرقام لإعطاء الوسط الحسابي مدلولاً بإستخدام المقياس الترتيبي، وذلك للاستفادة منها فيما بعد عند تحليل النتائج، كما هو موضح في الجدول الآتي:

مقياس الإجابة عن الفقرات:

التصنيف	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة	5	4	3	2	1
المتوسط المرجح	4,2-5	3,4-4,19	2,6-3,39	1,80-2.59	1-1,79

المطلب الثاني: أداة الدراسة

* خطوات إعداد استمارة الاستبيان

أولاً: بناء الاستبيان:

تم إعداد الاستبانة على النحو التالي:

- ✓ إعداد استبانة أولية من أجل استخدامها في جميع البيانات والمعلومات.
- ✓ عرض الاستبانة على المشرف من أجل اختيار مدى ملائمتها لجميع البيانات.
- ✓ تعديل الاستبانة بشكل أولي حسب ما يراه المشرف.
- ✓ ثم بعد ذلك تم عرض الاستبانة على مجموعة من الأساتذة المحكمين، والذين قاموا بدورهم بتقديم النصح والإرشاد وتعديل وحذف ما يلزم.
- ✓ توزيع الاستبانة على جميع أفراد العينة لجميع البيانات اللازمة للدراسة.

ثانيا: تقسيمات الاستبيان:

ولقد تم تقسيم الاستبانة إلى قسمين كما يلي:

القسم الأول: يتكون من أسئلة عامة تتعلق بالبيانات الشخصية لأفراد عينة الدراسة ويتكون من خمس فقرات (الجنس، المؤهل العلمي، الخبرة المهنية، الوظيفة، طبيعة عمل المؤسسة).

القسم الثاني: يتكون (27) فقرة موزعة على ثلاث محاور رئيسية هي:

المحور الأول: المعرفة بمحاسبة الموارد البشرية، ويتكون من (09) فقرات.

المحور الثاني: تقييم تطبيق النظام المحاسبي المالي (scf)، ويتكون من (09) فقرات.

المحور الثالث: تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسة الاقتصادية حسب scf، يتكون من (08) فقرات.

المطلب الثالث: صدق ثبات أداة الدراسة

الفرع الأول: الصدق الظاهري

قام الباحث بعرض الاستمارة على مجموعة من المحكمين تألفت من (4) أساتذة المتخصصين في المحاسبة والموارد البشرية، وتمت الاستجابة لآراء المحكمين، وإجراء ما يلزم من حذف وتعديل في ضوء مقترحاتهم بعد تسجيلها في نموذج تم إعداده لهذا الغرض، وبذلك خرجت الاستمارة في صورتها النهائية- ملحق رقم (01).

الفرع الثاني: صدق الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان

يقصد بصدق الاتساق الداخلي مدى اتساق كل فقرة من فقرات الاستبيان مع المحور الذي تنتمي إليه

هذه الفقرة.

النتائج الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان

جدول رقم(2-2): يوضح الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول(المعرفة بمحاسبة الموارد البشرية)

الرقم	العبرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
01	يعد مفهوم محاسبة الموارد البشرية من المفاهيم الحديثة وغير المعروفة بشكل جيد لدى المؤسسة.	0.10	0.44
02	توجد رغبة لدى إدارة المؤسسة بالتعرف على أهمية تطبيق محاسبة الموارد البشرية.	0.17	0.21
03	تساعد محاسبة الموارد البشرية على رقابة نفقات الأفراد وتقييمها بالنسبة لخدمات الأفراد وبرامج التدريب المرتبطة بها.	0.04	0.75
04	تحقق المؤسسة بعض من المنافع نتيجة الإفصاح عن تكاليف الموارد البشرية في القوائم المالية.	0.02	0.88
05	تعتقد أن قياس قيمة الموظفين بصيغة مالية يساعد الإدارة في تحسين قرارات التوظيف وتحقيق الكفاءة للتوظيف.	-0.10	0.44
06	تساهم محاسبة الموارد البشرية في تقدير التكاليف الحقيقية للأعمال مما يساعد على اتخاذ القرارات المالية الملائمة.	0.00	0.99
07	تظهر المؤسسة اهتماما بمعالجة بيانات العاملين لديها باعتبارهم موارد بشرية قيمة.	0.17	0.21
08	تتبع المؤسسة طرق وإجراءات محددة لمعالجة بيانات الموارد البشرية.	0.09	0.50
09	تواجه المؤسسة صعوبات في عملية قياس بيانات الموارد البشرية	-0.12	0.35

المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على نتائج الاستبيان

يلاحظ من خلال الجدول رقم:(10) أنّ نسبة (0.17) هي أعلى نسبة لمعامل ارتباط لكل من الفقرتين الثانية والسابعة، وفي مستوى الدلالة أعلى نسبة بـ (0.99) كانت في الفقرة (06)، أي أن المؤسسات الاقتصادية لديهم رغبة بالتعرف على أهمية تطبيق محاسبة الموارد البشرية، واهتمام كبير بمعالجة بيانات العاملين لديها باعتبارهم موارد بشرية قيمة.

جدول رقم (2-3): يوضح الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني (تقييم تطبيق النظام المحاسبي المالي -

(-scf)

الرقم	العبارة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
01	لم تستطع المؤسسة تطبيق ما ورد في النظام المحاسبي المالي (scf) بصفة كلية.	-0.32	0.01
02	يتوافق مضمون النظام المحاسبي المالي (scf) مع احتياجات مؤسستكم.	0.004	0.97
03	هناك اهتمام وإلمام من قبل المحاسبين بما جاء في النظام المحاسبي المالي (scf).	-0.26	0.05
04	يتميز النظام المحاسبي المالي (scf) بالوضوح وسهولة التطبيق.	0.11	0.40
05	يستجيب النظام المحاسبي المالي (scf) بشكل كبير لاحتياجات المستعملين.	0.32	0.01
06	هناك أحداث لا يمكن معالجتها وفق النظام المحاسبي المالي (scf).	-0.08	0.52
07	النظام المحاسبي المالي (scf) يساعد على توفير متطلبات الرقابة الإدارية والمالية.	-0.17	0.20
08	هناك نقص كبير في المستوى المعرفي في مجال النظام المحاسبي المالي (scf).	-0.26	0.05
09	المحاسب في ظل النظام المحاسبي المالي (scf) له أهمية كبيرة من حيث المساعدة في اتخاذ القرار.	0.34	0.01

المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على نتائج الاستبيان

يلاحظ من خلال الجدول رقم: (11) أن أعلى نسبة لمعامل الارتباط (0.34) كانت في الفقرة (09) وأعلى نسبة مستوى الدلالة (0.97) كانت في الفقرة (02)، أي أن المحاسب له دور وأهمية كبيرة في ظل النظام المحاسبي المالي من حيث المساعدة في اتخاذ القرار، وأن مضمون النظام هو من أهم احتياجات المؤسسات الاقتصادية.

جدول رقم(2-4): يوضح الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث(تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسة الاقتصادية)

الرقم	العبرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
01	عوامل اجتماعية وثقافية تركز على رفض القبول بفكرة قياس العنصر البشري.	0.08	0.56
02	عدم وجود معيار يحدد آلية القياس والعرض والإفصاح عن الموارد البشرية.	0.16	0.26
03	صعوبة تقدير العوائد المستقبلية للموارد البشرية	-0.13	0.33
04	عدم رغبة المؤسسات بالإفصاح عن بعض المعلومات المتعلقة بالموارد البشرية لسريتها.	-0.08	0.59
05	عدم قبول المراجعين اعتماد تقارير خارج النظام المحاسبي التقليدي، ومن ثم تقعد جانبا من مصداقيتها لدى الأفراد المستفيدة.	0.08	0.56
06	صعوبة توفير معلومات عن محاسبة الموارد البشرية، وعدم الوضوح في النظام المحاسبي المالي (Scf) في المؤسسة.	0.22	011
07	هناك صعوبات تواجه المؤسسة في اعتبار تقييم الموارد البشرية أصل من الأصول.	-0.24	-0.08
08	تطبيق محاسبة الموارد البشرية يتطلب تطوير نسب لاستنفاد الأصول البشرية.	0.004	0.91
09	تطبيق محاسبة الموارد البشرية قد يدفع الإدارة إلى المزيد من استغلال جهود الأفراد نحو الأهداف الاقتصادية.	0.97	0.11

المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على نتائج الاستبيان

يلاحظ من خلال الجدول رقم:(12) أنّ أعلى نسبة لمعامل الارتباط (0.97) كانت في الفقرة (09)، وأعلى نسبة مستوى الدلالة (0.91) كانت في الفقرة (08)، أي أنّ تطبيق محاسبة الموارد البشرية يتطلب تطوير نسب لاستنفاد الأصول البشرية، وأيضا قد يدفع الإدارة إلى المزيد من استغلال جهود الأفراد نحو الأهداف الاقتصادية.

الفرع الثالث: صدق الاتساق البنائي

جدول رقم (2-5): يوضح معامل الارتباط بين معدل كل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي

لفقرات الاستمارة

المحور	اسم المحور	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
المحور الأول	المعرفة بمحاسبة الموارد البشرية	0.30	0.26
المحور الثاني	تقييم تطبيق النظام المحاسبي المالي (scf)	0.59	000
المحور الثالث	تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسة الاقتصادية	0.25	0.05

المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على نتائج الاستبيان

يلاحظ من خلال الجدول رقم: (13) أن أكبر معامل كان في المحور الثاني (تقييم تطبيق النظام المحاسبي المالي) بنسبة (0.59)، وبمستوى دلالة أعلى (0.26) في المحور الأول (المعرفة بمحاسبة الموارد البشرية)، أي أن المؤسسات الاقتصادية ليس لديهم معرفة كبيرة بتطبيق محاسبة الموارد البشرية.

الفرع الرابع: ثبات أدوات الدراسة

يقصد بثبات الاستمارة أن تعطي الاستمارة نفس النتائج في حالة تم إعادة توزيعها أكثر من مرة تحت نفس الظروف والشروط، وهذا يعني أن تكون النتائج التي تعطي استمارة متقاربة إذا تم تكرار توزيعها على عينة الدراسة، وتوجد عدة اختبارات تقيس ثبات الاستبيان أهمها ألفا كرونباخ لقياس مدى ثبات أداء الدراسة من ناحية الاتساق الداخلي لفقرات الأداة.

جدول رقم (2-6): يوضح ألفا كرونباخ لجميع المحاور

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
0,821	27

المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على معامل ألفا كرونباخ

يلاحظ من خلا الجدول رقم: (14) معامل ألفا كرونباخ، حيث بلغت نسبة 0,821 وهي نسبة جد مقبولة إحصائياً، وهذا يعني أن معامل الثبات مرتفع، وهي أعلى من القيمة المقبولة 0,6 ويكون الاستبيان في صورته النهائية كما هو في الملحق رقم (01)، وبذلك يكون الطالب قد تأكد من صدق وثبات استبيان الدراسة مما يجعله على ثقة تامة بصحة الاستبيان وصلاحيته لتحليل النتائج والإجابة على أسئلة الدراسة واختبار فرضياتها.

المبحث الثاني: تحليل محاور الدراسة واختبار الفرضيات

سنتطرق في هذا المبحث الى عدة جوانب من عينة الدراسة في المطلب الأول من عمر وجنس ومستوى وظيفي أما المطلب الثاني فسنحلل محاور الدراسة وأخيرا إختبار الفرضيات

المطلب الأول: وصف خصائص عينة الدراسة

أولاً: خصائص وسمات مجتمع الدراسة

1. الجنس:

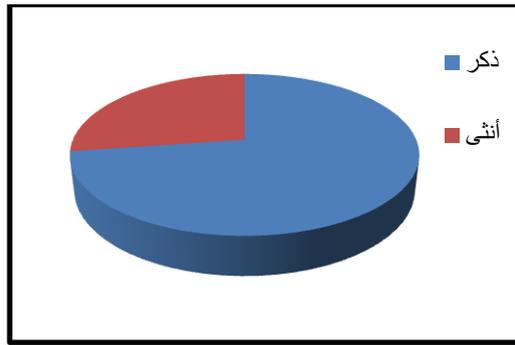
الجدول رقم (2-7): توزيع مجتمع الدراسة حسب الجنس

الجنس	التكرار	النسبة المئوية
ذكر	40	72.7%
أنثى	15	27.3%
المجموع	55	100%

المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على نتائج الاستبيان

يلاحظ من خلال الجدول رقم: (04) أن غالبية أفراد العينة كانوا من الذكور بنسبة (72.7%)، في حين بلغت نسبة الإناث (27.3%) من مجموع أفراد العينة، ويعود ذلك بدرجة كبيرة إلى ميل الذكور إلى مهنة المحاسبة أكثر من الإناث.

الشكل رقم (2-1): يوضح توزيع مجتمع الدراسة حسب الجنس



المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على نتائج الاستبيان

2. المؤهل العلمي:

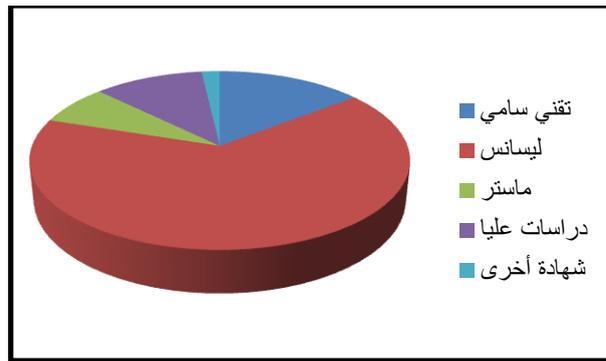
الجدول رقم (2-8): توزيع مجتمع الدراسة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة المئوية
تقني سامي	08	14.5%
ليسانس	36	65.5%
ماستر	04	7.3%
دراسات عليا	06	10.9%
شهادة أخرى	01	1.8%
المجموع	55	100%

المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على نتائج الاستبيان

يلاحظ من خلال الجدول رقم: (05) أن ما نسبته (65.5%) من مجتمع الدراسة يحملون شهادة ليسانس، كما سجلت نسبة (14.5%) لحاملي شهادة تقني سامي، بينما سجل حاملي شهادة دراسات عليا ما نسبته (10.9%)، في حين سجل كل من حاملي شهادة ماستر وشهادة أخرى بنسبة (7.3%) و(1.8%) على التوالي، ويدل هذا على أن غالبية أفراد الدراسة حاملين لشهادة ليسانس.

الشكل رقم (2-2): يوضح توزيع مجتمع الدراسة حسب المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على نتائج الاستبيان

3. الخبرة المهنية:

الجدول رقم (2-9): توزيع مجتمع الدراسة حسب الخبرة المهنية

الخبرة المهنية	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 3 سنوات	09	16.4%
من 3 إلى 6 سنوات	12	21.8%
من 7 إلى 10 سنوات	07	12.7%
11 سنة فأكثر	27	49.1%
المجموع	55	100%

المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على نتائج الاستبيان

يلاحظ من خلال الجدول رقم: (06) بأن ما نسبته (49.1%) من مجتمع الدراسة يتمتع بخبرة 11 سنوات فأكثر، في حين تبين نسبة (21.7%) من 3 إلى 6 سنوات، كما تبين أقل من 3 سنوات و 7 إلى 10 سنوات بنسبة (16.4%) و(12.7%) على التوالي، ويدل ذلك على أن غالبية المؤسسات تعتمد على الأكثر خبرة في الميدان.

الشكل رقم (2-3): يوضح توزيع مجتمع الدراسة حسب الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على نتائج الاستبيان

4. الوظيفة:

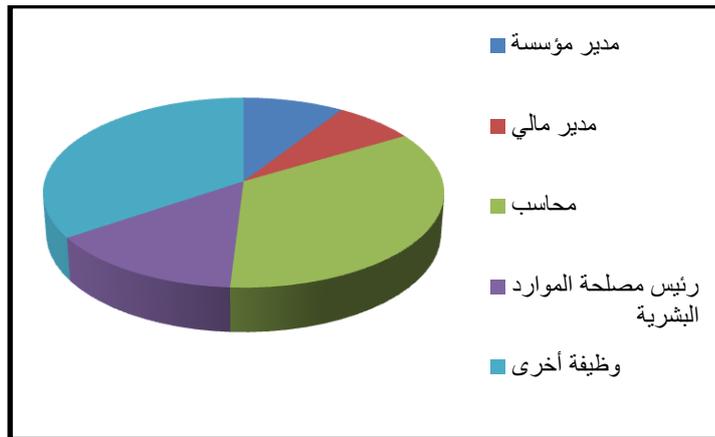
جدول رقم(2-10): توزيع مجتمع الدراسة حسب الوظيفة

الوظيفة	التكرار	النسبة المئوية
مدير مؤسسة	05	9.1%
مدير مالي	04	7.3%
محاسب	19	34.5%
رئيس مصلحة الموارد البشرية	08	14.5%
وظيفة أخرى	19	34.5%
المجموع	55	100%

المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على نتائج الاستبيان

يلاحظ من خلال الجدول رقم:(07) يتضح أن مجتمع الدراسة يغلب عليه ما نسبته(34.5) والتمثلة في كل من المحاسب ووظيفة أخرى، كما أن ما نسبته(14.5) شكلها رئيس مصلحة الموارد البشرية، حين لم تتجاوز نسبة(9.1) و(7.3) لكل من مدير مؤسسة ومدير مالي على التوالي، ويدل ذلك على غالبية أفراد العينة على كونهم في مجال تخصصهم.

الشكل رقم (2-4): يوضح توزيع مجتمع الدراسة حسب الوظيفة



المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على نتائج الاستبيان

5. طبيعة العمل

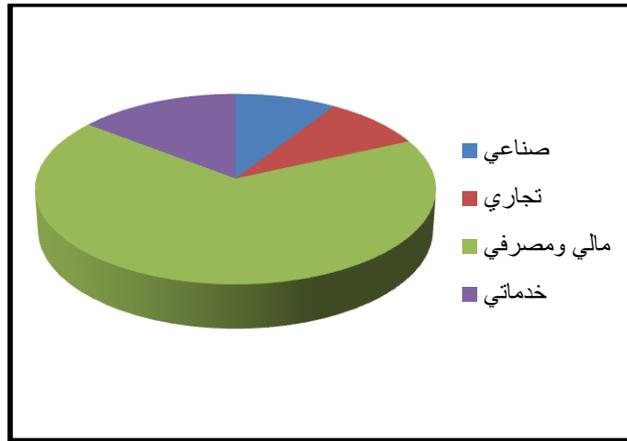
جدول رقم(2-11): توزيع مجتمع الدراسة حسب طبيعة العمل

النسبة المئوية	التكرار	طبيعة عمل المؤسسة
9.1%	05	صناعي
9.1%	05	تجاري
67.3%	37	مالي ومصرفي
14.5%	08	خدماتي
100%	55	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على نتائج الاستبيان

يلاحظ من خلال الجدول رقم: (08) يتضح أن مجتمع الدراسة يغلب عليه ما نسبته (67.3) المتمثلة في مالي ومصرفي، كما أن ما نسبته (14.5) في النشاط الخدماتي، حيث لم تتجاوز نسبة (9.1) في كل من صناعي والتجاري على التوالي، ويدل ذلك على أن غالبية أفراد العينة كانت في القطاع المالي والمصرفي (البنوك).

الشكل رقم (2-5): يوضح توزيع مجتمع الدراسة حسب طبيعة عمل المؤسسة



المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على نتائج الاستبيان

المطلب الثاني: تحليل محاور الدراسة

الفرع الأول: تحليل نتائج المحور الأول من الاستبيان

جدول رقم (2-12): يوضح نتيجة التحليل الاحصائي لمحور المعرفة بمحاسبة الموارد البشرية

العبارة	الفقرة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الاتجاه
1. يعد مفهوم محاسبة الموارد البشرية من المفاهيم الحديثة وغير المعروفة بشكل جيد لدى المؤسسة.	التكرار	02	07	02	41	03	0.90	3.65	موافق
	النسبة المئوية	%3.6	%12.7	%3.6	74.5%	5.5%			
2. توجد رغبة لدى إدارة المؤسسة بالتعرف على أهمية تطبيق محاسبة الموارد البشرية .	التكرار	01	02	10	36	06	0.75	3.80	موافق
	النسبة المئوية	%1.8	%3.6	%18.2	65.5%	10.9%			
3. تساعد محاسبة الموارد البشرية على رقابة نفقات الأفراد وتقييمها بالنسبة لخدمات الأفراد وبرامج التدريب المرتبطة بها.	التكرار	01	02	01	46	05	0.65	3.95	موافق
	النسبة المئوية	%1.8	%3.6	%1.8	83.6%	9.1%			

موافق	3.76	0.79	06	36	07	06	0	التكرار	4. تحقق المؤسسة بعض من المنافع نتيجة الإفصاح عن تكاليف الموارد البشرية في القوائم المالية.
			10.9 %	65. %5	%12.7	%10.9	%0	النسبة المئوية	
موافق	4.04	0.83	16	29	06	04	0	التكرار	5. تعتقد أن قياس قيمة الموظفين بصيغة مالية يساعد الإدارة في تحسين قرارات التوظيف وتحقيق الكفاءة للتوظيف .
			29.1 %	52. %7	%10.9	%7.3	%0	النسبة المئوية	
موافق	3.93	0.87	10	38	02	03	02	التكرار	6 . تساهم محاسبة الموارد البشرية في تقدير التكاليف الحقيقية للأعمال مما يساعد على اتخاذ القرارات المالية الملائمة.
			18.2 %	69. %1	%3.6	%5.5	%3.6	النسبة المئوية	
موافق	3.89	0.68	07	38	07	03	00	التكرار	7. تظهر المؤسسة اهتماما بمعالجة بيانات العاملين لديها باعتبارهم موارد بشرية قيمة.
			12.7 %	69. %1	%12.7	%5.5	%0	النسبة المئوية	
موافق	4.00	0.69	12	32	10	01	00	التكرار	8. تتبع المؤسسة طرق وإجراءات محددة لمعالجة بيانات الموارد البشرية.
			21.8 %	58. %2	%18.2	%1.8	%0	النسبة المئوية	

موافق	3.53	0.92	04	31	12	06	02	التكرار	9.تواجه المؤسسة صعوبات في عملية قياس بيانات الموارد البشرية.
			%7.3	56. %4	%21.8	%10.9	%3.6	النسبة المئوية	

المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على نتائج الاستبيان

يتبين من الجدول أعلاه أنّ المستجوبين من أفراد عينة الدراسة قد أظهروا الموافقة حول البنود المتصلة بمحور المعرفة بمحاسبة الموارد البشرية، حيث جاءت في الرتبة لأولى من حيث درجة الموافقة الفقرة رقم (5) "قياس قيمة الموظفين بصيغة مالية يساعد الإدارة في تحسين قرارات التوظيف وتحقيق الكفاءة للتوظيف، فقد جاء متوسطها الحسابي (4,04) وانحرافها المعياري (0,83) وهو ما يقابله اتجاه موافق، تليها في المرتبة الثانية الفقرة رقم (8) تتبع المؤسسة طرق وإجراءات محددة لمعالجة البيانات الموارد البشرية، وقد جاءت من متوسط حسابي يقدر بـ (4,00)، وانحراف معياري (0,69) يقابله درجة موافق، تليها في المرتبة الثالثة الفقرة رقم (3) تساعد محاسبة الموارد البشرية على رقابة نفقات الأفراد وتقييمها بالنسبة لخدمات الأفراد وبرامج التدريب المرتبطة بها، وقد قدر متوسطها الحسابي (3,95) وجاءت بانحراف معياري (0,65) باتجاه موافق تليها في المرتبة الرابعة الفقرة رقم (6) تساهم محاسبة الموارد البشرية في تقدير التكاليف الحقيقية للأعمال مما يساعد على اتخاذ القرارات المالية الملائمة، وقد جاءت بمتوسط حسابي قدر بـ (3,93) وانحراف معياري (0,87) وما يقابله اتجاه موافق، تليها في المرتبة الخامسة الفقرة رقم (7) تظهر المؤسسة اهتماما بمعالجة بيانات العاملين لديها باعتبارهم موارد بشرية قيمة، هذه الفقرة جاءت بمتوسط حسابي قدر بـ (3,89) انحراف معياري (0,68) باتجاه موافق، تليها في المرتبة السادسة الفقرة رقم (2) توجد رغبة لدى إدارة المؤسسة بالتعرف على أهمية تطبيق محاسبة الموارد البشرية، وقد جاءت بمتوسط حسابي (3,80) وانحراف معياري قدر بـ (0,75) بدرجة موافق، أما المرتبة السابعة فقد حلت الفقرة رقم (4) المعنونة بـ تحقق المؤسسة بعض من المنافع نتيجة الإفصاح عن تكاليف الموارد البشرية في القوائم المالية، حيث قدر متوسطها الحسابي (3,76) انحراف معياري قيمته (0,79) باتجاه موافق، تليها في المرتبة الثامنة الفقرة رقم (1) يعد مفهوم محاسبة الموارد البشرية من المفاهيم الحديثة وغير المعروفة بشكل جيد لدى المؤسسة، قدر متوسط الحسابي لهذه الفقرة (3,65) بانحراف معياري (0,90) ودرجة موافق، أما المرتبة الأخيرة فقد حلت الفقرة رقم (9) تواجه المؤسسة صعوبات في عملية قياس بيانات الموارد البشرية، قدر متوسطها الحسابي (3,53) بانحراف معياري (0,92) باتجاه موافق.

يلاحظ من خلال هذا الجدول وجود موافق في جميع فقرات المحور الأول "المعرفة بمحاسبة الموارد البشرية"، حيث تم اختبار الفرضية الأولى "تعتبر محاسبة الموارد البشرية عملية من عمليات تحديد وقياس

البيانات الخاصة بالموارد البشري"، فكانت أعلى نسبة لموافق بـ (83.6%) في الفقرة (3) وكانت أعلى نسبة للمتوسط الحسابي (4.04%) في فقرة رقم (5)، وما نسبته (0,92%) للانحراف المعياري في الفقرة رقم (9) الفرع الثاني: تحليل نتائج المحور الثاني من الاستبيان

جدول رقم (2-13): يوضح نتيجة التحليل الاحصائي لمحور تقييم تطبيق النظام المحاسبي المالي (scf)

العبارة	الفقرة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الدرجة
1. لم تستطع المؤسسة تطبيق ما ورد في النظام المحاسبي المالي (scf) بصفة كلية.	التكرار	01	10	08	33	03	0.92	3.49	موافق
	النسبة المئوية	1.8%	18.2%	14.5%	60%	5.5%			
2. يتوافق مضمون النظام المحاسبي المالي (scf) مع احتياجات مؤسستكم.	التكرار	02	06	08	36	03	0.89	3.58	موافق
	النسبة المئوية	3.6%	10.9%	14.5%	66.5%	5.5%			
3. هناك اهتمام وإلمام من قبل المحاسبين بما جاء في النظام المحاسبي المالي (scf).	التكرار	00	14	07	31	03	0.93	3.42	موافق
	النسبة المئوية	00%	25.5%	12.7%	56.4%	5.5%			
4. يتميز النظام المحاسبي المالي (scf) بالوضوح وسهولة التطبيق.	التكرار	01	07	10	34	03	0.85	3.56	موافق
	النسبة المئوية	1.8%	12.7%	18.2%	61.8%	5.5%			

موافق	3.67	0.74	03	36	12	03	01	التكرار	5. يستجيب النظام المحاسبي المالي (scf) بشكل كبير لاحتياجات المستعملين.
			5.5 %	65.5 %	21.8 %	%5.5	%1.8	النسبة المئوية	
موافق	3.45	0.87	01	34	11	07	02	التكرار	6. هناك أحداث لا يمكن معالجتها وفق النظام المحاسبي المالي (scf).
			1.8 %	61.8 %	%20	12.7 %	%3.6	النسبة المئوية	
موافق	3.96	0.50	05	44	05	01	00	التكرار	7. النظام المحاسبي المالي (scf) يساعد على توفير متطلبات الرقابة الإدارية والمالية.
			9.1 %	%80	%9.1	%1.8	00	النسبة المئوية	
موافق	3.75	0.84	07	34	07	07	00	التكرار	8. هناك نقص كبير في المستوى المعرفي في مجال النظام المحاسبي المالي (scf).
			12.7 %	61.8 %	12.7 %	12.7 %	00	النسبة المئوية	
موافق	3.91	0.67	06	42	03	04	00	التكرار	9. عمل المحاسب في ظل النظام المحاسبي المالي (scf) له من حيث المساعدة في اتخاذ القرار.
			10.9 %	76.4 %	%5.5	%7.3	00	النسبة المئوية	

المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على نتائج الاستبيان

تبين من الجدول أعلاه أن المستجوبين من أفراد العينة قد أظهر الموافقة حول البنود المتعلقة بمحور تطبيق نظام المحاسبي المالي (SCF) بحيث جاءت في المرتبة الأولى من حيث درجة الموافقة الفقرة رقم (7) النظام المحاسبي المالي يساعد على توفير متطلبات الرقابة الإدارية والمالية وقد جاءت بمتوسط حسابي قدر بـ (3,96) انحراف معياري (0,50) باتجاه موافق تليها في المرتبة الثانية في الفقرة رقم (9) عمل المحاسب

في ل النظام المحاسبي المالي له من حيث المساعدة في اتخاذ القرار وقد قدر متوسطها الحسابي (3,91) بانحراف معياري (0,67) تليها في المرتبة الثالثة الفقرة رقم (8) هناك نقص كبير في المستوى المعرفي في مجال النظام المحاسبي المالي (SCF) بمتوسط حسابي قدر بـ (3,75) وانحراف معياري (0,84) باتجاه موافق تليها في المرتبة الرابعة في الفقرة رقم (5) يستجيب النظام المحاسبي المالي بشكل كبير لاحتياجات المستعملين وقد قدر متوسطها الحسابي (3,67) بانحراف معياري (0,74) باتجاه موافق موافق تليها في المرتبة الخامسة في الفقرة رقم (2) يتوافق مضمون النظام المحاسبي المالي (SCF) مع احتياجات مؤسستكم وقد قدر متوسطها الحسابي (3,58) بانحراف معياري (0,89) باتجاه موافق أما في المرتبة السادسة في الفقرة رقم (4) يتميز النظام المحاسبي المالي (SCF) بالوضوح وسهولة التطبيق وقد قدر متوسطها الحسابي (3,56) بانحراف معياري (0,85) باتجاه موافق تليها في المرتبة السابعة في الفقرة رقم (1) لم تستطيع المؤسسة تطبيق ما ورد في النظام المحاسبي المالي (SCF) بصفة كلية وقد قدر متوسطها الحسابي (3,49) بانحراف معياري (0,92) باتجاه موافق تليها في المرتبة الثامنة في الفقرة رقم (6) هناك أحداث لا يمكن معالجتها وفق النظام المحاسبي المالي (SCF) وقد قدر متوسطها الحسابي (3,45) بانحراف معياري (0,87) باتجاه موافق أما المرتبة التاسعة والأخيرة حلت الفقرة رقم (3) هناك اهتمام وإمام من قبل المحاسبين بما جاء في النظام المحاسبي المالي (SCF) بمتوسط حسابي قدر بـ (3,42) بانحراف معياري (0,93) باتجاه موافق.

يلاحظ من خلال الجدول رقم (16) وجود موافق في جميع فقرات محور الثاني "تقييم تطبيق النظام المحاسبي المالي (scf)"، حيث تم اختبار الفرضية الثانية "يتم تقييم المؤسسات الاقتصادية لمحاسبة الموارد البشرية ضمن النظام المحاسبي المالي (scf) عن طريق منافع المستخدمين"، فكانت أعلى نسبة لموافق بـ (80%) في الفقرة (07)، وكانت أعلى نسبة للمتوسط الحسابي (3.96%) في الفقرة (07)، وما نسبته (0.93%) للانحراف المعياري في الفقرة (03).

الفرع الثالث: تحليل نتائج المحور الثالث من الاستبيان

جدول رقم (2-14): يوضح نتيجة التحليل الإحصائي لمحور تطبيق محاسبة الموارد البشرية في

المؤسسة الاقتصادية حسب scf

العبارة	الفقرة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الدرجة
1. عدم وجود معيار يحدد آلية القياس والعرض والإفصاح عن الموارد البشرية.	التكرار	00	09	09	35	02	0.81	3.55	موافق
	النسبة المئوية	00	16.4%	16.4%	63.6%	3.6%			
2. صعوبة تقدير العوائد المستقبلية للموارد البشرية.	التكرار	00	06	09	34	06	0.80	3.73	موافق
	النسبة المئوية	00	10.9%	16.4%	61.8%	10.9%			
3. عدم رغبة المؤسسات بالإفصاح عن بعض المعلومات المتعلقة بالموارد البشرية لسريتها.	التكرار	00	07	07	30	11	0.90	3.82	موافق
	النسبة المئوية	00	12.7%	12.7%	54.5%	20%			
4. عدم قبول المراجعين اعتماد تقارير خارج النظام المحاسبي التقليدي، ومن ثم تفقد جانباً من مصداقيتها لدى الأفراد المستفيدة.	التكرار	00	04	20	28	03	0.71	3.55	موافق
	النسبة المئوية	00	7.3%	36.4%	50.9%	5.5%			

موافق	3.58	1.03	09	25	12	07	02	التكرار	5. صعوبة توفير معلومات عن محاسبة الموارد البشرية، وعدم الوضوح في النظام المحاسبي المالي (scf) في المؤسسة.
			16.4%	45.5%	21.8%	12.7%	3.6%	النسبة المئوية	
موافق	3.87	0.98	15	26	06	08	00	التكرار	6. هناك صعوبات تواجه المؤسسة في اعتبار تقييم الموارد البشرية أصل من الأصول.
			27.3%	47.3%	10.9%	14.5%	00	النسبة المئوية	
موافق	3.71	0.89	07	33	08	06	01	التكرار	7. تطبيق محاسبة الموارد البشرية يتطلب تطوير نسب لاستنفاد الأصول البشرية.
			12.7%	60%	14.5%	10.9%	1.8%	النسبة المئوية	
موافق	3.71	0.85	04	39	06	04	02	التكرار	8. تطبيق محاسبة الموارد البشرية قد يدفع الإدارة إلى المزيد من استغلال جهود الأفراد نحو الأهداف الاقتصادية.
			7.3%	70.9%	10.9%	7.3%	3.6%	النسبة المئوية	

المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على نتائج الاستبيان

يتبين من الجدول أعلاه أن المستجوبين من أفراد عينة الدراسة قد أظهروا الموافقة حول البنود المتصلة بمحور تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسة الاقتصادية حسب (SCF) حيث جاءت في الرتبة الأولى في الفقرة رقم (6) هناك صعوبات تواجه المؤسسة في اعتبار تقييم الموارد البشرية كأصل من أصول المؤسسة قدر المتوسط الحسابي لهذه الفقرة (3,87) بانحراف معياري (0,98) باتجاه موافق، أما المرتبة الثانية فقد حلت الفقرة رقم (3) عدم رغبة المؤسسات بالإفصاح عن بعض المعلومات المتعلقة بالموارد البشرية لسريتها، قدر متوسطها الحسابي (3,82) بانحراف معياري (0,90) باتجاه موافق، ثم تأتي في المرتبة الثالثة في الفقرة رقم (2) صعوبة تقدير العوائد المستقبلية للموارد البشرية، قدر متوسط الحسابي لهذه الفقرة بـ (3,73) بانحراف معياري (0,80) باتجاه موافق، تتساوى في المرتبة الرابعة كل من الفقرتين رقم (7) و (8) في متوسطيهما الحسابي (3,71) ولكن تختلفان في الانحراف المعياري، حيث جاءت الفقرة (7) تطبيق محاسبة الموارد البشرية يتطلب تطوير نسب لاستنفاد الأصول البشرية (0,89)، أما الفقرة رقم (8) تطبيق محاسبة الموارد البشرية قد يدفع الإدارة إلى المزيد من استغلال جهود الأفراد الاقتصادية (0,85) ويتجهان كل من الفقرتين اتجاه موافق، تليهما الفقرة رقم (5) صعوبة توفير معلومات عن محاسبة الموارد البشرية وعدم الوضوح في النظام المحاسبي المالي (SCF) في المؤسسة بمتوسط حسابي قدر بـ (3,58) بانحراف معياري (1,03)، باتجاه موافق، ثم تأتي في المرتبة السادسة الفقرة رقم (4)، عدم قبول المراجعين اعتماد تقارير خارج النظام المحاسبي التقليدي ومن ثم تفقد جنبا من مصداقيتها لدى الأفراد المستفيدة بمتوسط حسابي (3,55) وانحراف معياري (0,71) باتجاه موافق، ثم تأتي في المرتبة الأخيرة الفقرة رقم (1)، عدم وجود معيار يحدد آلية القياس والعرض والإفصاح عن الموارد البشرية بمتوسط حسابي (3,55) بانحراف معياري (0,81) بدرجة موافق.

يلاحظ من خلال الجدول رقم (17) وجود موافق في جميع فقرات محور الأول "تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسة الاقتصادية"، حيث تم اختبار الفرضية الثالثة "تواجه المؤسسة الاقتصادية عند تطبيق محاسبة الموارد البشرية عدة صعوبات نذكر واحدة منها: أن تطبيق المحاسبة الموارد البشرية قد يدفع الإدارة إلى المزيد من استغلال جهود الأفراد نحو الأهداف الاقتصادية، حيث أن النظرة الاقتصادية للأصل هو السعي لاستغلاله بكفاءة بطريقة ممكنة"، فكانت أعلى نسبة لموافق بـ (70.9%) في الفقرة (08)، وكانت أعلى نسبة للمتوسط الحسابي (3.87%) في الفقرة (06)، وما نسبته (1.03%) للانحراف المعياري في الفقرة (05).

حيث أن المؤسسات الاقتصادية تواجه عدة صعوبات نذكرها في النقاط التالية:

- إن عملية جمع وعرض البيانات المتعلقة بالموارد البشرية، عملية صعبة نظراً لكثرة المتغيرات، حيث من الصعب قياس كل التغيرات التي تطرأ على العامل.
- عدم موازنة المنافع المحصلة من استخدام محاسبة الموارد البشرية مع تكاليف جمع البيانات وإعداد الجداول والميزانيات.
- تتطلب فعالية نظام محاسبة الموارد البشرية وجود نظام دقيق لتقييم أداء العاملين، ويرتكز على الموضوعية والعدالة والشمول وهذا ما لا يتوفر في كثير من الأحيان، وذلك لحدوث أخطاء في عمليات التقييم كالتحيز والنسيان والخوف.
- تساعد الإدارة على مزيد من استغلال جهود الأفراد نحو الأهداف الاقتصادية، إذ أن الأصل شيء يهلك وأن محاسبة الأصول تتضمن العمل على اهتلاك الأصل بأكفاً طريقة ممكنة.

المطلب الثالث: إختبار الفرضيات

- بعد عرضنا لنتائج وإجابات أفراد عينة الدراسة حول أسئلة الدراسة بشأن مدى المعرفة بمحاسبة الموارد البشرية وتقييم تطبيقها في النظام المحاسبي المالي حيث سنقوم الان بإختبار الفرضيات التي تقيس مجموعة من العلاقات التأثيرية بين متغيرات الدراسة المستقلة والتابعة.
- إختبار الفرضية الأولى: تعتبر محاسبة الموارد البشرية عملية من عمليات تحديد وقياس البيانات الخاصة بالموارد البشري من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة.
- الفرضية الصفرية H0:** لا تعتبر محاسبة الموارد البشرية عملية من عمليات تحديد وقياس البيانات الخاصة بالموارد البشري
- الفرضية البديلة H1:** تعتبر محاسبة الموارد البشرية عملية من عمليات تحديد وقياس البيانات الخاصة بالموارد البشري

المتغير	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	Sig	T
محاسبة الموارد البشرية	3.83	0.77	0.000	36.809

نلاحظ من خلال الجدول: يبين لنا فيه أن قيمة المتوسط الحسابي بلغت (3,83) وبانحراف معياري قدر بـ (0,77) لكل فقرات المحور الأول كما بلغت T المحسوبة (36,809) عند مستوى الدلالة (0,000)

Sig وهو أقل من مستوى المعنوي ($a=0.05$) مما يعني رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة التي تنص على أن محاسبة الموارد البشرية تعتبر عملية من عمليات تحديد وقياس البيانات الخاصة بالموارد البشري .

إختبار الفرضية الثانية: يتم تقييم المؤسسات الاقتصادية لمحاسبة الموارد البشرية ضمن النظام المحاسبي مالي (scf) عن طريق منافع المستخدمين (الأجور).من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة.

الفرضية الصفرية H_0 : لا يتم تقييم المؤسسات الاقتصادية لمحاسبة الموارد البشرية ضمن النظام المحاسبي مالي (scf) عن طريق منافع المستخدمين (الأجور).

الفرضية البديلة H_1 : يتم تقييم المؤسسات الاقتصادية لمحاسبة الموارد البشرية ضمن النظام المحاسبي مالي (scf) عن طريق منافع المستخدمين (الأجور).

المتغير	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	Sig	T
تقيم المؤسسات الاقتصادية لمحاسبة الموارد البشرية	3,643	0,801	0.000	48,235

نلاحظ من خلال الجدول: يبين لنا فيه أن قيمة المتوسط الحسابي بلغت (3,643) وبانحراف معياري قدر ب(0,801) لكل فقرات المحور الثاني كما بلغت T المحسوبة (48,235) عند مستوى الدلالة Sig (0,000) وهو أقل من مستوى المعنوي ($a=0.05$) مما يعني رفض الفرضية البديلة وقبول الفرضية الصفرية التي تنص على أنه لا يتم تقييم المؤسسات الاقتصادية لمحاسبة الموارد البشرية ضمن النظام المحاسبي المالي (scf) عن طريق منافع المستخدمين .

إختبار الفرضية الثالثة:

تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسة الاقتصادية حسب scf من وجهة نظر أفراد العينة

الفرضية الصفرية H_0 : لا تطبق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسة الاقتصادية حسب scf

الفرضية البديلة H_1 : تطبق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسة الاقتصادية حسب scf

المتغير	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	Sig	T
تطبيق المؤسسات الاقتصادية لمحاسبة الموارد البشرية	3,69	0,871	0.000	51,023

نلاحظ من خلال الجدول: يبين لنا فيه أن قيمة المتوسط الحسابي بلغت (3,69) وبانحراف معياري

قدر ب(0,871) لكل فقرات المحور الثالث كما بلغت T المحسوبة (51,023) عند مستوى الدلالة

Sig (0,000) وهو أقل من مستوى المعنوي ($\alpha=0.05$) مما يعني رفض الفرضية البديلة وقبول الفرضية

الصفريّة

خلاصة الفصل:

من خلال ما تطرقنا إليه في هذا الفصل لاحظنا أن الاهتمام المتزايد من قبل العديد من المنظمات المحاسبية بمدى معرفة محاسبة الموارد البشرية عملية التي تساعد في تحقيق أكبر قدر ممكن من التجانس والتوافق في الممارسات والاجراءات المحاسبية بين مختلف الدول ، حيث يتضمن النظام المحاسبي المالي إطارا تصوريا للمحاسبة المالية، ومعايير محاسبية ومدونة حسابات تسمح بإعداد كشوف مالية على أساس المبادئ المحاسبية المتعارف بها عامة.

وقمنا أيضا من خلال هذا الفصل بدراسة تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الاقتصادية وهذا من خلال الوقوف على مدى فعالية محاسبة الموارد البشرية وفق النظام المحاسبي المالي (SCF) والتي رأيناها مناسبة لذلك، وكخلاصة عامة لأهم نتائج هذا الفصل لمسنا ادراك الفئات المستجوبة لأهمية مدى معرفة محاسبة الموارد البشرية وتطبيقها في المؤسسات الاقتصادية.

الذاتمة

خاتمة:

نستنتج من خلال هذه الدراسة أن محاسبة الموارد البشرية فكرة لازلت تعترضها الكثير من المشاكل والشكوك، رغم أنه بدا واضحا ضرورة الأصول البشرية بالقوائم المالية للمؤسسات لمساعدة الإدارة والمستثمرين على اتخاذ القرارات الخاصة بالموارد البشرية.

أن الاهتمام المتزايد من قبل العديد من المنظمات المحاسبية بعملية تحقيق أكبر قدر ممكن من التجانس والتوافق في الممارسات والاجراءات المحاسبية بين مختلف الدول، حيث يتضمن النظام المحاسبي المالي إطارا تصوريا للمحاسبة المالية.

والهدف من دراستنا لموضوع "تصور تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الاقتصادية بالوادي" هو محاولة معرفة مدى تطبيق المؤسسات الاقتصادية لمحاسبة الموارد البشرية، وهذا باستخدام الدراسة الميدانية من خلال التحليل الإحصائي للنتائج.

نتائج اختبار الفرضيات:

الفرضية الأولى: تعتبر محاسبة الموارد البشرية عملية من عمليات تحديد وقياس البيانات الخاصة بالموارد البشرية، فقد تحققت هذه الفرضية من خلال اجماع أفراد العينة المستجوبة على أن محاسبة الموارد البشرية تعتبر عملية من عمليات تحديد وقياس البيانات الخاصة بالموارد البشرية، وهذا ما يؤكد صحة الفرضية الأولى.

الفرضية الثانية: يتم تقييم المؤسسات الاقتصادية لمحاسبة الموارد البشرية ضمن النظام المحاسبي المالي (scf) عن طريق منافع المستخدمين، لم تتحقق هذه الفرضية من خلال اجماع أفراد العينة المستجوبة على أن تقييم المؤسسات الاقتصادية لمحاسبة الموارد البشرية لم يتم ضمن النظام المحاسبي المالي، وهذا ما يؤكد عدم صحة الفرضية الثانية.

الفرضية الثالثة: تواجه المؤسسة الاقتصادية عند تطبيق محاسبة الموارد البشرية عدة صعوبات نذكر واحدة منها: أن تطبيق المحاسبة 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، لم تتحقق هذه الفرضية من خلال اجماع أفراد العينة المستجوبة على أن جميع المؤسسات الاقتصادية الجزائرية المدروسة لا تطبق محاسبة الموارد البشرية.

نتائج الدراسة:

من خلال ما وضحته الدراسة النظرية والميدانية للبحث مجموعة من النتائج، يمكن عرض أهمها في مايلي:

1. احتل موضوع محاسبة الموارد البشرية منذ أوائل السبعينات أهمية خاصة بين الموضوعات البحثية، ولقد ساهمت متطلبات بيئة الاقتصاد المعرفي والتطور التقني والاعتماد على تطبيقات تكنولوجيا المعلومات

والابتكارات المستمرة في التأكيد على مفهوم محاسبة الموارد البشرية، واعتباره أداة هامة في نجاح وتطور المؤسسات الاقتصادية.

2. يساهم تطبيق محاسبة عن الموارد البشرية في تحقيق مجموعة من الأهداف منها:

- تقدير التكلفة والعائد لقرارات الاستغناء والاحلال لتحديد معدل دوران العمالة وقياس تكلفة دوران العمل.
 - تحديد العائد من الأصول البشرية منسوبا من الاستثمارات من هذه الأصول.
 - إن عدم شمول القوائم المالية معلومات عن الموارد البشرية يعد نقصا جوهريا في الوظيفة المحاسبية والادارية على حد سواء، مما يؤثر على الاداء المستقبلي لتقارير الخاصة بالمنشأة.
3. تختلف النظرة للمحاسبة عن الموارد البشرية في المؤسسات بدرجات متفاوتة تبعا لمدى اعتماد المؤسسة على العنصر البشري، لذا يعتبر تطبيق المحاسبة عن الموارد البشرية أمرا نسبيا متعلق بمدى أهمية العنصر البشري.

4. صعوبات قياس وتقييم الأصول البشرية ترجع إلى طبيعة الموارد البشرية وإلى النظرة التاريخية للمحاسبة التقليدية، وعدم توفيرها لمؤشرات تهتم بالأصول البشرية ومعايير التفرقة بين النفقات الايرادية والنفقات الاستثمارية للموارد البشرية.

5. إن توفير معلومات عن القيمة الاقتصادية للأصول البشرية يزيد من كفاءة الإدارة في الرقابة عليها، وفي استغلالها الاستغلال الأمثل الذي يحقق الإنتاجية القصوى،

الإقتراحات:

1. العنصر البشري مهم جدا على مستوى المشروع وعلى مستوى القومي، لذلك يجب توجيه مزيد الاهتمام نحو قياس تكلفته من حيث الاستقطاب والتدريب وكذلك تقدير قيمته الاقتصادية.
2. ضرورة اتخاذ الإجراءات والسياسات الرسمية من أجل تطبيق محاسبة الموارد البشرية وإعداد سجلات تحليلية واحصائية ومحاسبية للتسجيل والتبويب وقياس لعناصر الانفاق من استقطاب وتعيين وتدريب وترقية وذلك في اطار نظام محاسبي مالي.
3. في حال تطبيق محاسبة الموارد البشرية بفضل تحديد قيمة وتكلفة الموارد البشرية بناءا على مبدأ التكلفة التاريخية لكونه أكثر موضوعية ولسهولة تطبيقه ويعتبر أكثر انسجاما مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

4. حتى تقوم المحاسبة على الموارد البشرية بدورها على الوجه الأحسن لا بد أن يقدم المختصون وسائل جديدة مبتكرة تتناسب مع المتغيرات الجديدة والمتزايدة والتي ترسخ الحاجة إلى النظام المحاسبي المالي يضمن تدفق معلومات عن الموارد المالية والبشرية للمؤسسة ضمن قوائم أقرب للموضوعية وأكثر انسجاما مع

مبدأ الأهمية النسبية وخاصة مع المؤسسات الصناعية، التجارية، المصرفية والخدمية التي تؤثر المنافسة في أعمالها بشكل كبير.

5. كما يتوقع العاملون أن يجدوا فرص عمل جيدة، وأن تتاح لهم فرص التقدم والترقي في المؤسسة عندما يصبحون مؤهلين لذلك لتحقيق جزء من متطلبات الفرد من المؤسسة.
آفاق الدراسة:

بعد التطرق لموضوع الدراسة والطرق المستخدمة فيها يمكن رؤية الآفاق التالية:

- ✓ أثر المحاسبة عن الموارد البشرية في تقويم الأداء.
- ✓ المحاسبة عن الأصول البشرية كأداة لتطوير بيانات المحاسبة الإدارية.
- ✓ محاسبة الموارد البشرية في ظل المعيير المحاسبية الدولية



**قائمة المصادر
والمراجع**

قائمة المصادر المراجع

✓ أولاً: المراجع باللغة العربية

✓ 1. الكتب:

- ✓ 1. أحمد موسى، دراسات في المحاسبة الاجتماعية، دار النهضة العربية، بيروت، 1979.
 - ✓ 2. ايرك فلامهولز، المحاسبة عن الموارد البشرية، تعريب محمد عصام الدين زايد، دار المريخ للنشر، الرياض- المملكة العربية السعودية، 1992.
 - ✓ 3. رضوان حلوة حنان، تطور الفكر المحاسبي (مدخل نظرية المحاسبة)، دار الثقافة للنشر، عمان، 2001.
 - ✓ 4. عادل محمد محمد حسن، القياس والافصاح ودورها في محاسبة تكاليف الموارد البشرية في القطاع المصرفي، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مصر، 2015.
 - ✓ 5. عبد الوهاب علي محمد و سعيد ياسين عامر، محاسبة الموارد البشرية، دار المريخ، الرياض-السعودية، 1403هـ.
 - ✓ 6. قاسم محمد ابراهيم الهببتي وزايد يحيى الصقى، نظم المعلومات ، وحدة الحدباء للطباعة والنشر، الموصل-العراق، 2003.
 - ✓ 7. لعبيي البوعلي و وليد ناجي الحياي، محاسبة الموارد البشرية، ط1، مركز الكتاب الأكاديمي، عمان، 2015..
 - ✓ 8. هشام حسبوا، الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي، دار الجامعة عين شمس للنشر، القاهرة، 1980.
 - ✓ 9. وليد ناجي الحياي، دراسات في المشاكل المحاسبية المعاصرة، ط1، دار الحماد للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 2004.
 - ✓ 10. وليد ناجي الحياي، مشاكل محاسبية ونماذج مقترحة، الأكاديمية العربية المفتوحة، الدنمارك، 2007.
- ✓ 2. الرسائل والأطروحات الجامعية:
- ✓ 1. حمد فهد دعسان المطيري، تطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية في الشركات العامة بدولة الكويت، رسالة بدرجة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، الكويت، ديسمبر 2010.

- ✓ 2. طبائية سليمة، دور محاسبة شركات التأمين في اتخاذ القرارات وفق معايير الإبلاغ المالي الدولية، رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، جامعة سطيف-1، 2013-2014.
- ✓ 3. عبد الهادي عبد الرسول، المحاسبة عن الموارد البشرية وأثرها على اتخاذ وترشيد القرارات، رسالة ماجستير (غير منشورة)، جامعة طنطا-كلية التجارة، مصر، 1981.
- ✓ 4. فضل كمال سالم، مدى أهمية القياس والافصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره على اتخاذ القرارات المالية (دراسة تطبيقية على شركات المساهمة في قطاع غزة)، مذكرة مقدمة استكمالاً للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية-غزة، 1429هـ-2008.
- ✓ 5. لعيبي هاتو خلف البوعلي، امكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المصارف التجارية العراقية، أطروحة تدخل ضمن متطلبات نيل درجة الماجستير في المحاسبة، الأكاديمية العربية في الدنمارك، كلية الإدارة والاقتصاد، قسم محاسبة، 2011.
- ✓ 3. الدوريات والمجالات:
- ✓ 1. أسامة على عبد الخالق، تنمية وتطوير محاسبة الموارد البشرية العربية استراتيجيات البقاء في ظل المتغيرات الاقتصادية الجديدة، مجلة العمل العربية، العدد 60، منظمة العمل العربية، 1995.
- ✓ 2. ابراهيم، تحليل أثر التدريب والتحفيز على تنمية الموارد البشرية في البلدان الإسلامية، مجلة الباحث، العدد6، جامعة قاصدي مرباح- ورقلة، 2008.
- ✓ 3. ثامر الصقر، محاسبة الموارد البشرية (المفهوم والأهمية دراسة على عينة من الشركات العراقية في البصرة)، مجلة دراسات البصرة، السنة الثامنة/العدد16، جامعة البصرة، 2013.
- ✓ 4. رشا حمادة، القياس والافصاح المحاسبي عن الموارد البشرية وأثره عن القوائم المالية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد الثامن عشر، العدد الأول، دمشق، 2002.
- ✓ 5. سامر معروف، تحليل المحتوى الموضوعي لأساليب تقييم الموارد البشرية، مجلة العلوم الإدارية والسياسية، جامعة الإمارات العربية المتحدة، العدد: 02، مايو 1986.
- ✓ 6. قورين حاج قويدر، التأصيل والقياس المحاسبي لرأس المال البشري في منظمات الأعمال الحديثة، مجلة الأبحاث الاقتصادية والإدارية، العدد15، جامعة محمد خيضر، جوان 2014.
- ✓ 4. التقارير والقوانين والمراسيم والقرارات:
- ✓ 1. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 74، بتاريخ 25 نوفمبر 2007.

✓ 5. المؤتمرات والملتقيات والندوات:

- ✓ 1. شوقي السيد فوده، مدخل نحو تطوير الاطار الفكري للمحاسبة عن الموارد البشرية في بيئة الأعمال المصرية من حيث المفاهيم والمبادئ وطرق القياس، المؤتمر العلمي السنوي الثالث، إدارة التنمية بمصر في ظل التحولات العالمية، الزقازيق، 7-8 نوفمبر 1999.
- ✓ 2 نوال بن عمارة وصديقي مسعود، محاسبة الموارد البشرية، الملتقى الدولي حول التنمية البشرية وفرص الاندماج في اقتصاد المعرفة والكفاءات البشرية، جامعة ورقلة، 9-10 مارس 2004.

قائمة الملاحق

جامعة غرداية
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبية

استمارة استبيان

في إطار إنجاز مذكرة تخرج تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية تخصص مالية مؤسسة بعنوان "تصور تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الاقتصادية - دراسة ميدانية بالمؤسسات الاقتصادية بولاية غرداية"، ونهدف من خلال هذه الاستمارة إلى تحديد مدى تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الاقتصادية بولاية غرداية.

ونظرا لأهمية رأيكم في هذا المجال، نأمل منكم التكرم بالإجابة على أسئلة الاستمارة بعناية ودقة وموضوعية، حيث أن صحة نتائج هذه الدراسة تعتمد بدرجة كبيرة على إجاباتكم، لذلك يشرفنا أن تولوا هذه الاستمارة اهتمامكم.

ونحيطكم علما أن المعلومات الواردة في هذه الاستمارة ستكون موضع العناية والاهتمام والسرية ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط.

إشراف:
بهاز الجيلالي

إعداد
لوبيري علي
ملاخ مصطفى

نشكر لكم حسن تعاونكم معنا

الجزء الأول: البيانات الشخصية والوظيفية :

نرجو منكم وضع علامة (x) في المربع المناسب:

1. الجنس:

ذكر أنثى

2. المؤهل العلمي:

تقني سامي ليسانس ماستر دراسات عليا
شهادة أخرى أذكرها.....

3. الخبرة المهنية:

أقل من 3 سنوات من 3 إلى 6 سنوات من 7 إلى 10 سنأ
 11 سنة فأكثر

4. الوظيفة:

مدير المؤسسة مدير مالي محاسب رئيس مصلحة الموارد البشرية
أخرى.....

5. طبيعة عمل المؤسسة:

صناعي تجاري مالي ومصرفي خدمي

الجزء الثاني: تصور تصوير نظام محاسبة الموارد البشرية

نرجو منكم وضع علامة (x) أمام كل عبارة وفق ما ترونه مناسب من بين الخيارات التي تقيس درجة

موافقتكم:

المحور الأول: المعرفة بمحاسبة الموارد البشرية					
الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق
1	يعد مفهوم محاسبة الموارد البشرية من المفاهيم الحديثة والغير معروفة بشكل جيد لدى المؤسسة.				
2	توجد رغبة لدى إدارة المؤسسة بالتعرف على أهمية تطبيق محاسبة الموارد البشرية.				
3	تساعد محاسبة الموارد البشرية على رقابة نفقات الأفراد وتقييمها				
4	تحقق المؤسسة بعض من المنافع نتيجة الإفصاح عن تكاليف الموارد البشرية في القوائم المالية.				
5	تعتقد أن قياس جهد الموظفين بصيغة مالية يساعد الإدارة في تحسين قرارات التوظيف وتحقيق الكفاءة للتوظيف.				
6	تساهم محاسبة الموارد البشرية في تقدير التكاليف الحقيقية للأعمال مما يساعد على اتخاذ القرارات المالية الملائمة.				
7	تظهر المؤسسة اهتماما بمعالجة بيانات العاملين لديها باعتبار أن هناك قيمة للمورد البشري				
8	تتبع المؤسسة طرق وإجراءات محددة لمعالجة بيانات الموارد البشرية.				
9	تواجه المؤسسة صعوبات في عملية قياس بيانات الموارد البشرية.				
المحور الثاني: تقييم تطبيق النظام المحاسبي المالي (scf)					
1	لم تستطع المؤسسة تطبيق ما ورد في النظام المحاسبي المالي (scf) بصفة كلية.				
2	يتوافق مضمون النظام المحاسبي المالي (scf) مع احتياجات مؤسستكم.				
3	هناك اهتمام وإمام من قبل المحاسبين بما جاء في النظام المحاسبي				

					المالي (scf).
					4 يتميز النظام المحاسبي المالي (scf) بالوضوح وسهولة التطبيق.
					5 يستجيب النظام المحاسبي المالي (scf) بشكل كبير لاحتياجات المستعملين.
					6 هناك أحداث لا يمكن معالجتها وفق النظام المحاسبي المالي (scf).
					7 النظام المحاسبي المالي (scf) يساعد على توفير متطلبات الرقابة الإدارية والمالية.
					8 هناك نقص كبير في المستوى المعرفي في مجال النظام المحاسبي المالي (scf).
					9 عمل المحاسب على ظل النظام المحاسبي المالي (scf) له أهمية كبيرة من حيث المساعدة في اتخاذ القرار.
المحور الثالث: تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسة الاقتصادية حسب scf					
					1 عدم وجود معيار يحدد آلية القياس والعرض والإفصاح عن الموارد البشرية.
					2 صعوبة تقدير العوائد المستقبلية للموارد البشرية.
					3 عدم رغبة المؤسسات بالإفصاح عن بعض المعلومات المتعلقة بالموارد البشرية لسريتها.
					4 عدم قبول المراجعين اعتماد تقارير خارج النظام المحاسبي التقليدي، ومن ثم تفقد جانبا من مصداقيتها لدى الأفراد المستفيدة.
					5 صعوبة توفير معلومات عن محاسبة الموارد البشرية، وعدم الوضوح في النظام المحاسبي المالي (scf) في المؤسسة.
					6 هناك صعوبات تواجه المؤسسة في اعتبار تقييم الموارد البشرية أصل من الأصول.
					7 تطبيق محاسبة الموارد البشرية يتطلب تطوير نسب لاستنفاد الأصول البشرية.
					8 تطبيق محاسبة الموارد البشرية قد يدفع الإدارة إلى المزيد من استغلال جهود الأفراد نحو تحقيق الأهداف الاقتصادية.

نوع الجنس

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
ذكر	40	72,7	72,7	72,7
أنثى	15	27,3	27,3	100,0
Total	55	100,0	100,0	

المؤهل العلمي

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
سامي تقني	8	14,5	14,5	14,5
ليسانس	36	65,5	65,5	80,0
ماجستير	4	7,3	7,3	87,3
عليا دراسات	6	10,9	10,9	98,2
أخرى شهادة	1	1,8	1,8	100,0
Total	55	100,0	100,0	

الخبرة المهنية

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
سنوات 3 من أقل	9	16,4	16,4	16,4
سنوات 6 إلى 3 من	12	21,8	21,8	38,2
سنوات 9 إلى 7 من	7	12,7	12,7	50,9
فأكثر سنوات 10	27	49,1	49,1	100,0
Total	55	100,0	100,0	

الوظيفة

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
المؤسسة مدير	5	9,1	9,1	9,1
مالي مدير	4	7,3	7,3	16,4
محاسب	19	34,5	34,5	50,9
البشرية الموارد مصلحة رئيس	8	14,5	14,5	65,5
أخرى وظيفة	19	34,5	34,5	100,0
Total	55	100,0	100,0	

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,821	27

قائمة الأساتذة المحكمين

الاسم واللقب	الجامعة
بهاز الجيلالي	جامعة غرداية
شرع يوسف	جامعة غرداية
كمال عويسي	جامعة غرداية