



جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي

ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الشعبة: العلوم المالية والمحاسبية

تخصص: محاسبة

تصور تطبيق محاسبة الموارد البشرية في

المؤسسات الاقتصادية

– دراسة عينة لولاية الوادي –

إشراف الأستاذ:

– د. زكريا دمدوم

إعداد الطالبات:

✓ أسماء مسعودي

✓ الزهرة ميه

✓ مسعودة زرود

لجنة المناقشة

رئيس لجنة

المشرف (مقررا)

المناقش

أستاذ محاضر. أ

أستاذ محاضر. أ

أستاذ محاضر. أ

الباي محمد

زكريا دمدوم

بوقفة عبد الحق

السنة الجامعية: 2017/2016

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

﴿ لَا يُكَلِّفُ اللَّهُ نَفْسًا إِلَّا وُسْعَهَا لَهَا مَا كَسَبَتْ وَعَلَيْهَا مَا اكْتَسَبَتْ ^{قُلْ} رَبَّنَا لَا تُؤَاخِذْنَا إِنْ نَسِينَا أَوْ أَخْطَأْنَا رَبَّنَا وَلَا تَحْمِلْ عَلَيْنَا إَصْرًا كَمَا حَمَلْتَهُ عَلَى الَّذِينَ مِنْ قَبْلِنَا رَبَّنَا وَلَا تُحَمِّلْنَا مَا لَا طَاقَةَ لَنَا بِهِ ^{صَلِّ} وَاعْفُ عَنَّا وَارْحَمْنَا أَنْتَ مَوْلَانَا فَانصُرْنَا عَلَى الْقَوْمِ الْكَافِرِينَ ﴿٢٨٦﴾ ﴾ الآية

286 من سورة البقرة

شكرا واخرجنا

مصادقا لقوله صلى الله عليه وسلم:

"من لا يشكر الناس لا يشكر الله"

نشكر الله المعطي المنان، الواحد المستعان، الذي جعل لنا الصعب سهلا
فأضاء لنا الطريق، فسرنا معه بلا رفيق، فأخرجنا بهذا الجهد إلى النور،
ووقفنا بأن قدمناه متواضع ميسورا، فحمدته سبحانه ولا نحصي ثناء عليه

وبعد:

فنتقدم بالشكر إلى كل من كان له الفضل

في إيصال العلم والمعرفة منذ أول مراحل الدراسة إلى يومنا هذا ...

إلى كل من سهر على وقوف هذه الجامعة وقيامها بالعمل الذي أنشئت من أجله

إلى أساتذتنا الكرام وخاصة الأستاذ المشرف... زكريا دمدوم

وإلى الأستاذ: بوبكر نعرورة الذي مد لنا يد العون

إلى كل من ساهم معنا في إنجاز هذا العمل المتواضع.

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة 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 بالوادي، حيث اعتمد الباحث 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 الموارد البشرية كأحد أصول المؤسسة، ودراسة إجراءات 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 لكل من الإدارة والأفراد العاملين في المؤسسات الاقتصادية.

الكلمات المفتاحية: محاسبة الموارد البشرية

Research Summary:

Through our study 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 el oued, whereas the researcher adopted the descriptive style through the theoretical study and analysis of its results.

According to a previous study of the concept of accounting human resources and the its development stages and the study of standards as one of the foundation's assets, and precise 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 element for the administration and the workers in the economic institutions.

Key words: Accounting for Human Resources

الفهرس

فہرست المحتویات

الصفحة	العنوان
	الآية
	شكر وعرافان
	ملخص
	فهارس
I	فهرس المحتويات
V	فهرس الجداول
VII	فهرس الأشكال
IX	فهرس الملاحق
أ-د	مقدمة
الفصل الأول: الإطار النظري لمحاسبة الموارد البشرية	
06	تمهيد
07	المبحث الأول: المحاسبة عن تكاليف الموارد البشرية
07	المطلب الأول: مفاهيم عامة حول المحاسبة عن الموارد البشرية
10	المطلب الثاني: أهداف وفروض وأهمية محاسبة الموارد البشرية
13	المطلب الثالث: معايير محاسبة الموارد البشرية
17	المطلب الرابع: طرق قياس تكاليف الموارد البشرية
20	المبحث الثاني: المحاسبة عن قيمة الموارد البشرية
20	المطلب الأول: مفهوم قيمة الموارد البشرية
20	المطلب الثاني: محددات قيمة الموارد البشرية
30	المطلب الثالث: التأصيل وطرق القياس والإهلاك المحاسبي للموارد البشرية

35	المطلب الرابع: نظم المحاسبة عن قيمة للموارد البشرية
37	المبحث الثالث: تطبيق وتنفيذ محاسبة الموارد البشرية
37	المطلب الأول: تصميم وتنفيذ نظم المحاسبة عن الموارد البشرية
39	المطلب الثاني: الاستخدامات الإدارية لمحاسبة الموارد البشرية
42	المطلب الثالث: إجراءات محاسبة الموارد البشرية
42	المطلب الرابع: الحاجة إلى تطبيق محاسبة الموارد البشرية ومزايا تطبيقها
45	خلاصة الفصل
الفصل الثاني: محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية -دراسة ميدانية-	
47	تمهيد
48	المبحث الأول: تقديم النظام المحاسبي المالي (scf)
48	المطلب الأول: الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي (scf)
49	المطلب الثاني: أهداف النظام المحاسبي المالي ومجالات تطبيقه
50	المطلب الثالث: مبادئ وركائز النظام المحاسبي المالي (scf)
53	المطلب الرابع: مدونة حسابات النظام المحاسبي المالي (scf)
56	المبحث الثاني: محاسبة الموارد البشرية ضمن النظام المحاسبي المالي (scf)
56	المطلب الأول: منافع المستخدمين ضمن محاسبة الموارد البشرية
60	المطلب الثاني: صعوبات تطبيق محاسبة الموارد البشرية
61	المطلب الثالث: المعالجة المحاسبية للموارد البشرية
64	المبحث الثالث: الدراسة الميدانية
64	المطلب الأول: منهجية ومجتمع الدراسة

69	المطلب الثاني: أداة الدراسة
73	المطلب الثالث: تحليل النتائج واختبار الفرضيات
78	خلاصة الفصل
80	خاتمة
84	قائمة المراجع
	الملاحق

فہرست المجردات

الصفحة	اسم الجدول	رقم الجدول
36	نظم محاسبة الموارد البشرية	01
53	مدونة الحسابات	02
64	الإحصائية الخاصة بتوزيع استثمارات الاستبيان	03
65	توزيع مجتمع الدراسة حسب الجنس	04
66	توزيع مجتمع الدراسة حسب المؤهل العلمي	05
66	توزيع مجتمع الدراسة حسب الخبرة المهنية	06
67	توزيع مجتمع الدراسة حسب الوظيفة	07
68	توزيع مجتمع الدراسة حسب طبيعة العمل	08
69	مقياس الإجابة على الفقرات	09
70	الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول (المعرفة بمحاسبة الموارد البشرية)	10
71	الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني (تقييم تطبيق النظام المحاسبي المالي - scf)	11
71	الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث (تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسة الاقتصادية)	12
72	معامل الارتباط بين معدل كل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي لفقرات الاستثمار	13
72	ألفا كرونباخ لجميع المحاور	14
73	نتيجة التحليل الإحصائي لمحور المعرفة بمحاسبة الموارد البشرية	15
74	نتيجة التحليل الإحصائي لمحور تقييم تطبيق النظام المحاسبي المالي (scf)	16
75	نتيجة التحليل الإحصائي لمحور تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسة الاقتصادية	17

فہرست الاسماء

الصفحة	اسم الشكل	رقم الشكل
21	المتغيرات المتداخلة لتحديد القيمة المتوقع تحقيقها للفرد	01
22	عناصر القيمة المشروطة وعلاقتها المتبادلة	02
23	علاقة محددات الفرد والقيمة المشروطة	03
24	العلاقة بين المتغيرات المحددة للقيمة المشروطة للفرد	04
24	محددات احتمالات بقاء الانتساب للمنظمة	05
25	العلاقة بين المتغيرات المحددة إشباع أو رضا الفرد	06
26	نموذج محددات قيمة الفرد إلى التنظيم الرسمي	07
29	العلاقات بين أبعاد التنظيم البشري	08
65	الإحصائية الخاصة بتوزيع الاستثمارات الاستبيان	09
65	توزيع مجتمع الدراسة حسب الجنس	10
66	توزيع مجتمع الدراسة حسب المؤهل العلمي	11
67	توزيع مجتمع الدراسة حسب الخبرة المهنية	12
68	توزيع مجتمع الدراسة حسب الوظيفة	13
68	توزيع مجتمع الدراسة حسب طبيعة العمل	14

فہرست الملاحی

الصفحة	اسم الملحق	رقم الملحق
89	استمارة استبيان	01
93	نتائج spss	02
94	قائمة المحكمين	03

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 بواكر 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 هيكلية 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 -آخذين عينة ولاية الوادي-؟

ولتعمق أكثر في هذا الموضوع نطرح الأسئلة الفرعية التالية:

1. ما مدى معرفة المؤسسات الاقتصادية بمحاسبة 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 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.

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.
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 وتحليل 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 الافصاح 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.

الدراسات السابقة:

1. نوال بن عمارة وصديقي مسعود، محاسبة الموارد البشرية، مداخله 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. تلتقي 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.

أهمية الدراسة:

تأتي أهمية الدراسة من حيث تناولها موضوعا محاسبيا معاصرا مهما، حيث أن هذه الدراسة "حسب علم الباحث" تعتبر من أوائل الدراسات التي سيتم إجرائها وتطبيقها على المؤسسات الاقتصادية بالوادي، والتي تتناول قضية المحاسبة عن الموارد البشرية، ذلك أن المؤسسات الاقتصادية تعتمد في تحقيق أهدافها ونجاحها بصورة متزايدة على العنصر البشري، فكفاية وفعالية وكفاءة العامل البشري تعد عاملا أساسيا في تحقيق الاستخدام الكفاء في المؤسسات الاقتصادية الحديثة المتقدمة، لذلك من الأهمية 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، وبالتحديد في ولاية الوادي.

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 2017).

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 لحداثة 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 مصالحها المحاسبية والمالية، قصد تسليمهم استمارات الاستبيان والحصول على آرائهم وإجاباتهم.

محتوى الدراسة:

تم تقسيم بحثنا إلى فصلين، تطرقنا في الفصل الأول إلى الجانب النظري لمحاسبة الموارد البشرية، وفي الفصل الثاني الجانب التطبيقي لمحاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية من خلال الاستبيان من حيث الطريقة المتبعة والأدوات المستعملة والنتائج المحصل عليها وتحليلها.

الفصل الأول:

الإطار النظري لمحاكاة المولدات

البشرية

الإنسانية

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 ولتعليم وتدريب العاملين.

فمحاسبة الموارد البشرية تتناول أهم العناصر التي تؤثر في أهداف المؤسسة وتتأثر بها، وكلما ازداد الابداع 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 تقوم به 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 ثلاث مباحث وهي:

المبحث الأول: المحاسبة عن تكاليف الموارد البشرية.

المبحث الثاني: المحاسبة عن قيمة الموارد البشرية.

المبحث الثالث: تصميم وتنفيذ محاسبة الموارد البشرية.

المبحث الأول: المحاسبة عن تكاليف الموارد البشرية

المطلب الأول: مفاهيم عامة حول المحاسبة عن الموارد البشرية

الفرع الأول: نشأة وتطور محاسبة 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 للمحاسبة عن الموارد البشرية باستخدام النظريات والمبادئ المتعلقة بهذا الموضوع في العلوم الاجتماعية الأخرى.

ثانياً: المرحلة الثانية

وتتمد من 1966 حتى 1971م، وتتميز بأنها فترة بدأت بتقييم فعالية ونماذج قياس تكلفة وقيمة الموارد البشرية في قطاع الأعمال، وكذلك تعتبر فترة إيجاد 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

وتتمد 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.

رابعاً: المرحلة الرابعة

وتتمد من 1976 حتى 1980م، حيث شهدت تراجعاً في الاهتمام بهذا الفرع سواء من جانب الأكاديميين أو من جانب المهنيين (التطبيقات) 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

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.

فإن عدد البحوث في هذه الفترة كان أيضا قليلا مما أدى إلى عدم إقبال الشركات على التطبيق إضافة إلى أن تكاليف تطبيق هذه النظم (البحوث) مرتفعة والعائد المتوقع منها غير مؤكد¹.

خامسا: 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 واحتلاف إدارة الشركات اليابانية للموارد البشرية عن مثيلاتها الأمريكية إلى الاهتمام بأساليب ونظم المحاسبة عن الموارد البشرية، وقد شهدت هذه المرحلة تطبيق المحاسبة عن الموارد البشرية على شركات ومؤسسات ضخمة بعكس الحال في مراحل التطور الأولى حيث كان التطبيق يقتصر على شركات صغيرة ومتوسطة الحجم².

الفرع الثاني: تعريف الموارد البشرية

تعريف: "هي مجموع الأفراد والجماعات التي تكون المؤسسة في وقت معين، ويختلف هؤلاء الأفراد فيما بينهم من حيث تكوينهم، خبراتهم، سلوكهم، اتجاهاتهم، طموحهم كما يختلفون في وظائفهم، مستوياتهم الإدارية وفي مساراتهم الوظيفية"³.

نلاحظ من هذا التعريف أن الموارد البشرية تمثل مزيجا من المعارف، المهارات، الكفاءات، والاتجاهات، تستخدمها المؤسسة من أجل تحقيق أهدافها، كما أن هذه الموارد تختلف من المؤسسة إلى أخرى من حيث الخصائص بمقدار التباين في مستويات عناصر المزيج أعلاه.

الفرع الثالث: تعريف محاسبة الموارد البشرية

لقد أعطيت عدة تعريف 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"⁴.

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

2. رشا حمادة، المرجع السابق، ص48.

3. بخي إبراهيم، تحليل أثر التدريب والتحفيز على تنمية الموارد البشرية في البلدان الإسلامية، مجلة الباحث، العدد6، جامعة قاصدي مراح- ورقلة، 2008، ص10.

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

التعريف الثاني: وتعرف كذلك على أنها: "عبارة عن عملية قياس وإعداد التقارير عن الديناميكيات البشرية في المنظمة، وهي عملية تقييم حالة المورد البشرية في المنشأة وقياس التغير في هذه الحالة على مدار الزمن، كما أنها عملية توفير معلومات عن الأفراد والجماعات للمنشأة لمتخذي القرارات سواء داخل المنشأة أو خارجها"¹.

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 دافدسون 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.

الفرع الرابع: تعريف تكاليف الموارد البشرية

أولاً: تعريف التكلفة

هي التضحية التي تتحملها المنشأة للحصول على المنافع أو الخدمات المستقبلية، ويمكن تحمل التكلفة في سبيل الحصول على شيء مادي ملموس، أو منافع غير ملموسة.

ومن ناحية المبادئ العلمية، فإن أي تكلفة يمكن أن تكون مصروفاً أو أصلاً، والجزء من التكلفة الذي تم استهلاكه واستغلاله خلال الفترة المحاسبية فهو مصروف، أما الجزء التكلفة الذي لم يستهلك خلال الفترة بل تستفيد

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، ص 280.

2. وليد ناجي الحياي، دراسات في المشاكل المحاسبية المعاصرة، ط 1، دار الحماة للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 2004، ص 289.

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، ص 67.

منه فترات محاسبية تالية فهو أصلاً. ومن الطبيعي أن تنشأ عدة مشاكل محاسبية عند قياس ذلك الجزء الذي يعد مصروفاً وذلك الذي يعد أصلاً¹.

حيث أن التكلفة المستنفذة متى ما قابلها إيراد سميت مصاريف من أجل الحصول على منفعة، أما إذا ما لم يقابلها إيرادات سميت خسارة، غذا الخسارة هي أيضاً تكلفة بالرغم من عدم تحقيق منفعة².

ثانياً تعريف تكلفة الموارد البشرية

هذا المصطلح مشتق من المفهوم العام للتكلفة، فيمكن القول بأن تكلفة الموارد البشرية هي التكلفة الرأس المالية التي تتحملها المنظمة في سبيل الحصول على الموارد البشرية أو استبدالها³.

إن تكلفة الموارد البشرية، كغيرها من تكاليف الأصول الأخرى، تخضع لمفهوم استنفاد التكلفة، حيث أن التكلفة الغير مستنفذة تمثل أصولاً يتوقع أن تحقق للمنشأة منافع اقتصادية مستقبلية، وتكلفة مستنفذة حققت خدمات للمنشأة وتمثل مصروفات خلال الفترة، ويمكن أن تكون التكلفة مدفوعة أو تكلفة فرصة بديلة أو تكون مباشرة أو غير مباشرة⁴.

المطلب الثاني: أهداف وفروض وأهمية محاسبة الموارد البشرية

الفرع الأول: أهداف محاسبة الموارد البشرية

- إن محاسبة الموارد البشرية مثلها مثل باقي أنواع المحاسبة الأخرى تهدف إلى تحقيق مجموعة من الأهداف من بينها⁵:
- ✓ 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.

1. ايرك فلامهولز، المحاسبة عن الموارد البشرية، تعريب عصام الدين زايد، دار المريخ للنشر، الرياض - المملكة العربية السعودية، 1992، ص 95-96.

2. محمود علي الجبالي، محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2000، ص 09.

3. فتوح إبراهيم، مشكلات الاعتراف والقياس في المحاسبة عن الموارد البشرية (اقتراح التطبيق في جامعة تشرين)، مجلة أريد للبحوث والدراسات، المجلد 2، العدد 2، جامعة أريد الأهلية - الأردن، 2000، ص 31.

4. رضوان حلوة حنان، تطور الفكر المحاسبي (مدخل نظرية المحاسبة)، دار الثقافة للنشر، عمان، 2001، ص 40.

5. لعبي البوعلي ووليد ناجي الجبالي، محاسبة الموارد البشرية، ط 1، مركز الكتاب الأكاديمي، عمان، 2015، ص 62-63.

- ✓ 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 الأفراد 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 الابداعية ومعدلات النمو.

الفرع الثاني: فروض محاسبة الموارد البشرية

تستند محاسبة الموارد البشرية على الفرضيات التالية¹:

أولاً: الفرض الأول

يعتبر العنصر البشري مورداً هاماً من موارد المؤسسة، إذ له قيمة اقتصادية مباشرة وغير مباشرة وتمثل القيمة المباشرة بالجهود 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.

ثانياً: الفرض الثاني

تتأثر قيمة الموارد البشرية بالنمط القيادي للإدارة، حيث تتوقف إنتاجية العاملين على القدرات والمهارات من ناحية، والرغبات والميول من الناحية أخرى، 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 وذهي

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.

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.

ثالثا: الفرض الثالث

تعد معلومات الخاصة بمحاسبة الموارد البشرية في جانب تكلفة وقيمة الموارد البشرية، ضرورة 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.

رابعا: الفرض الرابع

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

خامسا: 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: أهمية محاسبة الموارد البشرية وأسباب تزايد الاهتمام بها

يمكن تحديد أهمية العنصر الانساني للمنشأة إذا تصورنا الوضع الذي يمكن أن يحدث للمنشأة اذا اختفى العنصر الانساني، لذلك هناك دلائل عديدة يمكن الاشارة اليها باعتبارها تؤيد وتؤكد على أهمية العنصر الانساني للمنشأة، نذكر منها بعض الأمثلة:

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

ثانيا: العنصر الانساني له قيمة سوقية، وما حدث في الولايات المتحدة الامريكية 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 اعلان خبر الاستقالة.

1 . نوال بن عمارة وصديقي مسعود، المرجع السابق، ص134.

ثالثاً: 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 إلى 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.

المطلب الثالث: معايير المحاسبة عن الموارد البشرية

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

1. معيار الملكية.

2. معيار المقدرة الإنتاجية (أو الخدمية).

3. معيار الخدمات المستقبلية.

4. القابلية للقياس أو التحديد.

الفرع الأول: 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 تنبع 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 تعتبر أصلاً من أصول المشروع ولهم مبرر اهتم في ذلك، ونجد من جانب آخر من عارض هذه الفكرة مقدما مبررات هذا الرفض.

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

بالنسبة لمن عارض فكرة اعتبار الموارد البشرية أصلاً من أصول المشروع مركزاً 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. وهم بذلك قد استندوا إلى المفهوم الذي حددته لجنة المصطلحات للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين عام 1953م للأصول بأنه: "شيء ما يمثل برصيد مدين قابل للتحويل في الفترة المقبلة لقفل الحسابات تبعاً للمبادئ المحاسبية على أساس أنه يمثل إما حق ملكية أو قيمة تم الحصول عليها أو نفقة تمت وأوجدت حق ملكية أو من المحتمل إيجادها مستقبلاً".

أما بالنسبة لمن أيد فكرة اعتبار الموارد البشرية أصلاً 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 الاستبدال، وفكرة أحقية المشروع بالتغيير والتبديل تنصب وتستند إلى سيطرة المشروع على هذا الأصل وهذه الفكرة نابعة من حق المشروع بالتصرف في ممتلكاته وموارده المختلفة متى توفرت الظروف الضرورية لذلك¹.

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

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

أولاً: حيابة 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.

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

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.

إن من جوانب الملكية خضوع المورد للرقابة الكاملة، وهذه الرقابة تنبع أساسا من امتلاك وحياسة الأصل، والحق في الرقابة يكون لصاحب الأصل أو المالك أو لمن تنازل له المالك عن الأصل. وفي حالة الموارد البشرية يمكن للوحدة الاقتصادية أن تفرض رقابة على الأفراد العاملين لديها عن طريق ما يسمى بالعقد المانع (وهو العقد الذي يحدد للفرد مباشرة قدراته ومهارته والخبرة المكتسبة لديه بشكل كلي أو جزئي) وبالتالي يعتبر شكلا من أشكال الولاء الإجمالي وبالتالي الخضوع لرقابة المشروع وعدم الإخلال بشروط العقد¹.

ثالثا: القدرة على التصرف بالأصل

تصب هذه الفكرة في جانب أن للمشروع الحق في التصرف في موارده الاقتصادية بما يحقق الهدف الذي استخدم من اجله 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 أن 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 والتحكم².

الفرع الثاني: معيار المقدرة الإنتاجية (أو الخدمية)

إن 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

1. ثامر الصقر، المرجع السابق، ص178.

2. فضل كمال سالم، مدى أهمية القياس والافصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية واثره 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.

العنصر الأكثر أهمية في المشروع فهو من جهة أحد مدخلات العملية الإنتاجية ومن جهة أخرى مقدرة العنصر البشري على التأثير في الموارد أو عناصر الإنتاج الأخرى، وهذا ينصب في نهاية الأمر في إنتاج الوحدات والسلع المنتجة والخدمات المختلفة المقدمة من العنصر البشري مما يساعد على تحقيق الهدف الرئيسي للمشروع وهو في الأغلب تعظيم الربح والذي من أجله تم استقطاب الموارد البشرية واستخدام عناصر الإنتاج الأخرى المختلفة.

الفرع الثالث: معيار الخدمات المستقبلية

ينطلق هذا المعيار من تعريف الأصل من أنه " 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.

الفرع الرابع: 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 بوحدات 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.

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

المطلب الرابع: طرق قياس تكلفة الموارد البشرية

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

الفرع الأول: 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 تصيب كل فترة منها وفي حالة تصفية الأصل أو الاستغناء عن العاملين قبل انتهاء حياتهم الإنتاجية ويعتبر الرصيد المتبقي خسارة¹.

ول يتم قياس التكلفة التاريخية (الأصلية) للموارد البشرية لا بد من تبويبها إلى عنصرين هما:

أولاً: 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:

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

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

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

ثانياً: 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 المديرين أو المتدربين.

وتتميز هذه الطريقة بالسهولة والبساطة في القياس وما يعيبها 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.

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، ص 44.

الفرع الثاني: طريقة تكلفة الإحلال

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

وتشتمل على نوعين من تكلفة الإحلال وهي:

أولا: 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 قادرا على القيام بنفس الأعباء وتقديم نفس الخدمات التي تلزم لهذه الوظيفة"².

وتتكون تكلفة الإحلال الوظيفي من ثلاث عناصر هي:

1. تكلفة الحصول على الأفراد.

2. تكلفة التعليم.

3. تكلفة ترك العمل.

ثانيا: تكلفة الإحلال الشخصي

وتعبر عن التضحية التي تتحملها المؤسسة حاليا في سبيل إحلال شخصي محل آخر يكون قادرا على تقديم مجموعة الخدمات التي يقدمها الشخص الحالي، وتشمل تكلفة إحلال الفرد أو التنظيم البشري كله.

وتختلف هذه الطريقة عن طريقة التكلفة التاريخية أنها تقوم باحتساب تكلفة الأصول طويلة الأجل على أساس المتوقع إنفاقه في المستقبل، كما أنها تساعد في عملية تخطيط العنصر البشري بإيجاد تقديرات لنفقات الحصول على عمل لمختلف الوظائف، وترشيد عملية اتخاذ القرارات، مما يجعلها تضع معايير لتكاليف تجميع وتوظيف وتدريب العاملين، حيث تستعمل هذه المعايير في مقارنة النتائج الفعلية كما هو مخطط من قبل، وبالرغم من ذلك فإنه يعاب على الطريقة عدم وجود أصول بشرية تتماثل مع الأصول البشرية بالمشروع الواجب تقدير قيمتها، إضافة لذلك فأن نموذج تكلفة الإحلال يتضمن تكلفة الفرصة، والتي يصعب استخدامها كمقياس بديل لقيمة الموارد البشرية³.

1 .سمية أمين علي، المرجع السابق، ص 283.

2 . 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، الرقازيق، 7-8 نوفمبر 1999، ص 214.

3 . سمية أمين علي، المرجع السابق، ص 285.

الفرع الثالث: طريقة تكلفة الفرصة البديلة

وتعرف بأنها " قيمة الأصل عندما يكون في استخدام بديل يختلف عن الاستخدام الحالي"¹.

وتعتمد هذه الطريقة على تقسيم العاملين في المؤسسة إلى مجموعتين²:

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 إنها لا تهتم إلا بالفئة العاملين ذوي الكفاءة العالية والنادرة.

الفرع الرابع: 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.

الفرع الخامس: 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 المنظمة³.

1 . نوال بن عمارة وصديقي مسعود، المرجع السابق، ص 136.

2 . أسامة على عبد الخالق، المرجع السابق، ص 47.

3 . نوال بن عمارة وصديقي مسعود، المرجع السابق، ص 136.

المبحث الثاني: المحاسبة عن قيمة الموارد البشرية

المطلب الأول: مفهوم قيمة الموارد البشرية

الفرع الأول: المفهوم الاقتصادي للقيمة

على الرغم من تعدد تطبيقات مفهوم القيمة إلا أن لها معنيين مختلفين، فهي تعبر عن الفائدة من مورد معين، كما تعبر عن القدرة على شراء السلع الكامنة في هذا المورد. أو بمعنى آخر فإن القيمة تعبر عن المنفعة أو القوة الشرائية، والأولى تسمى (القيمة في الاستخدام) أو قيمة الاستعمال، والثانية تسمى (القيمة في التبادل) أو (قيمة التبادل).

وتقوم كل النظريات الاقتصادية الخاصة بالقيمة على أساس أن المحدد الرئيسي لكون أي شيء له قيمة هو قدرة هذا الشيء على تقديم منافع أو خدمات اقتصادية في المستقبل.

الفرع الثاني: تعريف قيمة الموارد البشرية

يشق مفهوم قيمة الموارد البشرية من النظرية العامة للقيمة في علم الاقتصاد، والبشر مثله مثل أية موارد أخرى لهم قيمة لأنهم قادرون 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 للمنشأة¹.

المطلب الثاني: محددات قيمة الموارد البشرية

الفرع الأول: محددات قيمة الفرد

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

أولاً: محددات القيمة المتوقعة تحقيقها

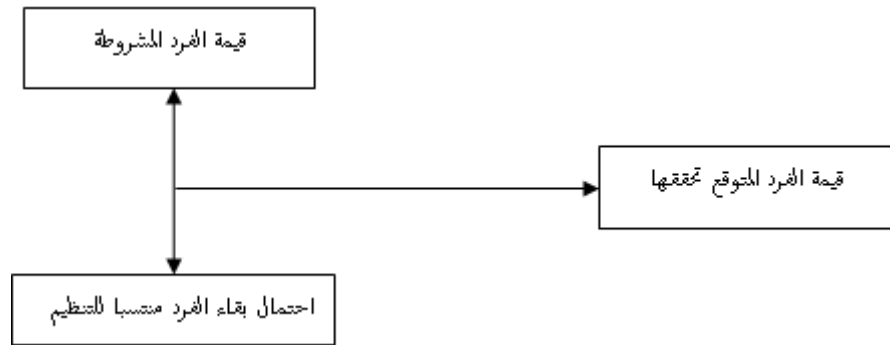
إن القيمة المتوقعة تحقيقها لها عدة أبعاد، وتتكون من متغيرين متداخلين:

1 . إيريك فلامهولز، المرجع السابق، ص 244-245.

1. قيمة الفرد المشروطة.

2. احتمال أن يظل الفرد منتسبا للتنظيم، حيث قيمة الفرد المشروطة هي القيمة الحالية للخدمات المتوقعة من الفرد فيما لو ظل هذا الفرد منتسبا للتنظيم خلال عمره الإنتاجي المتوقع، واحتمال أن الفرد سيظل منتسبا 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 المتوقعة تحقيقها فعلا خلال فترة خدمة الفرد المتوقعة في التنظيم، كما هو موضح في الشكل التالي¹:

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



المصدر: ايريك فلامهولز، المرجع السابق، ص 246.

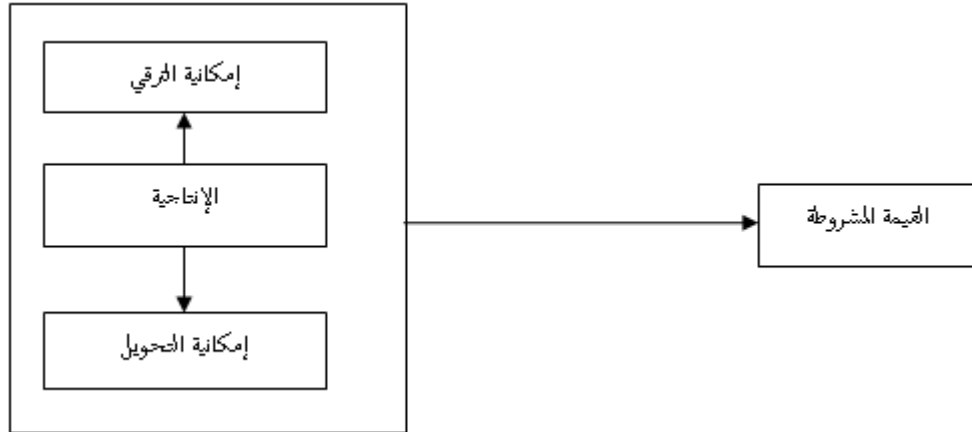
1. قيمة الفرد المشروطة:

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 بمجموعة 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 التالي²:

1 . ايريك فلامهولز، المرجع السابق، ص 246.

2 . المرجع نفسه، ص 247 .

الشكل رقم (2): عناصر القيمة المشروطة وعلاقاتها المتبادلة



المصدر: ايريك فلامهولز، 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 المستقبل¹.

*محددات عناصر القيمة المشروطة:

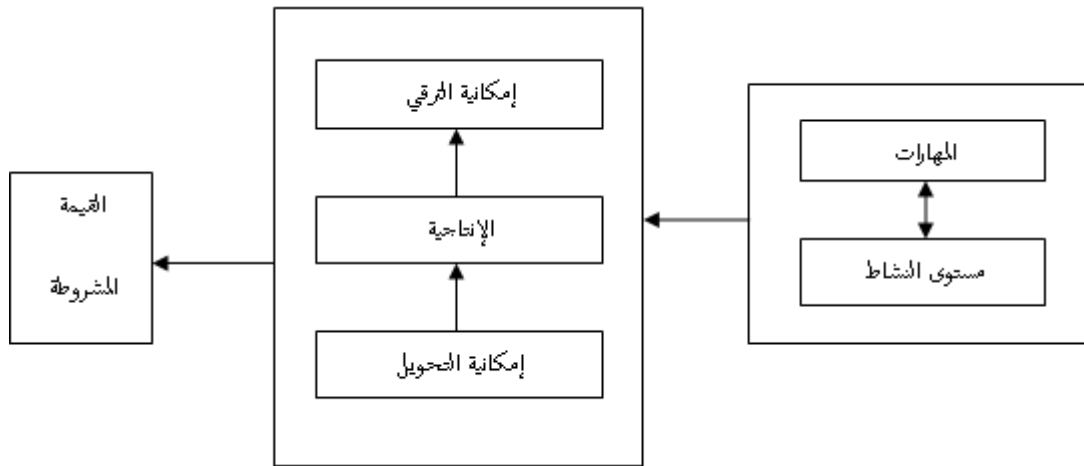
إن عناصر القيمة المشروطة للفرد هي نتيجة عدة صفت للفرد فضلا عن عدة أبعاد معينة للتنظيم، والمحددات الفردية الأساسية للصفة المشروطة تتمثل في مهارات الفرد ومستوى نشاطه، أما المحددات التنظيمية الأساسية كالقيمة المشروطة فهي دور الفرد في التنظيم وكذلك طبيعة مكافأته من التنظيم. ونقوم الآن بدراسة كل منهما.

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.

1. ايريك فلامهولز، المرجع السابق، ص 247.

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 نظريا على ما يمكن أن يقدمه من خدمات فإننا نلاحظ من الناحية العملية أن مستوى نشاط الفرد قد يكون محددا هاما 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 (3): علاقة محددات الفرد والقيمة المشروطة



المصدر: ايريك فلامهولز، 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 كالتى 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 انتمائهم للنظام". فالأولى لها علاقة بمجهود الفرد ويقصد بها تحقيق الأداء الأمثل، أما

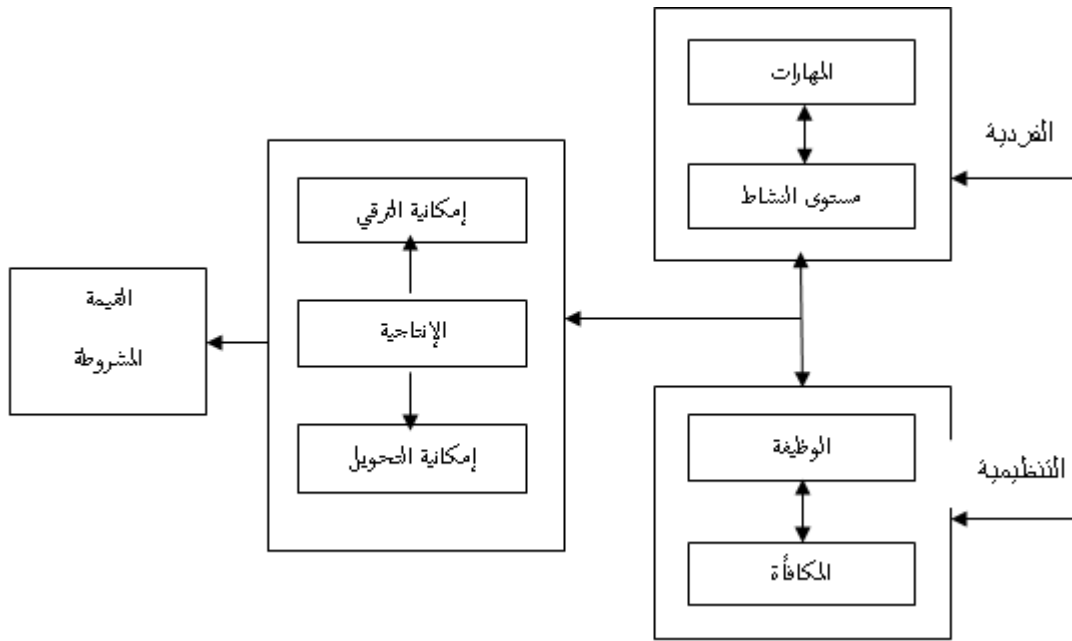
1. ايريك فلامهولز، المرجع السابق، ص 249.

الثانية فهي نتيجة انتسابه للتنظيم، وهي الأكثر فاعلية لضمان انضمام العضو للتنظيم ولكنها لا تضمن انتاجية عالية للفرد.

2. احتمالات بقاء الفرد متنسبا للمنظمة:

يجب أن نأخذ في الاعتبار ليس فقط محددات القيمة المشروطة بل أيضا محددات احتمالات بقاء الفرد متنسبا 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 البقاء¹.

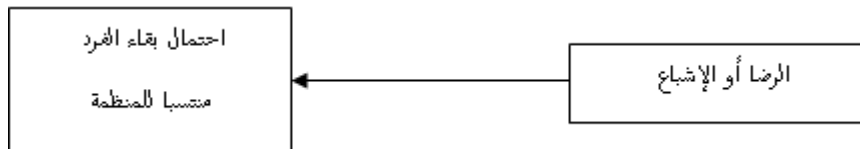
الشكل رقم(4): العلاقة بين المتغيرات المحددة للقيمة المشروطة للفرد



المصدر: ايريك فلامهولز، 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(5): محددات احتمالات بقاء الانتساب للمنظمة

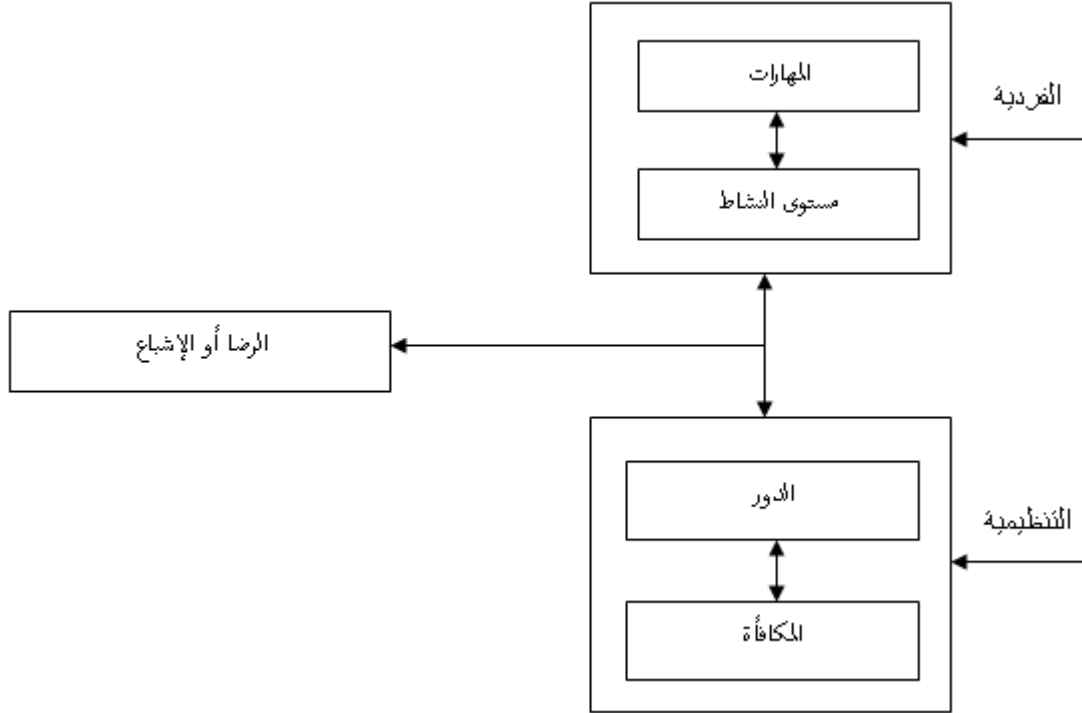


المصدر: ايريك فلامهولز، المرجع السابق، ص253.

1 . ايريك فلامهولز، المرجع السابق، ص 248-252.

ويفترض أن الرضا هو ناتج التفاعل بين المحددات الفردية والتنظيمية لقيمة الفرد وذلك طالما أن 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 (6): العلاقة بين المتغيرات المحددة إشباع أو رضا الفرد



المصدر: ايريك فلامهولز، المرجع السابق، ص 254.

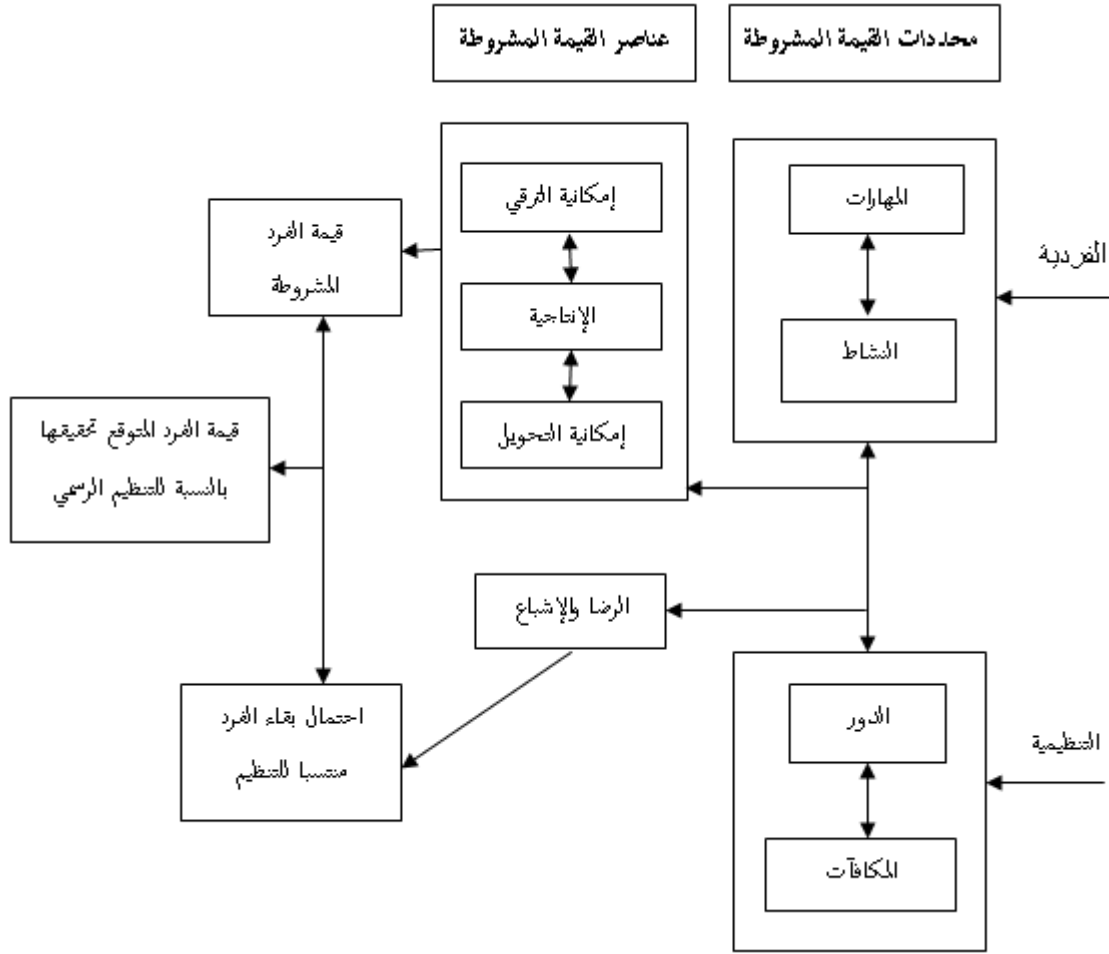
ويجب ملاحظة أن الرضا هو مفهوم شامل، لأنه في الحقيقة حصيلة عدة متغيرات منفصلة مثل: الرضا عن الأجر، الرضا عن ظروف العمل، والرضا عن الرؤساء¹.

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 الرضا.

1 . ايريك فلامهولز، المرجع السابق، ص 253-255.

ثانيا: النموذج المتكامل لمحددات قيمة الفرد

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



المصدر: ايريك فلامهولز، المرجع السابق، ص 256.

يوضح الشكل رقم (7) نموذج طبيعة ومحددات قيمة الفرد والذي يمثل إطار متكامل لفهم العوامل المؤثرة على قيمة الفرد بالنسبة للمنظمة¹.

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، وبين 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 مفهوما واسعا لعناصر القيمة المشروطة أكثر مما هو سائد، فهو يقترح أن الإنتاجية وإمكانية الترقى ليسا هما فقط عناصر القيمة المشروطة، فإمكانية التحويل أيضا من العوامل، ويمكن عادة قياس الإنتاجية

1. ايريك فلامهولز، المرجع السابق، ص 256.

وإمكانية الترقى في المنشأة، بعكس إمكانية التحويل، أما النموذج فيجعل هذا العامل أكثر وضوحا ويقترح أخذه في الحسبان عند قياس قيمة الفرد.

* العرض الرياضي للنموذج:

يمكن إعادة عرض النموذج في شكل جبري كالآتي:

$$ERV = EVC \times P(R) \text{ القيمة المتوقعة تحقيقها} = \text{القيمة المشروطة المتوقعة} \times \text{احتمال بقاء العضو منتسبا للمنظمة.}$$

$$P(R) = - P(T) \text{ احتمال بقاء العضو منتسبا} = \text{احتمال دوران العمل.}$$

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

حيث:

$$EVR = \text{القيمة المتوقعة تحقيقها.}$$

$$ECV = \text{القيمة المشروطة المتوقعة.}$$

$$P(R) = \text{احتمال بقاء العضو منتسبا للمنظمة.}$$

$$P(T) = \text{احتمال دوران العمل.}$$

$$OCT = \text{تكلفة الفرصة لدوران العمل.}$$

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.

الفرع الثاني: محددات قيمة المجموعة

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

الأول: لأن الفرد يعتبر وحدة هامة في حد ذاته.

والثاني: لأن هذه الدراسة تساعد على تخفيض درجة تعقيد قياس قيمة البشر، وعلى الرغم من ذلك فإنه يجب أن نتعرف لأسباب عديدة أن الفرد ليس دائما 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 محددات قيمة المجموعة بالنسبة للتنظيم، وهدفنا من ذلك كما هو في حالة الفرد تقسيم نموذج يوضح المتغيرات الرئيسية التي تؤثر على قيمة المجموعة من الأفراد بالنسبة للمنظمة.

1 . إيريك فلامهولز، المرجع السابق، ص 257-258.

وقد قدم (رينسيس ليكرت) و(دافيد بورز) نموذج (الشكل رقم 8) يحدد المتغيرات التي وجد أنها تؤثر 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:

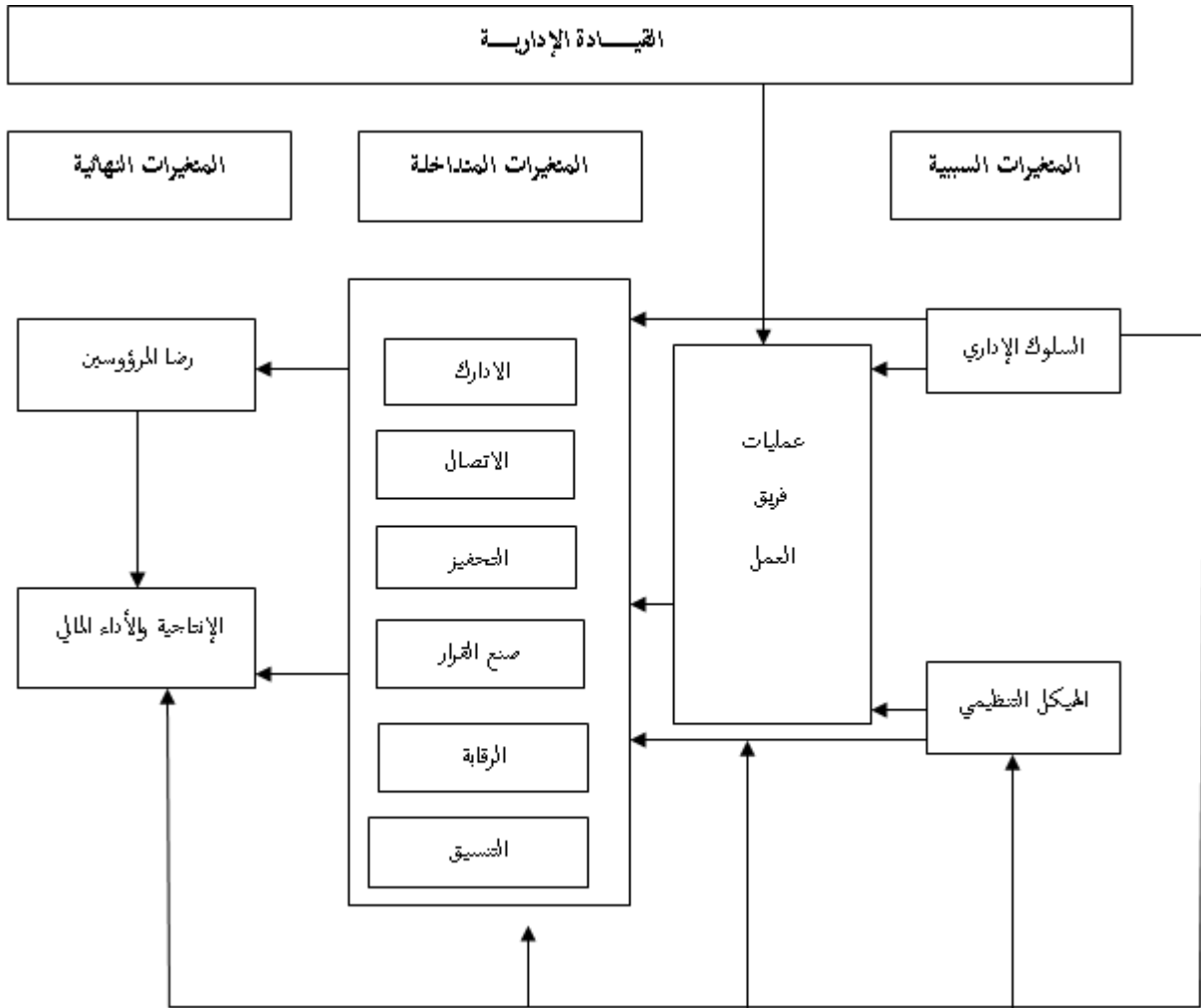
لقد تم تصميم النموذج في إطار من ثلاث أنواع رئيسية من المتغيرات هي:

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، وقدرة الجماعة 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، المرجع السابق، ص 260.

2. فضل كمال سالم، المرجع السابق، ص 122-123.

الشكل رقم (8): العلاقات بين أبعاد التنظيم البشري



المصدر: فضل كمال سالم، المرجع السابق، 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: التأيد، 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.

1. فضل كمال سالم، المرجع السابق، ص 123.

المطلب الثالث: التأصيل وطرق القياس والإهلاك المحاسبي للموارد البشرية

الفرع الأول: 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 مستقبلاً¹.

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.

الفرع الثاني: طرق قياس قيمة الموارد البشرية

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

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:

1. 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 120-121.

* حساب الأرباح غير العادية التي تحققها المنشأة بالمقارنة مع المنشأة المشابهة لها في نفس مجال العمل والإمكانات¹.
* اعتبار أن الاختلاف بين معدل الأرباح العادية ومعدل الأرباح غير العادية يعزى للأصول البشرية.

ثانيا: طريقة المضاعف

نعني بالمضاعف: عدد السنوات التي يمكن للمستثمر استرداد رقم استثماره من خلال الأرباح الخاصة بالمشروع. 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 للتقدم.
- قدرة إحلال الشخص.
- درجة الولاء وتوقعات الخدمات المستقبلية.
- ما تستلزمه الوظيفة من خبرة.

هذا ويمكن حساب المضاعف بالنسبة لعنصر المرتبات كالاتي:

(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 انتقاله².

ويمكن تلخيص هذه الطريقة بالخطوات التالية:

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)

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

2. قورين حاج قويدر، المرجع السابق، ص135-136.

ولتحديد قيمة الموارد البشرية في نهاية الفترة لا بد 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)

بعد ذلك نتبع المعادلة التالية:

(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 الفرق¹.

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

المبدول وخاصة في ظل غياب اتحادات ونقابات العمال. وتفترض هذه الطريقة أن زيادة الأجور والمرتبات يعني ارتفاع

في قيمة الموارد البشرية².

1 . قورين حاج قويدر، المرجع السابق، ص136.

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

رابعاً: طريقة المفهوم الاقتصادي لرأسمال

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. ولأجل تحديد قيمة المورد البشري وفقاً لهذه الطريقة نعمل على تحديد القيمة الحالية للمنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقع الحصول عليها والتي يفترض أن يقدمها الأصل البشري للمشروع خلال فترة بقاءه 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 وزناً كبيراً على قيمة الفرد¹.

الفرع الثالث: طرق الاهتلاك 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 بالتفرقة بين تكلفة الاقتناء وتكاليف التدريب على النحو التالي:

أولاً: طريقة اهتلاك تكلفة الاقتناء

يتم اهتلاك تكلفة الاقتناء خلال فترة بقاء الفرد في المشروع التي تساوي وقت ترك الخدمة الطبيعية (سن الإحالة للتقاعد) ناقصاً عمره وقت إلحاقه بالعمل في المشروع. لذلك يقدم النموذج الآتي لقياس الإهلاك السنوي لتكلفة الاقتناء:

$$T_a = \frac{C(1+r)}{N}$$

حيث:

T_a = قسط الإهلاك السنوي.

C = تكلفة اقتناء الأفراد.

r = المعدل المستخدم خلال الفترة.

N = الفترة الزمنية المتوقع خلالها تقديم الفرد خدماته للمنظمة.

1. قورين حاج قويدر، المرجع السابق، ص 137.

ثانيا: طريقة احتلاك تكاليف التدريب والتنمية

ويتم احتلاكها 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 الإهلاك السنوي لهذه التكاليف:

$$T_a = \frac{C_d(1+r)}{S.N}$$

حيث:

T_a = قسط الإهلاك السنوي.

C_d = تكاليف التدريب والتنمية.

r = المعدل المستخدم خلال الفترة.

$S.N$ = الفترة الزمنية المتوقعة خلالها تقدم الفرد خدماته للمنظمة من المهارات المعينة التي اكتسبت من برامج التدريب وتنمية الأفراد¹.

ثالثا: طريقة احتلاك 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 احتلاك السنوي لتكلفة العنصر البشري²:

$$A_h = \frac{C_h}{N}$$

حيث:

A_h = احتلاك العنصر البشري.

C_h = تكلفة الأصل البشري.

N = العمر الإنتاجي للأصل البشري والمتمثل في مدة العقد مع المشروع.

1 . قورين حاج قويدر، المرجع السابق، ص140.

2 . لعبي 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، ص85-86.

المطلب الرابع: نظم المحاسبة عن القيمة الموارد البشرية

الفرع الأول: مفهوم نظم المحاسبة

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

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، مثل إنتاج وثائق التشغيل، حماية أصول الشركة، توفير بيانات الإقرارات الضريبية للشركة، وفي بعض الحالات، لتوفير الأساس لسداد تكاليف متأخرة لعملاء أو زبائن¹.

الفرع الثاني: 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 توقعات الشركة تطبيقين 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 والعملية، 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 كمداخلات والمخرجات وأخيراً يجب أن يكون النظام عملياً، بمعنى أن تكاليف تطبيقه تكون أقل من قيمة الفوائد المتوقعة منه.

ولإيضاح الاشكال المختلفة لقدرات نظم المحاسبة عن الموارد البشرية فان الجدول التالي يوضح خمسة نظم للمحاسبة عن الموارد البشرية، ويبين هذا الجدول وظائف مختلفة لإدارة الموارد البشرية (تخطيط الموارد البشرية، اتخاذ القرارات، المحافظة على الموارد البشرية...) كما يبين القدرات التي يقدمها نظام المحاسبة على الموارد البشرية عند كل مستوى².

1 . قاسم محمد ابراهيم الهبيتي وزايد هاشم يحيى الصق، نظم المعلومات المحاسبية، وحدة الحداثة للطباعة والنشر، الموصل-العراق، 2003، ص5.

2 . إيريك فلامهولز، المرجع السابق، ص365.

الجدول رقم 01: نظم محاكاة الموارد البشرية

الوظائف الادارية	النظام الأول	النظام الثاني	النظام الثالث	النظام الرابع	النظام الخامس
	نظام للأفراد كمطلب أساسي	النظام الاساسي للمحاكاة عن الموارد البشرية	النظام المتوسط للمحاكاة عن الموارد البشرية	النظام المتقدم للمحاكاة عن الموارد البشرية	النظام الشامل للمحاكاة عن الموارد البشرية
تخطيط الموارد البشرية	- حصر مهارات الافراد - 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 الاختيار على أساس القيمة	التحليل والمفاضلة بين التعيين مقابل الترقية من الداخل	نماذج التوزيع الامثل للعملية	التعويضات على أساس القيمة
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 العميل (الاحلال)	تكلفة الفرصة المتوقعة القابلية للمحاكاة على الموارد البشرية	استهلاك القيمة المتوقعة والمشروطة المتوقعة
تقييم الموارد البشرية	معدلات الأداء والامكانيات	ترتيب القيم...	التنبؤ باستخدام المقاييس السيكولوجية للقيمة الكامنة طبق المستويات ومقاييس محددة	مقاييس القيمة الاقتصادية للمجموعات	مقاييس القيمة الاقتصادية للأفراد
الوقاية على كفاءة ادارة الموارد البشرية	لا توجد	مقارنة التكاليف الفعالية بالتكاليف التاريخية	مقارنة التقديرات في الموازنة والارقام الفعالية ، وتحليل الانحرافات	مقارنة التكاليف الفعالية بالمعيارية وتحليل الانحرافات	المقارنة الداخلية للتكاليف

المصدر: إيريك فلامهولز، المرجع السابق، ص 420.

المبحث الثالث: تطبيق وتنفيذ محاسبة الموارد البشرية

المطلب الأول: تصميم وتنفيذ نظم المحاسبة عن الموارد البشرية

إن هذا التقسيم الخماسي لنظم المحاسبة عن الموارد البشرية قد استخدم أساسا لأغراض الشرح و الإيضاح، 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 النظام المحاسبة عن الموارد البشرية، حيث تقدم منها تفصيليا "خطوة بخطوة" لإنشاء مثل هذا النظام.

وهذه المراحل الخاصة بتصميم وتنفيذ النظام هي:

الفرع الأول: تحديد أهداف المحاسبة عن الموارد البشرية

إن 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 مهمة 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.

ولتحديد احتياجات الإدارة من المحاسبة عن الموارد البشرية، فإنه يجب دراسة وتحليل عملية إدارة الموارد البشرية، فيجب تحديد الوظائف الرئيسية التي تشتمل عليها هذه العملية، كما يجب تحديد المعلومات اللازمة للوفاء بهذه الوظائف بأكثر قدر ممكن من الدقة، وفي هذا التحليل يجب على كل وحدة تنظيمية تحديد الوظائف وأنواع القرارات التي تتخذها ومدى تكرار حدوثها، والمعلومات اللازمة لاتخاذ هذه القرارات ويجب تحليل الاحتياجات من المعلومات في ضوء علاقتها بتدفقات المعلومات الحالية في هذه الوحدة، وبالتالي يجب تحديد المعلومات الجديدة المطلوبة.

الفرع الثاني: 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.

1 . إيريك فلامهولز، المرجع السابق، ص 428.

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

الفرع الثالث: 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 أن النظام الحاسبي للعديد من المنظمات لا يقوم بتبويب التكاليف المتعلقة بالأفراد بشكل منفصل فهي غالبا ما تكون مدرجة ضمن تقسيمات أكثر عمومية مثل "المصروفات الإدارية" ويجب إعادة تنظيم الحسابات بحسب مراكز المسؤولية.

الفرع الرابع: اختيار وتعديل النظام

متى تم تحديد الأهداف، ووضع المقاييس وتكوين قاعدة البيانات فان 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 قابلا 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 فانه على المصمم أن يتلقى التغذية العكسية الناتجة على هذا الانجاز أو التطبيق، بحيث يمكن تحديد أوجه الضعف خصوصا السلوك الطارئ غير المتوقع الذي يؤثر على إنتاجية النظام ويجب تحليل النظام حينئذ من حيث منفعته، وكفاءته، وتكلفته، وتعديله إذا استدعي الأمر ذلك¹.

أولا: تنفيذ النظام

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

1 . ايريك فلامهولز، المرجع السابق، ص 430.

ثانيا: تعديل النظام

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

المطلب الثاني: الاستخدامات الإدارية لمحاسبة الموارد البشرية

ويمكن تقسيم هذه الاستخدامات إلى مايلي:

الفرع الأول: 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 والمكافآت².

الفرع الثاني: دور محاسبة تكاليف الموارد البشرية في الرقابة

تعتبر الرقابة على قيمة الموارد البشرية اضافة الى الفكر المحاسبي وتسهيلا للمحاسبة على هذا العنصر، كما أنها تثيري 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 ادارة المنظمة للتأكد من أن الموارد قد تم الحصول عليها واستخدمت بكفاءة وكفاية عالية في كل أهداف المنظمة مجتمعة".

ولا شك أن محاسبة تكاليف الموارد البشرية تتصل بعملية الرقابة بهذه الصورة على هذا المورد الهام فالرقابة على الموارد البشرية تهدف الى التأكد من أن المستهدف منها قد تم بكفاية عالية ويكون دور محاسبة تكاليف الموارد البشرية هو تحديد التكاليف التي تتطلبها المعلومات الخاصة بالرقابة على وظائفه، فعلى سبيل المثال هناك معلومات مطلوبة عن تكلفة معدل دوران العمالة لتقييم أداء الادارة في الاستفادة من الموارد البشرية وفي وجود محاسبة عن تكلفة الموارد البشرية تتوافر هذه المعلومات.

كما أن الافصاح عن قيمة المورد البشري بالقوائم المالية سيمد الذين يستخدمون هذه التقارير بمعلومات قيمة تفيد في اتخاذ قرارات هامة وبالتالي تهدف الى تحقيق الرقابة.

1 . ايريك فلامهولز، المرجع السابق، ص 233.

2 . نبيل فهمي سلامة، بحوث في المحاسبة والمراجعة الاجتماعية، ط2، مكتبة الجلاء الحديثة، بورسعيد-مصر، 1999، ص 150.

وتأخذ الرقابة على قيمة العنصر البشري الأشكال التالية :

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 سليم¹.
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.

الفرع الثالث: دور محاسبة تكاليف الموارد البشرية في وظائف إدارة الأفراد

تتمثل استخدامات المحاسبة عن الموارد البشرية في مجال وظائف إدارة الموارد البشرية بالآتي²:

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.

خامساً: استخدام الموارد البشرية

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

1 . فضل كمال سالم، المرجع السابق، ص43.

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

سادسا: تقييم ومكافأة الموارد البشرية

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.
- 4- قياس معدل العائد على رأس المال المستخدم لأصول المنشأة ككل بما فيها الموارد البشرية.
- 5- تخطيط استخدامات الموارد مع الأخذ في الاعتبار قيمة الموارد البشرية باعتبارها موارد مالية ومادية¹.
- 6- الرقابة على المصروفات التي تنفق على الأفراد، وتقييمها بالنسبة للخدمات المقدمة منهم وبرامج التدريب المرتبطة بها.
- 7- تقييم الأعمال: تعتبر عملية تقييم الموارد البشرية العامل المناسب والأساسي في اتخاذ القرارات المتعلقة بالاندماج والتصفية في المنشأة.
- 8- دراسة المشاكل المرتبطة بالعلاقات الصناعية، حيث تقدم قيمة الموارد البشرية الأساس المنطقي والمعقول لاقتراح نظام المكافآت في المنشأة.
- 9- إيجاد التكامل مع المحاسبة المالية لأغراض التقرير السليم عن المنشأة.
- 10- مساعدة الإدارة الحكومية في اتخاذ القرارات على المستوى القومي.
- 11- تحديد مقاييس موثوق بها وصحيحة بالنسبة لقيمة وتكلفة الموارد البشرية بالمنشأة، بالإضافة إلى تصميم أنظمة لوضع هذه المقاييس موضع التنفيذ.
- 12- تحديد الآثار المترتبة على وجود نظام للمحاسبة عن الموارد البشرية بالمنشأة.
- 13- إعادة النظر في التوزيع الحالي للموارد البشرية على أنشطة المنشأة، من أجل تحقيق الاستفادة من الطاقات والإمكانات البشرية المتاحة.
- 14- المساعدة في التحليل المالي والمحاسبي للأغراض الداخلية من خلال إجراء بعض الدراسات والمقارنات.
- 15- إعداد نسب ومعدلات تأخذ في الاعتبار استفاد 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 البشرية².

1. عادل محمد محمد حسن، المرجع السابق، ص 38.

2. المرجع نفسه، ص 39.

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

المطلب الثالث: إجراءات محاسبة الموارد البشرية¹

الفرع الأول: 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 أن القيمة الشئ بالنظرة الاقتصادية تتمثل بالقيمة الحالية للمنافع المتوقع الحصول عليها من هذا الشئ في المستقبل.

الفرع الثاني: 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.

المطلب الرابع: الحاجة إلى تطبيق محاسبة الموارد البشرية ومزايا تطبيقها

الفرع الأول: الحاجة إلى تطبيق محاسبة الموارد البشرية

أولاً: أثر تطبيق محاسبة الموارد البشرية على قرارات المستثمرين

إن 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.

هناك عدد من الدراسات توصلت إلى أن المعلومات التي تقدمها محاسبة الموارد البشرية تؤثر على قرارات المستثمرين ورؤيتهم لقيمة المنشأة، إن المصروفات الرأسمالية تعطي قيمة اضافية للمنشأة، حيث يفترض ان الزيادة في الاستثمارات تجعل المنشأة تحقق عائدا أكبر من تلك الاستثمارات لكن في حالة المنشأة التي تستثمر في اكتساب وتطوير مواردها البشرية، فإن تلك الزيادة في قيمة المنشأة الناتجة عن هذه الاستثمارات تكون غير واضحة لدى المستثمرين بسبب ضعف أو عدم وجود معلومات حول هذه الاستثمارات في القوائم المالية، وأن القصور في تقديم

1 . ثامر عادل الصقر، المرجع السابق، ص179.

المعلومات المحاسبية عن الموارد البشرية يكون بسبب عدم التمييز بين المصاريف الخاصة بالموارد البشرية والاستثمارات في الموارد البشرية. وبذلك نجد أن عدم قدرة المستثمرين للتمييز بين المصروفات والاستثمارات يؤدي إلى تقليل قيمة التقديرات الخاصة بالمكاسب والإيرادات التي ستحققها المنشأة، لذلك فإن المستثمرين يحتاجون إلى معلومات محاسبية عن الموارد البشرية ليتمكنوا من تحسين قراراتهم الاستثمارية¹.

ثانياً: أثر تطبيق محاسبة الموارد البشرية على الإدارة

تستفيد الإدارة من محاسبة الموارد البشرية إذ أن 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

إن 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 أن الاهتمام بمفهوم محاسبة الموارد البشرية في المنشأة يؤدي إلى زيادة انتاجية الموارد البشرية، فتحديد قيمة الموارد البشرية بالاستناد إلى مهاراتهم وقدراتهم وولائهم للمنشأة من شأنه رفع الروح المعنوية والمبادرة والتطوير والولاء لدى الموظفين. كما أن 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 وتطويرها².

الفرع الثاني: مزايا تطبيق المحاسبة عن الموارد البشرية

تتمثل مزايا تطبيق المحاسبة عن الموارد البشرية بالآتي³:

- 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.

1 . ثامر عادل الصقر، المرجع السابق، ص185.

2 . المرجع نفسه، ص186.

3 . عادل محمد محمد حسن، المرجع السابق، ص 33.

- 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.
- تعتبر الموارد البشرية أصلاً من الأصول بالمنشأة.

خلاصة الفصل:

- 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 واضحاً ضرورة الأصول البشرية بالقوائم المالية للمؤسسات لمساعدة الإدارة والمستثمرين على اتخاذ القرارات الخاصة بالموارد البشرية.
- لذلك في ختام فصلنا هذا، لابد من التأكيد على التوصيات التالية:
- محاسبة الموارد البشرية تلعب دوراً هاماً في عملية إعداد عملية موازنة الحصول على العنصر البشري بما تقدمها من تكاليف معيارية عن عمليات الاستقطاب والتدريب... الخ.
 - تساهم محاسبة الموارد البشرية في قياس وتقييم كفاءة وفعالية استخدام العنصر البشري، فهي تقدم المعلومات عن تكلفة وقيمة كل فرد في التنظيم.
 - يجب تصميم وتنفيذ نظام متكامل لمحاسبة الموارد البشرية في كل المنشآت التي تستخدم رأس المال البشري بدرجة كبيرة.

الفصل الثاني:

تطبيق محاسبة الموارد البشرية في

المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

-دراسة ميدانية-

الفصل الثاني: تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الاقتصادية المجرلة - دراسة ميدانية -

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 مديرين ومحاسبين ورؤساء مصالح الموارد البشرية، وهذا لتقتصي وجهات نظرهم حول مدى تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الاقتصادية بالوادي.

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 اجرينا 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: تقديم النظام المحاسبي المالي (scf)

المبحث الثاني: محاسبة الموارد البشرية ضمن النظام المحاسبي المالي

المبحث الثالث: الدراسة الميدانية

الفصل الثاني: تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية - دراسة ميدانية -

المبحث الأول: تقديم النظام المحاسبي المالي (scf)

المطلب الأول: الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي (scf)

الفرع الأول: مفهوم النظام المحاسبي المالي وخصائصه

أولاً: مفهوم النظام المحاسبي المالي (scf)

جاء النظام المحاسبي المالي على ضوء قانون رقم 07-11 الصادر بتاريخ 25 نوفمبر 2007 والمتضمن إنشاء هذا النظام وسمي في صلب هذا النص بالمحاسبة المالية والذي تناول في المادة رقم 3 فإن " المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومات المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة وتصنيفها، وتقييمها، وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات المؤسسة، ونجاعته، ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية".¹

ثانياً: خصائص النظام المحاسبي المالي

نشير إلى أن هذا الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي المحاسبي مستمد من النظام الانجلوساكسوني، ومدونة الحسابات مستمدة من المخطط المحاسبي العام الفرنسي، ويتميز النظام المحاسبي بعدة خصائص تستخلصها من التعريف²:

1. يركز على المبادئ أكثر ملائمة من الاقتصاد الدولي، وإعداد معلومات تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة.
2. الإعلان بصفة أكثر وضوحاً وشفافية عن المبادئ التي تحدد التسجيل المحاسبي للمعاملات وتقييمها وإعداد القوائم المالية مما يسمح بالتقليل من التلاعبات وتسهيل مراجعة الحسابات.
3. يسمح بتوفير معلومات مالية منسجمة ومقروءة من جراء المقاربات واتخاذ القرارات.

الفرع الثاني: أهمية النظام المحاسبي المالي

تكمن أهمية النظام المحاسبي المالي فيما يلي:

- يسمح بتوفير معلومة مالية مفصلة ودقيقة تعكس الصورة الصادقة للوضعية المالية للمؤسسة.
- توضيح المبادئ المحاسبية الواجب مراعاتها عند التسجيل المحاسبي والتقييم وكذا إعداد القوائم المالية، مما يقلص من حالات التلاعبات.

1. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 74، بتاريخ 25 نوفمبر 2007، القانون 7-11 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي، المادة 3، ص 03.

2. سفيان نعماري ورحمة بالهاف، واقع تكيف المؤسسات الجزائرية مع النظام المحاسبي المالي، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الوطني حول: النظام المحاسبي المالي بالجزائر وعلاقته بالمعايير الدولية، جامعة عبد الحميد بن باديس بمستغانم، 2013، ص 4.

الفصل الثاني: تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الاقتصادية الجزئية - دراسة ميدانية -

- يساهم في تحسين تسيير المؤسسة من خلال فهم أفضل للمعلومات التي تشكل أساس لاتخاذ القرار، وتحسين اتصالها مع مختلف الأطراف المهتمة بالمعلومة المالية.
- يسهل عملية مراقبة الحسابات التي تركز على مبادئ محددة بوضوح.
- يشجع الاستثمار الأجنبي المباشر نظرا لاستجابته لاحتياجات المستثمرين الأجانب.
- يؤدي إلى زيادة ثقة المساهمين بحيث يسمح لهم بمتابعة أموالهم في المؤسسة.
- يسمح للمؤسسات الصغيرة بتطبيق محاسبة مالية مبسطة.
- تقدم صورة وافية عن الوضعية المالية للمؤسسة من خلال استحداث قوائم مالية جديدة، تتمثل في قائمتي سيولة الخزينة وتغير الأموال الخاصة، بالإضافة إلى جدول حسابات النتائج حسب الوظيفة.

المطلب الثاني: أهداف النظام المحاسبي المالي ومجالات تطبيقه

الفرع الأول: أهداف النظام المحاسبي المالي

يرمي النظام المحاسبي المالي إلى تحقيق الأهداف التالية¹:

- إيجاد حلول محاسبية للعمليات غير المعالجة بواسطة المخطط المحاسبي الوطني.
- عرض في الحسابان تطور المعايير وتقنيات المحاسبة قصد تقريب ممارستنا المحاسبية من الممارسات الدولية القائمة التي تدمج معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولي المصادق عليها من قبل أغلبية الدول.
- السماح للمؤسسات الاقتصادية بإنتاج معلومة مالية ذات نوعية وأكثر شفافية أكثر سهولة للتحقق منها بفعل توضيح أفضل للقواعد المحاسبية.
- الاستجابة للاحتياجات الإعلام الآلي لمختلف المستعملين، سواء كانوا مسيرين، أعضاء مستخدمين مقرضين، دائنين، زبائن، جمهور المدققين أو الدولة.
- السماح بتقييم الممتلكات بشروط السوق.
- ضمان قراءة أفضل للحسابات بالنسبة للمستثمرين الأجانب بخصوص عمليات الشراكة.

الفرع الثاني: مجالات تطبيق النظام المحاسبي المالي

تطبق الاجراءات الحالية من طرف كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بمسك محاسبة مالية موجهة للإعلام الخارجي ولاستعمالها الخاص، مع مراعاة الأحكام الخاصة بكل كيان منها، والأشخاص الملزمون بمسك محاسبة مالية وهم:

1. مخلوفي محمد عادل، انعكاسات النظام المحاسبي المالي على جودة نظم المعلومات المحاسبية للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير، جامعة أحمد بوقرة بومرداس، 2014/2015، ص 25-26.

الفصل الثاني: تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الاقتصادية الجزئية - دراسة ميدانية -

- المؤسسات الخاضعة للقانون التجاري.
- المؤسسات العامة، شبه العامة أو الاقتصاد المختلط.
- التعاونيات.
- وبصفة عامة المؤسسات المنتجة للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية في إطار ممارسة أنشطة اقتصادية متكررة¹.

المطلب الثالث: مبادئ وركائز النظام المحاسبي المالي

الفرع الأول: مبادئ النظام المحاسبي المالي (scf)

يعتمد النظام المحاسبي المالي أساساً على عدة مبادئ محاسبية يمكننا أن نذكرها فيما يلي:

أولاً: محاسبة التعهد (الالتزام)

الواجب والمسؤولية التي يتحملها الكيان في التصرف أو القيام بشيء ما بطريقة معينة.

ثانياً: استمرارية الاستقلال

الوضعية العادية للكيان التي لا يفترض بموجبها أن ليس له فيه أو ضرورة في وضع حد لنشأته أو التقليل منها بصورة مهمة في المستقبل.

ثالثاً: قابلية الفهم

نوعية معلومة ما عندما يكون من السهل فهمها من طرف أي مستعمل له معرفة معقولة بالأعمال والنشاطات الاقتصادية والمحاسبة وهو الإرادة على دراسة المعلومة بكيفية حادة بما فيه الكفاية.

رابعاً: الدلالة

جودة المعلومة عندما يمكن أن تؤثر في القرارات الاقتصادية للمستعملين من خلال مساعدتهم على تقدير الأحداث الماضية أو الحاضرة أو القادمة أو على تأكيد تقديراتهم السابقة أو تصويرها.

خامساً: المصادقة

جودة المعلومة عندما تكون خالية من الخطأ أو الحكم المسبق المعتبر والتي يمكن أن يوليها المستعملون ثقتهم لتقديم صورة صادقة عما هو مفترض أن تقدمه أو ما يمكن أن ينتظر منها أن تقدمه بصورة معقولة.

1. عون وردية، دور النظام المحاسبي المالي (scf) في الإفصاح عن المعلومات المالية، مذكرة ماستر، جامعة أكلي محمد والحاج، جامعة البويرة، 2014-2015، ص18.

الفصل الثاني: تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية - دراسة ميدانية -

سادسا: قابلية المقارنة

نوعية المعلومة لما يتم اعدادها وعرضها في ظل احترام استمرارية الطرق التي تسمح لمستعملها بإجراء مقارنات معتبرة في الزمن بين الكيانات.

سابعا: التكلفة التاريخية

مبلغ الخزينة المدفوع أو القيمة الحقيقية لكل مقابل آخر يقدم للحصول على أصول عند تاريخ افتتاحها.

ثامنا: أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني

تدخل المعاملات والأحداث الأخرى في دفاتر المحاسبة وتعرض في الكشوف المالية طبقا لمادتها وواقعها الاقتصادي وليس فقط على أساس شكلها القانوني¹.

الفرع الثاني: ركائز النظام المحاسبي المالي

يسعى النظام المحاسبي إلى خدمة إدارة المؤسسات لتحقيق أهدافها، ولهذا نجد ركائز أساسية ينبغي ان تراعى عند تصميم النظام وهي كالآتي²:

أولا: ملاتمة التقارير المالية

إن دراسة وتحليل القوائم المالية وغيرها من البيانات التي تحتاجها الإدارة تعتبر الركيزة الأولى للبدء في تصميم النظام المحاسبي، إذ ينبغي على المصمم أن يضع أهداف ونوعية ودرجة إدراك مستخدم المعلومات التي تتضمنها التقارير المالية التي يعدها سواء في الوقت الحالي أو في المستقبل، حتى يتمكن من اختيار طرق القياس المحاسبي التي تتفق واحتياجاتها والتي تساعدهم على تحقيق الأهداف.

ثانيا: الدقة

تعتبر الدقة من العوامل الهامة جدا التي يجب أخذها بعين الاعتبار عند تصميم النظام المحاسبي في الشركات، ويجب أن يتحقق مصمم النظام من توافر الدقة في كل ناحية من نواحي النظام، وقد يبدو للبعض أن الدقة تعني توازن الحسابات التحليلية مع حسابات الرقابة، ولكن هذه النظرة ضيقة لموضوع الدقة، إنها يجب أن تتسع لتشمل التحقق من صحة قيد وتصنيف وتلخيص العمليات المختلفة، بدرجة تجعل القوائم النهائية تعكس المركز المالي الحقيقي ونتيجة العمال مما سيساعد الشركة في اتخاذ القرار.

1 حواس صالح، التوجيه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي وأثره على مهنة المدقق، أطروحة دكتور، جامعة الجزائر، 2007-2008، ص200.

2. طباطبة سليمة، دور محاسبة شركات التأمين في اتخاذ القرارات وفق معايير الإبلاغ المالي الدولية، رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، جامعة سطيف-1، 2013-2014، ص50.

الفصل الثاني: تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الاقتصادية الجزئية - دراسة ميدانية -

ثالثا: السرعة

تعد السرعة من الاعتبارات المهمة لتصميم النظام المحاسبي، فلا شك أنه إذا كانت المعلومات غير متوفرة لدى الإدارة، فإن هناك احتمال اتخاذ قرارات خاطئة فيما يتعلق بالمشكلة ويكون الوقت متأخرا لإصلاح الضرر الواقع، ويجب أن تكون السجلات المحاسبية أكثر من السجلات التاريخية لإظهار النتائج السابقة ويجب أن يعد النظام المحاسبي بطريقة تجعل تقارير التقدم اليومية والشهرية معروفة مباشرة بعد انتهاء الفترة المعدة عنها وبطريقة تساعد الإدارة على اتخاذ القرارات اليومية.

رابعا: قابلية المعلومات للقياس

تعتبر المحاسبة أداة لعرض الحقائق الاقتصادية باستخدام النقود كوسيلة للقياس، وبالتالي فإن المحاسب يركز اهتمامه على البيانات والمعلومات التي تخضع للقياس الكمي ويعرضها في التقارير المحاسبية.

خامسا: موضوعية المعلومات

تتميز الاطراف التي تستخدم المعلومات المحاسبية بأنها متعددة من ناحية، ومن ناحية أخرى بأنها ذات مصالح متعارضة بينما يقوم طرف واحد فقط بإعداد هذه المعلومات، ومن هنا ينبغي على معد المعلومات المحاسبية أن يراعي الحياد بين جميع الأفراد الذين يستخدمون هذه المعلومات.

سادسا: قابلية المعلومات للتحقق

إن مراعاة الموضوعية والحياد عند إعداد المعلومات المحاسبية، تساعد كثيرا في أن تكون هذه المعلومات قابلة للتحقق، حيث أنها تركز على قواعد قياس موضوعية تعمل من خلال مفاهيم محددة لا تختمل اللبس أو التأويل في تفسير هذه المعلومات¹.

سابعا: الرقابة الداخلية

تعتبر الرقابة الداخلية أحد الاعتبارات الهامة في تصميم النظام المحاسبي، وتتكون من تنظيم العمل والمجهود، والاجراءات المنسقة التي يتم القيام بها داخل الشركة لحماية أصولها، ولضمان دقة وسلامة بياناتها المحاسبية، ولزيادة كفاءتها التشغيلية.

تعني الرقابة الداخلية أكثر من تصميم للنماذج المحاسبية وتحديد مساراتها، ولكن هذا يعتبر مرحلة من مراحل الرقابة التي قد تمتد إلى تنظيم الشركة ذاتها، فطالما أنها تعني تنظيم العمل فإن مصمم النظام المحاسبي قد يتطلب بعض التغييرات في الهيكل الوظيفي للشركة.

1. طبائية سليمة، المرجع السابق، ص 51.

الفصل الثاني: تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الاقتصادية الجزئية - دراسة ميدانية -

ثامنا: التكلفة

يجب أن يولي مصمم النظام المحاسبي عناية خاصة بالتكاليف المرتبطة بتصميم النظام وإدارته، ويراعي مدى إمكانية تحمل المؤسسة لتكاليف تطبيق النظام المقترح، وما إذا كانت ستجني من خلاله مزيدا من الأرباح، وقبل البدء في اتخاذ القرار بتنفيذ النظام الجديد يجب إعداد قائمة تكاليف مقارنة تقارن الوضع القديم بالجديد¹.

المطلب الرابع: مدونة حسابات النظام المحاسبي المالي

مع الهيكلة الجديدة الذي جاء بها نظام المحاسبة المالية، ومع إجراء تعديلات طرق الإدراج والتقييم، أصبحت القواعد التي تحكم سير الحسابات مختلفة نوعا ما مقارنة بسير حسابات المخطط الوطني المحاسبي، لذلك سوف نحاول من خلال هذا الجدول تبيان مختلف تقنيات سير مدونة الحسابات.

الجدول رقم 02: مدونة الحسابات

الأصناف	الحسابات الرئيسية
الصنف الأول حساب رؤوس الأموال	10 رأسمال والاحتياطات وما يماثلها
	11 الترحيل من جديد
	12 نتيجة الدورة
	13 المنتوجات والأعباء المؤجلة خارج دورة الاستغلال
	14 متاح
	15 مؤونات الأعباء للخصوم غير الجارية
	16 الاقتراضات والديون المماثلة
	17 الديون المرتبطة بالمساهمات
	18 حسابات الارتباط الخاصة بالمؤسسات والشركات في شكل مساهمة
	19 متاح
الصنف الثاني: حسابات التثبيات	20 التثبيات المعنوية
	21 التثبيات العينية
	22 التثبيات في شكل امتياز
	23 التثبيات قيد الإنجاز
	24 متاح
	25 متاح
	26 مساهمات وحسابات مدينة مرتبطة بمساهمات
	27 تثبيات مالية أخرى
	28 اهتلاك التثبيات
	29 خسائر القيمة عن التثبيات

1. طبائية سليمة، المرجع السابق، ص 53.

الفصل الثاني: تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الاقتصادية الجزئية - دراسة ميدانية -

30 مخزونات بضاعة	الصف الثالث: حسابات المخزونات
31 المواد الأولية واللوازم	
32 مخزون التمويلات الأخرى	
33 سلع قيد الإنتاج	
34 خدمات قيد الانجاز	
35 إنتاج مخزون	
36 المخزونات الآتية من التثبيات	
37 المخزونات في الخارج	
38 المشتريات المخزنة	
39 خسائر القيمة للمخزونات والمنتجات قيد التنفيذ	
40 الموردون والحسابات الملحقه	الصف الرابع: حسابات الغير
41 العملاء(الزبائن) والحسابات الملحقه	
42 المستخدمون والحسابات الملحقه	
43 الهيئات الاجتماعية والحسابات الملحقه	
44 الدولة، الجماعات العمومية، والهيئات الدولية والحسابات الملحقه	
45 المجمع والشركاء	
46 مختلف الدائنون والمدينون	
47 الحسابات الانتقالية أو الانتظارية	
48 الأعباء أو المنتجات المعاينة مسبقا والمؤونات	
49 خسائر القيمة عن حسابات الغير	
50 القيم المنقولة للتوظيف	الصف الخامس: الحسابات المالية
51 البنوك والمؤسسات المالية وما يماثلها	
52 الأدوات المالية المشتقة	
53 الصندوق	
54 وكالات التسيقات والاعتمادات	
55 متاح	
56 متاح	
57 متاح	
58 التحويلات الداخلية	
59 خسائر القيمة عن الأصول المالية	
60 المشتريات المستهلكة	الصف السادس: حسابات الأعباء
61 الخدمات الخارجية	
62 الخدمات الخارجية الأخرى	
63 أعباء المستخدمين	
64 الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة	
65 الأعباء العمليانية الأخرى	

الفصل الثاني: تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية - دراسة ميدانية -

66 الأعباء المالية	
67 العناصر غير العادية - الأعباء	
68 مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة	
69 الضرائب عن النتائج وما يماثلها	
70 مبيعات البضاعة والمنتجات المصنعة والخدمات المؤدات والمنتجات الملحقة	الصنف السابع: حسابات المنتجات
72 الانتاج المخزن أو المنتقص من المخزون	
73 الانتاج المثبت	
74 إعانات الاستغلال	
75 المنتجات العملياتية الأخرى	
76 المنتجات المالية	
77 العناصر غير العادية - المنتجات	
78 الاسترجاعات من خسائر القيمة والمؤونات	
79 متاح	

المصدر: مدونة الحسابات، نظام الحاسبة المالية الجديد 2010.

المبحث الثاني: محاسبة الموارد البشرية ضمن النظام المحاسبي المالي

المطلب الأول: منافع المستخدمين ضمن محاسبة الموارد البشرية

الفرع الأول: مفهوم منافع المستخدمين والهدف منها

أولاً: مفهوم منافع المستخدمين

إن منافع المستخدمين تعالج كل أشكال للطرف الآخر المعطاة من قبل المنشأة إلى مستخدميها لقاء الخدمات التي قاموا بها. هذه المنافع تسجل ضمن الأعباء عند قيام المستخدمين بأداء عملهم المنتظر لقاء هذه المنافع. أو عندما تكون الشروط التي تخضع لها الالتزامات التعاقدية للمنشأة إزاء المستخدمين لديها متوفرة.

ومن ناحية الإطار القانوني: فإن منافع الموظفين هي عبارة عن نظام اختياري، يمكن وضعه داخل أية مؤسسة التي تلي التزاماتها تجاه مستخدميها، مهما كانت طبيعة نشاطها وشكلها القانوني¹.

ثانياً: الهدف من منافع المستخدمين

بيان المحاسبة والإفصاح الخاصة بمنافع المستخدمين، ويتطلب المعيار أن تقوم المنشأة بالاعتراف:

1. بأي التزام يستحق عند قيام عامل بتقديم خدمة لها لمقابلة مزايا المستخدمين، التي ستقوم بدفعها لهم في المستقبل

2. بأي مصروف عندما تقوم المنشأة باستهلاك المزايا الاقتصادية الناشئة عن الخدمة المقدمة من قبل الموظف مقابل منافع للعاملين².

الفرع الثاني: أنواع منافع المستخدمين

أولاً: منافع قصيرة الأجل

1. التعريف: وهي منافع المستخدمين (ماعدًا منافع نهاية الخدمة) التي تصبح مستحقة بكاملها خلال 12 شهراً بعد نهاية الفترة التي يقوم خلالها المستخدمين بتقديم الخدمة وتشمل³:

1.1. الأجور والرواتب ومساهمات الضمان الاجتماعي.

2.1. حالات الغياب قصيرة الأجل المدفوعة (مثل الإجازة السنوية المدفوعة والإجازة المرضية المدفوعة) حيث يتوقع حدوث حالات الغياب خلال اثني عشر شهراً بعد نهاية الفترة التي يقوم بها الموظفون بتقديم خدماتهم.

3.1. المشاركة في الأرباح والمكافآت خلال اثني عشر شهراً بعد نهاية الفترة التي يقوم الموظفون خلالها بتقديم الخدمة.

1. هوام جعة، المحاسبة المعمقة وفقاً للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2009-2010، ص 189.

2. المعايير المحاسبية، معيار المحاسبة الدولي التاسع عشر (المعدل عام 1998)، تكلفة منافع الموظفين، ص 1.

3. مأمون حمدان، المعيار المحاسبي الدولي (19) منافع أو مزايا العاملين، جمعية المحاسبين القانونيين السورية، ص 05.

الفصل الثاني: تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الاقتصادية الجزئية - دراسة ميدانية -

- 4.1. المنافع غير النقدية (مثل: العناية غير الطبية والانتقال والخدمات بدون مقابل أو المدفوعة) للموظفين الحاليين.
 2. الحالات (أو الأنواع): ومنه نميز ثلاث حالات كمايلي¹:
 - 2.1. حالة الغيابات القصيرة الأجل المعوضة: قد تقوم المؤسسة بتعويض الغيابات نتيجة العطل، المرض... الخ، لذا يجب التذكير بأن المعيار الدولي IAS19 قد ميز نوعين من هذه الغيابات:
 - أ. الغياب المعوض المتراكم: أي عندما يقدم المستخدمون الخدمة التي تزيد عن حقهم في الغياب المستقبلي المدفوع مثل العطل.
 - ب. الغياب المعوض غير المتراكم: وهذا النوع من الغياب ينقضي إذا لم يتم استخدام استحقاق الفترة الحالية بكامله، مثل إجازة أمومة والأبوة والخدمة العسكرية... الخ، ولا تعرف المؤسسة بالمصروف حتى وقت الغياب.
 - 2.2. حالة الأرباح: تقوم بعض المؤسسات بأشراك مستخدميها في الأرباح (عدا نصيب الأرباح المحددة قانوناً)، إذ يستلم المستخدمين حصتهم في الأرباح إذا استمروا في خدمة المؤسسة لفترة محددة، ما يخلق التزاماً ضمنيًا للمؤسسة. علماً أن المؤسسة وحين قيامها بقياس هذا الالتزام عليها أن تضع في الحسبان احتمال ترك بعض المستخدمين للخدمة دون استلام حصتهم في الأرباح.
 - 3.2. حالات المكافآت: قد لا يكون للمؤسسة أي التزام قانوني لدفع هذه المكافآت، إلا أنه قد يكون هناك التزام ضمني لأنه لا يوجد أمام المؤسسة بديل فعلي سوى دفع المكافآت، إلا أنه على المؤسسة عند قياسها لقيمة هذه المكافآت احتمال ترك بعض المستخدمين للمؤسسة دون استلامهم إياها.
 3. المعالجة المحاسبية: عندما يقوم المستخدم بتقديم خدمة للمؤسسة خلال الفترة المحاسبية الجارية، على المؤسسة الاعتراف بالمبلغ كمنافع قصيرة الأجل والتي يتوقع أن تدفع مقابل تلك الخدمة، ويسجل على أنه:
 - 1.3. مصاريف: بشرط أن لا يتم إدخال هذه المنافع في تكلفة الأصل مثل المخزونات.
 - 2.3. مصاريف مستحقة: بعد خصم أي مبلغ تم دفعه بالفعل وإذا زاد المبلغ المدفوع عن المبلغ الواجب دفعه كمزايا يجب على المؤسسة الاعتراف بتلك الزيادة على أنها أصل (مصروف مدفوع مسبقاً).
- ثانياً: منافع طويلة الأجل²
1. التعريف: وهي مزايا المستخدمين (عدا منافع ما بعد الخدمة ومنافع انتهاء الخدمة) التي لا تصبح مستحقة بكاملها خلال 12 شهراً بعد نهاية الفترة التي يقدم فيها المستخدمون خدماتهم.

1. بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق scf والمعايير الدولية IAS/IFRS، ج2، ط1، منشورات كليك، الجزائر، 2013، ص 165-166.

2. المرجع نفسه، ص 175.

الفصل الثاني: تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الاقتصادية الجزئية - دراسة ميدانية -

2. حالات (أو أنواع): تشتمل مايلي:

* حالات الغياب طويلة الأجل المعوضة مثل اجازة الخدمة طويلة الأجل.

* منافع احتفالات بالمناسبات أو منافع الخدمة طويلة الأجل الأخرى.

* منافع العجز طويلة الأجل.

* المشاركة في المكافآت والأرباح بعد 12 شهرا أو أكثر بعد نهاية الفترة التي يقوم خلالها العامل بتقديم الخدمة.

* التعويض المؤجل المدفوع بعد 12 شهر أو أكثر بعد نهاية الفترة التي يتم الحصول فيها على تعويض.

3. المعالجة المحاسبية: لا يكون قياس منافع المستخدمين طويلة الأجل عادة خاضعا لنفس درجة عدم التأكد مثل

قياس منافع ما بعد الخدمة، علاوة على ذلك قل ما يتسبب إدخال منافع المستخدمين الأخرى طويلة الأجل أو

التغيرات فيها في مبلغ مادي لتكلفة الخدمة السابقة، ولهذا فهو يختلف عن أسلوب محاسبة منافع المستخدمين لما بعد

انتهاء الخدمة في عنصرين:

* الاعتراف بالمكاسب والخسائر التنبؤية فورا.

* الاعتراف بتكلفة الخدمة السابقة بكاملها فورا.

ثالثا: منافع نهاية الخدمة¹

1. التعريف: هي منافع المستخدمين المستحقة نتيجة لقرار المؤسسة بإنهاء خدمة المستخدم قبل تاريخ التقاعد أو قرار

المستخدم بقبول ترك العمل الاختياري مقابل هذه المنافع.

2. شروط الاعتراف: يجب على المؤسسة أن تعترف بمنافع نهاية الخدمة فقط عندما تكون المؤسسة ملتزمة بـ:

* إنهاء خدمة المستخدم أو مجموعة من المستخدمين قبل تاريخ التقاعد.

* العادي تقديم منافع نهاية الخدمة نتيجة لعرض يقدم لتشجيع ترك العمل الاختياري.

3. المعالجة المحاسبية: إن المعالجة المحاسبية لمنافع نهاية الخدمة تكون بشكل منفصل عن منافع الموظفين الأخرى

لأن الحدث المتسبب في الالتزام هو انتهاء خدمة المستخدمين وليس خدمتهم نفسها.

يجب على المؤسسة الاعتراف بمنافع نهاية الخدمة على أنها التزام و تكاليف (أي لا توفر للمؤسسة منافع

مستقبلية)، بحيث عندما تكون المؤسسة خطة رسمية مفصلة لإنهاء الخدمة ولا يوجد احتمال فعلي بالانسحاب، يجب

أن تشتمل الخطة المفصلة كحد أدنى على:

* موقع عمل المستخدمين الذين يتم إنهاء خدمتهم وعددهم التقريبي.

1. بن ربيع حنيقة، المرجع السابق، ص 175.

الفصل الثاني: تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الاقتصادية الجزئية - دراسة ميدانية -

* منافع نهاية الخدمة لكل فئة أو عمل وظيفي.

* الوقت الذي سيتم فيه تنفيذ الخطة، ويجب أن يبدأ التنفيذ في أسرع وقت ممكن كما يجب أن لا تكون الفترة الزمنية لإكمال الإنجاز طويلة بالقدر الذي يحتمل خلالها إجراء تغييرات مادية في الخطة.

رابعاً: منافع بعد انتهاء الخدمة (التقاعد)

1. التعريف:

التعريف الأول: تعهدات التقاعد تحدد المنافع اللاحقة على التشغيل، غير التعويضات ابطال عقد العمل والمنافع على الأموال الخاصة، والتي ستدفع بعد التوقف عن العمل. كمنح التقاعد ومنافع أخرى للتقاعد، التأمين عن الحياة اللاحقة عن التشغيل، التغطية الطبية فيما بعد التشغيل¹.

التعريف الثاني: هي ترتيبات توفر المنشأة بموجبها منافع عند انتهاء خدمتهم أو بعد ذلك (على شكل دخل سنوي أو ك مبلغ إجمالي مقطوع) يمكن تحديدها أو تحديد مساهمة رب العمل فيها، أو تقديرها مسبقاً قبل التقاعد بناء على شروط وثيقة أو من ممارسات المنشأة.

2. المخططات: يجب أن نميز بين نوعين من مخططات التقاعد:

1.2. مخطط المساهمات (الاشتراكات) المحددة: تحدد فيها المبالغ التي سيتم دفعها كمنافع تقاعد بناء على مساهمات المنشأة في صندوق التقاعد مع الأخذ بالاعتبار عائد استثمار الصندوق.

2.2. مخطط المنافع المحددة: فهو يحدد مخطط المنافع اللاحقة على التشغيل غير مخطط المساهمات المحددة. هذا النوع من المخطط، تضمن فيه المؤسسة الدفع للخدمة. مثلاً: تعويض نهاية الخدمة أو الذهاب إلى القاعد، المنح المدفوعة من قبل المؤسسة كمكمل لصندوق التقاعد².

3. المعالجة المحاسبية³:

1.3. حالة خطط الاشتراكات المحددة: إن محاسبة خطط المساهمة المحددة سهلة وواضحة لأن التزام المنشأة المقدمة للتقارير لكل فترة يتم تحديده حسب المبالغ التي ستتم المساهمة بها لتلك الفترة، وتبعاً لذلك لا تطلب افتراضات إكتوارية لقياس الالتزام أو المصروف ولا يوجد احتمال لأي مكسب أو خسارة إكتوارية، علاوة على ذلك يتم قياس الالتزامات على أساس غير مخصص فيما عدا عندما لا تستحق بكاملها خلال 12 شهراً بعد نهاية الفترة

1. هوام جمعة، المرجع السابق، ص 124.

2. المعايير المحاسبية، معيار المحاسبة الدولي السادس والعشرون (المعاد صياغته عام 1994)، المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد، ص 4.

3. المعايير المحاسبية، المعيار المحاسبي الدولي التاسع عشر، المرجع السابق، ص 22.

الفصل الثاني: تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الاقتصادية الجزئية - دراسة ميدانية -

التي يقوم خلالها الموظفون بتقديم خدماتهم، ولذلك فإن المعالجة المحاسبية تتم بنفس الطريقة التي يتم فيها معالجة المنافع قصيرة الأجل.

2.3. حالة خطط الاشتراكات المحددة: إن محاسبة خطط المنافع المحددة معقدة لأنه يطلب افتراضات اكتوارية لقياس الالتزام والمصروف، وهناك احتمال بمكاسب وخسائر اكتوارية، علاوة على ذلك يتم قياس الالتزامات على أساس مخصص لأنه يمكن تسويتها بعد عدة سنوات بعد قيام الموظفين بتقديم خدماتهم.

المطلب الثاني: صعوبات تطبيق محاسبة الموارد البشرية

من أجل تحديد أهمية تطبيق محاسبة الموارد البشرية فلا بد من معرفة الصعوبات التي سيتم مواجهتها عند تطبيقها، ويمكن تحديد أهم هذه الصعوبات بمايلي:

1. إن تطبيق نظام محاسبي جديد يتضمن الإفصاح عن الموارد البشرية سيصطدم بالنظام المحاسبي التقليدي المعتمد والذي لديه قبول عام، حيث من الصعب القبول بمعالجة الأصول البشرية كما تعالج الأصول في النظام التقليدي.
2. إن تطبيق محاسبة الموارد البشرية يتطلب تطوير نسب لاستنفاد الأصول البشرية، حيث تنخفض قيمة الاستنفاد السنوي للأصول البشرية من قيمة الأرباح كما هو الحال في اندثار الأصول المادية، لكن استنفاد قيمة الموارد البشرية يواجه صعوبة باختلاف نسبة استنفاد الأفراد، حيث أن بعضهم تقل قدرته مع مرور الزمن في حين أن البعض الآخر تزداد قدراتهم وبالتالي قيمتهم من خلال زيادة الخبرة المتراكمة لديهم، كما أنه من الصعب تقدير فترة استنفاد الموارد البشرية وأيضا الصعوبة في معالجة شطب الأصول البشرية لدى انتهاء السنوات التقديرية للاستفادة منها.
3. إن العديد من إجراءات محاسبة الموارد البشرية لا تلاقي قبولا تاما فمثلا أن لكل من منهج القيمة ومنهج الكلفة في تقييم الموارد البشرية لهما انتقادات بعدم الموضوعية، ورغم أن منهج القيمة لاقى قبولا واسعا خلال الفترة الماضية، إلا أن هذا المنهج يعتمد على قياس قيمة الأفراد بمقدار مساهماتهم في تحقيق الأرباح، ولذلك سينتج عن تطبيق هذا المنهج صعوبة في تقييم الأفراد وخاصة الأفراد العاملين في المجال الإداري، والأعمال المتداخلة التي يصعب التمييز في مستوى مساهمة كل منها في تحقيق الأرباح.
4. إن عملية قياس قيمة الأفراد وفقا لمحاسبة الموارد البشرية يفترض بقاء الأفراد في المؤسسة ووضع مسار محدد للتطور الوظيفي للأفراد مع مراعاة سياسات التقاعد واحتمالية مغادرة العمل في أي وقت، وأن تطبيق ذلك في الواقع العملي يكون صعب¹.

1 . ثامر عادل الصقر، المرجع السابق، ص 172.

الفصل الثاني: تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الاقتصادية الجزئية - دراسة ميدانية -

5. إن الأصول المادية يمكن أن تمتلك وتستخدم من قبل الشركة بالطريقة التي ترغب بها، ولكن الأفراد لا يمكن امتلاكهم بل فقط استخدامهم والاستفادة منهم، كما أن الأصول المادية يمكن أن تقدر لها قيمة بيعية في نهاية العمر الإنتاجي، في حين لا يمكن تحديد ذلك للموارد البشرية، وقد يتطلب الأمر أن تصرف للأفراد تعويضات أو مكافأة نهاية خدمة، كم أن الأصول المادية تقل قيمتها الدفترية بمرور الزمن بفعل الاندثار، في حين أن الأفراد قد تزداد قيمتهم بمرور الوقت بتطور خبرتهم ومعرفتهم.

6. قبل تطبيق محاسبة الموارد البشرية لابد من دراسة الجدوى الاقتصادية من ذلك، حيث يجب مقابلة المنافع المتوقع الحصول عليها من التطبيق وتكاليف جمع البيانات ومعالجتها وإعداد القوائم والكشوفات الخاصة بذلك، إذ أن تحقيق الفاعلية من تطبيق محاسبة الموارد البشرية يتطلب تطبيق نظام دقيق لقياس وتقييم أداء الأفراد يعتمد الموضوعية والشمول والعدالة، وذلك يصعب تحقيقه إضافة إلى تعرضه لعوامل التحيز والخطأ والنسيان.

7. إن تطبيق محاسبة الموارد البشرية قد يدفع الإدارة إلى المزيد من استغلال جهود الأفراد نحو الأهداف الاقتصادية، حيث أن النظرة الاقتصادية للأصل هو السعي لاستغلاله بكفاءة طريقة ممكنة¹.

8. إن تطبيق محاسبة الموارد البشرية يتطلب تسجيل قيمة مالية عن الأفراد باعتبارهم أصول، وذلك يواجه جوانب أخلاقية قد تتسبب بردود فعل سلبية من قبل الأفراد لرفضهم أن يعتبروا كسعة لها قيمة مالية، رغم أن الاستجابة قد تكون إيجابية في بعض الحالات، لذلك يجب أن تكون الشركة حذرة في تطبيقها لمحاسبة الموارد البشرية ومراعات الجوانب الأخلاقية وتوضيح الأهداف والأغراض الأساسية وإبراز الإيجابيات المتوقعة لكل من الشركة والأفراد².

المطلب الثالث: المعالجة المحاسبية للموارد البشرية

إن وسائل المعالجة التي تتعلق بالموارد البشري، تتم بعد رسملة المصاريف اللازمة للحصول على المورد البشري.

على ضوء ذلك فإن المصاريف التي تعتبر جزء من تكلفة المورد البشري هي³:

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

1. بن عمارة نوال وصديقي مسعود، المرجع السابق، ص 134.

2. Johanson et al, Human Resources Costing and Accounting Versus the Balance Scorecard: survey of experience with the concepts, 2005, P 14.

3. وليد ناجي الحياي، المرجع السابق، ص 306.

الفصل الثاني: تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الاقتصادية الجزئية - دراسة ميدانية -

لذلك فان قيمة المورد البشري تمثل كافة المصاريف سالفة الذكر المرتبطة بالمدة الانتاجية للعنصر البشري والتي يمثلها العقد المبرم للعنصر البشري مع المنشأة، وبالتالي فإن:

$$\text{قسط إطفاء المورد البشري} = \frac{\text{تكلفة الأصل البشري}}{\text{العمر الانتاجي للأصل البشري}}$$

على ضوء ذلك فإن المعالجة المحاسبية المتعلقة بالمورد البشري يمكن تناولها في الآتي:

1. تكلفة الحصول على المورد البشري:

القيود:

****	من > الموارد البشرية	***
****	إلى > النقديات	***
	الحصول على مورد بشري	

2. إطفاء المورد البشري:

القيود :

****	من > قسط إطفاء المورد البشري	***
****	إلى > المورد البشري	***
	إطفاء المورد البشري	

نجد هنا أنه لم يتم عمل مخصص للعنصر البشري، وذلك لأن قدرته الانتاجية محددة بموجب عقد العمل.

3. الاستغناء عن المورد البشري: قد يتم الاستغناء عن المورد البشري لقاء مقابل مالي، فتكون المعالجة المحاسبية على النحو التالي¹:

مكاسب الاستغناء = مبلغ الانتقال (البيع) - القيمة الدفترية للأصل البشري	
القيمة الدفترية للأصل البشري = تكلفة الحصول على العنصر البشري - مجموع الاطفاء السنوي	

القيود:

****	من > النقديات	***
****	إلى مذكورين:	***
****	> الموارد البشرية	***
****	> مكاسب الاستغناء عن الموارد البشرية	***
	الاستغناء عن المورد البشري	

1 . وليد ناجي الحياي، المرجع السابق، ص 307.

الفصل الثاني: تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الاقتصادية الجزئية - دراسة ميدانية -

أو:

من مذكورين:	****
ح/ النقديات	****
ح/ خسائر الاستغناء عن الموارد البشرية	****
إلى ح/ الموارد البشرية	****
الاستغناء عن المورد البشري	

4. وفاة المورد البشري: حيث يتم تحديد قيمة خسارة الوفاة، والمتمثلة بالقيمة الدفترية للأصل البشري على النحو

التالي:

الخسائر = تكلفة الحصول على العنصر البشري - مجموع الاطفاء السنوي

القيّد:

من ح/ خسائر الموارد البشرية	****
إلى ح/ الموارد البشرية	****
وفاة المورد البشري	

مما سبق نرى أن المعالجة المحاسبية للمورد البشري تتم بعد رسمة كافة المصاريف اللازمة للحصول على المورد البشري كما يرى بأن المشكلة الأساسية التي يمكن أن تواجه المحاسب هي كيفية تحديد قسط الاطفاء السنوي لأن ذلك يكون مربوط بعمر المورد البشري حيث لا يستطيع أي فرد أن يحدد عمر إنسان فالأعمار بيد الله وحده، لذلك يمكن فقط للمحاسب أن يحدد قسط الاطفاء بنهاية العقد إذا ظل المورد البشري على قيد الحياة بالمنشأة وفي حالة الوفاة قبل نهاية العقد يتم تحديد الخسائر، أما في حالة إكمال العقد فيقوم المحاسب بتحديد ما إذا كان هذا المورد البشري قد حقق أرباح للمنشأة الأم¹.

1. وليد ناجي الحياي، المرجع السابق، ص308.

الفصل الثاني: تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية - دراسة ميدانية -

المبحث الثالث: دراسة ميدانية

المطلب الأول: منهجية ومجتمع الدراسة

الفرع الأول: المنهجية الدراسة

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 كيفياً وكمياً، 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 الاستمارة (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 تفرغ 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 الثاني: مجتمع 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.

الجدول رقم (03): الإحصائية الخاصة بتوزيع استمارات الاستبيان

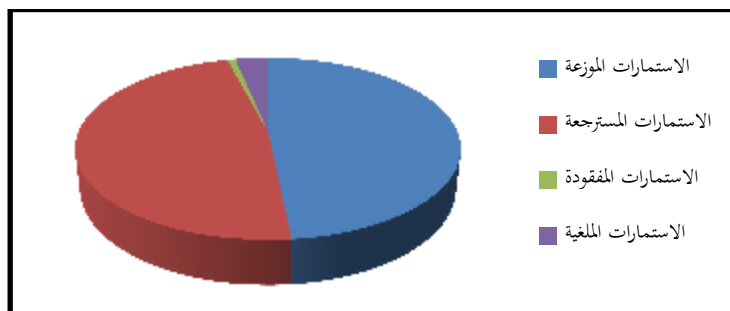
البيان	عدد الاستمارات	النسبة المئوية
الاستمارات الموزعة	60	100%
الاستمارات المسترجعة	59	98.33%
الاستمارات المفقودة	01	1.67%
الاستمارات الملغية	04	6.78%
الاستمارات القابلة للدراسة	55	93.22%

المصدر: من إعداد الباحث وبناء على ما ورد في استمارات الاستبيان

الفصل الثاني: تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية - دراسة ميدانية -

يلاحظ من خلال جدول رقم (03) وبعد عملية الفرز والتبويب والتنظيم، تم اعتماد 55 استمارة للدراسة من مجموع الاستثمارات الموزعة والبالغة 60 استمارة، وذلك بعد فقدان 03 استمارات وإلغاء استمارة واحدة لعدم كفاية الإجابة الواردة فيها.

الشكل رقم (09): يوضح الإحصائية الخاصة بتوزيع الاستثمارات الاستبيان



المصدر: من إعداد الباحث بناء على ما ورد في استمارات الاستبيان

ثانيا: خصائص وسمات مجتمع الدراسة

1. الجنس:

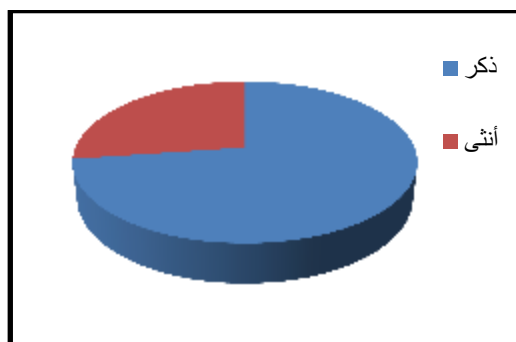
الجدول رقم (04): توزيع مجتمع الدراسة حسب الجنس

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

المصدر: من إعداد الباحث 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 (10): يوضح توزيع مجتمع الدراسة حسب الجنس



المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على نتائج الاستبيان

الفصل الثاني: تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية - دراسة ميدانية -

2. المؤهل العلمي:

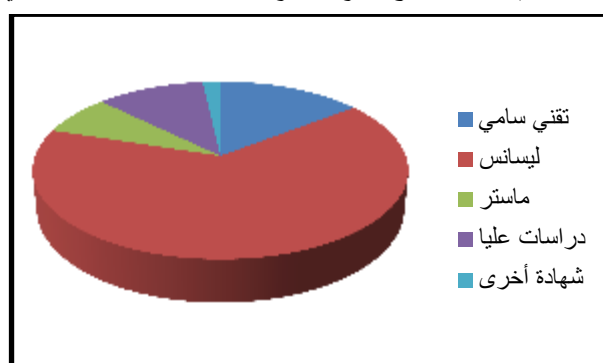
الجدول رقم (05): توزيع مجتمع الدراسة حسب المؤهل العلمي

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 الباحث 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 (11): يوضح توزيع مجتمع الدراسة حسب المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على نتائج الاستبيان

3. الخبرة المهنية:

الجدول رقم (06): توزيع مجتمع الدراسة حسب الخبرة المهنية

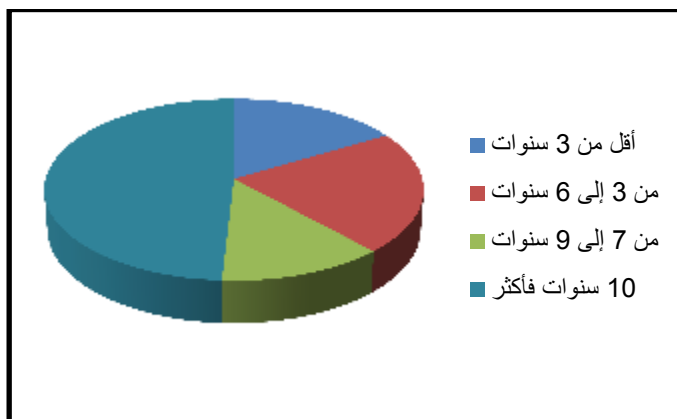
الخبرة المهنية	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 3 سنوات	09	16.4%
من 3 إلى 6 سنوات	12	21.8%
من 7 إلى 9 سنوات	07	12.7%
10 سنوات فأكثر	27	49.1%
المجموع	55	100%

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على نتائج الاستبيان

الفصل الثاني: تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية - دراسة ميدانية -

يلاحظ من خلال الجدول رقم (06) بأن ما نسبته (49.1%) من مجتمع الدراسة يتمتع بخبرة 10 سنوات فأكثر، في حين تبين نسبة (21.7%) من 3 إلى 6 سنوات، كما تبين أقل من 3 سنوات و 7 إلى 9 سنوات بنسبة (16.4%) و (12.7%) على التوالي، ويدل ذلك على أن غالبية المؤسسات تعتمد على الأكثر خبرة في الميدان.

الشكل رقم (12): يوضح توزيع مجتمع الدراسة حسب الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الباحث اعتماداً على نتائج الاستبيان

4. الوظيفة:

جدول رقم (07): توزيع مجتمع الدراسة حسب الوظيفة

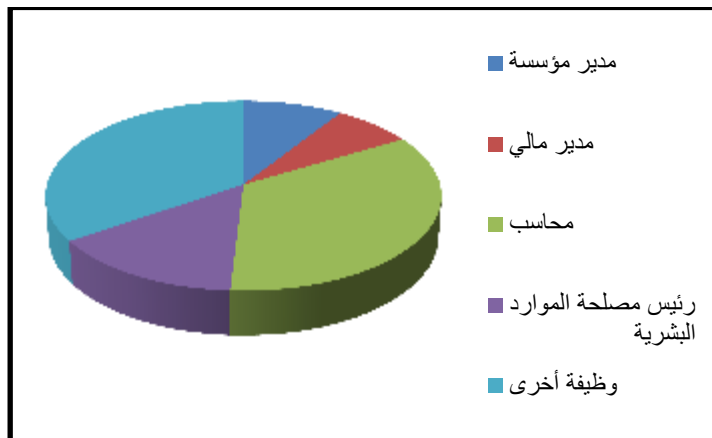
الوظيفة	التكرار	النسبة المئوية
مدير مؤسسة	05	9.1%
مدير مالي	04	7.3%
محاسب	19	34.5%
رئيس مصلحة الموارد البشرية	08	14.5%
وظيفة أخرى	19	34.5%
المجموع	55	100%

المصدر: من إعداد الباحث اعتماداً على نتائج الاستبيان

يلاحظ من خلال الجدول رقم (07) يتضح أن مجتمع الدراسة يغلب عليه ما نسبته (34.5%) والمتمثلة 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.

الفصل الثاني: تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية - دراسة ميدانية -

الشكل رقم (13): يوضح توزيع مجتمع الدراسة حسب الوظيفة



المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على نتائج الاستبيان

5. طبيعة العمل

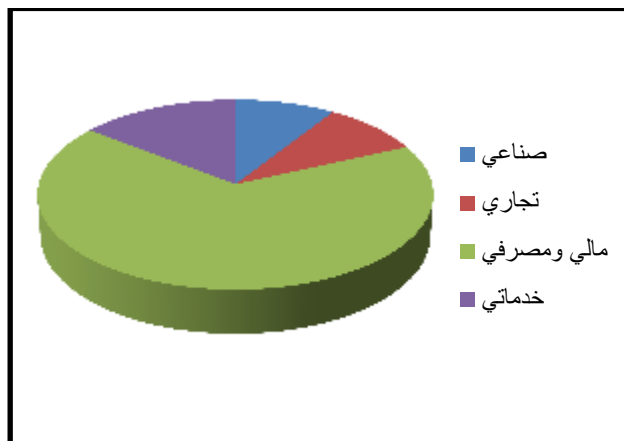
جدول رقم (08): توزيع مجتمع الدراسة حسب طبيعة العمل

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

المصدر: من إعداد الباحث 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 الخدمي، 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 (14): يوضح توزيع مجتمع الدراسة حسب طبيعة عمل المؤسسة



المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على نتائج الاستبيان

الفصل الثاني: تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الاقتصادية الجزئية - دراسة ميدانية -

المطلب الثاني: أداة الدراسة

الفرع الأول: 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 النصائح والإرشاد وتعديل وحذف ما يلزم.
- ✓ توزيع الاستبانة على جميع أفراد العينة لجميع البيانات اللازمة للدراسة.

ثانياً: 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، يتكون من (09) فقرات.

قد تم استخدام مقياس ليكرت لقياس الاستبيان وذلك حسب جدول رقم (09):

جدول رقم (09): مقياس الإجابة على الفقرات

التصنيف	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة	5	4	3	2	1

المصدر: من إعداد الباحث اعتماداً على مقياس ليكرت الخماسي

الفصل الثاني: تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الاقتصادية الجزئية - دراسة ميدانية -

الفرع الثاني: صدق الاستمارة

أولاً: صدق تحكيم الاستمارة

قام الباحث بعرض الاستمارة على مجموعة من المحكمين تألفت من (7) 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).

ثانياً: صدق المقياس

1. صدق الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان

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

2. النتائج الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان

جدول رقم (10): يوضح الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول (المعرفة بمحاسبة الموارد البشرية)

الرقم	العبارة	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 الباحث اعتماداً على نتائج الاستبيان

يلاحظ من خلال الجدول رقم (10) أن نسبة (0.17) هي أعلى نسبة لمعامل ارتباط لكل من الفقرتين الثانية والسابعة، وفي مستوى الدلالة أعلى نسبة ب (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.

الفصل الثاني: تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الاقتصادية (الجزئية - دراسة ميدانية -

جدول رقم (11): 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	الحاسب في ظل النظام المحاسبي المالي (scf) له أهمية كبيرة من حيث المساعدة في اتخاذ القرار.	0.34	0.01

المصدر: من إعداد الباحث 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 (12): يوضح الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث (تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسة الاقتصادية)

الرقم	العبارة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
01	عوامل اجتماعية وثقافية تتركز 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 تفقد 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	0.11
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 الباحث اعتمادا على نتائج الاستبيان

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

الفصل الثاني: تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الاقتصادية (الجزئية - دراسة ميدانية -

ثالثا: صدق الاتساق البنائي

جدول رقم (13): 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 الباحث 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.

رابعا: ثبات الاستبيان

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 (14): يوضح ألفا كرونباخ لجميع المحاور

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
0,821	27

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على معامل ألفا كرونباخ

يلاحظ من خلا الجدول رقم (14) أن معامل ألفا كرونباخ حيث بلغت نسبة 82.1% وهي نسبة جد مقبولة إحصائيا، وهذا يعني أن معامل الثبات مرتفع ويكون الاستبيان في صورته النهائية كما هو في الملحق رقم (01)، وذلك يكون الباحث قد تأكد من صدق وثبات استبيان الدراسة مما يجعله على ثقة تامة بصحة الاستبيان وصلاحيته لتحليل النتائج والاجابة على أسئلة الدراسة واختبار فرضياتها.

الفرع الثالث: المعالجة الإحصائية

قام الباحث بتفريغ وتحليل الاستبانة من خلال برنامج spss الإحصائي وتم استخدام الاختبارات الإحصائية التالية:

✓ النسب المئوية والتكرارات.

✓ اختبار ألفا كرونباخ (Crombach's Alpha) لمعرفة ثبات فقرات الاستبيان.

الفصل الثاني: تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية - دراسة ميدانية -

✓ معامل ارتباط سبيرمان (Spearman Correlation Coefficient) لقياس درجة الارتباط.

✓ الإحصاء الوصفي (المتوسطات - الانحراف المعياري).

المطلب الثالث: تحليل النتائج واختبار الفرضيات

الفرع الأول: تحليل نتائج المحور الأول من الاستبيان واختبار الفرضية الأولى

جدول رقم (15): يوضح نتيجة التحليل الإحصائي 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			
4. تحقق المؤسسة بعض من المنافع نتيجة الإفصاح عن تكاليف الموارد البشرية في القوائم المالية.	التكرار	0	06	07	36	06	0.79	3.76	موافق
	النسبة المئوية	%0	%10.9	%12.7	%65.5	%10.9			
5. تعتقد أن قياس قيمة الموظفين بصيغة مالية يساعد الإدارة في تحسين قرارات التوظيف وتحقيق الكفاءة للتوظيف.	التكرار	0	04	06	29	16	0.83	4.04	موافق
	النسبة المئوية	%0	%7.3	%10.9	%52.7	%29.1			
6. تساهم محاسبة الموارد البشرية في تقدير التكاليف الحقيقية للأعمال مما يساعد على اتخاذ القرارات المالية الملائمة.	التكرار	02	03	02	38	10	0.87	3.93	موافق
	النسبة المئوية	%3.6	%5.5	%3.6	%69.1	%18.2			

الفصل الثاني: تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية - دراسة ميدانية -

7. تظهر المؤسسة اهتماما بمعالجة بيانات العاملين لديها باعتبارهم موارد بشرية قيمة.	التكرار	00	03	07	38	07	0.68	3.89	موافق
	النسبة المئوية	%0	%5.5	%12.7	%69.1	%12.7			
8. تتبع المؤسسة طرق وإجراءات محددة لمعالجة بيانات الموارد البشرية.	التكرار	00	01	10	32	12	0.69	4.00	موافق
	النسبة المئوية	%0	%1.8	%18.2	%58.2	%21.8			
9. تواجه المؤسسة صعوبات في عملية قياس بيانات الموارد البشرية.	التكرار	02	06	12	31	04	0.92	3.53	موافق
	النسبة المئوية	%3.6	%10.9	%21.8	%56.4	%7.3			

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على نتائج الاستبيان

يلاحظ من خلال الجدول رقم (15) وجود موافق في جميع فقرات محور 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 (03)، وكانت أعلى نسبة للمتوسط الحسابي (4.04%) في الفقرة (05)، وما نسبته (0.92%) للانحراف المعياري في الفقرة (09).

الفرع الثاني: تحليل نتائج المحور الثاني من الاستبيان واختبار الفرضية الثانية

جدول رقم (16): يوضح نتيجة التحليل الإحصائي 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 مؤسساتكم.	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			
5. يستجيب النظام المحاسبي المالي (scf) بشكل كبير لاحتياجات المستعملين.	التكرار	01	03	12	36	03	0.74	3.67	موافق
	النسبة المئوية	%1.8	%5.5	%21.8	%65.5	%5.5			

الفصل الثاني: تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية - دراسة ميدانية -

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

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على نتائج الاستبيان

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 (03)، وكانت أعلى نسبة للمتوسط الحسابي (3.96%) في الفقرة (07)، وما نسبته (0.93%) للانحراف المعياري في الفقرة (03).

الفصل الثاني: تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية - دراسة ميدانية -

الفرع الثالث: تحليل نتائج المحور الثالث من الاستبيان واختبار الفرضية الثالثة

جدول رقم (17): يوضح نتيجة التحليل الاحصائي لمحور تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسة الاقتصادية

العبارة	الفقرة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الدرجة
1. عوامل اجتماعية وثقافية ترتكز على رفض القبول بفكرة قياس العنصر البشري.	التكرار	03	05	11	36	00	0.87	3.45	موافق
	النسبة المئوية	5.5%	9.1%	20%	65.5%	00			
2. 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%			
3. 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%			
4. 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%			
5. 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%			
6. صعوبة توفير معلومات عن محاسبة الموارد البشرية، وعدم الوضوح في النظام المحاسبي المالي (scf) في المؤسسة.	التكرار	02	07	12	25	09	1.03	3.58	موافق
	النسبة المئوية	3.6%	12.7%	21.8%	45.5%	16.4%			
7. هناك صعوبات تواجه المؤسسة في اعتبار تقييم الموارد البشرية أصل من الأصول.	التكرار	00	08	06	26	15	0.98	3.87	موافق
	النسبة المئوية	00	14.5%	10.9%	47.3%	27.3%			
8. تطبيق محاسبة الموارد البشرية يتطلب تطوير نسب لاستنفاد الأصول البشرية.	التكرار	01	06	08	33	07	0.89	3.71	موافق
	النسبة المئوية	1.8%	10.9%	14.5%	60%	12.7%			
9. تطبيق محاسبة الموارد البشرية قد يدفع الإدارة إلى المزيد من استغلال جهود الأفراد نحو الأهداف الاقتصادية.	التكرار	02	04	06	39	04	0.85	3.71	موافق
	النسبة المئوية	3.6%	7.3%	10.9%	70.9%	7.3%			

المصدر: من إعداد الباحث اعتماداً على نتائج الاستبيان

الفصل الثاني: تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية - دراسة ميدانية -

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 طريقة ممكنة"، فكانت أعلى نسبة لموافق ب (70.9%) في الفقرة (09)، وكانت أعلى نسبة للمتوسط الحسابي (3.87%) في الفقرة (07)، وما نسبته (1.03%) للانحراف المعياري في الفقرة (06).

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 بكفاءة طريقة ممكنة.

الفصل الثاني: تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية - دراسة ميدانية -

خلاصة الفصل:

من خلال ما تطرقنا إليه في هذا الفصل لاحظنا 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، ومعايير محاسبية ومدونة حسابات تسمح بإعداد كشوف مالية على أساس المبادئ المحاسبية المتعارف بها عامة.

أما فيما يتعلق بمزايا المستخدمين وفق النظام المحاسبي المالي في الجزائر فإن مؤسسات الجزائرية من الملاحظ عليها أنها قامت فقط بتغيير أرقام الحسابات، أما طريقة التقييم فلم تتغير وهذا راجع لعدم التحضير الجيد لهذا النظام من جهة وغياب المؤشرات اللازمة لتطبيق هذا المفهوم، وبالتالي لم تصل المؤسسات الجزائرية بعد إلى الغاية من تطبيق هذا النظام.

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.

الخاتمة

نستنتج من خلال هذه الدراسة أن محاسبة الموارد البشرية فكرة لازلت تعترضها الكثير من المشاكل والشكوك، رغم أنه بدا واضحاً 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 إطاراً تصورياً 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.

اختيار 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 بأكفاً 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، هذا بإضافة يوفر لها مؤشرات إضافية تحسن من عملية تقييم الأداء في مراكز وأقسام الاستثمار المختلفة.

التوصيات:

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 بفضّل تحديد قيمة وتكلفة الموارد البشرية بناء 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.
- ✓ اشكالية قياس الموارد البشرية في المحاسبة المالية .

قائمة 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. بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق scf والمعايير الدولية IAS/IFRS، ج2، ط1، منشورات كليك، الجزائر، 2013.
4. رضوان حلوة حنان، تطور الفكر المحاسبي (مدخل نظرية المحاسبة)، دار الثقافة للنشر، عمان، 2001.
5. عادل محمد محمد حسن، القياس والافصاح ودورها في محاسبة تكاليف الموارد البشرية في القطاع المصرفي، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مصر، 2015.
6. عبد الوهاب علي محمد و سعيد ياسين عامر، محاسبة الموارد البشرية، دار المريخ، الرياض - السعودية، 1403هـ.
7. قاسم محمد ابراهيم الهبيتي وزايد يحيى الصقبي، نظم المعلومات ، وحدة الحداثة للطباعة والنشر، الموصل - العراق، 2003.
8. لعبي البوعلي و وليد ناجي الحياي، محاسبة الموارد البشرية، ط1، مركز الكتاب الأكاديمي، عمان، 2015.
9. محمود علي الجبالي وقصي، محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2000.
10. نبيل فهمي سلامة، بحوث في المحاسبة والمراجعة الاجتماعية، ط2، مكتبة الجلاء الحديثة، بورسعيد - مصر، 1999.
11. هشام حسبو، الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي، دار الجامعة عين شمس للنشر، القاهرة، 1980.
12. هوام جمعة، المحاسبة المعمقة وفقاً للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2009-2010.
13. وليد ناجي الحياي، دراسات في المشاكل المحاسبية المعاصرة، ط1، دار الحماد للنشر والتوزيع، عمان - الأردن، 2004.
14. وليد ناجي الحياي، مشاكل محاسبية ونماذج مقترحة، الأكاديمية العربية المفتوحة، الدغارك، 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. حواس صالح، التوجيه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي وأثره على مهنة المدقق، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2007-2008.
3. طباية سليمة، دور محاسبة شركات التأمين في اتخاذ القرارات وفق معايير الإبلاغ المالي الدولية، رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، جامعة سطيف-1، 2013-2014.
4. عبد الهادي عبد الرسول، المحاسبة عن الموارد البشرية وأثرها على اتخاذ وترشيد القرارات، رسالة ماجستير (غير منشورة)، جامعة طنطا-كلية التجارة، مصر، 1981.
5. عون وردية، دور النظام المحاسبي المالي (scf) في الإفصاح عن المعلومات المالية، مذكرة ماستر، جامعة أكلي محند ولحاج، 2014/2015.
6. فضل كمال سالم، مدى أهمية القياس والإفصاح 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.
7. لعبي هاتو خلف البوعلي، إمكانية 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.
8. مخلوفي محمد عادل، انعكاسات النظام المحاسبي المالي على جودة نظم المعلومات المحاسبية للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير، جامعة أحمد بوقرة بومرداس، 2014/2015.

3. الدوريات والمجلات:

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. إبراهيم، تحليل أثر التدريب والتحفيز على تنمية الموارد البشرية في البلدان الإسلامية، مجلة الباحث، العدد 6، 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. 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.
7. فتوح ابراهيم، مشكلات الاعتراف والقياس في المحاسبة عن الموارد البشرية (اقتراح التطبيق في جامعة تشرين)، مجلة أريد للبحوث والدراسات، المجلد2، العدد2، جامعة أريد الأهلية-الأردن، 2000.
8. 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.
 2. المعايير المحاسبية، المعيار الدولي الثامن والثلاثون IAS38، الموجودات غير الملموسة.
 3. المعايير المحاسبية، معيار المحاسبة الدولي السادس والعشرون (المعاد صياغته عام 1994)، المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد.
 4. المعايير المحاسبية، معيار المحاسبة الدولي التاسع عشر (المعدل عام 1998)، تكلفة منافع الموظفين.
 5. القانون7-11 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي، المادة3.
5. المؤتمرات والملتقيات والندوات:
 1. سفيان نقماري ورحمة بالهادف، واقع تكيف المؤسسات الجزائرية مع النظام المحاسبي المالي، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الوطني حول: النظام المحاسبي المالي بالجزائر وعلاقته بالمعايير الدولية، جامعة عبد الحميد بن باديس بمستغانم، 2013.

2. 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.

3. مأمون حمدان، المعيار المحاسبي الدولي (19) منافع أو مزايا العاملين، جمعية المحاسبين القانونيين السورية.

4. 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.

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية

1. Johanson et al, Human Resources Costing and Accounting Versus the Balance Scorecard: survey of experience with the concepts, 2005.

الملاحق



جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي
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 محاسبة بعنوان "تصور تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الاقتصادية - دراسة عينة بالمؤسسات الاقتصادية بولاية الوادي"، ونهدف من خلال هذه الاستمارة إلى تحديد مدى تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الاقتصادية بولاية الوادي.

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، فمشاركتكم ورأيكم عامل أساسي لما له من أثر كبير في إنجاز هذه المذكرة. ونحيطكم علما أن المعلومات الواردة في هذه الاستمارة ستكون موضع العناية والاهتمام والسرية ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط.

إشراف الأستاذ:

د. زكريا دمدوم

إعداد الطالبات:

أسماء مسعودي

الزهرة ميه

مسعودة زرود

نشكر لكم حسن تعاونكم معنا

الجزء الأول: البيانات الشخصية

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 9 سنوات ☐
10 سنوات فأكثر ☐

4. الوظيفة:

مدير المؤسسة ☐ مدير مالي ☐ محاسب ☐ رئيس مصلحة الموارد البشرية ☐

أخرى.....

5. طبيعة عمل المؤسسة:

صناعي ☐ تجاري ☐ مالي ومصرفي ☐ خدمي ☐

الجزء الثاني: الاستبيان

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 بشدة
1	يعد مفهوم محاسبة الموارد البشرية من المفاهيم الحديثة وغير المعروفة 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 بالنسبة لخدمات الأفراد وبرامج التدريب المرتبطة بها.				
4	تحقق المؤسسة بعض من المنافع نتيجة الإفصاح عن تكاليف الموارد البشرية في القوائم المالية.				
5	تعتقد أن قياس قيمة 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 باعتبارهم موارد بشرية قيمة.				
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 وإلمام 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	المحاسب في ظل النظام المحاسبي المالي (scf) له أهمية كبيرة من حيث المساعدة في اتخاذ القرار.				

المحور الثالث: تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسة الاقتصادية

1	عوامل اجتماعية وثقافية تركز على رفض القبول بفكرة قياس العنصر البشري.				
2	عدم وجود معيار يحدد آلية القياس والعرض والإفصاح عن الموارد البشرية.				
3	صعوبة تقدير العوائد المستقبلية للموارد البشرية.				
4	عدم رغبة المؤسسات بالإفصاح عن بعض المعلومات المتعلقة بالموارد البشرية لسريتها.				
5	عدم قبول المراجعين اعتماد تقارير خارج النظام المحاسبي التقليدي، ومن ثم تفقد جانباً من مصداقيتها لدى الأفراد المستفيدة.				
6	صعوبة توفير معلومات عن محاسبة الموارد البشرية، وعدم الوضوح في النظام المحاسبي المالي (scf) في المؤسسة.				
7	هناك صعوبات تواجه المؤسسة في اعتبار تقييم الموارد البشرية أصل من الأصول.				
8	تطبيق محاسبة الموارد البشرية يتطلب تطوير نسب لاستنفاد الأصول البشرية.				
9	تطبيق محاسبة الموارد البشرية قد يدفع الإدارة إلى المزيد من استغلال جهود الأفراد نحو الأهداف الاقتصادية.				

نوع الجنس

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
ذكر	40	72,7	72,7	72,7
Valide 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
Valide ماستر	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
Valide 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
Valide أخرى وظيفة	19	34,5	34,5	100,0
Total	55	100,0	100,0	

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,821	27

قائمة المحكمين

الاسم واللقب	الدرجة العلمية	الجامعة
حميداتو صالح	مساعد.أ	جامعة الشهيد حمه لخضر
نعرورة بوبكر	محاضر.ب	جامعة الشهيد حمه لخضر
سالمي محمد الدينوري	محاضر.أ	جامعة الشهيد حمه لخضر
محمد الباي	محاضر.أ	جامعة الشهيد حمه لخضر
بكوش لطيفة	مساعد.أ	جامعة الشهيد حمه لخضر
هادفي خالد	أ.مؤقت	جامعة الشهيد حمه لخضر
كدودة عادل	مساعد.ب	جامعة الشهيد حمه لخضر

جَمْعُ