الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الشهيد حمه لخضر -الوادي-

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي

ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الشعبة: مالية ومحاسبة

التخصص: محاسبة وتدقيق

بعنوان:

التقييم المحاسبي لأصول الموارد البشرية دراسة استطلاعية – بولاية تقرت

من إعدادا الطلبة:

- بن الصديق محمد فاتح
- حمادي محمد صالح
- حمزاوي عصام

إشراف الاستاذ الدكتور:

- زكرياء دمدوم

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ:

أمام اللجنة المكونة من السادة:

أ.د:	**مرغني وليد**	**(رئيساً)**
أ.د:	**دمدوم زكرياء**	**(مشرفاً)**
أ.د:	**قديري سعد**	**(مناقشاً)**

الموسم الجامعي:2025/2024

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الشهيد حمه لخضر -الوادي-

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي

ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الشعبة: مالية ومحاسبة

التخصص: محاسبة وتدقيق

بعنوان:

التقييم المحاسبي لأصول الموارد البشرية دراسة استطلاعية – بولاية تقرت

من إعدادا الطلبة:

- بن الصديق محمد فاتح
- حمادي محمد صالح
- حمزاوي عصام

تحت إشراف الدكتور:

- زكرياء دمدوم

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ:

أمام اللجنة المكونة من السادة:

أ.د:	**مرغني وليد**	**(رئيساً)**
أ.د:	**دمدوم زكرياء**	**(مشرفاً)**
أ.د:	**قديري سعد**	**(مناقشاً)**

الموسم الجامعي:2025/2024

الإهداء

والختام البدء على وامتنانا وشكرا حبا الله الحمد

الْعَالَمِينَ رَبِّ لِلَّهِ الْحَمْدُ أَنِ دَعْوَاهُمْ وَآخِرُ

الغالي أبي (الأعلى ومثلي والتضحية العطاء رمز إلى)

بدعاء وتودعني بابتسامه تستقبلني من إلى(الغالية أمي)

والحب القوة من الكبير المستودع ذلك إلى(أخواتي و إخوتي وأصدقاؤنا)

والأمنيات والتعب السهر من كثيرة وليالي وجهدنا بحثنا اليكم نهدي .

شكر وتقدير

الحمد لله كما ينبغي لجلال وجهك وعظيم سلطانه، الحمد لله الذي تتم بنعمه الصالحات والصلاة والسلام على خير الأنام سيدنا محمد عليه أفضل الصلاة وأزكى السلام، نشكر الله بكل خضوع وعبودية على ما من علينا من خير وبفضل الله نتم هذا العمل ثمرة جهدنا.

بداية تتقدم بشكرنا إلى الله سبحانه وتعالى الذي منحنا القوة والصبر في إنجاز هذا العمل المتواضع كما نتقدم بالشكر الجزيل بكل صدق وإخلاص إلى الأستاذ المشرف " أ. دمدوم زكريا " على قبوله الإشراف على هذا العمل وعلى توجيهاته السديدة ومساعدته لنا والمجهودات التي قدمها لنا طيلة فترة إنجاز هذه المذكرة.

كما لا يفوتنا أن نشكر كل من ساعدنا من قريب أو بعيد.

الملخص

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة واقع تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية لولاية تقرت، وقد شملت عينة الدراسة 88 مهني (محافظ حسابات، محاسب معتمد، محاسب بمؤسسة اقتصادية).

اعتمدت هذه الدراسة على الإستبانة كأداة أساسية لجمع البيانات، وتم من خلالها الوقوف على واقع تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية لولاية تقرت، حيث تم الإعتماد في تحليل بيانات الدراسة على التحليل الإحصائي بإستخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية الإصدار (SPSS. V25) ، من خلال إستخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية.

توصلت الدراسة إلى:

- **وعي كافٍ بأهمية محاسبة الموارد البشرية:** أظهرت نتائج الدراسة أن هناك وعيًا كافيًا لدى عينة الدراسة بأهمية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة.
- **وجود معوقات لتطبيق المحاسبة:** بينت الدراسة وجود معوقات حقيقية تحول دون تطبيق محاسبة الموارد البشرية، تتعلق أساساً بالصعوبات المرتبطة بالقياس والإفصاح.
- **وجود متطلبات لتطبيقها:** أظهرت النتائج أيضاً أن هناك متطلبات أساسية ينبغي توفرها لتطبيق محاسبة الموارد البشرية بشكل فعال في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.
- **اتفاق واسع في آراء المستجوبين:** معظم أفراد العينة أبدوا اتفاقًا عالياً مع محاور وعبارات الدراسة، مما يعكس تأييدًا عامًا لفكرة المحاسبة على الموارد البشرية.

الكلمات المفتاحية: محاسبة، موارد بشرية، مؤسسات اقتصادية.

الملخص

Cette étude visait à connaître la réalité de l'application de la comptabilité des ressources humaines dans les institutions économiques algériennes dans l'état de Touggourt. L'échantillon de l'étude comprenait 88 professionnels (comptable, expert-comptable, comptable dans une institution économique).

Cette étude s'est appuyée sur le questionnaire comme outil de base pour la collecte de données, et à travers lui, la réalité de l'application de la comptabilité des ressources humaines dans les institutions économiques algériennes de l'État de Touggourt a été identifiée, car l'analyse des données de l'étude était basée sur l'analyse statistique en utilisant le programme Statistical Package for the Social Sciences (SPSS. V25), grâce à l'utilisation d'un groupe de méthodes statistiques, dont les plus importantes sont l'analyse de corrélation, l'analyse de régression simple et l'analyse de variance à un facteur.

L'étude a conclu que:

•Sensibilisation suffisante à l'importance de la comptabilité des ressources humaines: Les résultats de l'étude ont montré qu'il existe une sensibilisation suffisante parmi l'échantillon étudié à l'importance d'appliquer la comptabilité des ressources humaines dans les institutions économiques étudiées.

•L'existence d'obstacles à la mise en œuvre de la comptabilité: L'étude a révélé l'existence d'obstacles réels qui empêchent la mise en œuvre de la comptabilité des ressources humaines, principalement liés aux difficultés liées à la mesure et à la divulgation.

•L'existence d'exigences pour sa mise en œuvre: Les résultats ont également montré qu'il existe des exigences de base qui doivent être respectées pour mettre en œuvre efficacement la comptabilité des ressources humaines dans les institutions économiques algériennes.

•Large accord dans les opinions des répondants: la plupart des membres de l'échantillon ont exprimé un haut niveau d'accord avec les thèmes et les énoncés de l'étude, reflétant un soutien général à l'idée de responsabilité des ressources humaines.

Mots clés : Comptabilité, Ressources humaines, Institutions économiques.

قائمة المحتويات

العنوان	الصفحة
الإهداء	II
الشكر	III
ملخص	IV
قائمة المحتويات	V
قائمة الجداول	VI
قائمة الأشكال	VII
قائمة الملاحق	VIII
مقدمة	أ_د
الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية لمحاسبة الموارد البشرية	
تمهيد	02
المبحث الأول: الأدبيات النظرية حول محاسبة الموارد البشرية	03
المطلب الأول: الإطار المفاهيمي حول محاسبة الموارد البشرية	03
المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية للموارد البشرية وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري	22
المبحث الثاني: الأدبيات التطبيقية لموضوع الدراسة	40
المطلب الأول: عرض الدراسات السابقة	40
المطلب الثاني: مناقشة الدراسات السابقة ومقارنتها بالدراسة الحالية	46
خلاصة الفصل	47
الفصل الثاني: دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات الإقتصادية بولاية تقرت	
تمهيد	49
المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة الميدانية	50
المطلب الأول: الطريقة المعتمدة في الدراسة	50
المطلب الثاني: الأدوات المتعمدة في الدراسة	53
المبحث الثاني: نتائج الدراسة وإختبار الفرضيات	63
المطلب الأول: التحليل الوصفي لخصائص العينة وإتجاهات المستجوبين نحو عبارات ومحاور الدراسة	63
المطلب الثاني:إختبار الفرضيات	77
خلاصة الفصل	107
الخاتمة	109
المراجع	112

الملاحق	118

قائمة الجداول

عنوان الجدول	الصفحة
الجدول (2-1): نتائج توزيع إستمارة الإستبيان	33
الجدول (2-2): الأوزان المقترحة لخيارات الإجابة حسب مقياس ليكارت الثلاثي	33
الجدول (2-3): المتوسطات المرجحة والإتجاه الموافق لها	35
الجدول (2-4): الإتساق الداخلي لأبعاد الدراسة	36
الجدول (2-5): نتائج الثبات بطريقة التجزئة النصفية	38
الجدول (2-6): درجة ثبات عبارات محاور الإستبيان (N=88)	39
الجدول (2-7): الإحصاءات الوصفية لإجابات العينة على عبارات المحور الأول	43
الجدول (2-8): الإحصاءات الوصفية لإجابات العينة على عبارات المحور الثاني	44
الجدول (2-9): الإحصاءات الوصفية لإجابات العينة على عبارات المحور الثالث	45
الجدول (2-10): نتائج تحليل إختبار فرضية مدى الوعي بأهمية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة	47
الجدول (2-11): نتائج تحليل إختبار فرضية مدى وجود معوقات تحول دون تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة	50
الجدول (2-12): نتائج تحليل إختبار فرضية متطلبات تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة	53

قائمة الأشكال

عنوان الشكل	الصفحة
الشكل رقم (1–1): نموذج حساب المنافع المعادلة لظروف التأكد المحسومة	14
الشكل رقم (2–1): توزيع أفراد العينة حسب متغير المهنة	41
الشكل رقم (2–2): توزيع أفراد العينة حسب متغير المستوى التعليمي	41
الشكل رقم (2–3): توزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة المهنية	42

قائمة الملاحق

عنوان الملحق	الصفحة
الملحق رقم 01: أداة الدراسة الإستبيان	85
الملحق رقم 02: مخرجات البرنامج الإحصائي Spss.V25:	91

مقدمة

1. توطئة:

رأس المال الفكري بجميع مكوناته المختلفة وعلى التحديد البشري منها، يُعدُّ عاملاً مهماً بل أداةً أساسية يُحسب حسابها عند تحديد القيمة الاقتصادية لأي منظمة من منظمات الأعمال، وبالتحديد عند قياس قيمة أصولها غير الملموسة، للتمكن في الأخير من أدائها الاقتصادي ومعرفة قيمتها السوقية، أو إعطاء انطباع على مدى قدرتها وقوتها التنافسية.

كما لا يخف على أحد أن توفير معلومات في القوائم المالية تتصف بمعياري الملائمة والمصداقية عن هذا الجانب من الأصول – أي رأس المال الفكري – يمكن جميع المستخدمين لتلك المعلومات من التعرف أكثر على كفاءة المنظمة ومقدراتها التنافسية والتي تشكل معاً صورة لوضعها في سوق رؤوس الأموال وتنوع فرص الاستثمار فيها وكفاءتها بصورة عامة.

أما إهمال هذا الجانب المهم فقد يؤدي إلى خسائر محتملة، أو إلى تضييع فرص ممكنة ومتاحة للربح، لأن الإهمال يقود حتماً إلى تخصيص غير كفء للموارد من جهة وعدم استغلالها بصورة جيدة من أجل تعظيم العائد المتوقع منها إلى أكبر قدر والرفع من القدرة التنافسية للحصول على فرص استثمار أوسع وأضخم من جهة أخرى.

لكن العائق الذي يواجه رأس المال الفكري أو الأصول البشرية عموماً هو أنه رغم تحقيقها لشروط الاعتراف بالأصول المعتمدة من طرف المعايير الدولية للمحاسبة، إلا أنها لم تستفد حتى الآن بمعيار منفصل يبين المفاهيم الخاصة بها ويطرح المعالجات التقنية المحاسبية المتعلقة بها من جهة، ومن جهة أخرى يحدد أو يقترح طرق قياس قيمتها على مستوى المؤسسة، والتي تتلقى بعض الصعوبات تتعلق بالدقة والملاءمة كون هذا النوع من الموارد أو الأصول ليست ذات طبيعة مادية ثابتة فيسهل الحكم على قيمتها ومتابعة تغيرها، وتبدأ مشاكل التقييم معها من حين دخولها المنظمة فالبشر يختلفون في القدرات والمهارات وخصوصا المرونة والقابلية للتأقلم والتطور فتختلف مصاريف الانتقاء، الاختيار والتوظيف باختلافهم وتبعا لطبيعة أولئك الأفراد وقدراتهم، وتتباين بالتالي العائدات من الاستثمار المتوقع منهم والمصاريف التي ستتكبدها المؤسسة في تدريبهم من أجل الرفع من كفاءتهم .

أي أن العائق الأكبر لا يتلخص في المسألة الجدلية القائمة حول استيفاء هذا النوع من الموارد لشروط الاعتراف بها كأصول غير ملموسة، لأنها تبدو للوهلة الأولى ومع أول استعراض لتلك الشروط محسومة لصالح التيار الذي يرى أحقيتها واستيفاءها للشروط المعتمدة دولياً أو محلياً من خلال تلك التي حددها النظام المحاسبي المالي في الجزائر؛ إنما يتمثل العائق أساساً في قياس وتحديد قيمتها المحاسبية الحالية وكيفية تقدير العائد المتوقع منها مستقبلاً، فرغم تعدد الطرق التي اعتمدت والنماذج التي صممت، لم تستطع أي منها أن تحوز قصب السبق وتكون هي الأمثل، الأنجع والأكثر مناسبة للمؤسسات وهذا لتكافؤ مميزات كل منها مع نقائصها حيناً، وملاءمة البعض منها لنوع معين من المؤسسات دون غيره حيناً آخر.

2. طرح الإشكالية:

مما سبق ارتأينا طرح الإشكالية التالية:

"ما مدى السعي لتطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ؟

وتندرج تحت الإشكالية الرئيسية مجموعة أسئلة فرعية كالتالي:

- ما مدى توفر الوعي بأهمية تطبيق محاسبة الموارد البشرية على مستوى المؤسسات محل الدراسة؟
- ما مدى وجود معوقات تحول دون تطبيق محاسبة الموارد البشرية على مستوى المؤسسات محل الدراسة؟
- ما هي متطلبات تطبيق محاسبة الموارد البشرية على مستوى المؤسسات محل الدراسة؟

3. فرضيات الدراسة:

- يوجد وعي كافي بأهمية تطبيق محاسبة الموارد البشرية على مستوى المؤسسات محل الدراسة؛
- توجد معوقات تحول دون تطبيق محاسبة الموارد البشرية على مستوى المؤسسات محل الدراسة؛
- توجد متطلبات لتطبيق محاسبة الموارد البشرية على مستوى المؤسسات محل الدراسة.

4. مبررات إختيار الموضوع:

- الرغبة الشخصية في الإطلاع على الموضوع؛
- البحث في تطبيق محاسبة الموارد البشرية على مستوى المؤسسات الإقتصادية الجزائرية؛

5. أهمية الدراسة:

تبرز أهمية الدراسة من خلال الموارد البشرية التي تعتبر من أهم عناصر النظام الاقتصادي لاعتبارها من بين أنواع الأصول في أي منظمة وخاصة في المجتمعات المتقدمة، حيث أن المفكر والمنفذ في أي منظمة هم البشر الذين يتولون أعمال الإدارة والتنفيذ، كما أن المشاكل المحاسبية التي يتعرض لها الأكاديميون والمهنيون في تحديد قيمة للموارد البشرية في المنظمة، كفيل بأن يجعل الموضوع قابل للدراسة والبحث في محاولة لإيجاد النموذج الأقرب والأنسب لكل منظمة، كما أن البيئة الجزائرية لازالت حديثة البحث في موضوع المحاسبة عن الموارد البشرية وحبيسةً في مجال الإطار النظري لهذه المواضيع.

6. أهداف الدراسة:

- توضيح تطبيق هذا النوع من المحاسبة و إنعكاساته على سلوكيات وقرارات مختلف مستعملي المعلومات المالية؛
- التطرق إلى تحليل وجهات النظر والجدل القائم حول الإعتراف بالأصل البشري كعنصر من عناصر أصول المؤسسة.

7. منهجية الدراسة:

للإلمام بالموضوع من كل جوانبه والإجابة عن التساؤلات المطروحة ولتحقيق أهداف البحث وإختبار الفروض التي يتضمنها سنعتمد في هذه الدراسة على المنهجين الوصفي والتحليلي حيث:

- سنعتمد على المنهج الوصفي عند التطرق إلى إستعراض الإطار المفاهيمي لمحاسبة الموارد البشرية.
- وسنعتمد على المنهج التحليلي في الدراسة الميدانية، وذلك من خلال تحليل نتائج أداة الإستبيان لإختبار صحة الفرضيات.

8. أدوات الدراسة المستخدمة:

سعيًا منّا لإثراء هذه الدراسة إعتمدنا على البحث المكتبي، حيث إستخدمنا في الجانب النظري مجموعة من الكتب وكذلك مجموعة من البحوث العلمية والمجلات وبعض الملتقيات الوطنية والدولية، أما فيما يخص الجانب التطبيقي فقد اعتمدنا على تصميم استمارة إستبيان وتوجيهها إلى عينة من عمال المؤسسات محل الدراسة وتهدف هذه الاستمارة إلى التعرف على مدى تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وأخيراً تحليل البيانات المجمعة من أدوات الدراسة بالإعتماد على:

- برامج إحصائية: Spss27, Excel2024.
- الأساليب الإحصائية: النسب المئوية، التكرارات، الإنحراف المعياري؛
- إختبار (T Test) لدراسة صحة الفرضيات؛
- إختبار التباين الأحادي (One WayAnova).

9. حدود الدراسة:

- **الحـدود الموضوعية:** تتمثل في الجانب النظري للدراسة حيث سيتم التطرق الى المفاهيم المتعلقة بمحاسبة الموارد البشرية.
- **الحـدود المكانيـة:** في الجانب الميداني سيتم إجراء دراسة إستبيانية من خلال توزيع الاستمارة على عينة عمال المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بولاية تقرت.
- **الحـدود الزمنيـة:** إنجاز الدراسة ككل يتزامن مع المستوى التعليمية الجامعية 2025/2024 حيث تم تخصيص شهري مارس وأفريل 2025 لإنجاز الدراسة الميدانية.

10. صعوبات الدراسة: تمثلت صعوبات الدراسة في صعوبة استرجاع استمارات الاستبانة من طرف الفئة المستهدفة.

11. خطة الدراسة:

بغية تحقيق أهداف الدراسة والإجابة على الإشكالية المطروحة تم تقسيم الدراسة بشكل متوازن مكوّن من فصلين تسبقهما مقدمة، حيث يتناول كل فصل جانب رئيسي من المذكرة ويسبق بتمهيد ويختتم بخلاصة، وفي الختام عرض النتائج النهائية كما يلي:

- **مقدمة**

- **الفصل الأول – الأدبيات النظرية والتطبيقية حول محاسبة الموارد البشرية –: يتناول الإطار النظري للدارسة، حيث يتضمن:**
  - **المبحث الأول:** الأدبيات النظرية لمحاسبة الموارد البشرية؛
  - **المبحث الثاني:** الدراسات السابقة لموضوع الدراسة

- **الفصل الثاني– الدراسة الميدانية –: يتعلق بإسقاط الجانب النظري على الدراسة الميدانية من خلال دراسة إستبيانية، حيث يتضمن هذا الفصل:**
  - **المبحث الأول:** العينة والأدوات المتبعة في الدراسة
  - **المبحث الثاني:** نتائج الدراسة واختبار الفرضيات

- **خاتمة**

الفصل الأول:

الأدبيات النظرية والتطبيقية لمحاسبة الموارد البشرية

تمهيد:

شهدت بيئة الأعمال تسارعاً كبيراً وتطوراً هائلاً في عالم التكنولوجيا في شتى المجالات وإتجهت كثير من منظمات الأعمال نحو التخصص وتقسيم العمل، أدى إلى بروز أهمية المورد البشري والذي يخلق ميزة تنافسية خاصة بالمنظمة، كما يعتبر المحرك والدافع الرئيسي لنجاح وبقاء المنظمة. ولقد أدى التحول الجوهري في الاقتصاد العالمي من اقتصاد يعتمد على الصناعة إلى اقتصاد قائم على المعرفة، الأمر الذي أدى إلى نشوء طلب على "خدمات التقنية العالية" يُقدمها أفراد يتمتعون بقدرات علمية ومهنية عالية، وفي بيئة كهذه يصبح هناك تركيز متزايد على رأس المال البشري وتركيز أقل على رأس المال المادي لتقديم هذه الخدمات.

إن تبني المؤسسات للمحاسبة التقليدية التي تعتمد على قواعد محاسبية ومقاييس مالية تعطي نظرة تاريخية وليست مستقبلية، وعليه فإن القوائم المالية والتقارير المعدة وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها غير كافية لتوفير المعلومات الملائمة عن الموارد البشرية على ضوء أهمية الموارد البشرية في المؤسسات بإعتبارها أصلاً من أصول المؤسسة، وأن تحديدها وقياسها والإفصاح عنها له تأثير كبير على نتائج أعمالها ومركزها المالي، 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. ومنه سنتطرق في هذا الفصل إلى:

- المبحث الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية لمحاسبة الموارد البشرية؛
- المبحث الثاني: الدراسات السابقة لموضوع الدراسة.

المبحث الأول: الأدبيات النظرية حول محاسبة الموارد البشرية

المطلب الأول: الإطار النظري حول محاسبة الموارد البشرية

سنتطرق في هذا الإطار الى مفهوم محاسبة الموارد البشرية، مراحل تطورها، أهمية، أهدافها ومزاياها.

أولاً: مفهوم محاسبة الموارد البشرية

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

تعرفها جمعية المحاسبين الأمريكيين على أنها عملية تحديد وقياس البيانات الخاصة بالموارد البشرية وإمداد الوحدات الإدارية المعنية بهذه المعلومات[1].

حسب***Flamholtz*** محاسبة الموارد البشرية تمثل تكلفة إختيار وتعيين الأصول البشرية وتنميتها وإدارتها وكذلك قياس القيمة الإقتصادية للأفراد داخل المشروع[2].

أما ***Likert*** فقد عرفها على أنها عملية التقدير الدقيق للقيمة الحالية والمستقبلية للأصول الإنسانية[3].

وعرفت أيضاً بأنها عملية تحديد قيمة الموارد البشرية ومعرفة كيفية معالجتها ومن التعرف على التغيّرات التي تطرأ عليه الإظهار القيمة الحقيقية للأصول الإنسانية وإمداد الأطراف المعنية بهذه المعلومات[4].

كما يعرفها Brummet بأنها:" عملية قياس ديناميكية، للعنصر البشري في المؤسسة، وإعداد التقارير اللازمة عن ذلك"[5].

يُعرف كل من "ماتز" و "يسرى" محاسبة الموارد البشرية بأنها عملية تقدير القيمة المالية للعنصر البشري أفراداً وجماعات في المنظمات والمجتمع ومتابعة التغيّرات التي تطرأ على هذه القيمة خلال الزمن[6].

محاسبة الموارد البشرية هي المحاسبة التي تهتم بقياس القيمة الإقتصادية للموارد البشرية من خلال مختلف العمليات المحاسبية المتعلقة بتقييم تكلفة المورد البشري وتقييم آدائه، والتقرير عن نتائج القياس للجهات الداخلية والخارجية، بما يمكن من تحقيق مقابلة التكاليف بالإيرادات[7].

---

[1]عبد الحق بوقفة وآخرون، **أهمية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الجزائرية– دراسة عينة من المؤسسات بولاية الوادي–**، مجلة الدراسات الاقتصادية الكمية، 6(1)، ص 29.

[2]رملي خديجة، مرماط نبيلة، **دور محاسبة الموارد البشرية في تقييم الموارد البشرية**، مجلة الإدارة وريادة الأعمال، المجلد 03، العدد01، جوان 2023، ص94.

[3]عبير لخشين، نورد الدين مزياني، **أثر تطبيق محاسبة الموارد البشرية على القوائم المالية–دراسة حالة شركة سونلغاز– وحدة سكيكدة**،2018، مجلة الباحث الاقتصادي، 6(10)، ص 542.

[4]انتصار أحمد عبيد، **محاسبة الموارد البشرية وإنعكاساتها على كلف النوعية**، مجلة دراسات محاسبية ومالية، بغداد، العدد 21، 2012، ص 273.

[5]جمعة كمال حسن، **محاسبة الموارد البشرية: منهج جديد لقياس قيمة خدمات المورد البشري**، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد18، 2008، ص 105.

[6]علي محمد عبد الوهاب، سعيد يسن عامر، **محاسبة الموارد البشرية**، الرياض: دار المريخ للنشر، 1984، ص 19.

[7]صباحي نوال، **أهمية القياس والإفصاح المحاسبي لتكلفة الموارد البشرية في القوائم المالية**، مجلة معارف، جامعة البويرة، الجزائر، العدد 23، 2017، ص397.

تعرف كذلك بأنها "محاسبة للأشخاص كمورد تنظيمي، وهي تتضمن قياس التكاليف التي تتكبدها المنظمات لتوظيف، واختيار ، وتدريب وتطوير الأصول البشرية، كما يتضمن قياس القيمة الاقتصادية للأشخاص في المنظمة[1].

أما " الغبان" فقد عرّف محاسبة الموارد البشرية " بأنها مجال من مجالات المعرفة المعاصرة وظيفته الأساسية تزويد الإدارات بالمعلومات الكميّة ذات الطبيعة النقدية والمتعلقة بكلف الحصول على الموارد البشرية وتطويرها وتنمية قدراتها إضافة إلى تحديد مصروفات إطفائها وشطبها والتغيرات التي تطرأ على قيمتها طول الوقت والتي تكون مفيدة في اتخاذ القرارات المتعلقة بالموارد البشرية"[2].

من خلال ما سبق نجد أن محاسبة الموارد البشرية تهدف إلى قياس مختلف مصاريف الموارد البشرية عبر الزمن وإيصال هذه المعلومات إلى الأطراف المعنية بذلك.

ثانياً: مراحل تطور محاسبة الموارد البشرية

تعد محاسبة الموارد البشرية فرعا مهماً من فروع المحاسبة المالية، حيث تدخل في نطاق المحاسبة الاجتماعية إلى جانب كل من المحاسبة البيئية والأخلاقية، ترجع جذور محاسبة الموارد البشرية إلى ستينات القرن العشرين، وقد مرت خلال تطورها بعدة مراحل هم تقسيمها استعادا إلى طبيعة البحوث والدراسات السائدة فيكل فتره، وتلخص هذه المراحل في الآتي:

1. المرحلة الأولى (1960– 1966)

هي مرحلة وضع المفاهيم الأساسية لمحاسبة الموارد البشرية باستخدام النظريات والمبادئ المتعلقة بهذا الموضوع في العلوم الاجتماعية، وكذا الاعتماد على فكرة رأس المال البشرى في النظرية الاقتصادية؛ وقد كان Roger Hermanson أول من حاول إدخال رأس المال البشري في الميزانية العمومية سنة 1964م[3].

2. المرحلة الثانية (1966–1971)

هي مرحلة الدراسات والبحوث الأكاديمية التي اهتمت بوضع نماذج قياس تكلفة وقيمة الموارد البشرية ، وأهمها ما كان في جامعة ميشيغان والتي كان يقودها كل من عالم النفس العظيمي Renesis lekert، وعضو هيئة التدريس Lee Brummer ومرشح الدكتوراه William C. Pyle Flamholtz Erics؛ حيث عمل الفريق على مجموعة من مشاريع البحث التطوير مفاهيم وأساليب محاسبة الموارد البشرية، وقد كانت أولى نتائج هذا البحث مقالة لكل من

---

[1]محمد علي داهم، **إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الجزائرية –دراسة حالة مجمع سيدال**، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة مالية وتدقيق، جامعة باتنة01، الجزائر، 2022/2021، ص 27.

[2]لعبيي بوعلي، وليد الناجي الحيالي، **محاسبة الموارد البشرية**، ط01، مركز الكتاب الأكاديمي، عمان، 2015، ص 42.

[3]نور الهدى حداد، **محاسبة الموارد البشرية من منظور القياس والإفصاح وتطبيقها في المؤسسات الجزائرية–دراسة نظرية وتطبيقية–**، أطروحة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، تخصص مالية، محاسبة وتدقيق جامعة سطيف1، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2015/2014، ص 84.

PylesFlamholtzBrummer سنة 1968، وهي مثل واحدة من أولى الدراسات التي تناولت قياس الموارد البشرية، وهم فيها استعمال مصطلح "محاسبة الموارد البشرية للمرة الأولى. وفي هذه المرحلة كذلك تم تطبيق محاسبة الموارد البشرية لأول مرة من طرف شركة "Barry" بولاية أوهايو الأمريكية وذلك في سنة1966 حيث نشرت الشركة والعدة سنوات قوائمها المالية الختامية متضمنة معلومات مالية عن الموارد البشرية[1].

3. المرحلة الثالثة (1971-1976)

صيرت هذه المرحلة باسمرار البحوث لتطوير مفاهيم ونماذج محاسبة الموارد البشرية، إذ نشرت خلالها العديد من الدراسات الأكاديمية في أمريكا وأستراليا واليابان وخلال هذه المرحلة كونت جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) لجنين للمحاسبة عن الموارد البشرية كانت الأولى سنة 1971 والثانية سنة 1972، وتم نشر تقرير اللجنتين تحت عنوان تطور المحاسبة عن الموارد البشرية"[2].

4. المرحلة الرابعة (1976-1980)

شهدت هذه المرحلة ناقصا في الاهتمام بمحاسبة الموارد البشرية؛ ويرجع سبب ذلك إلى أن الجزء الأكبر من البحوث الأولية في هذا الميدان، قد عمت في المراحل السابقة، وأن الأجزاء الباقية كانت أكثر صعوبة كما تطلب عددا غير قليل من المؤسسات والشركات التي قبل أن يتم تطبيق هذه البحوث داخلها[3].

5. المرحلة الخامسة (1980- 2001)

شهدت هذه المرحلة بداية بحث جدي للاهتمام بكل من النظرية والتطبيق في محاسبة الموارد البشرية، وذلك نتيجة للتزايد اهتمام دول العالم عامة والولايات المتحدة الأمريكية خاصة بموضوع زيادة الإنتاجية ودور العنصر البشري في ذلك، مما شد الاهتمام نحو محاسبة الموارد البشرية؛ وقد شهدت هذه المرحلة تطبيقها في مؤسسات ضخمة بعكس الحال في المراحل الأولى؛ فقد قام أحد البنوك الأمريكية والذي فوق أصوله عشرين بليون دولار أمريكي بطبيقها لتحديد تكلفة اسجدال أمناء الصناديق وإدارة المدربين.

---

[1] رشا حمادة، **القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية وأثره عن القوائم المالي**ة، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد الثامن عشر، العدد الأول، دمشق 2002، ص 147.

[2] إنتصار أحمد عبيد، **تأثير محاسبة الموارد البشرية في تخفيض التكاليف**، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، العراق، العدد103، المجلد 103، 2018، ص 597.

[3] نور الهدى حداد، **محاسبة الموارد البشرية بين ضرورة التأصيل وصعوبات القياس**، *Journal of finance&corporate&Governance*، المجلد 04، العدد02، ديسمبر 2020، ص64.

6. المرحلة السادسة (منذ 2001– إلى الوقت الحالي)

هذه المرحلة من 2001 وحتى الوقت الحالي، إذ أصبحت الموارد البشرية من أهم الركائز التي تهم بها المؤسسات المسايرة المتطلبات التكنولوجية الحديثة، وبحيث أصبحت مهارات الموارد البشرية من المحددات الأساسية لخلق القيمة وتحقيق الأرباح والميزة العافية، لذلك فقد احتل موضوع محاسبة الموارد البشرية أهمية خاصة بين الموضوعات البحثية في الفكر المحاسبي خلال هذه المرحلة.

ثالثاً: أهمية ومزايا محاسبة الموارد البشرية

تكتسي محاسبة الموارد البشرية أهمية بالغة بالنسبة للمؤسسات في الاقتصاديات الحديثة التي يُعتبر المورد البشري ركيزة أساسية فيها، كما أن تطبيقها يوفر للمؤسسات مزايا عدة تساعدها على النمو والتطور من خلال تقديم معلومات محاسبية أكثر ملاءمة للمستثمرين، وتقديم صورة صادقة عن المؤسسة، وسنتطرق في هذا العنصر لكل من أهمية محاسبة الموارد البشرية ومزايا تطبيقها.

1. أهمية محاسبة الموارد البشرية

تنبع أهمية محاسبة الموارد البشرية من مستخدمي التقارير المالية، حيث يتلقون معلومات عن بُعدٍ إضافي من عبارات المؤسسة وهو العبارة المتعلق بالموارد البشرية، والذي عادة لا يتم تقديم معلومات حوله إلا فيما يخص الأجور والرواتب والمكافآت، وتتجلى أهمية محاسبة الموارد البشرية من خلال ما يلي[1]:

- محاسبة الموارد البشرية تحاول قياس فوائد الإنفاق على الموارد البشرية في حين أن المحاسبة التقليدية لا تحاول تحديد هذه الفوائد، ولا يمكن أن يتم الاعتراف بقيمة الموارد البشرية حسبها إلا كجزء من الشهرة، فهي تعامل الموارد البشرية كمصروف للفترة وتحمله للدخل الخاص بها، وهذا يمكن أن يؤدي إلى تشويه قياس الدخل، فهناك مبالغة في النفقات وتقليل من ربح الدورة؛
- بعدم الاعتراف بالأصول البشرية ضمن القوائم المالية، فإن قاعدة الاستثمار ستقيم بأقل من قيمتها وهذا يشوه العائد على الاستثمار ومقاييس معدل العائد فتحت نظم المحاسبة التقليدية، قد لا تنعكس التغييرات في قدرات الموارد البشرية للمؤسسة حتى بعد فترة طويلة من الحدث؛ إن قياس الموارد البشرية يساعد عملية صنع القرار الخارجي والداخلي، وإضافة هذه المعلومات يضيف متغير جديد لصنع القرار دونه – هذا المتغير – يتم النظر إلى الموارد البشرية من وجهة النظر النوعية أكثر من الكمية؛

[1]عبد الحق بوقفة، زكريا دمدوم، وليد مرغني، **أهمية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الجزائرية دراسة عينة من المؤسسات بولاية الوادي**، مجلة الدراسات الاقتصادية الكمية، المجلد 06، العدد01، 2020، ص 35.

- حيث أن مجموعة من الدراسات قام بهاكل من Schwan (1976) Hendricks (1976)، Ackland Elias (1972) (1976)، بينت أن معلومات محاسبة الموارد البشرية يمكن أن تؤثر على عملية صنع القرارات لدى المستثمرين، وعملية تقييمهم للشركة. ومن هذا المنطلق كذلك سعى Flamholtz (1976) لاختبار ما إذا كانت بيانات محاسبة الموارد البشرية تؤدي إلى حدوث أي فروق في عملية تخصيص القرارات الداخلية، حيث تم تعيين الأفراد في الوظائف داخل المؤسسة على أساس ثلاثة معايير هي: إنتاجية العمل، وتنمية الموارد البشرية والرضا الفردي؛ وقد أشارت النتائج إلى أن القرارات اتخذت بشكل مختلف عند استخدام بيانات محاسبة الموارد البشرية غير النقدية مقارنة مع نتائج البيانات المحاسبية التقليدية؛
- توفر محاسبة الموارد البشرية إطارا لتحقيق الاستفادة المثلى من قيمة الموارد البشرية، كما أنها تسمح للتنظيم البشري أن يُقسم على أساس التكاليف والفوائد، مما يسمح للمؤسسة بأكملها أن تدار بأكبر عقلانية اقتصادية؛
- محاسبة الموارد البشرية تساعد في قرارات تسريح الموظفين، حيث يُمكن تسريح العمال من زيادة الأرباح في المدى القصير، كما أنها تقيس تكاليف دوران الموظفين، وتمكن من مقارنة تكاليف الفصل وتكاليف الاستمرار بالنسبة لهم، في حين أن المحاسبة التقليدية لا تقوم بذلك؛ فقد بينت دراسة Ogan (1988)، أن بيانات محاسبة الموارد البشرية قد شكلت فرقا في قرارات تسريح الموظفين مما أدى إلى زيادة الثقة بشأن تلك القرارات؛ كما أوضحت شركة VOLVO السويدية لصناعة السيارات أن كل نقص في معدل دوران العمالة بنسبة 1% يعادل توفيرمبلغ خمسة آلاف جنيه إسترليني على الشركة، علما بأن الشركة المذكورة قد تمكنت من حساب هذه الأرقام باستخدام نظام للمحاسبة عن الموارد البشرية؛
- صنع القرار الخارجي كذلك يمكن أن يحسن بوسطة محاسبة الموارد البشرية، فمن خلال أخذ الموارد البشرية بعين الاعتبار يكون المستثمرون قادرون على تقييم أداء المؤسسة وآفاقها المستقبلية بمزيد من الثقة، كما يمكن تحديد مساهمة كل من مدخلات المؤسسة، وتقييم نسبة الاقتصادية، الأصول البشرية إلى إجمالي الأصول مما يفيد في تقديم تنبؤ مفيد لأداء الشركة؛
- حسب العديد من الباحثين فإن نقص المعلومات حول الموارد البشرية يؤدي إلى عدم اليقين بشأن قيمة المؤسسة، ولا سيما في الصناعات كثيفة العمالة.

بإختصار يمكننا القول بأن محاسبة الموارد البشرية مفيدة ولديها أهمية كبيرة في صناعة القرارات فهي ملائمة لتخصيص القرارات الداخلية الخاصة والخارجية، قرارات الاستثمار، وهناك أدلة ميدانية على فوائدها، لكن ذلك يعتبر غير حاسم بسبب الصعوبات المنهجية المرتبطة بتقييم واستخدام الأصول غير الملموسة[1].

[1] عبد الحق بوقفة، زكريا دمدوم، وليد مرغني، **أهمية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الجزائرية دراسة عينة من المؤسسات بولاية الوادي**، مجلة الدراسات الاقتصادية الكمية، المجلد 06، العدد01، 2020، ص 35.

2. مزايا استخدام محاسبة الموارد البشرية

يمكن لمحاسبة الموارد البشرية أن تحقق مزايا عدة للإدارة نذكر منها ما يلي[1]:

- الاهتمام بنفقات الموارد البشرية سيجلب انتباه الإدارة إلى ضرورة الاهتمام بهذا المورد وترشيد استخدامه، إذ يعد الغياب الكامل لأية معلومات عن قيمة رأس المال البشري نقصا خطيرا في عملية صنع القرارات الرشيدة في كافة المستويات الإدارية؛
- تساعد على التخطيط السليم للقوى العاملة لمواجهة الأعباء الحالية والمتوقعة؛
- بتطبيق محاسبة الموارد البشرية لن يكون هنالك تحميل لحسابات النتيجة بكافة المصروفات المرتبطة بالموارد البشرية التي لا تستنفذ خلال الفترة المالية مما يترتب عليه زيادة الأرباح؛
- توفير المعلومات عن كمية العمالة ومدى فاعلية استخدامها والتغيرات الحاصلة فيها خلال فترة زمنية معينة، بالإضافة إلى توفير المعلومات اللازمة لتنمية تلك الموارد؛
- إن رسملة تكاليف الموارد البشرية هي أكثر جدوى من اعتبارها نفقات جارية؛
- كما تفيد معلومات محاسبة الموارد البشرية في قياس نسب التحليل المالي، كنسبة قيمة الموارد البشرية إلى مجموع الموجودات ونسبة قيمة الموارد البشرية إلى قيمة الموجودات غير البشرية، ونسبة الموارد البشرية المؤهلة إلى إجمالي قيمة الموارد البشرية؛
- تقدير الاستثمارات التي توجهها المؤسسة في بناء تنظيمها الإنساني؛ تحديد أفضل مجالات الاستفادة من الأصول البشرية، وذلك عن طريق قياس العائد من استخدام هذه الأصول، وتقدير التكاليف الحقيقية للأعمال مما يساعد على اتخاذ القرارات المالية والإنتاجية؛
- إن استحداث أصول جديدة هي "الأصول الإنسانية" يترتب عليه تضخم المركز المالي للمؤسسة، وهذا يوحي بزيادة ثقلها في السوق؛
- تشجيع عمليات القروض طويلة الأجل بضمان الأصول التي تضخمت بإضافة الأصول الإنسانية؛
- التأثير في سلوكيات الأفراد بما يدفع بالمستثمرين إلى استثمار أموالهم في المؤسسات التي تعكس حساباتها الختامية موقفا متفائلا بالنسبة للفترة المالية الواحدة؛ تساعد محاسبة الموارد البشرية المؤسسة على القيام بمسؤولياتها الاجتماعية، وذلك عن طريق وضع أهداف لتنمية الموارد البشرية إلى جانب الأهداف الإنتاجية؛

[1] رونق بوزيد، لخضر سي محمد، **ملائمة نموذج التكلفة التاريخية لتقييم الأصول البشرية في البيئة الجزائرية–دراسة ميدانية–** ، مجلة الاقتصاد الصنعي (خزار تك)، الجزائر، المجلد 13، العدد 01، 2023، ص 567.

- تساعد محاسبة الموارد البشرية في تحويل النظرة إلى العاملين من أنهم أعباء إلى أنهم أصول، ومن ثم فإنها تجعل الإدارة تزيد اهتمامها بتطوير الموارد البشرية، واعتبار الأفراد العاملين ليسوا أدوات إنتاجية فحسب، بل أنهم أعضاء مشاركين يساهمون في تحقيق أهداف المؤسسة إلى جانب أهدافهم الشخصية.

ويحقق تطبيق محاسبة الموارد البشرية مجموعة من المزايا كالتالي[1]:

- مساعدة إدارة المؤسسة في الرقابة على أصولها البشرية؛
- مساعدة الإدارة في ترشيد إتخاذ القرارات الخاصة بالموارد البشرية؛
- تساهم في تخطيط تكاليف الحصول على الموارد البشرية وبرامج التدريب ونظام المكافآت وإظهار مواطن الضعف والقوة في الموارد البشرية بالمؤسسة؛
- تسجيل تكلفة وقيمة الموارد البشرية بدفاتر المؤسسة؛
- زيادة فعالية الإدارة في تحقيق الإستخدام الأمثل للموارد البشرية.

المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية للموارد البشرية

سيتم التطرق ضمن هذا المطلب لقياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية وتحدياتها.

أولاً: القياس المحاسبي للموارد البشرية

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

1. النماذج التي تعتمد على التكلفة

يعتمد هذا المدخل من النماذج على تحديد تكلفة الموارد البشرية الناجمة عن استقطاب واختيار وتعيين الأفراد في المنظمة أو تكلفة الفرصة البديلة، وهناك ثلاث أساليب تعتمد في تقييمها للموارد البشرية على التكلفة:

1.1 أسلوب التكلفة التاريخية

تعامل الموارد البشرية وفق هذه الطريقة كالأصول المادية الأخرى، حيث تقسم تكلفة الموارد البشرية إلى قسمين: قسم يعامل كمصروفات جارية كالرواتب والأجور والقسم الآخر يعامل كمصروفات رأسمالية وتشتمل على تلك المصاريف التي تؤدي إلى زيادة النفقات المستقبلية كنفقات التدريب والاختيار والتعيين والتنمية والتي يتم إطفاؤها على مدى العمر الإنتاجي للمورد البشري لتحديد نصيب كل فترة منها، ويمثل الجزء المستنفذ منها بقسط

[1] رزان عودة، محمد أبو حطب، **أثر تطبيق محاسبة الموارد البشرية في تعزيز عمل البلديات دراسة حالة بلدية الفحيص**، المجلة العربية للنشر، الأردن، 2022، العدد 45، ص249.

الإطفاء المستوى التعليمي ،أما الجزء غير المستنفذ فيتمثل بالجزء المتبقي من التكلفة الأصلية التي تظهره الميزانية العمومية مطروحاً منه الجزء المستنفذ ويتم وفق هذا المدخل رسملة البنود الكلفوية الآتية[1]:

- الإعلان عن الوظائف الشاغرة والاستقطاب للموارد البشرية الجديدة للوحدة متضمنة أتعاب لجنة الاستقطاب وتكاليف سفرهم وأية مصاريف أخرى ذات الصلة بالموارد البشرية.
- إجراء المقابلات والاختيار من أجل تحديد من تمنح له الوظيفة.
- التوظيف التي تتحملها الوحدة المعرفية في سبيل الحصول على موارد بشرية جديدة في التنظيم الإداري وما يرتبط بها من تكاليف غير مباشرة كالعلاوات والترفيعات والمكافآت والحوافز.
- الإعارة والتنسيب والبعثات والإجازات الدراسية داخليا وخارجيا.
- برامج التدريب والتأهيل للمورد البشري في الداخل والخارج لوضعه في مستوى الأداء المتوقع عند أقسامه بوظيفة بوظيفة معينة متضمنة التكاليف المباشرة وغير المباشرة سواء المدربين أو المتدربين.

من مزايا هذا الأسلوب[2]:

- السهولة والبساطة في التطبيق، حيث يتحدد العمل وفق هذا الأسلوب في تجميع التكاليف الفعلية المرتبطة برأس المال البشري والتي تم إنفاقها فعالة بوعاء كلفوي واحد؛
- أنه يعتمد على المفاضلة بين الاستثمارات البديلة لأن وجود نظام محاسبي متخصص سيساعد الإدارات من الإجابة على التساؤلات الخاصة بمقدار المبالغ المستثمرة والعائد المتوقع ليتسنى المفاضلة بين البدائل؛
- يتماشى المدخل مع مبدأ التحقق عند تحديد الدخل ومن خلال زيادة النقدية أو حقوقها على التكلفة التاريخية للمواد المستخدمة فيها، وبشكل عام يتماشى مع الأسلوب التقليدي في المحاسبة؛
- الموضوعية في القياس، حيث أن المحاسبة يجب أن تركز على الأدلة الموضوعية غير الشخصية والتي يمكن التحقق منها، فالتكاليف الفعلية يمكن التحقق منها وبالتالي تحديدها.

وبالمقابل واجه هذا الأسلوب العديد من الانتقادات أهمها[3]:

- أن تقدير العمر النافع للأصل البشري لا يمكن الاستدلال عليه بأدلة موضوعية؛
- أن القيمة الاقتصادية للأصول البشرية متزايدة مع الزمن بزيادة الخبيرة والتطور، وبذلك يبتعد هذا الأسلوب عن العدالة في التقييم؛

---

[1]زرار العياشي، **طرق ومنهج وقياس الموارد البشرية، مجلة المحاسبة والتدقيق والحوكمة، جامعة جرش**، الأردن، المجلد 02، العدد 01، 2018، ص 92.

[2]ثائر صبري محمود قاظم الغبان، **المناهج العلمية لقياس رأس المال البشري في ظل محاسبة رأس المال الفكري والإجراءات المقترحة لتطبيق في الوحدات العراقية**، مجلة دراسات محاسبية ومالية، جامعة بغداد، المجلد 02، العدد08، 2009، ص 13.

[3]صباحي نوال، **أهمية القياس والإفصاح المحاسبي لتكلفة الموارد البشرية في القوائم المالية**، مجلة معارف، جامعة البويرة، الجزائر، العدد 23، 2017، ص 156.

- لا تؤدي طريقة التكلفة التاريخية إلى قيم قابلة للمقارنة بسبب أن تكاليف الحصول على البشر وتكاليف التعلم تختلف من فرد لأخر داخل المنظمة الواحدة.

2.1 أسلوب التكلفة الإستبدالية أو تكلفة الإحلال للموارد البشرية

تعرف تكلفة الإحلال بشكل عام بأنها التضحية التي ستتحملها المنظمة اليوم من أجل استبدال أصل موجود في المنظمة أو مستخدم فعلاً من قبلها.

ومن حيث علاقتها بالموارد البشرية تكلفة الإحلال هي التضحية التي ستتحملها المنظمة اليوم لإحلال موارد بشرية بدلاً من الموجود الآن، بحيث يكون البديل من الأصل البشري قادراً على تقديم نفس الخدمات التي يقوم بها الفرد من قبله في نفس الوظيفة[1].

بالرغم من عدم اختلاف هذا الأسلوب مع أسلوب التكلفة التاريخية كثيراً إلا أنه يتميز عنه في كون احتساب قيمة المبالغ التي يجب رسملتها لتحديد قيمة الموارد البشرية على أساس الأسعار الجارية[2].

ومما يعاب عليه[3]:

- عدم وجود أصول بشرية تتماثل مع الأصول البشرية المستبدلة والواجب تقدير قيمتها؛
- نموذج تكلفة الإحلال يتضمن تكلفة الفرصة البديلة، والذي يصعب استخدامها كمقياس بديل لقيمة الموارد البشرية؛
- تقييم الموارد البشرية بشكل شخصي وهو ما يتنافى مع الموضوعية.

3.1 أسلوب تكلفة الفرصة البديلة (طريقة العروض التنافسية)

تستخدم هذه الطريقة كبديل لطريقة التكلفة الإستبدالية في تقييم الموارد البشرية، وتعرف تكلفة الفرصة البديلة بأنها التكلفة التي تتحمّلها المنظمة لتغيير الاستخدام الحالي للموارد البشرية إلى استخدام آخر بديل، وبموجب هذه الطريقة يتم تحديد قيمة الموارد البشرية على أساس ما تصل إليه قيمتها في المزاد العلني الذي يجرى بين مدراء الأقسام في المنظمة مقابل الحصول على موظف معين يعمل في قسم آخر من المنظمة، ولا يكون الموظف ذا قيمة إقتصادية إلا إذا أعتبر عنصراً نادراً، والسعر المعتمد بهذه الطريقة هو أعلى سعر يعلن في المزاد[4].

---

[1] العنزي سعد علي حمود وعلي رزاق جياد العابدي، **كلفة المورد البشري بمنظور سلوكي**، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، 17(62)، 2011، ص 07.

[2] رضوان عباس أحمد، **القياس المحاسبي لقيمة الموارد البشرية مدخل كمي**، المجلة المصرية للدراسات المصرية، جامعة المنصورة، المجلد 10، العدد 04، 1986، ص 271.

[3] محمد علي داهم، **إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الجزائرية–دراسة مجمع صيدال**، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة مالية وتدقيق، جامعة باتنة1، الجزائر ، ص108.

[4] الأمين محمد عثمان آدام، **القياس والإفصاح عن تكلفة الموارد البشرية وأثرها على بيانات القوائم المالية**، بمجلة جامعة كسلا، جامعة كساد السودان، المجلد 04، الإصدار 08، 2014، ص 225.

ويتميز هذا الأسلوب عند استخدامه في تقييم الموارد البشرية بالمزايا الآتية[1]:

- يضمن نجاح عملية تخصيص الموارد البشرية في المنظمة بين الاستخدامات المثلى لها.
- أن المؤشرات الكمية المشتقة منه تمثل دور الحوافز لدى مديري مراكز الإستثمار، وذلك للمحافظة على الكوادر ذات المهارات المتخصصة، والعمل على رعايتها وتنميتها.

2. النماذج التي تعتمد على القيمة الاقتصادية:

إن الأساليب السابقة الذكر والتي تعتمد على مدخل التكلفة، تحمل شيئاً أساسياً لا يغفل عنه في هذا العصر، وهي القيمة الاقتصادية التي تتوقع من الخدمات المقدمة من هذه الموارد البشرية مستقبلاً، من هنا بدأ التفكير في أساليب أخرى تعنى بالخدمات المستقبلية لهذه الموارد، عرفت بأساليب القيمة، التي تقيس القيمة الحالية للإيرادات المستقبلية المتوقعة منها.

وقد قدم الباحثون عدة أساليب للوصول إلى القيمة الحقيقة للمورد البشري التي تكون أكثر موضوعية يمكن تفصيلها كالتالي:

1.2 نموذج التعويضي (Ler and Schwartz):

قام الباحثان (Lev and Schwartz) باشتقاق نموذج لقياس القيمة الاقتصادية للموارد البشرية في المنظمة من خلال الأخذ بعين الاعتبار المفهوم الاقتصادي لرأس المال البشري) في البيانات المالية، حيث أنه يتضمن استخدام المرتبات والأجور المستقبلية المستخدم لفرد كمدخل لقيمته، وتبعا لذلك فإن قيمة رأس المال البشري لشخص بعمر (Y) هو القيمة الحالية لعائداته المتبقية من خدمته، وهذا النموذج لا يمثل قيمة الفرد بالنسبة إلى المنظمة باعتبار أن المرتبات والأجور هي تكلفة العمل وليس قيمته، ولهذا فإن القيمة التي يقدمها هذا النموذج تكون قيمة العامل بالنسبة لنفسه أو هي قيمته من وجهة نظر الاقتصاد الكلي كالتالي[2]:

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

حيث:

- **V**:قيمة المورد البشري المراد تقييمه.
- **i**: عمر المورد البشري

---

[1]محمد علي داهم، **إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الجزائرية–دراسة مجمع صيدال**، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة مالية وتدقيق، جامعة باتنة1، الجزائر ، ص 109.

[2]عماد محمد الأعرج، **استخدام فوذجLev & Schwartz لقياس رأس المال البشري ومساهمته في صافي الدخل دراسة تطبيقية على بنك لبنان والمهجر في الأردن**، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2016، ص 24.

- **t**: سن التقاعد في الشركة.
- **I**:المكتسبات الشخصية للمورد البشري خلال فترة خدمته.
- **r**: معدل الخصم.

هذا، ويعاني هذا النموذج من تحديات تتعلق بالعناصر الرئيسية التي يتكون منها كتقدير المرتبات والأجور المستقبلية والمدة ومعدل الخصم التي تحمل في طياتها قدرا كبيرا من عدم الموضوعية بالإضافة إلى إعمال احتمال ترك الشخص للمنظمة قبل الوفاة أو التقاعد، واحتمال تغيير وظيفته خلال عمله المهنية.

2.2 نموذج الشهرة غير المشتراة[1]:

أقام هيرمانسون نموذجه هذا على فرضية خصم الأرباح غير العادية للمؤسسة، حيث ربط بين التغير في قيمة شهرة المحل وقيمة الأصول البشرية إذ أرجع تحسن الوضع المالي للمؤسسة وارتفاع صيتها بين مثيلاتها وتحسن سمعتها، إنما يرجع في الأساس إلى قيمة أصولها البشرية التي صنعت الفارق، أي أن زيادة الأرباح عن المستوى العادي لفترات متتالية يعود في الأصل إلى تنامي كفاءة تلك الأصول ولا يمكن بحال من الأحوال اعتباره ناجما عن سبب آخر غير هذا.

وقال بأن ذلك الفارق في مستوى الأرباح غير العادية يجب رسملته لأنه يمثل إسهام تلك الأصول في قيمتها وهو صورة صادقة عن المنافع الاقتصادية التي كانت كامنة في العنصر وحققتها المؤسسة.

وقد وضع لها قانونا لحسابها:

$$\text{تكاليف تكوين الأصول البشرية} = \frac{\text{التكوينتكاليف} \times \text{المحلشهرة}}{\text{الموجوداتإجماليقيمة}}$$

3.2 نموذج المزايدة التنافسية Hekimican and Jones

يقترح هذان المؤلفان إجراء يتزايد بوساطته مديرو مراكز الربح على خدمات العمال ذوي المكانة المتميزة في أقسامهم المختلفة، وسيعتمد سعر المزايدة الأعلى كقيمة للفرد نظرا لأنه سيمثل المعادل التقديري الحالي للاستخدام الأمثل لخدمات الأفراد بين مراكز الربح.

ويلاحظ هنا أن هذا النموذج يقدم بعض التقديرات لقيمة أفراد معينين لمن يرسو عنهم المزاد ليشجع أداء هذا الفرد ليجني عائدا معقولا، إلا أنه في أقل فوائده، هو حل جزئي جدا فقط؛ لأنه سيكون قابلا للتطبيق المجموعة قليلة صغيرة جدا من الموارد البشرية الكلية لمنظمة ما[2].

---

[1]عمار بن عيشى، **مشاكل القياس والإفصاح عن القضايا المحاسبية المعاصرة**، دار أسامة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2019، ص 40.

[2]فتوح إبراهيم حسين، **مشكلات الإعتراف والقياس في المحاسبة الموارد البشرية اقتراح التطبيق في جامعة تشرين**، مجلة جامعة كسلا، جامعة أريد الأهلية، المجلد 02، العدد 02، 2000، ص 34.

4.2 نموذج القيمة الحالية للإيرادات المستقبلية Lev &Chartz

يستخدم هذان المؤلفان المفهوم الاقتصادي لرأس المال الإنساني في البيانات ويستنتجان من نظرية أرفنج فيشير Fisher Irving أن " رأس المال هو الذي يعرف بأنه مصدر لتدفق الدخل وقيمته (ثروته) هي القيمة الحالية للدخول المستقبلية المحسومة بمعدل حسم معين للمالك لهذا المورد..."، وهذا يقودهما لأن بأن قيمة رأس المال الإنساني للمقدرة لشخص عمره Y سنة هي[1]:

$$E(V_y)\sum_{1=y}^{T} Py(t+1)\sum_{1=y}^{T}\frac{I_I}{(1+y)^{t-y}}$$

حيث:

- **E(Vy)**: هي القيمة المتوقعة لرأس المال الإنساني لشخص عمره لا.
- **سنة T**: سن التقاعد.
- **Py (t)**: احتمال موت الشخص ويلاحظ أنه لكي يكون هذا المفهوم مفيدا لشركة معينة فإن مصطلح الموت " يجب أن يتضمن إمكانية أن الشخص سيترلك الشركة لأي سبب مثل الاستقالة أو التقاعد.
- **Ii** : الإيرادات المتوقعة للشخص في فترة 1.
- **Y** : معدل خصم معين للشخص.

إن هذا النموذج يقدم مقياساً مقبولاً لرأس المال الإنساني، ويمكن أن يكون هذا المقياس مفيدا في إجماليات الإحصاءات الوطنية وفي تقدير ديناميكية وحركية رأس المال البشري، إذ يشير المؤلفان إلى أن قيمة رأس المال المحدودة باستخدام هذا النموذج ستزود مستخدمي البيانات المالية بمعلومات قابلة للتقويم حول التغيرات في القوى العاملة المنظمة ما.

5.2 نموذج المنافع الصافية المعادلة لظروف التأكد المحسومة Ozan

باستثناءات قليلة تؤكد نماذج التقويم المدروسة حتى الآن مساهمة الموارد البشرية متجاهلة التكاليف التي تتكبدها المنظمة في سبيل الاحتفاظ بهذه الموارد، وهذا غير كاف من وجهة نظر بعض الباحثين، فقد اقترح العالم"

[1] رشا حمادة، **القياس والإفصاح عن الموارد البشرية وأثره في القوائم المالية**، مجلة جامعة دمشق، المجلد 18، العدد01، 2002، ص 151-152.

أوغان " نموذجا يتضمن بشكل صريح مراعاة لوجهي التكلفة والمنفعة لقيمة الموارد البشرية في منظمة ما، ويعبر عن نموذجه بالرموز التالية[1]:

$$K_{kj}\sum_{t=1}^{n}\sum_{k=t}^{L-T}\frac{1}{(1+r)^{k}}\bar{v}ai$$

حيث:

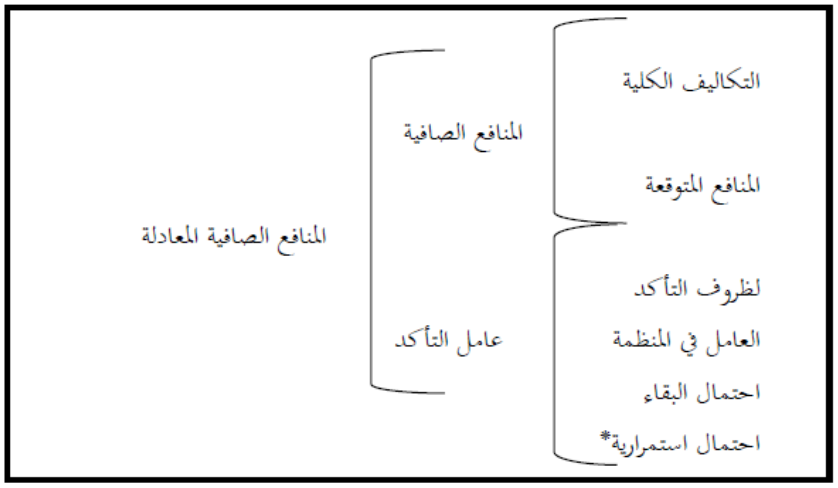
- Lانتهاء الحياة المقدرة لخدمة الفرد في المنظمة.
- iسلسلة وجود العامل في العمل 1، 2، 3...
- rعدل حسم خارجي (خال من المخاطرة).
- Vaj المنافع الصافية للمعادلة المؤكدة التي تتولد من قبل الموارد البشرية.
- tجزء من الفترة الزمنية من 1 إلى L وهي فترة من حياة خدمة العامل ستحسم بالنسبة إليها المنافع الصافية المعادلة المؤكدة التي تحدث بعدtq=k+t
- Kkj القيمة الحالية الصافية الكلية المعدلة للموارد البشرية في منظمة خدمة مهنية ما.

يستخدم هذا النموذج لحساب المنافع الصافية المعادلة لظروف التأكد مع المحددات، ولهذا النموذج ميزة حالة استخدامه في منظمات أو مجموعات من الناس الذين تحدد مساهمتهم أو منافعهم بسهولة أو قابلة للتنبؤ مثل – موظفي البيع والخبراء، ومؤسسات الخدمات الطبية ومكاتب الخدمات الاستشارية وحالات أخر بحيث يعتمد تحديد العوائد على بيانات للوقت الذي يقتضيه هؤلاء مع الزبائن أو العملاء[2].

[1] فتوح إبراهيم حسين، **مشكلات الإعتراف والقياس في المحاسبة الموارد البشرية اقتراح التطبيق في جامعة تشرين**، مجلة جامعة كسلا، جامعة أريد الأهلية، المجلد 02، العدد 02، 2000 ص 44-45.

[2] رفيق سادوي، "**الإفصاح عن الإستثمار في رأس المال البشري وأثره على القوائم المالية**"، مجلة دراسات، جامعة عمار ثليجي الأغواط، العدد 59، 2017، ص185.

الشكل رقم (1-1): نموذج حساب المنافع المعادلة لظروف التأكد المحسومة



المصدر: فتوح إبراهيم حسين، **مشكلات الاعتراف والقياس في المحاسبة الموارد البشرية اقتراح التطبيق في جامعة تشرين**، مجلة جامعة كسلا، جامعة أريد الأهلية، المجلد 02، العدد 02، 2000، ص 45.

ثانياً: الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية

إن وسائل المعالجة التي تتعلق بالمورد البشرى، تتم بعد رسملة المصاريف اللازمة للحصول على المورد البشرية على ضوء ذلك فان المصاريف التي تعتبر جزء من تكلفة المورد البشري هي[1]:

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

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

قسط إطفاء المورد البشري = تكلفة الأصلالبشري: العمر الإنتاجي للأصل البشري

ويرى الباحثان أن المعالجة المحاسبية المتعلقة بالمورد البشري مكن تناولها في الآتي:

- **تكلفة الحصول على المورد البشري:**

[1] علاق فاطمة، سالمي محمد دينوري، **واقع وأفاق محاسبة الموارد البشرية**، **مجلة المنهل الاقتصادي**، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي-الجزائر، المجلد 07، العدد 02، ديسمبر 2024، ص 1147.

البيان	مدين	دائن
ح/ المورد البشري		
ح/ النقديات		
تسجيل تكلفة الحصول على المورد البشري		

- **إطفاء المورد البشري:**

البيان	مدين	دائن
ح/ إطفاء المورد البشري		
ح/ المورد البشري		
تسجيل إطفاء المورد البشري		

نجد هنا انه لم يتم عمل مخصص للعنصر البشري، وذلك لان قدرته الإنتاجية محددة بموجب عقد العمل.

- **الاستغناء عن المورد البشري:**

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

مكاسب الاستغناء = مبلغ الانتقال أو البيع – القيمة الدفترية للأصل البشري

القيمة الدفترية للأصل البشري= تكلفة الحصول على العنصر البشري – مجموع الإطفاء المستوى التعليميوي

البيان	مدين	دائن
ح/ النقديات		
ح/ المورد البشري		
ح/ مكاسب الإستغناء عن المورد البشري		
تسجيل الإستغناء عن المورد البشري في حالة تحقيق مكاسب		
البيان	مدين	دائن
ح/ النقديات		
ح/ خسائر الإستغناء عن المورد البشري		
ح/ المورد البشري		
تسجيل الإستغناء عن المورد البشري في حالة تحقيق خسائر		

- **وفاة المورد البشري:**

حيث يتم تحديد قيمة خسارة الوفاة، والمتمثلة بالقيمة الدفترية للأصل البشري على النحو التالي:

الخسائر=تكلفة الحصول على العنصر البشري–مجموع الإطفاء المستوى التعليميوي

البيان	مدين	دائن
ح/ خسائر المورد البشري		
ح/ المورد البشري		
تسجيل وفاة المورد البشري		

- **مصارف المورد البشري:**

البيان	مدين	دائن
ح/ مصاريف الإعلان عن الوظائف		
ح/ مصاريف التعيين		
ح/ مصاريف التدريب والدورات		
ح/ مصاريف التوجيه		
ح/ مصاريف الندوات والمؤتمرات		
ح/ مصاريف التقاعد		
ح/ النقديات		
تسديد نختلف المصاريف		
ح/ الأصول البشرية		
ح/ مصاريف الإعلان عن الوظائف		
ح/ مصاريف التعيين		
ح/ مصاريف التدريب والدورات		
ح/ مصاريف التوجيه		
ح/ مصاريف الندوات والمؤتمرات		
ح/ مصاريف التقاعد		
ترحيل مختلف المصاريف إلى الأصول البشرية		

- **إطفاء المورد البشري:**

يتم تحميل المستوى التعليمية المالية بقيمتها من الأصول البشرية بعد أن يتم تحديد طريقة القسط الثابت للإطفاء، وتسجل كما يلي:

البيان	مدين	دائن

ح/ الأرباح والخسائر		
ح/ الأصول البشرية		
تسجيل قسط الإطفاء		
البيان	**مدين**	**دائن**
ح/ الخسائر		
ح/ الأصول البشرية		
تسجيل في حالة ترك أحد العاملين العمل		

ثالثاً: صعوبات القياس والإفصاح عن الموارد البشرية وفق النظام المحاسبي المالي

1. صعوبات القياس عن الموارد البشرية وفق النظام المحاسبي المالي

لقد وضع المشرع الجزائري من خلال ما جاء به القانون: 07-11 الصادر في: 24/11/2007، والخاص بالنظام المحاسبي المالي في المادة السابعة منه، إطاراً تصورياً يُعد بمثابة الدليل العملي لإعداد المعايير المحاسبية وتأويلها، واختيار الطريقة المحاسبية الملائمة عندما تكون بعض المعاملات وغيرها من الأحداث الأخرى غير معالجة بموجب معيار أو تأويل[1].

أي أنه يعد بمثابة القاعدة المعيارية التي تعرض عليها كل المستجدات في المجال المحاسبي على المستوى المحلي أو الدولي، سواء كانت تفسيرات أو تأويلات نظرية أو تطبيقات عملية مستحدثة كما هو الحال في موضوع محاسبة الموارد البشرية ، كونها من أحد المستجدات والمواضيع المعاصرة في المجال المحاسبي على الصعيدين المحلي والدولي، والتي يحتاج أنصارها أو الساعون إلى تطبيقها إلى إيجاد حل لمشكلة الاعتراف بالأصول البشرية، وإدراجها ضمن أصول المؤسسات من خلال عرضها على الشروط التي تضعها الحكومات والهيئات الدولية المختصة وما يفرضه المشرع الجزائري في ذلك على المستوى المحلي في ظل غياب معيار دولي ينظم ويؤطر هذا الجانب المهم من المحاسبة، فقد تطرق المشرع الجزائري إلى شروط الاعتراف بالأصول في البند الأول من القرار الوزاري رقم : 08-156 الصدر بتاريخ 26 جويلية 2008 والذي نص فيه على أنه: "يدرج عنصر الأصول والخصوم والأعباء والمنتجات في الحسابات عندما:

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

[1] جمعة هوام، **المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010، ص 341

والذي يتطابق مع ما نص عليه المعيار الدولي للمحاسبة الخاص بالأصول (16) (IAS) في الفقرة 4: محاسبة وتقييم التثبيتات المادية (الاعتراف والقياس والتي تنص في البند الأول منها تحت عنوان: الاعتراف بالممتلكات، التجهيزات والمعدات، على نفس الشرطين السابقين[1].

وعليه فإنه يبدو للوهلة الأولى أن الشرط الأول يمكن تحقيقه، فلا يكاد يختلف اثنان عن ما للمورد البشري من طاقة إنتاجية كامنة فيه، يمكنها توليد منافع اقتصادية مستقبلية للمؤسسة، إن لم نقل أنه المورد الوحيد الذي لا يمكن بحال من الأحوال أن تنتهي منافعه الاقتصادية في أي وقت أو زمان وهذا سواء بإسهامه مباشرة في تحقيق أهداف المؤسسة من خلال مجهوده البدني أو الفكري في إنتاج السلع والخدمات، أو بطريقة غير مباشرة عبر دمج باقي عناصر الإنتاج والوصول بها في النهاية إلى سلع وخدمات نهائية قابلة للعرض والتسويق؛ وهي متصلة عبر الزمن ومستمرة إلى المستقبل من حياة المؤسسة؛ وبالتالي فيكفي هذا المورد أن يثبت احتمال تحقيق منافع اقتصادية بإنتاجها وتوليدها من جوهره وانطلاقاً من ذاته وطبيعته كالمواد الأولية والنقود، أو تعود إليه من خلال استعماله وتوظيفه بطريقة غير مباشرة كالأدوات والمعدات المساهمة في العملية الإنتاجية مثلاً، حتى ينسب للكيان لكن شرط أن ا يكون مأنها له أي مرتبطة به على حد تعبير النص؛ أما بالنسبة للشرط الثاني والمتعلق بالكلفة وطريقة قياسها فإن تكلفة الحصول على الكفاءات البشرية وتدريبها لتكون في مستوى طموحات المؤسسة والمحافظة عليها وتطويرها باستمرار تعد من أعلى التكاليف التي تتحملها جميع المؤسسات على حد سواء، بل إن الجميع يكاد يجمع إجماعاً تاماً على أن المورد البشري هو أكثر عوامل الإنتاج تكلفة واستهلاكا للموارد المالية للمؤسسات لكثرة الحركة فيه من خلال دوران العاملين وزيادة نسق التدريب والتطوير والاستغناء عن البعض وتغيير البعض الآخر، ولولا أن الساهرين على تسيير المؤسسات لم يكن لديهم مؤشرات قوية على إمكانية تحقيق المنافع الاقتصادية مستقبلاً من خلال التدريب والتطوير ما تحملوا تلك التكاليف كلها، بل إن الكثير موقن بجدوى ذلك بناء على التجارب الكثيرة والدراسات العديدة والعميقة التي أجريت في هذا الميدان.فقرة طويلة جدا تقسم و تهمش افكارها

بالإضافة ذلك إلى فإن المنافع المتوقعة من الموارد البشرية ينطبق عليها تعريف التثبيت المعنوي وتحوي كل مكوناته وتحمل جميع صفاته التي حددها المشرع في المادة الأولى من القسم الأول: التثبيتات العينية والمعنوية، المنطوية تحت الفصل الثاني: قواعد خاصة للتقييم والإدراج في الحسابات؛ حيث تنص الفقرة رقم 02 على أن: " التثبيت المعنوي هو أصل قابل للتحديد غير مادي وغير نقدي. مراقب واستعمل في إطار أنشطته العادية"، وكذلك هي بعض المنافع المتولدة عن الموارد البشرية، وخصوصاً تلك الناجمة عن الخبرة الطويلة والتدريب المتواصل والمكتسبات العلمية والمهنية المتراكمة، فهي موجودة ولها أثر إيجابي وفعال ولا يمكن إنكاره بأي حال من الأحوال، لكن ليس لها وجود مادي ملموس ولا لها قيمة نقدية ظاهرة وبالتالي يمكن إدراج هذه المنافع المستقبلية المتولدة من الموارد البشرية ضمن التثبيتات المعنوية مثلها مثل براءات الاختراع والعلامات التجارية وغيرها.

[1] الخضر علاوي، **معايير المحاسبة الدولية**،les pages bleues ، البويرة، الجزائر، 2012، ص 93.

2. مشاكل القياس المحاسبي للأصول البشرية حسب النظام الحاسبي المالي

إن المتفحص لكل تلك الطرق والمداخل المذكورة سابقاً على تعددها وتنوعها يدرك مدى اتساع المجال ويعاين عن كتب الفرصة المتاحة أمام المؤسسات والمحاسبين بالأخص في جميع أنحاء العالم، ليختاروا الطريقة أو النموذج المناسب لظروفهم وبيئتهم والملائم لأهدافهم المالية وخططهم الإستراتيجية؛ وهو الشيء الذي لا يتوفر في الحالة الجزائرية، والتي تبقى رهينة التقنين والتوجيه المسبق للسياسات المحاسبية والمالية وتوجيهها نحو تحقيق الأهداف الجبائية للدولة، وتزويد المحاسبة الوطنية بالمعلومات الضرورية التي : تحتاجها، وهذا من خلال اختيار القانون وتحديده لطرق التقييم بنص القانون والتنظيم الساري المفعول، والذي يبدو أمراً ليس سيئاً للغاية، فحداثة النظام المالي المحاسبي في حد ذاته وظروف التغيير الإجرائي بالانتقال إليه، وما يحفهما من تحفظ كبير وخوف من النتائج غير المتوقعة، يفرضان على المشرع وواضع التنظيمات عدم التساهل وضبط الأمور، إضافة إلى التريث في هذا الجانب خصوصاً لما فيه من أثر عميق على مصداقية التقارير المالية وموثوقيتها، إذ أن القياس وطرقه من أهم المؤثرات في نوعية ووثوق المعلومات المالية التي ستعرض في نهاية كل دورة، ومن جهة أخرى فإن تحديد الطرق مسبقاً سيضفي نوعاً من التوحيد بين مختلف التقارير المنشورة ويولد حالة من التجانس، ويوفر جانباً كبيراً من القابلية للمقارنة والتصنيف على المستوى الكلي أو الوطني بين المؤسسات المتماثلة من حيث الغرض وقطاع النشاط؛ وهذا مما يدخل في أهداف المناسبة الوطنية والأهداف المالية للدولة، وهي السمة المذكورة أعلاه والتي تميز هذا القانون الناظم للعمليات المحاسبية والمدعوم بنسبة كبيرة بحالة النسيج المؤسساتي في الوطن والذي يمكن تقسيمه إلى جزأين هامين متمايزين:

الأول: النسيج العمومي بكل أشكاله والذي تحتكر الدولة رأسماله ولا كلام فيه عن هدف آخر للتقارير المالية سوىالمحاسبة والمراقبة.

والثاني: النسيج الخاص والمكون في غالبيته القصوى إن لم نقل كله من مؤسسات عائلية تتنافس من أجل الهيمنة والتوسع مع غياب تام لدور السوق المالي، الذي من المفروض أن يضم المستثمرين على اختلاف أحجامهم والقادرين على إعطاء تلك التقارير الأهمية اللازمة لها ولمحتوياتها، والحكم على مصداقية ما تحمله من معلومات وموثوقيتها.

المبحث الثاني: الدراسات السابقة لموضوع الدراسة

سنحاول من خلال هذا المبحث تقديم العديد من الدراسات السابقة التي لها علاقة وتقاطع مع دراستنا الحالية، مع الإشارة إلى النقاط التي تميزت بها دراستنا عن باقي الدراسات.

المطلب الأول: عرض الدراسات السابقة

تطرقت عدة دراسات لموضوع التقييم المحاسبي للموارد البشرية يمكن استعراضها كما يلي:

الفرع الأول: الدراسات السابقة باللغة العربية

الدراسة الأولى:(علاق فاطمة، سالمي محمد دينوري، 2024)، بعنوان:" واقع وآفاق محاسبة الموارد البشرية "[1].

- **الهدف:** حاول الباحث من خلال هذه الدراسة تسليط الضوء على محاسبة الموارد البشرية من حيث المفهوم والأهداف والأهمية الخاصة بمحاسبة الموارد البشرية والتعبير عن أساليب القياس المختلفة من محاسبة الموارد البشرية؛
- **منهج وأداة الدراسة:** تم الإعتماد في هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي كونه منهج وأداة الدراسة الأنسب لتحليل الظاهرة المقصودة في هذه الدراسة حيث أن طبيعة الموضوع استلزمت من إتباع هذا النهج، وذلك بالاعتماد على كل من أداة الملاحظة والتحقيق؛ إن السعي من خلال هذا منهج وأداة الدراسة إلى دراسة الظاهرة كما هي في الواقع والتعبير عنها كيفيا بما يوضح واقعها وأهميتها؛
- **النتائج:** نظرا للأهمية المتزايدة للقوى العاملة دور في تطوير وتعزيز وإنجاز أهداف المؤسسات، تتطلب الإدارة نظام شامل لتحديد قيمة الوصول ويضاف إليها الخدمات التي تقدمها القوى العاملة، لأن الحصول على معلومات دقيقة عن نفقات الموارد البشرية ومعدل فعالية هذه النفقات، ويمكن أن تلعب دورا هاما في جذب الموارد والتنمية وتحسين المؤسسات، ومع ذلك فان نظم المحاسبة غير قادرة على قياس قيمة الموارد البشرية وتقديم المعلومات المالية، وعدم الإبلاغ عن قيمة الموارد البشرية تكون القرارات التي يتخذها مديروا المؤسسات غير سليمة، وتشمل محاسب الموارد البشرية وظائف مفيدة وفعالة لمستخدمي التقارير البيانات المالية من أجل توفير ما يكفي من معلومات موثوقة حول قيمة موارد البشرية للشركة، ويتم إدخال الاعتراضات من النماذج نحو التقييم النقدي للأصول البشرية

[1] علاق فاطمة، سالمي محمد دينوري، **واقع وآفاق محاسبة الموارد البشرية**، مجلة المنهل الاقتصادي، المجلد 07، العدد02، 15 ديسمبر 2024، ص 1139-1152.

بسبب تعقيد القوى العاملة أساليب التقييم التي تجعل من الصعب فهمها وانخفاض الموثوقية بسبب تأثير من المعلمات المقدرة داخل النماذج.

الدراسة الثانية:(شراد سمير،2023)، بعنوان: "محاسبة الموارد البشرية وإمكانية إدراجها ضمن الأصول في ميزانية المؤسسات الاقتصادية الجزائرية"[1].

- **الهدف:** هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على أهمية عملية القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية من خلال إبراز مفهوم وتطور محاسبة الموارد البشرية وفوائدها ونماذج القياس وطرق التقييم، وبيان أهميتها في إتخاذ القرارات المالية في المؤسسات؛
- **منهج وأداء الدراسة:** بالنظر إلى طبيعة الدراسة وقصد الإجابة على الإشكالية المطروحة وإختبار الفرضيات تم الإعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، وهو المنهج المناسب لهذا النوع من الدراسة ويتطابق معها في الجانب النظري بشكل واضح عند الإعتماد على المراجع المكتبية من كتب ومقالات. أما في الجانب التطبيقي فقد تم التتحصل على المعلومات من طرف المؤسسة والقيام بتحليلها وتطبيق أحد نماذج قياس الموارد البشرية؛
- **النتائج:** حيث توصلت هذه الدراسة إلى:

✓ الموارد البشرية تحقق شروط اعتبارها كأصل، فتوافر شروط الأصول من ملكية، والمنافع المستقبلية، والقدرة على سداد الديون، إضافة إلى خاصية القدرة الإنتاجية، كلها تؤكد اعتبار الموارد البشرية أصولا بالمفهوم المحاسبين وعليه يمكن أن تظهر أرصدة للموارد البشرية في القوائم المالية دون الخروج عن المبادئ المحاسبية التقليدية ويعد ذلك إجراء منطقيا؛

✓ اعتبار الموارد البشرية كأحد عناصر الأصول لا تتعارض مع المبادئ والفروض المحاسبية المتعارف عليها بل على العكس من ذلك فإن مفهومها يمكن أن يرقي إلى حد القبول العام في ظل هذه المبادئ والفروض المحاسبية؛

✓ أن معالجة الموارد البشرية كأصل من أصول الشركة وفقا لمفهوم محاسبة الموارد البشرية لها سابقة أثبتت جدواها في بعض الشركات الأمريكية.

[1] شراد سمير،**محاسبة الموارد البشرية وإمكانية إدراجها ضمن الأصول في ميزانية المؤسسات الاقتصادية الجزائرية**، أطروحة دكتوراه علوم، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة لونيسي علي البليدة2، الجزائر، 2023/2022.

- ✓ يمكن بناء نموذج عملي لقياس قيمة الموارد البشرية بما يتلاءم وظروف المؤسسات الجزائرية؛
- ✓ والوعي الاقتصاديين وضمان شفافية المعلومات المحاسبية المفصح عنها كخطوة أولى قبل القيام بإدخالها ضمن النظام المحاسبي للمؤسسات؛
- ✓ إضافة إلى ضرورة اعتماد محاسبة الموارد البشرية من قبل المنظمات والجمعيات المهنية المحاسبية، ومن القوانين والتشريعات التي تنظم تطبيق المؤسسات لهذا النوع من المحاسبة؛
- ✓ صعوبة قياس الموارد البشرية جعل العديدين يقفون موقف المعارض لهذا المفهوم الجديد في المحاسبة، غير أن هذا الأخير يوما بعد يوم يفرض وجوده، خاصة مع التطورات الاقتصادية التي تعتمد بشكل كبير على الموارد البشرية الكفؤة والمؤهلة وذات الخبرة، مما يستدعي وجوبا تغيير المعالجة المحاسبية لها وتضمينها ضمن أصول المؤسسة؛
- ✓ اجتذبت محاسبة الموارد البشرية قدرا كبيرا من الاهتمام في الفترة الأخيرة، على الرغم من أنه تم إجراء العديد من الأعمال على الجوانب السلوكية والتنظيمية للمحاسبة، ولكن الأبحاث والكتابات وكذلك الانتقادات ازدهرت بشكل كبير فيما يخص محاسبة الموارد البشرية، نظرا لأنها تختص بقياس وتقييم أهم أصل لدى المؤسسة.

الدراسة الثالثة:(محمد علي داهم،2022)، بعنوان: "إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الجزائرية–دراسة مجمع صيدال".[1]

- **الهدف:** هدفت هذه الدراسة إلى إبراز مدى أهمية المورد البشري وإمكانية اعتباره أصلاً من أصول المنظمة ومورداً هاماً من مواردها الاقتصادية، حيث تم الإجابة على إشكالية الدراسة من خلال التطرق لمفهوم ومبادئ ومقومات محاسبة الموارد البشرية، وكذا نماذج القياس المحاسبي للموارد البشرية والإفصاح عنها، وقد تم تطبيق محاسبة الموارد البشرية على مجمع صيدال، من خلال القياس المحاسبي وفق نموذجين مختلفين في المبدأ وبيان أثر ذلك على قيم عناصر القوائم المالية؛
- **منهج وأداة الدراسة:** تم الإعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، بالإضافة إلى إستخدام أداتي المقابلة والإستبيان لجمع بيانات الدراسة.

[1] محمد علي داهم، **إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الجزائرية–دراسة مجمع صيدال**، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة مالية وتدقيق، جامعة باتنة1، الجزائر، 2022/2021.

- **النتائج:** توصلت الدراسة إلى أن النموذج الأول هو التكلفة التاريخية برسملة التكاليف الخاصة بالموارد البشرية بدل اعتبارها من أعباء تحمل في نتيجة الدورة، وقد أدى ذلك إلى تغيير في قائمة المركز المالي والدخل بإدراج بند " الأصول البشرية " ضمن القوائم المالية، وإطفاء نفقات الحصول عليها على مدى مدة الاستفادة منها. والنموذج الثاني Le & Schwartz كمدخل للقيمة الاقتصادية لإعطاء قيمة للموارد البشرية ضمن القوائم المالية للمجمع عن طريق معرفة القيمة المستقبلية لهذه الموارد من خلال الأجور المستوى التعليميوية ومعدل الخصم، وأدى ذلك إلى تغيرات مهمة وجوهرية في قائمتي المركز المالي والدخل مقارنة بنموذج التكلفة التاريخية. إذ نتج عن تطبيق نموذج Lev & Schwartz التوصل إلى قيمة أصول بشرية كبيرة جداً فاقت مجموع قيمة الأصول المادية الأخرى للمجمع بنسبة كبيرة، الأمر الذي يبين أن المورد البشري في المجمع ذو قيمة أكثر من الموارد الأخرى وهذا واضح من خلال العدد الكبير للعمال وكذا النوعية التي يعتمد عليه المجمع في نشاطه، من خلال التكوين والتأهيل المتواصل والدائم خلال المسار المهني.

الدراسة الرابعة:(فتيح بريحة،2022)، بعنوان:" محاولة تطبيق طرق القياس المحاسبي على تقييم الموارد البشرية – دراسة حالة مؤسسة ش.ذ.أ بيات كاترينغ – سنة 2017 "[1].

- **الهدف:** هدفت هذه الدراسة إلى التأكد من تحديد مدى إمكانية تطبيق واعتماد طرق القياس المحاسبي في تقييم الموارد البشرية، نظراً لتحققها على شروط الاعتراف بها كأصول من جهة ولأهميتها في المؤسسة الاقتصادية وأثرها على أدائها من جهة أخرى؛
- **منهج وأداة الدراسة:** ومن أجل اختبار ذلك تم إجراء دراسة ميدانية بالاعتماد على منهج: "دراسة الحالة" على حالة مؤسسة: ش.ذ.أ بيات كاترينغ الناشطة في مجال الفندقة والإطعام الجماعي لسنة 2017م؛
- **النتائج:** وقد خلصت نتائج هذه الدراسة إلى أن مدخل التكلفة وخصوصاً طريقة: تكلفة الإنجاز هي الطريقة المناسبة لقياس قيمة الأصول البشرية.

[1] فتيح بريحة، **محاولة تطبيق طرق القياس المحاسبي على تقييم الموارد البشرية – دراسة حالة مؤسسة ش.ذ.أ بيات كاترينغ – سنة 2017** ، أطروحة دكتوراة، تخصص محاسبة جباية وتدقيق، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر،2022.

الدراسة الخامسة:(حداد نور الهدى، 2015)، بعنوان:" محاسبة الموارد البشرية من منظور القياس والإفصاح وتطبيقها في المؤسسات الجزائرية: دراسة نظرية وتطبيقية "[1].

- **الهدف:** تتمثل أهداف للدراسة في:

✓ تسليط الضوء على مفهوم محاسبة الموارد البشرية ومراحل تطورها نظرياً وتطبيقياً؛

✓ تبيان نماذج وطرق القياس المحاسبي للموارد البشرية، سواءاً ما كان يعتمد علة التكلفة أو القيمة حسب المفهوم الإقتصادي؛

✓ إبراز أهمية الإفصاح عن الموارد البشرية كأحد عناصر الأصول، بإعتباره من أهم الأصول غير الملموسة؛

✓ دراسة إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الجزائرية.

- **منهج وأداة الدراسة:** للإلمام بالموضوع ومحاولة الإجابة على إشكالية الدراسة، تم إتباع المنهج الوصفي التحليلي، بالإضافة إلى إستخدام أداتي الملاحظة والإستبيان؛

- **النتائج:** وقد خلصت الدراسة إلى أن تطبيق محاسبة الموارد البشرية يحتاج إلى ترقية الفكر والوعي الإقتصاديين وضمان شفافية المعلومات المحاسبية المفصح عنها كخطوة أساسية.

الفرع الثاني: الدراسات السابقة باللغة الأجنبية

الدراسة الأولى: (عوادي مصطفى، خنيش يوسف ،2023)، بعنوان: "أهمية الإفصاح في محاسبة الموارد البشرية: نهج معياري"[2].

" The Importance Of Disclosure In Human Resources Accounting: A Normative Approach "

- **الهدف:** هدفت هذه الورقة البحثية لتحليل الآليات والأساليب المحاسبية المختلفة لتقييم الموارد البشرية في المنظمة؛

- **منهج وأداة الدراسة:** تم الإعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، بالإضافة إلى إستخدام أداتي المقابلة والإستبيان؛

[1] حداد نور الهدى، **محاسبة الموارد البشرية من منظور القياس والإفصاح وتطبيقها في المؤسسات الجزائرية: دراسة نظرية وتطبيقية**، أطروحة دكتوراه، تخصص مالية محاسبة وتدقيق، جامعة سطيف01، الجزائر، 2015/2014.

[2] AouadiMostafa . KhennicheYoucef .,**The Importance Of Disclosure In Human Resources Accounting: A Normative Approach**, Journal of Contemporary Business and Economic Studies, Vol (06), No (1) (2023), p 323-332.

- **النتائج**:يعتقد أكثر من 71% من الرؤساء التنفيذيين أن موظفيهم يلعبون دوراً رئيسياً في النجاح الاقتصادي للشركة. من الضروري الاعتراف وتقدير قيمة إدارة الموارد البشرية في عالم الأعمال. لذا، يجب تقييم إدارة الموارد البشرية من أجل الحفاظ على أداء إدارة الموارد البشرية الجيد. ومن المؤكد أن هذا سيضمن للمنظمة القدرة على تلبية متطلبات واحتياجات العملاء..

الدراسة الثانية: (هبري آسيا، 2020)، بعنوان: "محاسبة الموارد البشرية: أداة للتدقيق الاجتماعي حالة شركة الأنابيب التابعة لمجموعة شيالي – سيدي بلعباس – الجزائر –"[1].

"La Comptabilité Des Ressources Humaines Un Outil - de L'audit Social. Cas Du Groupe Chiali Filiale Tubes - Sidi Bel Abbes – Algérie-."

- **الهدف**: هدفت هذه الدراسة إلى تحديد أدوات التدقيق الاجتماعي في فرع تيوب، مجمع شيالي سيدي بلعباس، الجزائر؛
- **منهج وأداة الدراسة**: إعتماد المنهج الوصفي التحليلي كونه المناسب لتحليل الظاهرة المقصودة في هذه الدراسة حيث أن طبيعة الموضوع إستلزمت من إتباع هذا النهج، وذلك بالإعتماد على أداة الإستبانة للإجابة على الإشكال الرئيسي؛
- **النتائج**: وبعد تحليل عينة من تكاليف الموظفين على شكل مؤشرات نسبية ومخططات وباستخدام استبيان حول طرق حساب الرواتب وسياسة المكافآت، تبين أن هناك نقص في نظام تقييم المعرفة في مجال مكافآت الموظفين.

[1]FekirSouhil,**La Comptabilité Des Ressources Humaines Un Outil - de L'audit Social. Cas Du Groupe Chiali Filiale Tubes - Sidi Bel Abbes – Algérie**, journal d'étude avancées en finance et comptabilité, volume 03, N°01, p 57-69.

الدراسة الثالثة: (مقران عبد العزيز، 2008)، بعنوان:"من الأسس التاريخية لرأس المال البشري إلى مفهوم محاسبة الموارد البشرية"[1].

"Des Fondements Historiques Du Capital Humain Au Concept De Comptabilite Des Ressources Humaines"

- **الهدف**: هدفت هذه الدراسة إلى أولاً، التطور التاريخي لتقييم رأس المال البشري، ثانياً، إظهار كيف أن مثل هذا رأس المال غير الملموس المهم الذي تستثمر فيه الشركة مبالغ كبيرة من التوظيف إلى الفصل والذي يعتمد عليه أداؤها بشكل أساسي لا يتم أخذه في الاعتبار أو يتم أخذه بشكل ضعيف للغاية، وأخيراً، ثالثاً، إظهار المعالجة المحاسبية والتقنية القادرة على السماح بالنظر الحقيقي والفعال في الاستثمارات في الموارد البشرية: محاسبة الموارد البشرية؛
- **منهج وأداة الدراسة**:بالنظر إلى طبيعة الدراسة وقصد الإجابة على الإشكالية المطروحة وإختبار الفرضيات تم القيام إلى إختبار المنهج الوصفي التحليلي، وهو المنهج المناسب لهذا النوع من الدراسة ويتطابق معها في الجانب النظري بشكل واضح عند الإعتماد على المراجع المكتبية من كتب ومقالات. أما في الجانب التطبيقي فقد تم التحصل على المعلومات من طرف المؤسسة والقيام بتحليلها وتطبيق أحد نماذج قياس الموارد البشرية؛
- **النتائج**:لا ينبغي للشركات اليوم أن تسأل نفسها ما إذا كانت تحتاج إلى نظام محاسبة للموارد البشرية، بل ما هو نوع نظام محاسبة الموارد البشرية الذي يلبي احتياجاتها بشكل أفضل.

المطلب الثاني: مناقشة الدراسات السابقة ومقارنتها بالدراسة الحالية

تتقاطع دراستنا ع

- **الطابع الميداني للدراسة في بيئة محلية محددة**

تميزت الدراسة بأنها أجريت ميدانيًا على عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية تقرت، مما منحها طابعًا واقعيًا مرتبطًا بسياق جزائري محلي قلّما تم التطرق إليه في الدراسات السابقة التي كانت غالبًا نظرية أو عامة.

[1]Abdellazizamokrane, **Des Fondements Historiques Du Capital Humain Au Concept De Comptabilite Des Ressources Humaines**, Revue des sciences économiques et de gestion, volume 08,2008, p p 21-48.

- **اعتماد أدوات تحليل إحصائية متقدمة**

خلافًا للعديد من الدراسات السابقة التي اكتفت بالتحليل الوصفي، استخدمت هذه الدراسة أدوات تحليل متقدمة مثل اختبار (T-Test) واختبار التباين الأحادي (One Way ANOVA) لتحليل الفرضيات، مما أضفى مصداقية علمية أقوى على النتائج.

- **تغطية شاملة لمحاور الدراسة الثلاثة (الوعي، المعوقات، المتطلبات)**

تميزت الدراسة بشموليتها في تحليل الموضوع من ثلاث زوايا رئيسية: مدى الوعي، المعوقات، والمتطلبات، ما يوفر نظرة متكاملة لموضوع محاسبة الموارد البشرية، بخلاف دراسات ركزت على جانب واحد فقط.

- **دمج الجانب النظري بالتطبيقي ضمن بيئة جزائرية حديثة العهد بالمفهوم**

أحد أوجه التميز في هذه الدراسة هو الدمج بين الإطار النظري المتقدم والتطبيق الميداني في بيئة اقتصادية جزائرية لا تزال في مرحلة مبكرة من تبني مفهوم محاسبة الموارد البشرية.

- **تحليل استجابات متعددة المستويات من الموظفين**

اعتمدت الدراسة في جمع بياناتها على استبيان موجه لموظفين من مستويات إدارية مختلفة داخل المؤسسات، ما أتاح تنوعًا في الآراء ووجهات النظر، وهو أمر نادر في الدراسات التي ركزت على آراء الإدارات العليا فقط.

- **اقتراح توصيات عملية قابلة للتنفيذ في الواقع الجزائري**

أنتجت الدراسة توصيات عملية تتناسب مع واقع المؤسسات الجزائرية من حيث الإمكانيات والإطار القانوني، بخلاف بعض الدراسات التي اكتفت بتوصيات نظرية غير قابلة للتطبيق.

- **تحقيق توازن بين النماذج المحاسبية القائمة على التكلفة والقيمة الاقتصادية**

تميزت الدراسة بتحليلها لكلا المدخلين (التكلفة والقيمة الاقتصادية) في تقييم الموارد البشرية، مما يمنح القارئ فهماً شاملاً لمزايا وقيود كل مدخل.

- **التأكيد على الجانب التشريعي والمؤسساتي كمحور أساس للتطبيق**

في حين أن بعض الدراسات ركزت على المفهوم التقني أو الإجرائي فقط، أولت هذه الدراسة اهتمامًا خاصًا بالبعد التشريعي والتنظيمي باعتباره عاملاً أساسياً في دعم أو إعاقة تطبيق محاسبة الموارد البشرية

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

تمهيد الفصل:

بعد ما تطرقنا في الفصل الأول إلى مختلف الأدبيات النظرية المتعلقة بموضوع التقييم المحاسبي لأصول الموارد البشرية، بالإضافة إلى أهم الدراسات السابقة التي الدراسات السابقة التي تحدثت في نفس الموضوع، سنحاول في هذا الفصل إسقاط ما تم تناوله في الجانب النظري وتطبيقه على عينة من المؤسسات الإقتصادية، وعليه قسمنا الفصل إلى مبحثين:

- المبحث الأول إجراءات الدراسة،
- أما المبحث الثاني الدراسة الإستدلالية، إختبار الفرضيات وتحليل النتائج.

المبحث الأول: إجراءات الدراسة الميدانية

يمثل هذا المبحث منهجية الدراسة ووصف المتغيرات، حيث نحاول من خلاله التعرض لمنهجية الدراسة في بناء نموذج الإشكالية المتعلق بواقع تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية: دراسة تحليلية ميدانية من جهة، ووصف العبارات الجزئية والكلية للنموذج، والتطرق لمتغيرات الدراسة ومدى استجابتها لمتطلبات البحث من جهة أخرى، في حين يتم في نهاية المبحث التطرق لمختلف الإختبارات المرتبطة بجودة أداة الدراسة (الإستبانة)، وأخيرا الوقوف على خصائص عينة الدراسة بالإعتماد على التحليل الوصفي لها.

المطلب الأول: تصميم الدراسة الميدانية

تتمحور الدراسة الميدانية بشكل أساسي على دراسة واقع تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية: دراسة تحليلية ميدانية، وذلك من وجهة نظر جميع المهنيين في المؤسسات الإقتصادية محل الدراسة، حيث سيتم التطرق في هذا المطلب إلى كل من منهج الدراسة، مجتمع وعينة الدراسة، نموذج ومتغيرات الدراسة، جمع بيانات الدراسة، أداة الدراسة، أساليب التحليل الإحصائي المستخدمة، الطريقة المستخدمة في القياس، صدق أداة الدراسة، ثبات أداة الدراسة، تحديد الطريقة والأدوات المستعملة في جمع البيانات المتعلقة بالدراسة الميدانية.

الفرع الأول: منهجية الدراسة:

تستوجب طبيعة الموضوع على الباحث اختيار المنهج الذي سيعتمده، والأدوات المستعملة التي تساعده في ذلك، ومن خلال هذا الفرع سيتم التطرق إلى منهج وجمع بيانات الدراسة، مجتمع وعينة الدراسة، متغيرات ونموذج الدراسة.

أولاً: منهج وجمع بيانات الدراسة:

1. منهج الدراسة:

إن أهم ما يميز الدراسة الحالية هو العمل على قياس مدى واقع تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية: دراسة تحليلية ميدانية، ولغرض الوقوف على مستويات هذا الواقع، تقوم هذه الدراسة على تبني المنهج الوصفي التحليلي، الذي يعتمد على تحديد خصائص الظاهرة، ووصف طبيعتها ونوعية العلاقة بين متغيراتها و أسبابها واتجاهاتها، وهذا لأجل التعرف على حقيقتها في ارض الواقع، وهو يعبر عن الظاهرة كيفيا بوصفها وبيان خصائصها، وكميا بإعطائها وصفا رقمياً من خلال أرقام وجداول توضح مقدار هذه الظاهرة، أو حجمها أو درجة ارتباطها مع الظواهر الأخرى.

2. جمع بيانات الدراسة:

تم الاعتماد على عدة أساليب لجمع البيانات في هذه الدراسة، فبالإضافة إلى الملاحظة اعتمدنا أساسا على أسلوب الاستبيان في الجانب الميداني، وعموما تتشكل بيانات الدراسة من بيانات ثانوية وبيانات أساسية، حيث تتشكل البيانات الثانوية في هذه الدراسة تحديدا من البيانات الخارجية التي تم الحصول عليها من خلال مراجعة الأدبيات والدراسات السابقة

المتعلقة بالموضوع، إذ أننا قمنا بإجراء مسح لمختلف المراجع التي استطعنا الوصول إليها من كتب و مجلات، و مقالات وتقارير ودوريات ورسائل وأطروحات الدكتوراه التي لها علاقة بموضوع الدراسة ككل، أو لها علاقة بأحد المتغيرين، بالإضافة إلى والبحث والمطالعة في مواقع الإنترنت المختلفة، أما البيانات الأساسية تتشكل من الاستبيان الذي تم بناؤها انطلاقا من الأسئلة المغلقة، و التي تعتقد أنها تتلاءم من طبيعة الدراسة ومتغيراتها وأهدافها، وتم إعدادها بالاعتماد على عدد من استبيانات الدراسات السابقة، وذلك بعد تعديلها بما يتوافق وموضوع الدراسة، ومن ثم تحكيمها من قبل المختصين.

ثانياً: مجتمع وعينة الدراسة

تم توزيع الاستبانة على عينة من مجتمع الدراسة المتمثل في والمهنيين المتخصصين من محاسبين لدى مختلف المؤسسات الجزائرية ومحاسبين معتمدين ومحافظي حسابات بالإضافة إلى كل من يمارس مهام المحاسبة في المؤسسات الإقتصادية ،مما يستدعي منا اختيار أسلوب المعاينة غير العشوائية (غير الاحتمالية الذي يتم فيه اختيار أفراد العينة بناءً على الخصائص المذكورة التي يجب أن تتوفر في المستجوبين، ومن أساليب المعاينة غير العشوائية تم إعتماد العينة العمدية (القصدية) التي يتم فيها اختيار مفردات العينة بصورة قصدية ولا مجال للحظ فيها، وعينة كرة الثلج (عينة السلسلة) والتي من خلالها كل فرد مقصود يمكنه تمرير الاستبانة أو الإرشاد إلى أفراد آخرين؛ حيث تم اعتماد الطرقيتين نظرا لما تتميزان به من قدرة على تحقيق أهداف البحث؛ بحيث ستكون العينة موزعة على أكبر عدد ممكن من المهنيين حتى يمكن تعميم نتائجها بصورة أقرب إلى الواقع.

بناءاً على ما سبق من معطيات تخص عدد أفراد المجتمع المستهدفة في الدراسة والمقدرة ب 100 مفردة، فإن توزيع الإستبانة على عينة البحث موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (2-2): نتائج توزيع إستمارة الإستبيان

إستمارات الإستبيان	عدد الإستمارات الموزعة	عدد الإستمارات المسترجعة	عدد الإستمارات الملغاة	عدد الإستمارات الصالحة
المجموع	100	95	07	88

المصدر: من إعداد الطلبة بناءاً على نتائج الإستبيان.

نلاحظ من خلال الجدول أن عينة الدراسة تحددت بطريقة غير عشوائية من خلال توزيع 100 إستبانة، في حين تم إسترجاع 88 إستبانة صالحة للتحليل تمثل نسبة 88% من إجمالي الإستبانات الموزعة، وتجدر الإشارة هنا إلى عدم مواجهة صعوبات في عملية إسترجاع الإستبانات.

الفرع الثاني: الأداة والأساليب الإحصائية وطريقة القياس

أولاً: الأداة والأساليب الإحصائية المستخدمة

1. أداة الدراسة:

يعود سبب استخدامنا للاستبيان كأداة للدراسة (الملحق رقم (01)، وذلك لعدة اعتبارات منها عدم الحصول على المعطيات الكمية من جهة، وصعوبة إجراء المقابلات مع المسؤولين نظرا لحجم العمل وارتباطاتهم من جهة أخرى، وفعلاً تم البدء في الاستبيان حيث تم الاستعانة بالدراسات السابقة من أجل إعداده، وكانت هذه المرحلة الأكثر صعوبة و تعقيداً، والتي تتطلب الكثير من الجهد والوقت، فبعد مراجعة متأنية و عميقة وفحص شامل للدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع الدراسة، تم إعداد مجموعة من الأسئلة المعبرة عن المتغيرات في شكل محاور بحث، وبعد مناقشتها مع المشرف و بعض الأساتذة المختصين والقيام بالتعديلات المقترحة، حصلنا في الأخير على الشكل النهائي للاستبيان (انظر الملحق رقم (01)، الذي يتضمن جزئين. حيث يتعلق الجزء الأول بخصائص أفراد عينة الدراسة التي تتمثل في كل من المهنة؛ المستوى التعليمي؛ الخبرة المهنية، في حين يشتمل الجزء الثاني على فقرات الاستبيان، ويتضمن ثلاث محاور، حيث يتألف المحور الأول الذي يخص مدى الوعي بأهمية تطبيق محاسبة الموارد البشرية حسب الملحق رقم (01) من 07 عبارات موزعة من 01 إلى 07، بينما يتألف المحور الثاني حسب الملحق رقم (01) الذي يخص صعوبات تطبيق محاسبة الموارد البشرية من 07 عبارات موزعة من 08إلى 14،,أخير المحور الثالث الذي يخص متطلبات تطبيق محاسبة الموارد البشرية يتألف من 07 عبارات موزعة من العبارة 15 إلى 21، وللإجابة على أسئلة الجزئ الثاني من الإستبيان، تم إستخدام مقياس ليكارت Likert_Scale الثلاثي على النحو الذي يمثل فيه موافق ثلاث درجات، محايد درجتين وغير موافق درجة واجدة.

2. الطريقة المستخدمة في القياس:

كما أشرنا سابقا، فإننا استخدمنا في هذه الدراسة الاستبيان كأداة لجمع البيانات، حيث جاءت فقرات عبارات المتغيرين مصممة وفقا لمقياس ليكرت الثلاثي لتناسبه مع مثل هذه الدراسات، وقد كانت الخيارات المتاحة أمام كل عبارة تتمثل في موافق، محايد، غير موافق، ومن أجل تحديد الاتجاه أعطينا لاحتمالات الإجابات الثلاثة السابقة أوزان محددة كما يبينه الجدول رقم (2-4)، ليتم يتم بعد ذلك حساب المتوسط الحسابي المرجح لتحديد الاتجاه العام للإجابات، والذي يحدد من مجال وقوع قيمة المتوسط المرجح كما يوضحه الجدول رقم (2-5).

الجدول رقم (2-5): الأوزان المقترحة لخيارات الإجابة حسب مقياس ليكارت الثلاثي:

الرأي	موافق	محايد	غير موافق
الأوزان	03	02	01

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على الدراسات السابقة

الجدول رقم (2-6): المتوسطات المرجحة والإتجاه الموافق لها:

الإتجاه	مرتفع	متوسط	منخفض
المتوسط المرجح	(2.34-3)	(1.67-2.33)	(1-1.66)

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على الدراسات السابقة

3. الأساليب والمؤشرات الإحصائية المستخدمة في معالجة بيانات الدراسة:

للإجابة على أسئلة الدراسة واختبار فرضياتها، سيتم استخدام مجموعة من أساليب الإحصاء الوصفي والتحليلي، وذلك بالاستعانة بحزمة البرامج التطبيقية الإحصائية في مجال العلوم الاجتماعية والإنسانية نسخة 25 (SPSS Version25)، وتشمل هذه الأساليب على ما يلي:

- **إختبار الثبات للإستبيان:** بالإستعانة بمعامل آلفا كرو نباخ (Cronbach's Alpha) مع إختبار معامل التجزئة النصفية (Deleted Item If Alpha) وإختبار الإتساق الداخلي والبنائي وفقاً لمعامل الإرتباط بيرسون (Pearson Correlation).
- **الأساليب الإحصائية الوصفية:** من أجل تحليل ووصف أراء المستجوبين من أفراد العينة تم إستخدام كل من التكرارات، النسب المئوية، المتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية.
- **الأساليب الإحصائية الإستدلالية:** من أجل إختبار الفرضيات تم إستخدام الأساليب الإحصائية التالية:

– **إختبار ت (one simple t-test)**: وذلك بهدف معرفة الدلالة الإحصائية (دال أو غير دال) في اختبار الفرضيات (الإحصاء الاستدلالي) ويفيد هذا الاختبار (one Sample t-test) في الكشف عما إذا كان هناك فرق جوهري (دال إحصائياً) بين المتوسط الحسابي $\overline{X}$ لإجابات أفراد العينة والمتوسط الفرضي ($\overline{x}$=02).

– **اختبار (T_Test): للفرق** بين متوسطي مجموعتين (Independent Samples Test): هذا الاختبار بتقدير الفرق بين المتوسط مجموعتين مستقلتين مثل متغير المهنة فهو مقسم إلى فئة الذكور وفئة الإناث.

– إختبار تحليل التباين الأحادي (**One- Way Anova**) للفرق بين متوسطات أكثر من مجموعتين مثل متغير المستوى التعليمي فهو مقسم إلى أكثر من فئتين.

ثانياً: صدق وثبات أداة الإستبيان

1. صدق أداة الدراسة:

الصدق هو باختصار أن تقيس فقرات الاستبيان ما وضعت لأجل قياسه، أي أنها تقيس فعلا الظاهرة التي يفترض أن تقيسها، وسنستعرض في هذه الدراسة نوعين من الصدق يتمثلان في الصدق الظاهري وصدق الاتساق الداخلي.

- **الصدق الظاهري:** تم عرض أداة الدراسة على عدد من المحكمين الأكاديميين المختصين، للتحقق من مدى صدق فقرات الأداة، ومعرفة مدى ملائمة وضوح الفقرات المستخدمة لقياس كل من محوري نظم المعلومات وأثره على جودة الصيرفة المصرفية، إضافة إلى مدى انتماء كل فقرة من فقرات الاستبيان للبعد الذي تقيسه، وقد تم الأخذ بملاحظات المحكمين حول إجراء التعديلات التي أتفق عليها أغلبهم، والتي كانت تصب في جانب صياغة وحذف أو إضافة بعض العبارات، وبذلك يكون الاستبيان في صورته النهائية والتي تخدم أغراض الدراسة الحالية تتكون من 21 فقرة موزعة على محاور وعبارات الدراسة.
- **صدق الاتساق الداخلي:** لفقرات الاستبيان وهو قوة الارتباط بين درجات كل بعد كل محور ودرجات أسئلة الاستبيان الكلية، حيث أنه بعد التأكد من الصدق الظاهري، قمنا بإجراء اختبار صدق الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان، إذ قمنا بحساب درجة ارتباط كل عبارة من عبارات المحور بالدرجة الكلية لجميع فقرات المحور الذي تنتمي إليه، وذلك لمحاور الدراسة، حيث يوضح الجدولين رقم (2-7) ورقم (2-8) ورقم (2-9) تحليل معاملات الإرتباط للعبارات المكونة لكل من محاور الدراسة.

الجدول رقم (2-7): الإتساق الداخلي لمحاور الدراسة

العبارات	المحور الأول: مدى الوعي بأهمية تطبيق محاسبة الموارد البشرية		
	معامل الإرتباط بيرسون	القيمة الإحتمالية	النتيجة
العبارة 01	0.611	0.000	دال
العبارة 02	0.755	0.000	دال
العبارة 03	0.728	0.000	دال
العبارة 04	0.629	0.000	دال
العبارة 05	0.609	0.000	دال
العبارة 06	0.673	0.000	دال
العبارة 07	0.479	0.000	دال
العبارات	المحور الثاني: صعوبات تطبيق محاسبة الموارد البشرية		
	معامل الإرتباط بيرسون	القيمة الإحتمالية	النتيجة

العبارة 08	0.954	0.000	دال
العبارة09	0.757	0.000	دال
العبارة 10	0.709	0.000	دال
العبارة 11	0.953	0.000	دال
العبارة 12	0.757	0.000	دال
العبارة 13	0.686	0.000	دال
العبارة 14	0.953	0.000	دال
العبارات	المحور الثالث: متطلبات تطبيق محاسبة الموارد البشرية		
	معامل الإرتباط بيرسون	القيمة الإحتمالية	النتيجة
العبارة 15	0,920	0.000	دال
العبارة 16	0,920	0.000	دال
العبارة 17	0,953	0.000	دال
العبارة 18	0,803	0.000	دال
العبارة 19	0,877	0.000	دال
العبارة 20	0,803	0.000	دال
العبارة 21	0,473	0.000	دال

المصدر: من إعداد الطلبة بناءاً على مخرجات برنامج Spss.v25

إذ تبين بأن معاملات الارتباط بين عبارات المحور الأول المتمثل في **مدى الوعي بأهمية تطبيق محاسبة الموارد البشرية** تتراوح ما بين 0.755 و0.479 ، وكانت أكبر قيمة للعبارة رقم 02 " يحظى مفهوم محاسبة الموارد البشرية باهتمام كبير من قبل المؤسسة " وأدني قيمة للعبارة رقم 07" تهتم المؤسسة بتنمية وتطوير قدرات موظفيها بإشراكهم في مؤتمرات ومهمات عمل بشكل دوري "، أما معاملات الارتباط بين عبارات المحور الثاني المتمثل في **صعوبات تطبيق محاسبة الموارد البشرية** تتراوح بين 0.954 و0.686، وكانت أكبر قيمة للعبارة رقم 08 " صعوبة قياس قيمة الموارد البشرية من خلال منهج التكلفة التاريخية والموجه فقط للأصول المادية " وأدني قيمة للعبارة رقم 13" إحتمال وفاة أو عجز الأصل البشري خلال عمله بالمؤسسة "، أما معاملات الارتباط بين عبارات المحور الثالث المتمثل في **متطلبات تطبيق محاسبة الموارد البشرية** تتراوح بين 0.953 و0.473، وكانت أكبر قيمة للعبارة رقم 17 "توفر الدعم التنظيمي لتطبيق محاسبة الموارد البشرية ويتأتى ذلك من خلال وجود هيكل تنظيمي داعم يساهم في تعزيز التنسيق بين الأقسام المالية وإدارة الموارد البشرية. " وأدني قيمة للعبارة رقم 21"ضرورة وجود إطار قانوني جبائي معتمد يعزز من عملية تحفيز المؤسسات الاقتصادية على تبني محاسبة

الموارد البشرية وكيفية الإفصاح عليها ضمن الميزانيات الجبائية "، ونشير بان كل معاملات ارتباط دالة إحصائيا عند مستوي دلالة $\alpha = 0.05$، وبذلك تعد فقرات المحاور صادقة لما وضعت لقياسه، مما يؤكد الصدق البنائي لأداه الدراسة.

2. ثبات الإستبيان:

يقيس الثبات مدى استقرار أداة الدراسة وعدم تناقضها، حيث يوضح ما إذا كانت قائمة الاستقصاء ستعطي نفس النتائج باحتمال مساوي لقيمة المعامل المحسوب في حالة ما إذا تم إعادة توزيعها على نفس أفراد العينة، وهناك العديد من الاختبارات التي تسمح بقياس ثبات الاستبيان منها تقنية التجزئة النصفية، وتقنية الإشكالية البديلة...الخ.

في دراستنا تم التحقق من ثبات عبارات وعبارات الدراسة، من خلال إستخدام طريقتين هما، طريقة التجزئة النصفية (Split-Half Reliability)، وطرقة معمل كرونباخ آلفا (Cronbach's Alpha)، حيث تعتبران من أكثر المقاييس الثبات لإستخدام من طرف الباحثين في الدراسات السابقة التي تطرقنا إليها.

- **طريقة التجزئة النصفية:**

تعتمد طريقة التجزئة النصفية على تجزئة الإختبار المطلوب إلى نصفين، حيث يحتوي النصف الأول على الفقرات ذات الترتيب الفردي، والقسم الثاني على الفقرات ذات الترتيب الزوجي، ثم يحسب معامل الإرتباط (R) بين درجات الأسئلة الفرعية ودرجة الأسئلة الزوجية، ونقوم فيما بعد بتصحيح معامل الإرتباط من خلال معادلة سبيرمان وبروان ومعادلة جيتمان.

الجدول الموالي يمثل إختبار الثبات عن طريق التجزئة النصفية:

جدول رقم (2-8): نتائج إختبار الثبات بطريقة التجزئة النصفية (Split-Half Reliability)

المتغيرات	الجزئ الأول	الجزئ الثاني	الملاحظة
عدد العبارات	11	10	غير متساوية
معامل آلفا كرونباخ	0.857	0.837	متقارب
قيمة الإرتباط بين الجزئين	0.921		قوية
معامل إرتباط براون سبيرمان Spearman-brown	0.959	0.959	متساوية
معامل جيتمان Guttman	0.947		قوي

المصدر: من إعداد الطلبة بناءاً على مخرجات برنامج Spss.v25

من خلال الجدول السابق يتضح عدم تساوي عدد عبارات الجزئ الأول مع عدد عبارات الجزء الثاني وهذا راجع لكون عدد عبارات الإختبار ككل 21 عبارة، وهو عدد فردي يسمح بتقسيم غير متساوي للجزئين، كما يتضح كذلك عدم تساوي معامل ألفا كرونباخ بين الجزئين ولكن بقيمة ثبات مرتفع في حدود 85%، كما أن قيمة الإرتباط بين الجزئ

الأول والجزئ الثاني بلغت 92% وهي قيمة إرتباط جيدة، ما يسمح بإختيار معامل جيتمان 94% كمعامل ثبات بطريقة التجزئة النصفية، وهو معامل يعكس درجة الثبات الكبير ومحاور أداة الدراسة.

- **حساب الثبات بإعتماد طريقة ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha)**

تعتبر طريقة ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha) من أفضل طرق قياس الثبات الداخلي لعبارات أداة الدراسة (الإستبانة)، وهو الإختبار المتعلق بالإتساق الداخلي، ومدى إمكانية الحصول على النفس النتائج إذا ما تم تكرار الدراسة لنفس العينة وفي نفس الظروف، حيث تعتبر قيمة (Cronbach's Alpha) في معظم المراجع والدراسات مقبولة إذا تجاوزت نسبة 60%، وفيما يلي نتائج حسابات الثبات:

- حساب درجة ثبات عبارات محاور الإستبيان

الجدول رقم (2–9): درجة ثبات عبارات محاور الإستبيان حجم العينة (N=88)

Item-Total statistics					
رقم العبارة	Scale Mean If Item Deleted قيمة المتوسط للدرجة الكلية لإجمالي عبارات المحور في حالة حذف العبارة	Scale variance If Item Deleted قيمة التباين للدرجة الكلية لإجمالي عبارات المحور في حالة حذف العبارة	Corrected Item-Total Correlation معامل الإرتباط المصحح بين كل عبارة والدرجة الكلية لإجمالي عبارات المحور	Cronbach's Alpha If Item deleted قيمة ألفا كرونباخ في حالة تم حذف العبارة	Cronbach's Alpha ألفا كرونباخ
المحور الأول: مدى الوعي بأهمية تطبيق محاسبة الموارد البشرية					
01	15.91	5.44	0.340	0.688	0.711
02	15.58	6.361	0.408	0.672	
03	15.91	5.095	0.569	0.637	
04	16.01	5.483	0.438	0.674	
05	15.81	5.583	0.418	0.679	
06	15.72	5.631	0.536	0.655	
07	16.14	5.935	0.22	0.739	
المحور الثاني: صعوبات تطبيق محاسبة الموارد البشرية					
08	15.73	6.247	0.921	0.738	0.830
09	15.49	8.575	0.695	0.803	
10	15.91	7.486	0.556	0.812	
11	15.73	6.247	0.921	0.738	
12	15.49	8.575	0.695	0.803	
13	15.78	7.849	0.548	0.812	
14	15.58	9.971	-0.005	0.892	

المحور الثالث: متطلبات تطبيق محاسبة الموارد البشرية					
15	16.75	4.948	0.892	0.884	0.911
16	16.75	4.948	0.892	0.884	
17	16.9	4.024	0.921	0.875	
18	16.72	4.757	0.713	0.9	
19	17.03	4.171	0.798	0.896	
20	16.65	5.61	0.764	0.904	
21	16.68	5.944	0.373	0.927	

المصدر: من إعداد الطلبة بناءاً على مخرجات برنامج Spss.v25

وكخلاصة لنتائج حساب قيم المؤشرات الإحصائية، لصدق وثبات الإستبيان، فإنه يتضح صدق أداة الدراسة وثباتها، فهي على درجة عالية من الثبات، مما يسهل علينا إكمال باقي خطوات التحليل الإحصائي لبيانات المستجوبين نحو المتغيرات الدراسة، وتأكيد صحة النتائج التي سنتوصل إليها وإمكانية تعميمها على مجتمع الدراسة، مما يجعلنا على ثقة بصحة الإستبانة على إجابتها على إشكالية الدراسة وإختبار فرضياتها.

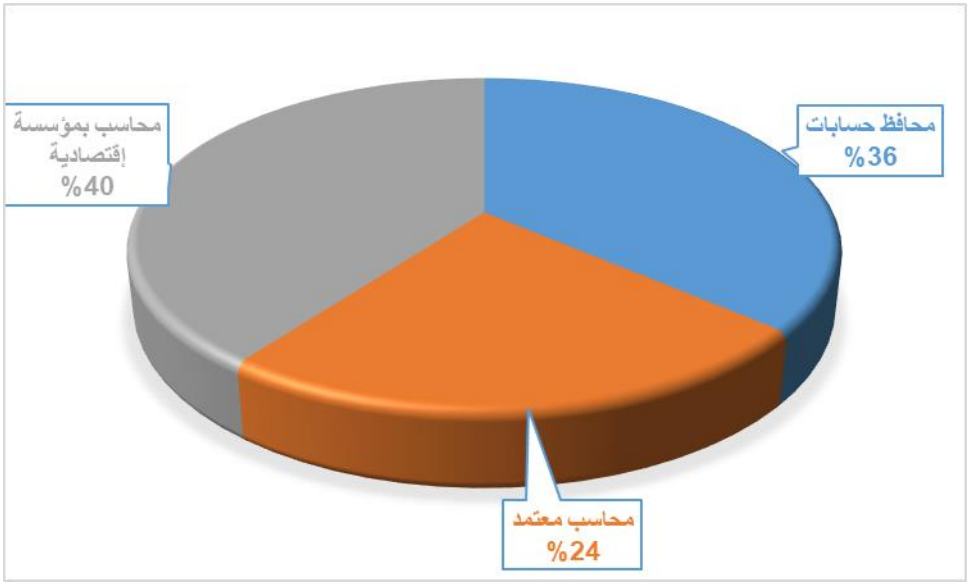
المطلب الثاني: التحليل الوصفي لخصائص عينة الدراسة:

تضمنت أداة الدراسة عدة متغيرات تعريفية (المهنة، المستوى التعليمي، الخبرة المهنية)، وفيما يلي وصف لهذه المتغيرات، من خلال التكرارات والنسب المئوية الموافقة لها، للوقوف على خصائص العينة ومدى وملاءمتها لإشكالية البحث.

أولاً: وصف خصائص عينة الدراسة حسب المتغيرات الشخصية

1. **متغير المهنة:** يتكون متغير المهنة من ثلاث فئات، فئة محافظ حسابات وفئة محاسب معتمد وفئة محاسب بمؤسسة إقتصادية والشكل التالي يبين توزيع التكرارات والنسب المئوية الموافق لها كما يلي:

شكل رقم (2-2): توزيع أفراد العينة حسب متغير المهنة



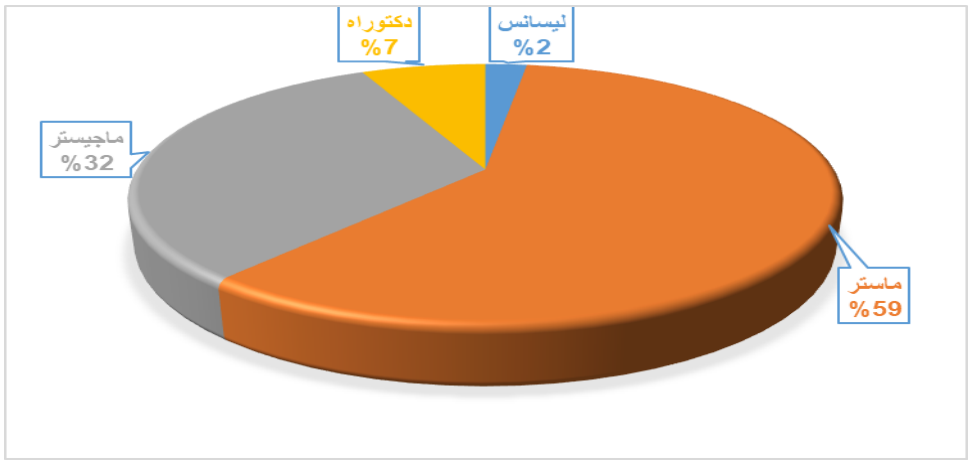
المصدر: من إعداد الطلبة بناءاً على مخرجات برنامج Spss.v25

حيث أظهر التحليل الوصفي نسبة (40%) من عينة الدراسة تمثل الفئة (محاسب بمؤسسة إقتصادية)، وهي نسبة مرتفعة يليها نسبة (36%) لصالح فئة محافظي الحسابات، في حين أن فئة محاسب فبلغت نسبة (24%).

2. متغير المستوى التعليمي:

يتكون متغير المستوى التعليمي من الفئات الأربعة التالية (ليسانس)، فئة من (ماستر)، وفئة من (ماجيستير) وفئة (دكتوراة)، حيث أظهر التحليل الوصفي نسبة (59%) من عينة الدراسة تمثل الفئة حاملي شهادة الماستر، وهي نسبة مرتفعة يليها نسبة (32%) لصالح الفئة حاملي شهادة الماجيستير، في حين أن فئة حاملي شهادة دكتوراه فبلغت نسبة (7%)، وأخيراً فئة حاملي شهادة ليسانس بلغت نسبة (2%).

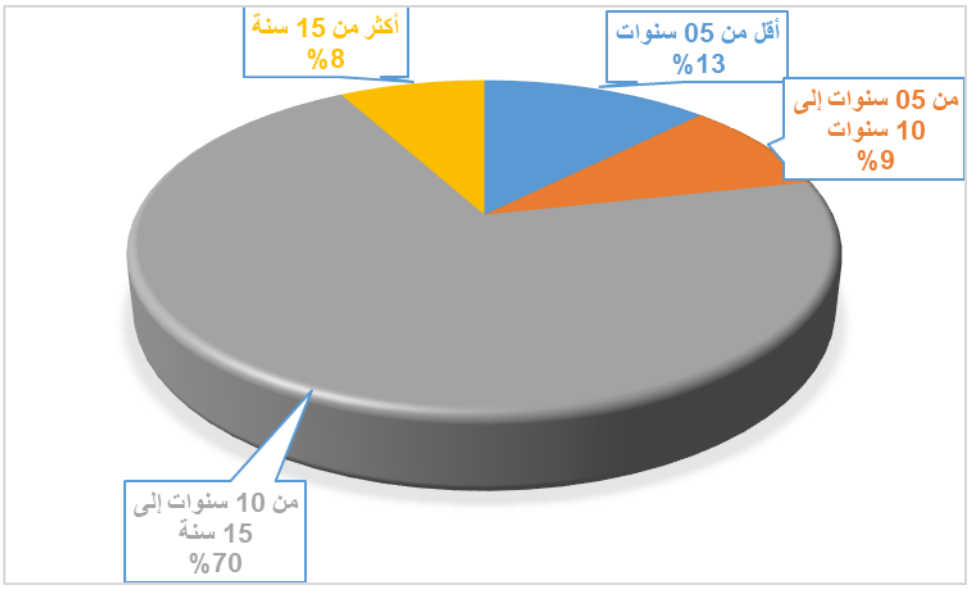
شكل رقم (2-3): توزيع أفراد العينة حسب متغير المستوى التعليمي



المصدر: من إعداد الطلبة بناءاً على مخرجات برنامج Spss.v25

3. **متغير الخبرة المهنية:** يتكون متغير الخبرة المهنية من أربع فئات هي فئة (أقل من 5 سنوات)، فئة (من 5 إلى 10 سنة)، فئة (من 10 إلى 15 سنة) وفئة (أكثر من15 سنة)، والشكل التالي يبين توزيع النسب المئوية حسب كل فئة:

شكل رقم (2-5): توزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الطلبة بناءاً على مخرجات برنامج Spss.v25

يظهر التحليل الوصفي لمتغير سنوات الخبرة، أن ما نسبته (70%) من عينة الدراسة تمثل فئة (10سنوات أقل من 15 سنة، وهي النسبة الأكثر تمثيلا وما نستنتجه من هذا الوصف أن أفراد العينة معظمهم لهم خبرة طويلة في ممارسة مهامهم في مهنة المحاسبة، حيث يعد هذا عنصراً إيجابياً بالنسبة للدراسة، خاصة وأن خبرتهم تساعدنا أكثر في معرفة أراء وتوجهات العينة نحو متغيرات الدراسة بصفة دقيقة.

المبحث الثاني: الدراسة الإستدلالية، إختبار الفرضيات وتحليل النتائج

بعد توضيح الإطار المنهجي للدراسة الميدانية، والتأكد من جودة أداة الدراسة (الإستبانة)، سواء من حيث الصدق أو من حيث الثبات، سنقوم من خلال هذا المبحث بالتحليل الإحصائي الوصفي لإتجاهات المستجوبين، لهدف تقييم درجات الموافقة على عبارات ومحاور أداة الدراسة، ثم في مرحلة موالية التطرق للدراسة الإستدلالية، حيث يتم ذلك من خلال إختبار الفرضيات الفرعية، ومن ثم الفرضية الرئيسة للإشكالية، وصولا إلى إختبار النموذج الإفتراضي العام للدراسة، وفق ما يستدعيه التحليل الإحصائي من جهة، ووفق ما تم التوصل إليه من نتائج وتحاليل تخص الدراسات السابقة ذات صلة بالموضوع.

المطلب الأول: التحليل الوصفي لإتجاهات المستجوبين نحو عبارات ومحاور الدراسة

قبل البدء في عرض النتائج الإحصائية لاختبار الفرضيات، سنقوم بالتحليل الوصفي لأراء واتجاهات أفراد العينة من خلال تحليل عبارات كل محور من محاور أداة الدراسة (الإستبانة)، وذلك عن طريق حساب المتوسطات الحسابية، الانحرافات المعيارية التكرارات والنسب المئوية، وهذا لهدف تحديد اتجاهاتهم، أي تحديد فيما إذا كانت الإجابات في الاتجاه المحايد، أو الاتجاه السلبي (غير موافق) أو في الإتجاه الإيجابي (موافق).

الفرع الأول: التحليل الوصفي لعبارات المحور الأول، المتعلق بقياس مدى الوعي بأهمية تطبيق محاسبة الموارد البشرية.

يحتوي هذا الجزء على وصف وتقييم درجات الموافقة لآراء واتجاهات أفراد العينة فيما يتعلق بمدى موافقتهم أو عدم موافقتهم أو حيادهم إتجاه عبارات المحور الأول من أداة الدراسة، المتعلق بقياس مدى الوعي بأهمية تطبيق محاسبة الموارد البشرية، من خلال مختلف عباراته ووفقا للعبارات المقابلة له من العبارة رقم (01) إلى العبارة رقم (07).

يوضح الجدول الموالي درجات الموافقة لإجابات عينة الدراسة، عن العبارات المتعلقة بالمحور الأول.

جدول رقم (2-11): الإحصاءات الوصفية لإجابات العينة على عبارات المحور الأول.

رقم العبارة	درجات تقييم أفراد العينة للعبارات (تحليل وصفي)				
	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	معامل الإختلاف	ترتيب العبارة	درجة الموافقة
رقم 01	2.6	0.736	0.735	4	بدرجة عالية
رقم 02	2.93	0.254	0.086	1	بدرجة عالية
رقم 03	2.6	0.687	0.264	4	بدرجة عالية
رقم 04	2.5	0.678	0.271	4	بدرجة عالية
رقم05	2.7	0.664	0.238	3	بدرجة عالية
رقم 06	2.8	0.55	0.196	2	بدرجة عالية
رقم07	2.38	0.763	0.320	5	بدرجة عالية

الدرجة الكلية للمحور	2.6445	0.38686	0.15	بدرجة عالية

المصدر: من إعداد الطلبة بناءاً على مخرجات برنامج Spss.v25

يلاحظ من الجدول أعلاه، بلوغ المتوسط الحسابي الإجمالي لإجابات المستجوبين على جميع عبارات المحور الأول **مدى الوعي بأهمية تطبيق محاسبة الموارد البشرية** قيمة 2.64، وهو ضمن مجال الموافقة العالية [2.34- 3]، وبانحراف معياري ذو قيمة منخفضة قدره 0.38، تشير إلى مدى تقارب أراء أفراد العينة وتشتتها الضعيف، وتمركزها حول قيمة المتوسط الحسابي الإجمالي، وبالتالي تعطينا هذه القيم نتيجة إحصائية ، وهي أن إجابات المستجوبين متجانسة ، وكلهم موافقون على أن تطبيق محاسبة الموارد البشرية تحظى بالإهتمام من وجهة نظر المستجوبين بدرجة عالية في المؤسسات الإقتصادية محل الدراسة، الأمر الذي يعكس الإهتمام الكبير ومساعي المؤسسات الإقتصادية في تطبيق محاسبة تعكس صورة حقيقة للواقع الإقتصادي، حيث جاءت العبارة رقم(2) " يحظى مفهوم محاسبة الموارد البشرية باهتمام كبير من قبل المؤسسة " في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي قدره 2.93 وانحراف معياري قدره 0.254، في حين جاءت العبارة (رقم7) ضمن المرتبة الخامسة والأخيرة والتي تنص على " تهتم المؤسسة بتنمية وتطوير قدرات موظفيها بإشراكهم في مؤتمرات ومهمات عمل بشكل دوري " بمتوسط حسابي قدره 2.38 وانحراف معياري قدره 0.763 .

الفرع الثاني: التحليل الوصفي لعبارات المحور الثاني، المتعلق بقياس صعوبات تطبيق محاسبة الموارد البشرية.

يحتوي هذا الجزء على وصف وتقييم درجات الموافقة لآراء واتجاهات أفراد العينة فيما يتعلق بمدى موافقتهم أو عدم موافقتهم أو حيادهم إتجاه عبارات المحور الثاني من أداة الدراسة، المتعلق بقياس مستوى صعوبات تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الإقتصادية محل الدراسة، من خلال مختلف عباراته والعبارات المقابلة له من العبارة رقم (08) إلى العبارة رقم (14).

يوضح الجدول الموالي درجات الموافقة لإجابات عينة الدراسة، عن العبارات المتعلقة بالمحور الثاني.

جدول رقم (2-17): الإحصاءات الوصفية لإجابات العينة على عبارات المحور الثاني.

رقم العبارة	درجات تقييم أفراد العينة للعبارات (تحليل وصفي)				
	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	معامل الإختلاف	ترتيب العبارة	درجة الموافقة
رقم 08	2.56	0.771	0.301	3	بدرجة عالية
رقم 09	2.80	0.406	0.145	1	بدرجة عالية
رقم 10	2.38	0.763	0.320	5	بدرجة عالية
رقم 11	2.56	0.771	0.301	3	بدرجة عالية
رقم12	2.80	0.406	0.145	1	بدرجة عالية
رقم 13	2.50	0.678	0.271	4	بدرجة عالية

رقم14	2.70	0.664	0.440	2	بدرجة عالية
الدرجة الكلية للمحور	2.6120	0.46047	0.212	بدرجة عالية	

المصدر: من إعداد الطلبة بناءاً على مخرجات برنامج Spss.v25

يلاحظ من الجدول أعلاه، بلوغ المتوسط الحسابي الإجمالي لإجابات المستجوبين على جميع عبارات المحور الثاني قيمة 2.61، وهو ضمن مجال الموافقة العالية [2.34- 3]، وبانحراف معياري ذو قيمة منخفضة قدره 0.46، تشير إلى مدى تقارب أراء أفراد العينة وتشتتها الضعيف، وتمركزها حول قيمة المتوسط الحسابي الإجمالي، وبالتالي تعطينا هذه القيم نتيجة إحصائية ، وهي أن إجابات المستجوبين متجانسة ، وكلهم موافقون على أنه توجد صعوبات وعراقيل في تطبيق محاسبة الموارد البشرية من وجهة نظر المستجوبين بدرجة عالية في المؤسسات الإقتصادية محل الدراسة، حيث جاءت العبارة رقم(09) والعبارة رقم (45) في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي قدره 2.80 وانحراف معياري قدره 0.165، في حين جاءت العبارة (رقم10) ضمن المرتبة الخامسة والأخيرة بمتوسط حسابي قدره 2.38 وانحراف معياري قدره 0.762 .

الفرع الثالث: التحليل الوصفي لعبارات المحور الثالث، المتعلق بقياس متطلبات تطبيق محاسبة الموارد البشرية.

يحتوي هذا الجزء على وصف وتقييم درجات الموافقة لآراء واتجاهات أفراد العينة فيما يتعلق بمدى موافقتهم أو عدم موافقتهم أو حيادهم إتجاه عبارات المحور الثاني من أداة الدراسة، المتعلق بقياس متطلبات تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الإقتصادية محل الدراسة، من خلال مختلف عباراته والعبارات المقابلة له من العبارة رقم (15) إلى العبارة رقم (21).

يوضح الجدول الموالي درجات الموافقة لإجابات عينة الدراسة، عن العبارات المتعلقة بالمحور الثالث.

جدول رقم (2-17): الإحصاءات الوصفية لإجابات العينة على عبارات المحور الثالث.

رقم العبارة	درجات تقييم أفراد العينة للعبارات (تحليل وصفي)				
	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	معامل الإختلاف	ترتيب العبارة	درجة الموافقة
رقم 15	2.83	0.378	0.143	4	بدرجة عالية
رقم 16	2.83	0.378	0.143	4	بدرجة عالية
رقم 17	2.68	0.598	0.357	5	بدرجة عالية
رقم 18	2.86	0.507	0.257	3	بدرجة عالية
رقم19	2.55	0.623	0.389	6	بدرجة عالية
رقم 20	2.93	0.254	0.064	1	بدرجة عالية
رقم21	2.9	0.305	0.093	2	بدرجة عالية
الدرجة الكلية للمحور	2.7971	0.36676	0.135	بدرجة عالية	

المصدر: من إعداد الطلبة بناءاً على مخرجات برنامج Spss.v25

يلاحظ من الجدول أعلاه، بلوغ المتوسط الحسابي الإجمالي لإجابات المستجوبين على جميع عبارات المحور الثاني قيمة 2.79، وهو ضمن مجال الموافقة العالية [2.34- 3]، وبانحراف معياري ذو قيمة منخفضة قدره 0.36، تشير إلى مدى تقارب أراء أفراد العينة وتشتتها الضعيف، وتمركزها حول قيمة المتوسط الحسابي الإجمالي، وبالتالي تعطينا هذه القيم نتيجة إحصائية ، وهي أن إجابات المستجوبين متجانسة ، وكلهم موافقون على أنه لابد من توفر حد أدنى من المتطلبات من أجل تطبيق ممارسة محاسبة الموارد البشرية من وجهة نظر المستجوبين في المؤسسات الإقتصادية محل الدراسة، حيث جاءت العبارة رقم(20) في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي قدره 2.93 وانحراف معياري قدره 0.254، في حين جاءت العبارة (رقم19) ضمن المرتبة السادسة والأخيرة بمتوسط حسابي قدره 2.55 وانحراف معياري قدره 0.623 .

المطلب الثاني: تحليل نتائج إختبار الفرضيات

ينطوي هذا المطلب على تحليل واقع تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الإقتصادية ولاية تقرت محل الدراسة، والتي تضمنتها الفرضية البحثية الرئيسة والتي نصت على أنه "يوجد تطبيق لمحاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الإقتصادية بمستوى متفاوت، وما انبثق عنها من فرضيات فرعية.

الفرع الأول: تحليل نتائج إختبار فرضية الدراسة لمدى الوعي بأهمية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة.

أولاً: الصياغة الإحصائية للفرضية البحثية:

حيث تم صياغة الفرضية البحثية كما يلي:

نص الفرضية البحثية: يوجد وعي كافي بأهمية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة.

من خلال الفرضية البحثية، يتم صياغة الفرضية الإحصائية الموافقة لأداة الدراسة (الإستبانة) كما يلي:

نص الفرضية الإحصائية: يتم إختبار الفرضية البحثية إحصائياً عند مستوى الدلالة (5%) *، وعليه نقوم بإعادة صياغتها إحصائياً إلى فرضية صفرية (العدم) وفرضية بديلة كما يلي:

- **الفرضية الصفرية** (H0): لا يوجد وعي كافي بأهمية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الإقتصادية محل الدراسة ($\bar{X}<2$)، عند مستوى دلالة (5%) من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة.
- **الفرضية البديلة** (H1): يوجد وعي كافي بأهمية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الإقتصادية محل الدراسة ($\bar{X}> 2$)، عند مستوى دلالة (5%) من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة.

يوضح الجدول الموالي نتائج تحليل إختبار فرضية مدى الوعي بأهمية تطبيق محاسبة الموارد البشرية من خلال مختلف عباراته، وذلك بالإعتماد على التحليل الوصفي وتحليل الدلالة الإحصائية لنتائج آراء المستجوبين.

جدول رقم (2-24): نتائج تحليل إختبار فرضية مدى الوعي بأهمية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الإقتصادية محل الدراسة.

تحليل الوصفي لآراء المستجوبين					تحليل الدلالة الإحصائية لنتائج آراء المستجوبين One Sample Statistique				
المتغير	حجم العينة N	المتوسط الحسابي ($\bar{X}$): Mean	الإنحراف المعياري	مقدار الخطأ في ($\bar{X}$)	الفرق بين المتوسط الحسابي والمتوسط الفرضي 2-($\bar{X}$)	T المحسوبة	درجة الحرية DF	Sig القيمة الإحتمالية	القرار

العبارة 01	88	2,60	0,736	0,078	0,602	7,680	87	0.000	دال
العبارة 02	88	2,93	0,254	0,027	0,932	34,482		0.000	دال
العبارة 03	88	2,60	0,687	0,073	0,602	8,222		0.000	دال
العبارة 04	88	2,50	0,678	0,072	0,500	6,917		0.000	دال
العبارة 05	88	2,70	0,664	0,071	0,705	9,959		0.000	دال
العبارة 06	88	2,80	0,550	0,059	0,795	13,567		0.000	دال
العبارة 07	88	2,38	0,763	0,081	0,375	4,612		0.000	دال
المحور الأول	88	2,6445	0,38686	0,04124	0,64448	15,628		0.000	دال
القيمة الجدولية T =1.662 عند مستوى الدلالة (5%) ودرجة الحرية87.									

المصدر: من إعداد الطلبة بناءاً على مخرجات برنامج Spss.v25

قبل أن نبدأ باختبار الفرضية الإحصائية، نلقي نظرة على الإحصاءات الوصفية ممثلة في (المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري والخطأ المعياري الموجود في المتوسط الحسابي) والمتعلق بإجابات المستجوبين نحو إجمالي (الدرجة الكلية لعبارات المحور الأول من أداة الدراسة (الإستبانة) والمرتبط بقياس مدى الوعي بأهمية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الإقتصادية محل الدراسة، بعدها ننتقل إلى التحليل الاستدلالي والذي من خلاله نتخذ قرار (قبول أو رفض) الفرضية وفيما يلي التعليق على النتائج المدونة في الجدول أعلاه.

ثانياً: التحليل الوصفي والإحصائي لنتائج المستجوبين

من خلال أراء واتجاهات أفراد العينة فيما يتعلق بالمحور الأول (مدى الوعي بأهمية تطبيق محاسبة الموارد البشرية) في المؤسسات الإقتصادية محل الدراسة، نجد أن المتوسط الحسابي بلغ قيمة (2.64)، وهو ضمن مجال الموافقة بدرجة عالية [2.34 - 3]، كما أن مقدار الخطأ المعياري الموجود في المتوسط الحسابي بلغ قيمة(0.04)، ومقدار الإنحراف المعياري بلغ قيمة (0.38) وهما قيمتان صغيرتان جداً، تعبران عن مدى التشتت الضعيف لإجابات أفراد العينة بخصوص عبارات المحور الأول من أداة الدراسة، أي أن الوعي بأهمية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الإقتصادية محل الدراسة هو بدرجة عالية.

ثالثاً: التحليل الإستدلالي لنتائج المستجوبين (دالة أو غير دالة إحصائياً)

نحاول من خلال التحليل الإستدلالي لنتائج إجابات المستجوبين تحديد نتيجة القرار فيما يتعلق باختبار الفرضية الإحصائية، وهذا من خلال الإجابة عن التساؤل التالي، هل يعتبر الفرق بين المتوسط الحسابي الحقيقي لإجابات المستجوبين نحو إجمالي عبارات المحور الأول من الاستبانة [$(\bar{X}$ -2) = 0.64] ، المتعلق بقياس مدى الوعي بأهمية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الإقتصادية محل الدراسة، وبين المتوسط الفرضي [02]* دالا إحصائياً، وبالتالي كافي لنقرر أن المؤسسات الإقتصادية محل الدراسة لديهم وعي كافي بأهمية تطبيق محاسبة الموارد البشرية.

ونستطيع الإجابة عن ذلك من خلال إستخدام إختبار (T-TEST) لفحص مدى وجود فرق دال إحصائيا (معنوي) بين المتوسط الحسابي للمستجوبين (2.66)، والمتوسط الفرضي (02).

من خلال النتائج الموضحة في الجدول أعلاه نجد أن قيمة (T-TEST) المحسوبة بلغت(15.628) وهي أكبر من قيمة T الجدولية (T=**1.662**) عند مستوى دلالة (5%)، ودرجة حرية 87، كما أن القيمة الإحتمالية للمعنوية المصاحبة لقيمة (T) المحسوبة بلغت (Sig=0.000) وهي أقل من المستوى الدلالة (5%) مما يبين أن الفرق [$(\bar{X}$**-2**) =0.64]، هو دال إحصائياً بإشارة فرق موجبة، أي أن اتجاهات المستجوبين إيجابية نحو ما أفتراضناه في فرضية البحث، وهذا ما يعكس وجود دلالة إحصائية لنتائج إجابات العينة، وأن ما افترضناه بخصوص مدى الوعي بأهمية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الإقتصادية موجود فعلاً في عينة الدراسة، ما يسمح بتعميمه على مجتمع الدراسة. وهذا كله يقودنا إلى أن نرفض (الفرضية الصفرية)H_0 ، (ونقبل الفرضية البديلة) H_1 يوجد وعي كافي بأهمية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الإقتصادية محل الدراسة ($\bar{X}$> 2) عند مستوى دلالة (5%) من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، ومنه نستنتج أن فرضية البحث محققة والتي تنص على أنه:" **يوجد وعي كافي بأهمية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الإقتصادية محل الدراسة، أي أن المؤسسات الاقتصادية تولي أهمية لتطبيق محاسبة الموارد البشرية**".

---

* **المتوسط الفرضي**: يتم استعانة به عند استخدام اختبار (One-Sample Test) وهذا يعد من الاختبارات الإحصائية المهمة وشائعة الاستخدام بشكل واسع من الباحثين في دراساتهم حيث يهدف إلى الكشف عن وجود اختلاف معنوي بين متوسط إجابة المستجوبين (المتوسط الحسابي) نحو كل محور من محاور الاستبيان والمتوسط الفرضي بمعنى أنه يفيد في فحص إجابات المستجوبين فيما إذا كان هناك فرق ذو دلالة إحصائية بين المتوسط الحسابي لإجاباتهم والقيمة الثابتة (المتوسط الفرضي). ويتم تحديد القيمة النظرية للمتوسط الفرضي وفقا للعلاقة التالية:

المتوسط الفرضي=$\frac{H+L}{2}$

حيث:

H : تمثل قيمة ترميز الحد الأعلى لسلم القياس؛

L : تمثل قيمة ترميز الحد الأدنى لسلم القياس

وفي دراستنا فإن سلم القياس استجابات المستجوبين هو سلم الثلاثي ومنه:

$\frac{H+L}{2} = \frac{3+1}{2} = 2$

الفرع الثاني: تحليل نتائج إختبار فرضية مدى وجود معوقات تحول دون تطبيق محاسبة الموارد البشرية على مستوى المؤسسات محل الدراسة.

أولاً: الصياغة الإحصائية للفرضية البحثية:

حيث تم صياغة الفرضية البحثية كما يلي:

نص الفرضية البحثية: توجد معوقات تحول دون تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة.

من خلال الفرضية البحثية، يتم صياغة الفرضية الإحصائية الموافقة لأداة الدراسة (الإستبانة) كما يلي:

نص الفرضية الإحصائية: يتم إختبار الفرضية البحثية إحصائياً عند مستوى الدلالة (5%) *، وعليه نقوم بإعادة صياغتها إحصائياً إلى فرضية صفرية (العدم) وفرضية بديلة كما يلي:

- **الفرضية الصفرية** (H0): لا توجد معوقات تحول دون تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الإقتصادية محل الدراسة ($\bar{X}<2$)، عند مستوى دلالة (5%) من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة.
- **الفرضية البديلة** (H1): توجد معوقات تحول دون تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الإقتصادية محل الدراسة ($\bar{X}> 2$)، عند مستوى دلالة (5%) من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة.

يوضح الجدول الموالي نتائج تحليل إختبار فرضية مدى الوعي بأهمية تطبيق محاسبة الموارد البشرية من خلال مختلف عباراته، وذلك بالإعتماد على التحليل الوصفي وتحليل الدلالة الإحصائية لنتائج آراء المستجوبين.

جدول رقم (2-24): نتائج تحليل إختبار فرضية مدى وجود معوقات تحول دون تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الإقتصادية محل الدراسة.

تحليل الوصفي لآراء المستجوبين				تحليل الدلالة الإحصائية لنتائج آراء المستجوبين One Sample Statistique				
المتغير	حجم العينة N	المتوسط الحسابي ($\bar{X}$): Mean	الإنحراف المعياري	مقدار الخطأ في ($\bar{X}$)	الفرق بين المتوسط الحسابي والمتوسط الفرضي 2-($\bar{X}$)	T المحسوبة	درجة الحرية DF	Sig القيمة الإحتمالية	القرار
العبارة 08	88	2,56	0,771	0,082	0,557	6,775	87	0.000	دال
العبارة 09	88	2,80	0,406	0,043	0,795	18,394		0.000	دال

العبارة 10	88	2,38	0,763	0,081	0,375	4,612		0.000	دال
العبارة 11	88	2,56	0,771	0,082	0,557	6,775		0.000	دال
العبارة 12	88	2,80	0,406	0,043	0,795	18,394		0.000	دال
العبارة 13	88	2,50	0,678	0,072	0,5	6,917		0.000	دال
العبارة 14	88	2,70	0,664	0,071	0,705	9,959		0.000	دال
المحور الثاني	88	2,6120	0,46047	0,04909	0,61201	12,468		0.000	دال
القيمة الجدولية T =1.662 عند مستوى الدلالة (5%) ودرجة الحرية87.									

المصدر: من إعداد الطلبة بناءاً على مخرجات برنامج Spss.v25

قبل أن نبدأ باختبار الفرضية الإحصائية، نلقي نظرة على الإحصاءات الوصفية ممثلة في (المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري والخطأ المعياري الموجود في المتوسط الحسابي) والمتعلق بإجابات المستجوبين نحو إجمالي (الدرجة الكلية لعبارات المحور الثاني من أداة الدراسة (الإستبانة) والمرتبط بقياس مدى وجود معوقات تحول دون محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الإقتصادية محل الدراسة، بعدها ننتقل إلى التحليل الاستدلالي والذي من خلاله نتخذ قرار (قبول أو رفض) الفرضية وفيما يلي التعليق على النتائج المدونة في الجدول أعلاه.

ثانياً: التحليل الوصفي والإحصائي لنتائج المستجوبين

من خلال أراء واتجاهات أفراد العينة فيما يتعلق بالمحور الأول (مدى وجود معوقات تحول دون تطبيق محاسبة الموارد البشرية) في المؤسسات الإقتصادية محل الدراسة، نجد أن المتوسط الحسابي بلغ قيمة (2.61)، وهو ضمن مجال الموافقة بدرجة عالية [2.34 - 3]، كما أن مقدار الخطأ المعياري الموجود في المتوسط الحسابي بلغ قيمة(0.04)، ومقدار الإنحراف المعياري بلغ قيمة (0.46) وهما قيمتان صغيرتان جداً، تعبران عن مدى التشتت الضعيف لإجابات أفراد العينة بخصوص عبارات المحور الثاني من أداة الدراسة، أي أن توجد معوقات تحول دون تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الإقتصادية محل الدراسة وهي بدرجة عالية.

ثالثاً: التحليل الإستدلالي لنتائج المستجوبين (دالة أو غير دالة إحصائياً)

نحاول من خلال التحليل الإستدلالي لنتائج إجابات المستجوبين تحديد نتيجة القرار فيما يتعلق باختبار الفرضية الإحصائية، وهذا من خلال الإجابة عن التساؤل التالي، هل يعتبر الفرق بين المتوسط الحسابي الحقيقي لإجابات المستجوبين

نحو إجمالي عبارات المحور الثاني من الاستبانة [$(\bar{X}$ -2) = 0.61] ، المتعلق بقياس مدى وجود معوقات تحول دون تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الإقتصادية محل الدراسة، وبين المتوسط الفرضي [02] دالا إحصائياً، وبالتالي كافي لنقرر أن المؤسسات الإقتصادية محل الدراسة لديهم صعوبات تحول دون تطبيق محاسبة الموارد البشرية.

ونستطيع الإجابة عن ذلك من خلال إستخدام إختبار (T-TEST) لفحص مدى وجود فرق دال إحصائيا (معنوي) بين المتوسط الحسابي للمستجوبين (2.61)، والمتوسط الفرضي (02).

من خلال النتائج الموضحة في الجدول أعلاه نجد أن قيمة (T-TEST) المحسوبة بلغت(12,468) وهي أكبر من قيمة T الجدولية (T=**1.662**) عند مستوى دلالة (5%)، ودرجة حرية 87، كما أن القيمة الإحتمالية للمعنوية المصاحبة لقيمة (T) المحسوبة بلغت (Sig=0.000) وهي أقل من المستوى الدلالة (5%) مما يبين أن الفرق [$(\bar{X}$**-2**) =0.61]، هو دال إحصائياً بإشارة فرق موجبة، أي أن اتجاهات المستجوبين إيجابية نحو ما أفتراضناه في فرضية البحث، وهذا ما يعكس وجود دلالة إحصائية لنتائج إجابات العينة، وأن ما افترضناه بخصوص مدى وجود معوقات تحول دون تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الإقتصادية موجود فعلاً في عينة الدراسة، ما يسمح بتعميمه على مجتمع الدراسة. وهذا كله يقودنا إلى أن نرفض (الفرضية الصفرية)H_0 ، (ونقبل الفرضية البديلة) H_1 يوجد معوقات تحول دون تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الإقتصادية محل الدراسة ($\bar{X}$> 2) عند مستوى دلالة (5%) من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، ومنه نستنتج أن فرضية البحث محققة والتي تنص على أنه:" **يوجد معوقات تحول دون تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الإقتصادية محل الدراسة، أي أن المؤسسات الاقتصادية تواجه صعوبات في تطبيق محاسبة الموارد البشرية من قياس وإفصاح**".

الفرع الثالث: تحليل نتائج إختبار فرضية متطلبات تطبيق محاسبة الموارد البشرية على مستوى المؤسسات محل الدراسة.

أولاً: الصياغة الإحصائية للفرضية البحثية:

حيث تم صياغة الفرضية البحثية كما يلي:

نص الفرضية البحثية: توجد متطلبات لتطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة.

من خلال الفرضية البحثية، يتم صياغة الفرضية الإحصائية الموافقة لأداة الدراسة (الإستبانة) كما يلي:

نص الفرضية الإحصائية: يتم إختبار الفرضية البحثية إحصائياً عند مستوى الدلالة (5%)*، وعليه نقوم بإعادة صياغتها إحصائياً إلى فرضية صفرية (العدم) وفرضية بديلة كما يلي:

- **الفرضية الصفرية** (H0): لا توجد متطلبات لتطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الإقتصادية محل الدراسة ($\bar{X}<2$)، عند مستوى دلالة (5%) من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة.
- **الفرضية البديلة** (H1): توجد متطلبات لتطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الإقتصادية محل الدراسة ($\bar{X}>2$)، عند مستوى دلالة (5%) من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة.

يوضح الجدول الموالي نتائج تحليل إختبار فرضية متطلبات تطبيق محاسبة الموارد البشرية من خلال مختلف عباراته، وذلك بالإعتماد على التحليل الوصفي وتحليل الدلالة الإحصائية لنتائج آراء المستجوبين.

جدول رقم (2-24): نتائج تحليل إختبار فرضية متطلبات تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الإقتصادية محل الدراسة.

تحليل الوصفي لآراء المستجوبين				تحليل الدلالة الإحصائية لنتائج آراء المستجوبين One Sample Statistique				
المتغير	حجم العينة N	المتوسط الحسابي ($\bar{X}$): Mean	الإنحراف المعياري	مقدار الخطأ في ($\bar{X}$)	الفرق بين المتوسط الحسابي والمتوسط الفرضي 2-($\bar{X}$)	T المحسوبة	درجة الحرية DF	Sig القيمة الإحتمالية	القرار
العبارة 15	88	2,83	0,378	0,04	0,830	20,577	87	0.000	دال
العبارة 16	88	2,83	0,378	0,04	0,830	20,577		0.000	دال
العبارة 17	88	2,68	0,598	0,064	0,682	10,699		0.000	دال

العبارة 18	88	2,86	0,507	0,054	0,864	15,979		0.000	دال
العبارة 19	88	2,55	0,623	0,066	0,545	8,207		0.000	دال
العبارة 20	88	2,93	0,254	0,027	0,932	34,482		0.000	دال
العبارة 21	88	2,9	0,305	0,032	0,898	27,635		0.000	دال
المحور الثالث	88	2,7971	0,36676	0,0391	0,79708	20,387		0.000	دال
القيمة الجدولية T =1.662 عند مستوى الدلالة (5%) ودرجة الحرية87.									

المصدر: من إعداد الطلبة بناءاً على مخرجات برنامج Spss.v25

قبل أن نبدأ باختبار الفرضية الإحصائية، نلقي نظرة على الإحصاءات الوصفية ممثلة في (المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري والخطأ المعياري الموجود في المتوسط الحسابي) والمتعلق بإجابات المستجوبين نحو إجمالي (الدرجة الكلية لعبارات المحور الثالث من أداة الدراسة (الإستبانة) والمرتبط بقياس متطلبات تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الإقتصادية محل الدراسة، بعدها ننتقل إلى التحليل الاستدلالي والذي من خلاله نتخذ قرار (قبول أو رفض) الفرضية وفيما يلي التعليق على النتائج المدونة في الجدول أعلاه.

ثانياً: التحليل الوصفي والإحصائي لنتائج المستجوبين

من خلال أراء واتجاهات أفراد العينة فيما يتعلق بالمحور الثالث (متطلبات تطبيق محاسبة الموارد البشرية) في المؤسسات الإقتصادية محل الدراسة، نجد أن المتوسط الحسابي بلغ قيمة (2.79)، وهو ضمن مجال الموافقة بدرجة عالية [2.34 – 3]، كما أن مقدار الخطأ المعياري الموجود في المتوسط الحسابي بلغ قيمة(0.03)، ومقدار الإنحراف المعياري بلغ قيمة (0.36) وهما قيمتان صغيرتان جداً، تعبران عن مدى التشتت الضعيف لإجابات أفراد العينة بخصوص عبارات المحور الثالث من أداة الدراسة، أي أن توجد متطلبات لتطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الإقتصادية محل الدراسة.

ثالثاً: التحليل الإستدلالي لنتائج المستجوبين (دالة أو غير دالة إحصائياً)

نحاول من خلال التحليل الإستدلالي لنتائج إجابات المستجوبين تحديد نتيجة القرار فيما يتعلق باختبار الفرضية الإحصائية، وهذا من خلال الإجابة عن التساؤل التالي، هل يعتبر الفرق بين المتوسط الحسابي الحقيقي لإجابات المستجوبين نحو إجمالي عبارات المحور الثاني من الاستبانة [$(\overline{X} - 2) = 0.61$] ، المتعلق بقياس متطلبات تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الإقتصادية محل الدراسة، وبين المتوسط الفرضي [02] دالا إحصائياً، وبالتالي كافي لنقرر أن المؤسسات الإقتصادية محل الدراسة يوجد متطلبات لتطبيق محاسبة الموارد البشرية.

ونستطيع الإجابة عن ذلك من خلال إستخدام إختبار (T-TEST) لفحص مدى وجود فرق دال إحصائيا (معنوي) بين المتوسط الحسابي للمستجوبين (2.79)، والمتوسط الفرضي (02).

من خلال النتائج الموضحة في الجدول أعلاه نجد أن قيمة (T-TEST) المحسوبة بلغت(20,387) وهي أكبر من قيمة T الجدولية (**T=1.662**) عند مستوى دلالة (5%)، ودرجة حرية 87، كما أن القيمة الإحتمالية للمعنوية المصاحبة لقيمة (T) المحسوبة بلغت (Sig=0.000) وهي أقل من المستوى الدلالة (5%) مما يبين أن الفرق [$\bar{X}$**-2**) =0.79]، هو دال إحصائياً بإشارة فرق موجبة، أي أن اتجاهات المستجوبين إيجابية نحو ما أفتراضناه في فرضية البحث، وهذا ما يعكس وجود دلالة إحصائية لنتائج إجابات العينة، وأن ما افترضناه بخصوص متطلبات تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الإقتصادية موجود فعلاً في عينة الدراسة، ما يسمح بتعميمه على مجتمع الدراسة. وهذا كله يقودنا إلى أن نرفض (الفرضية الصفرية)H_0 ، (ونقبل الفرضية البديلة) H_1 يوجد متطلبات لتطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الإقتصادية محل الدراسة ($\bar{X}$> 2) عند مستوى دلالة (5%) من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، ومنه نستنتج أن فرضية البحث محققة والتي تنص على أنه:" **يوجد متطلبات لتطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الإقتصادية محل الدراسة**".

خلاصة الفصل:

تطرقنا من خلال هذا الفصل إلى تحليل ومناقشة نتائج الدراسة باستخدام مختلف الطرق والأساليب الإحصائية لهدف تأكيد أو نفي فرضيات الدراسة.

تناولنا في هذ الإطار ثلاثة محاور رئيسة، إهتم المحور الأول بتحليل إتجاه إجابات وآراء المستجوبين نحو محاور وعبارات أداة الدراسة، حيث أشارت النتائج إلى أن تصور المبحوثين كان بمستوى موافقة عالية، في حين إهتم المحور الثاني بالتأكد من صحة النموذج المقترح للدراسة، أي دراسة صحة الفرضية الرئيسة للإشكالية والفرضيات الفرعية المنبثقة عنها، فمن خلال إعتماد دراسة الفروق بين المتوسطات، حيث دلت النتائج على أنه يوجد وعي كافي لدى عينة الدراسة بأهمية تطبيق محاسبة الموارد البشرية؛ تتعدد الصعوبات التي تواجه المؤسسات الاقتصادية بتطبيق محاسبة الموارد البشرية؛ توجد متطلبات لتطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الإقتصادية.

خاتمة

إن العنصر المميز للإقتصاديات المتطورة هو إعتمادها المتزايد على الموارد البشرية؛ حيث ينظر الإقتصاديون إلى هذه الموارد كأحد عوامل الإنتاج بجانب الأرض ورأس المال والتنظيم، والتي يؤدي تفاعلها إلى إنتاج السلع أو تقديم الخدمات، أما على الصعيد الإداري فقد تم وصفها بأنها المحرر الأساسي لتقدم الوحدة الاقتصادية وتحقيقها أهدافها، وهذا ما يظهر جليا في التعريف المعاصر للإدارة والذي مفاده أن الإدارة هي " تحقيق الأهداف ونمو الوحدة الاقتصادية من خلال الموارد البشرية"، وهذا ما إستدعى ظهور حقل جديد في المحاسبة أصطلح على تسميته بمحاسبة الموارد البشرية، وعلى هذا الأساس فقد جاءت دراستنا لتبحث في الإشكالية التالية:

"واقع تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية : دراسة تحليلية ميدانية"

حيث بحثنا في الجانب النظري من هذه الدراسة في مفهوم محاسبة الموارد البشرية، ومدى إمكانية إعتبار المورد لبشري كأحد الأصول، والنماذج المقترحة للقياس والإفصاح المحاسبي عنه، أما الجانب التطبيقي فقد خصص لدراسة إمكانية تطبيق محاسبة الموارد الشرية في المؤسسات الجزائرية وذلك إنطلاقاً من فرضيات الدراسة الثلاث التي قمنا بوضعها.

1. **نتائج الدراسة:** توصلنا من خلال هذه الدراسة إلى جملة من النتائج قسمناها نتائج نظرية ونتائج تطبيقية على النحو التالي:

- وعي كافٍ بأهمية محاسبة الموارد البشرية: أظهرت نتائج الدراسة أن هناك وعيًا كافيًا لدى عينة الدراسة بأهمية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة.
- وجود معوقات لتطبيق المحاسبة: بينت الدراسة وجود معوقات حقيقية تحول دون تطبيق محاسبة الموارد البشرية، تتعلق أساساً بالصعوبات المرتبطة بالقياس والإفصاح.
- وجود متطلبات لتطبيقها: أظهرت النتائج أيضاً أن هناك متطلبات أساسية ينبغي توفرها لتطبيق محاسبة الموارد البشرية بشكل فعال في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.
- اتفاق واسع في آراء المستجوبين: معظم أفراد العينة أبدوا اتفاقًا عالياً مع محاور وعبارات الدراسة، مما يعكس تأييدًا عامًا لفكرة المحاسبة على الموارد البشرية.
- إثبات صلاحية الأداة الإحصائية: تم التحقق من صدق وثبات أداة الدراسة (الاستبيان) باستخدام طريقتي التجزئة النصفية ومعامل كرونباخ ألفا، وأثبتت النتائج قوة الأداة واعتماديتها.
- إمكانية اعتبار الموارد البشرية كأصل: الدراسة النظرية أثبتت أن الموارد البشرية تستوفي شروط الأصول المحاسبية ويمكن إدراجها في القوائم المالية دون تعارض مع المبادئ المحاسبية.
- أهمية الإفصاح عن الموارد البشرية: إحدى النتائج البارزة تمثلت في ضرورة تعزيز الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية، لضمان الشفافية وتحقيق أهداف المحاسبة الحديثة.

- ضرورة وجود تشريعات داعمة: من نتائج الدراسة أيضا ضرورة إصدار تشريعات من قبل الهيئات المهنية في الجزائر لدعم وتسهيل تطبيق محاسبة الموارد البشرية داخل المؤسسات.

2. توصيات الدراسة:

- ضرورة تبني محاسبة الموارد البشرية كمكون أساسي في النظام المحاسبي حيث يوصى بضرورة اعتماد محاسبة الموارد البشرية كفرع محاسبي مستقل ضمن النظام المحاسبي المالي الجزائري، لما لها من دور فعال في إبراز قيمة المورد البشري كأصل اقتصادي مؤثر في القوائم المالية، مع ضرورة تطوير أدوات القياس والإفصاح المتعلقة بها.
- إعداد معايير محاسبية جزائرية خاصة بالأصول البشرية، وجي
- بأن تعمل الهيئات التنظيمية والمهنية المحاسبية في الجزائر على إعداد معيار محاسبي وطني خاص بمحاسبة الموارد البشرية، يوضح طرق الاعتراف، القياس، والإفصاح عنها، بما يتماشى مع خصوصية البيئة الجزائرية وبالاستفادة من التجارب الدولية.
- تعزيز الوعي داخل المؤسسات الاقتصادية بأهمية محاسبة الموارد البشرية وذلك بضرورة تكثيف حملات التوعية داخل المؤسسات الاقتصادية حول أهمية المحاسبة عن الموارد البشرية، وأثر ذلك على تحسين القرارات الإدارية والاستراتيجية، خاصة في ما يتعلق بإدارة الكفاءات وتخطيط الموارد البشرية.
- تضمين تكاليف الموارد البشرية ضمن الأصول غير الملموسة ينبغي على المؤسسات الجزائرية تبني سياسات محاسبية تسمح برسملة تكاليف الموارد البشرية كالاستقطاب، التدريب، والتطوير ضمن الأصول غير الملموسة، ما يعزز من شفافية القوائم المالية ويعكس الصورة الحقيقية لأداء المؤسسة.
- إعادة النظر في المناهج الجامعية لتشمل محاسبة الموارد البشرية وذلك بإدراج مادة "محاسبة الموارد البشرية" ضمن مقررات التعليم الجامعي في تخصصات المحاسبة والتدقيق، لتعزيز فهم الطلاب لهذا المجال الحيوي وتطوير قدراتهم في تطبيقه مستقبلاً داخل المؤسسات.
- الاعتماد على نماذج القياس المتقدمة لتقييم المورد البشري فهناك ضرورة لاستخدام النماذج المحاسبية المتطورة لتقييم قيمة الموارد البشرية مثل نموذج Lev & Schwartz أو نموذج المنافع المحسومة، بما يساعد في الحصول على مؤشرات مالية دقيقة تساهم في اتخاذ قرارات استثمارية أكثر كفاءة.
- ربط محاسبة الموارد البشرية بالمسؤولية الاجتماعية للمؤسسة ينبغي أن يتم النظر إلى محاسبة الموارد البشرية كأداة لتعزيز المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة، من خلال الاهتمام بالاستثمار في العنصر البشري، وتحقيق التوازن بين الأهداف الاقتصادية والإنسانية داخل المؤسسة.

- تهيئة بيئة قانونية وتشريعية داعمة لتطبيق محاسبة الموارد البشرية من خلال إصدار تشريعات تنظيمية واضحة من طرف الدولة والهيئات المحاسبية لتأطير عملية المحاسبة عن الموارد البشرية، مما يشجع المؤسسات على تبني هذا النظام بثقة وفعالية، ويقلل من التردد أو الغموض في تطبيقه.

3. آفاق الدراسة:

تبين من خلال الإطار النظري والإطار التطبيقي للدراسة، عديد الجوانب التي لم تستوفي حقها من البحث والدراسة، والتي قد تشكل آفاق ومواضيع بحث مستقبلية، حيث يمكن حصرها في النقاط التالية:

- أثر تطبيق محاسبة الموارد البشرية على التسيير الجبائي في المؤسسات الإقتصادية؛
- أثر الإعتراف وقياس الموارد البشرية على جودة القوائم المالية؛
- أثر المناخ التنظيمي على في تبني السلوك الإبداعي لدى الموظفين الإداريين؛
- واقع تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات المالية الجزائرية.

قائمة المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية:

الكتب:

1. جمعة هوام، **المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010.
2. عمار بن عيشى، **مشاكل القياس والإفصاح عن القضايا المحاسبية المعاصرة**، دار أسامة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2019.
3. لخضر علاوي، **معايير المحاسبة الدولية**،les pages bleues ، البويرة، الجزائر، 2012.
4. لعبيي بوعلي، وليد الناجي الحيالي، **محاسبة الموارد البشرية**، ط01، مركز الكتاب الأكاديمي، عمان، 2015.

رسائل الدكتوراة والماجيستير:

5. حداد نور الهدى، **محاسبة الموارد البشرية من منظور القياس والإفصاح وتطبيقها في المؤسسات الجزائرية: دراسة نظرية وتطبيقية**، أطروحة دكتوراه، تخصص مالية محاسبة وتدقيق، جامعة سطيف01، الجزائر، 2015/2014.
6. حمد علي داهم، **إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الجزائرية–دراسة مجمع صيدال**، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة مالية وتدقيق، جامعة باتنة1، الجزائر، 2022/2021.
7. شراد سمير،**محاسبة الموارد البشرية وإمكانية إدراجها ضمن الأصول في ميزانية المؤسسات الاقتصادية الجزائرية**، أطروحة دكتوراه علوم، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة لونيسي على البليدة2، الجزائر، 2023/2022.
8. عماد محمد الأعرج، **استخدام فوذجLev & Schwartz لقياس رأس المال البشري ومساهمته في صافي الدخل دراسة تطبيقية على بنك لبنان والمهجر في الأردن**، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2016، ص 24.
9. فتيح بريجة،**محاولة تطبيق طرق القياس المحاسبي على تقييم الموارد البشرية – دراسة حالة مؤسسة ش.ذ.أ بيات كاترينغ – سنة 2017**، أطروحة دكتوراة، تخصص محاسبة جباية وتدقيق، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر،2022.
10. محمد علي داهم، **إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الجزائرية –دراسة حالة مجمع سيدال**، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة مالية وتدقيق، جامعة باتنة01، الجزائر، 2022/2021.
11. نور الهدى حداد، **محاسبة الموارد البشرية من منظور القياس والإفصاح وتطبيقها في المؤسسات الجزائرية– دراسة نظرية وتطبيقية–**، أطروحة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، تخصص مالية، محاسبة وتدقيق جامعة سطيف1، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2015/2014.

مقالات ومداخلات:

12. إنتصار أحمد عبيد، **تأثير محاسبة الموارد البشرية في تخفيض التكاليف**، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، العراق، العدد103، المجلد 103، 2018.
13. ثائر صبري محمود قاظم الغبان، **المناهج العلمية لقياس رأس المال البشري في ظل محاسبة رأس المال الفكري والإجراءات المقترحة لتطبيق في الوحدات العراقية**، مجلة دراسات محاسبية ومالية، جامعة بغداد، المجلد 02، العدد08، 2009.
14. جمعة كمال حسن، **محاسبة الموارد البشرية: منهج جديد لقياس قيمة خدمات المورد البشري**، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد18، 2008، ص 105.
15. رزان عودة، محمد أبو حطب، **أثر تطبيق محاسبة الموارد البشرية في تعزيز عمل البلديات دراسة حالة بلدية الفحيص**، المجلة العربية للنشر، الأردن، 2022، العدد 45.
16. رشا حمادة، **القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية وأثره عن القوائم المالي**ة، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد الثامن عشر، العدد الأول، دمشق 2002.
17. رشا حمادة، **القياس والإفصاح عن الموارد البشرية وأثره في القوائم المالية**، مجلة جامعة دمشق، المجلد 18، العدد01، 2002.
18. رضوان عباس أحمد، **القياس المحاسبي لقيمة الموارد البشرية مدخل كمي**، المجلة المصرية للدراسات المصرية، جامعة المنصورة، المجلد 10، العدد 04، 1986.
19. رفيق سادوي، "**الإفصاح عن الإستثمار في رأس المال البشري وأثره على القوائم المالية**"، مجلة دراسات، جامعة عمار ثليجي الأغواط، العدد 59، 2017.
20. رملي خديجة، مرماط نبيلة، **دور محاسبة الموارد البشرية في تقييم الموارد البشرية**، مجلة الإدارة وريادة الأعمال، المجلد 03، العدد01، جوان 2023، ص94.
21. رونق بوزيد، لخضر سي محمد، **ملائمة نموذج التكلفة التاريخية لتقييم الأصول البشرية في البيئة الجزائرية– دراسة ميدانية–** ، مجلة الاقتصاد الصنعي (خزار تك)، الجزائر، المجلد 13، العدد 01، 2023.
22. زرار العياشي، **طرق ومنهج وقياس الموارد البشرية، مجلة المحاسبة والتدقيق والحوكمة، جامعة جرش**، الأردن، المجلد 02، العدد 01، 2018.
23. صباحي نوال، **أهمية القياس والإفصاح المحاسبي لتكلفة الموارد البشرية في القوائم المالية**، مجلة معارف، جامعة البويرة، الجزائر، العدد 23، 2017، ص397.
24. عبد الحق بوقفة، زكريا دمدوم، وليد مرغني، **أهمية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الجزائرية دراسة عينة من المؤسسات بولاية الوادي**، مجلة الدراسات الاقتصادية الكمية، المجلد 06، العدد01، 2020.

25. عبير لخشين، نورد الدين مزياني، **أثر تطبيق محاسبة الموارد البشرية على القوائم المالية–دراسة حالة شركة سونلغاز– وحدة سكيكدة**،2018، مجلة الباحث الاقتصادي، 6(10)، ص 542.

26. علاق فاطمة، سالمي محمد دينوري، **واقع وأفاق محاسبة الموارد البشرية، مجلة المنهل الاقتصادي**، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي–الجزائر، المجلد 07، العدد 02، ديسمبر 2024.

27. علاق فاطمة، سالمي محمد دينوري، **واقع وآفاق محاسبة الموارد البشرية**، مجلة المنهل الاقتصادي، المجلد 07، العدد02، 15 ديسمبر 2024.

28. علي محمد عبد الوهاب، سعيد يسن عامر، **محاسبة الموارد البشرية**، الرياض: دار المريخ للنشر، 1984، ص 19.

29. فتوح إبراهيم حسين، **مشكلات الإعتراف والقياس في المحاسبة الموارد البشرية اقتراح التطبيق في جامعة تشرين**، مجلة جامعة كسلا، جامعة أريد الأهلية، المجلد 02، العدد 02، 2000.

30. لأمين محمد عثمان آدام، **القياس والإفصاح عن تكلفة الموارد البشرية وأثرها على بيانات القوائم المالية**، بمجلة جامعة كسلا، جامعة كساد السودان، المجلد 04، الإصدار 08، 2014.

31. لعنزي سعد علي حمود وعلي رزاق جياد العابدي، **كلفة المورد البشري بمنظور سلوكي**، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، 17(62)، 2011.

32. نتصار أحمد عبيد، **محاسبة الموارد البشرية وإنعكاساتها على كلف النوعية**، مجلة دراسات محاسبية ومالية، بغداد، العدد 21، 2012، ص 273.

33. نور الهدى حداد، **محاسبة الموارد البشرية بين ضرورة التأصيل وصعوبات القياس**، *Journal of finance&corporate&Governance*، المجلد 04، العدد02، ديسمبر 2020.

المراجع باللغة الأجنبية:

36. Abdellazizamokrane, **Des Fondements Historiques Du Capital Humain Au Concept De Comptabilite Des Ressources Humaines**, Revue des sciences économiques et de gestion, volume 08,2008, p p 21-48.
37. AouadiMostafa . KhennicheYoucef .,**The Importance Of Disclosure In Human Resources Accounting: A Normative Approach**, Journal of Contemporary Business and Economic Studies, Vol (06), No (1) (2023), p 323-332.
38. FekirSouhil,**La Comptabilité Des Ressources Humaines Un Outil - de L'audit Social. Cas Du Groupe Chiali Filiale Tubes - Sidi Bel Abbes – Algérie**, journal d'étude avancées en finance et comptabilité, volume 03, N°01, p 57-69.

الملاحق

الملحق الأول :

الإستبيان

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الشهيد حمه لخضر –الوادي–

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

إستبيان

سيدي، سيدتي:

في إطار تحضير مذكرة ماستر بعنوان: «**التقييم المحاسبي لأصول الموارد البشرية دراسة ميدانية وتطبيقية**»

أرجو من حضرتكم المشاركة والمساهمة في إثراء موضوع بحثنا من خلال تفضلكم بالإجابة على جملة من الأسئلة الموجودة بهذه الإستمارة، وهذا سعيا منا لمعرفة وجهة نظركم في موضوع دراستنا.

ونظراً لأهمية هذه الدراسة في توضيح وتحليل موضوع البحث أو ما سيترتب عليها من إجابة للتساؤلات المطروحة، نطمح بأنكم سوف تلبون هذا الطلب من خلال إجاباتكم واهتمامكم وهذا ينحدر في إطار البحث العلمي وإثراء موضوع البحث.

وتقبلوا منا فائق الشكر والتقدير على مساهمتكم في تعزيز موضوع البحث.

من إعداد الطلبة:

- **بن الصديق محمد فاتح**
- **حمادي محمد صالح**
- **حمزاوي عصام**

ملاحظة: تكون الإجابة بوضع علامة (×) في المكان المناسب

ضع العلامة (X) في المكان المناسب

1- الجزء الأول:بيانات عامة

المهنـة :

خبير محاسب ☐ محافظ حسابات ☐

المستوى التعليمي:

ليسانس ☐ مـاستر ☐ ماجستير ☐ دكتورا ☐

الخبرة المهنية : أقل من 05 سنوات ☐ من 05 إلى 10 سنوات ☐ من 10 إلى 15 سـ ☐ أكثر من 15 سنة

I الجزء الأول: بيانات عامة – ونختار ثلاث متغيرات المهنة – المستوى التعليمي – الخبرة المهنية وعرضها يكون مثل الملف أعلاه كصورة

المهنة : محافظ حسابات – محاسب معتمد – محاسب بمؤسسة اقتصادية – أستاذ جامعي في التخصص

المستوى التعليمي :

الخبرة المهنية :

1. المؤهل العلمي	شهادة جامعية	
	شهادة مهنية	
	شهادة جامعية وشهادة مهنية	
	أخرى	
2. الخبرة	أقل من 10 سنوات	
	من 10 إلى أقل من15 سنوات	
	أكثر من 15 سنوات	
3. طبيعة الوظيفة	مدير مؤسسة	
	مدير مالي	
	محاسب	
	رئيس مصلحة	
	وظيفة آخرى	

II الجزئ الثاني:

المحور الأول: مدى الوعي بأهمية تطبيق محاسبة الموارد البشرية

العبارة	موافق	محايد	غير موافق
1. للمؤسسة معرفة بأهداف تطبيق محاسبة الموارد البشرية			
2. يحظى مفهوم محاسبة الموارد البشرية باهتمام كبير من قبل المؤسسة			
3. للمؤسسة معرفة بإجراءات تطبيق محاسبة الموارد البشرية			
4. تنظر المؤسسة إلى موظفيها باعتبارهم موارد اقتصادية قيمة			
5. اهتمام المؤسسة بموظفيها باعتبارهم موارد اقتصادية قيمة يزيد من ولائهم			
6. تهتم المؤسسة بتنمية وتطوير قدرات موظفيها بإشراكهم في دورات تدريبية			
7. تهتم المؤسسة بتنمية وتطوير قدرات موظفيها بإشراكهم في مؤتمرات ومهمات عمل بشكل دوري			

المحور الثاني: صعوبات تطبيق محاسبة الموارد البشرية

العبارة	موافق	محايد	غير موافق
الصعوبات التي تواجه القياس في محاسبة الموارد البشرية			
13. صعوبة قياس قيمة الموارد البشرية من خلال منهج التكلفة التاريخية والموجه فقط للأصول المادية			
14. عدم وجود معيار محاسبي يحظى بالقبول يحدد آلية قياس الموارد البشرية			

15. صعوبة مسك سجلات ودفاتر خاصة بحسابات الموارد البشرية			
16. لا يتيح النظام المحاسبي المالي SCFإمكانية تحديد تكلفة الموارد البشرية بدقة			
المعيقات التي تواجه الإفصاح في محاسبة الموارد البشرية			
17. عدم اعتراف مصلحة الضرائب ببعض بنود المحاسبة عن الموارد البشرية			
18. رفض محافظي الحسابات اعتماد تقارير تتضمن بنود المحاسبة عن الموارد البشرية			
الصعوبات التي تواجه رسملة نفقات الموارد البشرية			
19. احتمال وفاة أو عجز الأصل البشري خلال عمله بالمؤسسة			

المحور الثالث: متطلبات تطبيق محاسبة الموارد البشرية

العبارات	موافق	محايد	غير موافق
1- ضرورة توفر الكوادر البشرية المؤهلة لتطبيق محاسبة الموارد البشرية ومختصين مدربين على إجراء التقييمات المحاسبية وتحديد قيمتهم المحاسبية وفقًا لما هو معمول به.			
2- يعتمد نجاح تطبيق محاسبة الموارد البشرية على توفر أنظمة معلومات محاسبية متكاملة تسهل عملية جمع وتحليل البيانات المتعلقة بالعاملين، وتساعد في إعداد التقارير المالية المرتبطة بهم.			
3- توفر الدعم التنظيمي لتطبيق محاسبة الموارد البشرية ويتأتى ذلك من خلال وجود هيكل تنظيمي داعم يساهم في تعزيز التنسيق بين الأقسام المالية وإدارة الموارد البشرية .			

4- يشكل وعي الإدارة العليا بأهمية محاسبة الموارد البشرية عاملاً حاسمًا في تبني وتطبيق هذا النظام، إذ يُعزز من دعم القرارات المالية والاستثمار في الكوادر البشرية.			
5- : يحتاج تطبيق محاسبة الموارد البشرية إلى موارد مالية لتطوير الأنظمة، وتنفيذ التدريب، وتحليل البيانات، ما يتطلب دعمًا ماليًا من الإدارة لتغطية هذه التكاليف.			
6- ضرورة وجود إطار قانوني محاسبي معتمد يعزز من عملية تسجيل وتقييم الموارد البشرية وفقًا لمعايير محاسبية محددة ومعتمدة في الجزائر.			
7- ضرورة وجود إطار قانوني جبائي معتمد يعزز من عملية تحفيز المؤسسات الاقتصادية على تبني محاسبة الموراد البشرية وكيفية الإفصاح عليها ضمن الميزانيات الجبائية			

الملحق الثاني :

مخرجات برنامج برنامج SPSS

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
المهنة	88	1	3	2,03	,877
المستوى التعليمي	88	1	4	2,43	,657
الخبرة المهنية	88	1	4	2,74	,780
N valide (liste)	88				

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
للمؤسسة معرفة بأهداف تطبيق محاسبة الموارد البشرية	88	1	3	2,60	,736
يحظى مفهوم محاسبة الموارد البشرية باهتمام كبير من قبل المؤسسة	88	2	3	2,93	,254
للمؤسسة معرفة بإجراءات تطبيق محاسبة الموارد البشرية	88	1	3	2,60	,687
تنظر المؤسسة إلى موظفيها باعتبارهم موارد اقتصادية قيمة	88	1	3	2,50	,678
اهتمام المؤسسة بموظفيها باعتبارهم موارد اقتصادية قيمة يزيد من ولائهم	88	1	3	2,70	,664
تهتم المؤسسة بتنمية وتطوير قدرات موظفيها بإشراكهم في دورات تدريبية	88	1	3	2,80	,550
تهتم المؤسسة بتنمية وتطوير قدرات موظفيها بإشراكهم في مؤتمرات ومهمات عمل بشكل دوري	88	1	3	2,38	,763
N valide (liste)	88				

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
صعوبة قياس قيمة الموارد البشرية من خلال منهج التكلفة التاريخية والموجه فقط للأصول المادية	88	1	3	2,56	,771
عدم وجود معيار محاسبي يحظى بالقبول يحدد آلية قياس الموارد البشرية	88	2	3	2,80	,406
صعوبة مسك سجلات ودفاتر خاصة بحسابات الموارد البشرية	88	1	3	2,38	,763
لا يتيح النظام المحاسبي المالي SCF إمكانية تحديد تكلفة الموارد البشرية بدقة	88	1	3	2,56	,771
عدم اعتراف مصلحة الضرائب ببعض بنود المحاسبة عن الموارد البشرية	88	2	3	2,80	,406
رفض محافظي الحسابات اعتماد تقارير تتضمن بنود المحاسبة عن الموارد البشرية	88	1	3	2,50	,678
احتمال وفاة أو عجز الأصل البشري خلال عمله بالمؤسسة	88	1	3	2,70	,664
N valide (liste)	88				

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
ضرورة توفر الكوادر البشرية المؤهلة لتطبيق محاسبة الموارد البشرية ومختصين مدربين على إ	88	2	3	2,83	,378
يعتمد نجاح تطبيق محاسبة الموارد البشرية على توفر أنظمة معلومات محاسبية متكاملة	88	2	3	2,83	,378
توفر الدعم التنظيمي لتطبيق محاسبة الموارد البشرية ويتأتى ذلك من خلال وجود هيكل تنظيمي	88	1	3	2,68	,598
بشكل وعي الإدارة العليا بأهمية محاسبة الموارد البشرية عاملاً حاسمًا في تبني وتطبيق هذا النظام	88	1	3	2,86	,507
يحتاج تطبيق محاسبة الموارد البشرية إلى موارد مالية لتطوير الأنظمة، وتنفيذ التدريب	88	1	3	2,55	,623
ضرورة وجود إطار قانوني محاسبي معتمد يعزز من عملية تسجيل وتقييم الموارد البشرية وفقًا ل	88	2	3	2,93	,254
ضرورة وجود إطار قانوني جبائي معتمد يعزز من عملية تحفيز المؤسسات الاقتصادية على	88	2	3	2,90	,305
N valide (liste)	88				

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,922	21

Test sur échantillon unique

	Valeur de test = 2					
	t	df	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 % Inférieur	Supérieur
للمؤسسة معرفة بأهداف تطبيق محاسبة الموارد البشرية	7,680	87	<,001	,602	,45	,76
يحظى مفهوم محاسبة الموارد البشرية باهتمام كبير من قبل المؤسسة	34,482	87	<,001	,932	,88	,99
للمؤسسة معرفة بإجراءات تطبيق محاسبة الموارد البشرية	8,222	87	<,001	,602	,46	,75
تنظر المؤسسة إلى موظفيها باعتبارهم موارد اقتصادية قيمة	6,917	87	<,001	,500	,36	,64
اهتمام المؤسسة بموظفيها باعتبارهم موارد اقتصادية قيمة يزيد من ولائهم	9,959	87	<,001	,705	,56	,85
تهتم المؤسسة بتنمية وتطوير قدرات موظفيها بإشراكهم في دورات تدريبية	13,567	87	<,001	,795	,68	,91
تهتم المؤسسة بتنمية وتطوير قدرات موظفيها بإشراكهم في مؤتمرات ومهمات عمل بشكل دوري	4,612	87	<,001	,375	,21	,54

Tailles d'effet pour échantillon unique

		Standardisation[a]	Estimation des points	95% Intervalle de confiance Inférieur	Supérieur
للمؤسسة معرفة بأهداف تطبيق محاسبة الموارد البشرية	d de Cohen	,736	,819	,575	1,059
	Correction de Hedges	,742	,812	,570	1,049
يحظى مفهوم محاسبة الموارد البشرية باهتمام كبير من قبل المؤسسة	d de Cohen	,254	3,676	3,090	4,258
	Correction de Hedges	,256	3,644	3,063	4,221
للمؤسسة معرفة بإجراءات تطبيق محاسبة الموارد البشرية	d de Cohen	,687	,876	,629	1,121
	Correction de Hedges	,693	,869	,623	1,111
تنظر المؤسسة إلى موظفيها باعتبارهم موارد اقتصادية قيمة	d de Cohen	,678	,737	,500	,972
	Correction de Hedges	,684	,731	,496	,963
اهتمام المؤسسة بموظفيها باعتبارهم موارد اقتصادية قيمة يزيد من ولائهم	d de Cohen	,664	1,062	,798	1,321
	Correction de Hedges	,669	1,052	,791	1,310
تهتم المؤسسة بتنمية وتطوير قدرات موظفيها بإشراكهم في دورات تدريبية	d de Cohen	,550	1,446	1,145	1,744
	Correction de Hedges	,555	1,434	1,135	1,729
تهتم المؤسسة بتنمية وتطوير قدرات موظفيها بإشراكهم في مؤتمرات ومهمات عمل بشكل دوري	d de Cohen	,763	,492	,269	,712
	Correction de Hedges	,769	,487	,267	,705

a. Dénominateur utilisé pour estimer les tailles d'effet.
Le d de Cohen utilise l'écart type échantillon.
La correction de Hedges utilise l'écart type échantillon, plus un facteur de correction.

Test sur échantillon unique

	Valeur de test = 2					
	t	df	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 % Inférieur	Supérieur
صعوبة قياس قيمة الموارد البشرية من خلال منهج الكلفة التاريخية والموجه فقط للأصول المادية	6,775	87	<,001	,557	,39	,72
عدم وجود معيار محاسبي يحظى بالقبول يحدد آلية قياس الموارد البشرية	18,394	87	<,001	,795	,71	,88
صعوبة مسك سجلات ودفاتر خاصة بحسابات الموارد البشرية	4,612	87	<,001	,375	,21	,54
لا يتيح النظام المحاسبي المالي إمكانية تحديد تكلفة الموارد SCF البشرية بدقة	6,775	87	<,001	,557	,39	,72
عدم اعتراف مصلحة الضرائب ببعض بنود المحاسبة عن الموارد البشرية	18,394	87	<,001	,795	,71	,88
رفض محافظي الحسابات اعتماد تقارير تتضمن بنود المحاسبة عن الموارد البشرية	6,917	87	<,001	,500	,36	,64
احتمال وفاة أو عجز الأصل البشري خلال عمله بالمؤسسة	9,959	87	<,001	,705	,56	,85

Tailles d'effet pour échantillon unique

		Standardisation[a]	Estimation des points	95% Intervalle de confiance Inférieur	Supérieur
صعوبة قياس قيمة الموارد البشرية من خلال منهج الكلفة التاريخية والموجه فقط للأصول المادية	d de Cohen	,771	,722	,486	,955
	Correction de Hedges	,778	,716	,482	,947
عدم وجود معيار محاسبي يحظى بالقبول يحدد آلية قياس الموارد البشرية	d de Cohen	,406	1,961	1,601	2,317
	Correction de Hedges	,409	1,944	1,587	2,297
صعوبة مسك سجلات ودفاتر خاصة بحسابات الموارد البشرية	d de Cohen	,763	,492	,269	,712
	Correction de Hedges	,769	,487	,267	,705
لا يتيح النظام المحاسبي المالي إمكانية تحديد تكلفة الموارد SCF البشرية بدقة	d de Cohen	,771	,722	,486	,955
	Correction de Hedges	,778	,716	,482	,947
عدم اعتراف مصلحة الضرائب ببعض بنود المحاسبة عن الموارد البشرية	d de Cohen	,406	1,961	1,601	2,317
	Correction de Hedges	,409	1,944	1,587	2,297
رفض محافظي الحسابات اعتماد تقارير تتضمن بنود المحاسبة عن الموارد البشرية	d de Cohen	,678	,737	,500	,972
	Correction de Hedges	,684	,731	,496	,963
احتمال وفاة أو عجز الأصل البشري خلال عمله بالمؤسسة	d de Cohen	,664	1,062	,798	1,321
	Correction de Hedges	,669	1,052	,791	1,310

a. Dénominateur utilisé pour estimer les tailles d'effet.
Le d de Cohen utilise l'écart type échantillon.
La correction de Hedges utilise l'écart type échantillon, plus un facteur de correction.

Test sur échantillon unique

	Valeur de test = 2					
	t	df	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 % Inférieur	Supérieur
ضروره توفر الكوادر البشريه المؤهله لتطبيق محاسبه الموارد البشريه ومختصين مدربين على إ	20,577	87	<,001	,830	,75	,91
يعتمد نجاح تطبيق محاسبه الموارد البشريه على توفر أنظمه معلومات محاسبيه متكامله	20,577	87	<,001	,830	,75	,91
توفر الدعم التنظيمي لتطبيق محاسبه الموارد البشريه ويتأتى ذلك من خلال وجود هيكل تنظيمي	10,699	87	<,001	,682	,56	,81
بشكل وعي الإداره العليا بأهميه محاسبه الموارد البشريه عاماً حاسمًا في تبني وتطبيق هذا النظام	15,979	87	<,001	,864	,76	,97
يحتاج تطبيق محاسبه الموارد البشريه إلى موارد ماليه لتطوير الأنظمه، وتنفيذ التدريب	8,207	87	<,001	,545	,41	,68
ضروره وجود إطار قانوني محاسبي معتمد يعزز من عمليه تسجيل وتقييم الموارد البشريه وفقًا ل	34,482	87	<,001	,932	,88	,99
ضروره وجود إطار قانوني جدائي معتمد يعزز من عمليه تحفيز المؤسسات الاقتصاديه على	27,635	87	<,001	,898	,83	,96

Tailles d'effet pour échantillon unique

		Standardisation[a]	Estimation des points	95% Intervalle de confiance Inférieur	Supérieur
ضروره توفر الكوادر البشريه المؤهله لتطبيق محاسبه الموارد البشريه ومختصين مدربين على إ	d de Cohen	,378	2,193	1,805	2,578
	Correction de Hedges	,381	2,175	1,789	2,556
يعتمد نجاح تطبيق محاسبه الموارد البشريه على توفر أنظمه معلومات محاسبيه متكامله	d de Cohen	,378	2,193	1,805	2,578
	Correction de Hedges	,381	2,175	1,789	2,556
توفر الدعم التنظيمي لتطبيق محاسبه الموارد البشريه ويتأتى ذلك من خلال وجود هيكل تنظيمي	d de Cohen	,598	1,141	,870	1,407
	Correction de Hedges	,603	1,131	,862	1,395
بشكل وعي الإداره العليا بأهميه محاسبه الموارد البشريه عاماً حاسمًا في تبني وتطبيق هذا النظام	d de Cohen	,507	1,703	1,373	2,029
	Correction de Hedges	,511	1,689	1,362	2,012
يحتاج تطبيق محاسبه الموارد البشريه إلى موارد ماليه لتطوير الأنظمه، وتنفيذ التدريب	d de Cohen	,623	,875	,627	1,119
	Correction de Hedges	,629	,867	,622	1,109
ضروره وجود إطار قانوني محاسبي معتمد يعزز من عمليه تسجيل وتقييم الموارد البشريه وفقًا ل	d de Cohen	,254	3,676	3,090	4,258
	Correction de Hedges	,256	3,644	3,063	4,221
ضروره وجود إطار قانوني جدائي معتمد يعزز من عمليه تحفيز المؤسسات الاقتصاديه على	d de Cohen	,305	2,946	2,460	3,428
	Correction de Hedges	,307	2,920	2,438	3,399

a. Dénominateur utilisé pour estimer les tailles d'effet.
Le d de Cohen utilise l'écart type échantillon.
La correction de Hedges utilise l'écart type échantillon, plus un facteur de correction.