

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة سطيف 1

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

تخصص: مالية، محاسبة وتدقيق

المطروحة

مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية

الموضوع:

محاسبة الموارد البشرية من منظور القياس والإفصاح وتطبيقها

في المؤسسات الجزائرية

- دراسة نظرية وتطبيقية -

إشراف:

الأستاذ الدكتور: مصطفى عقاري

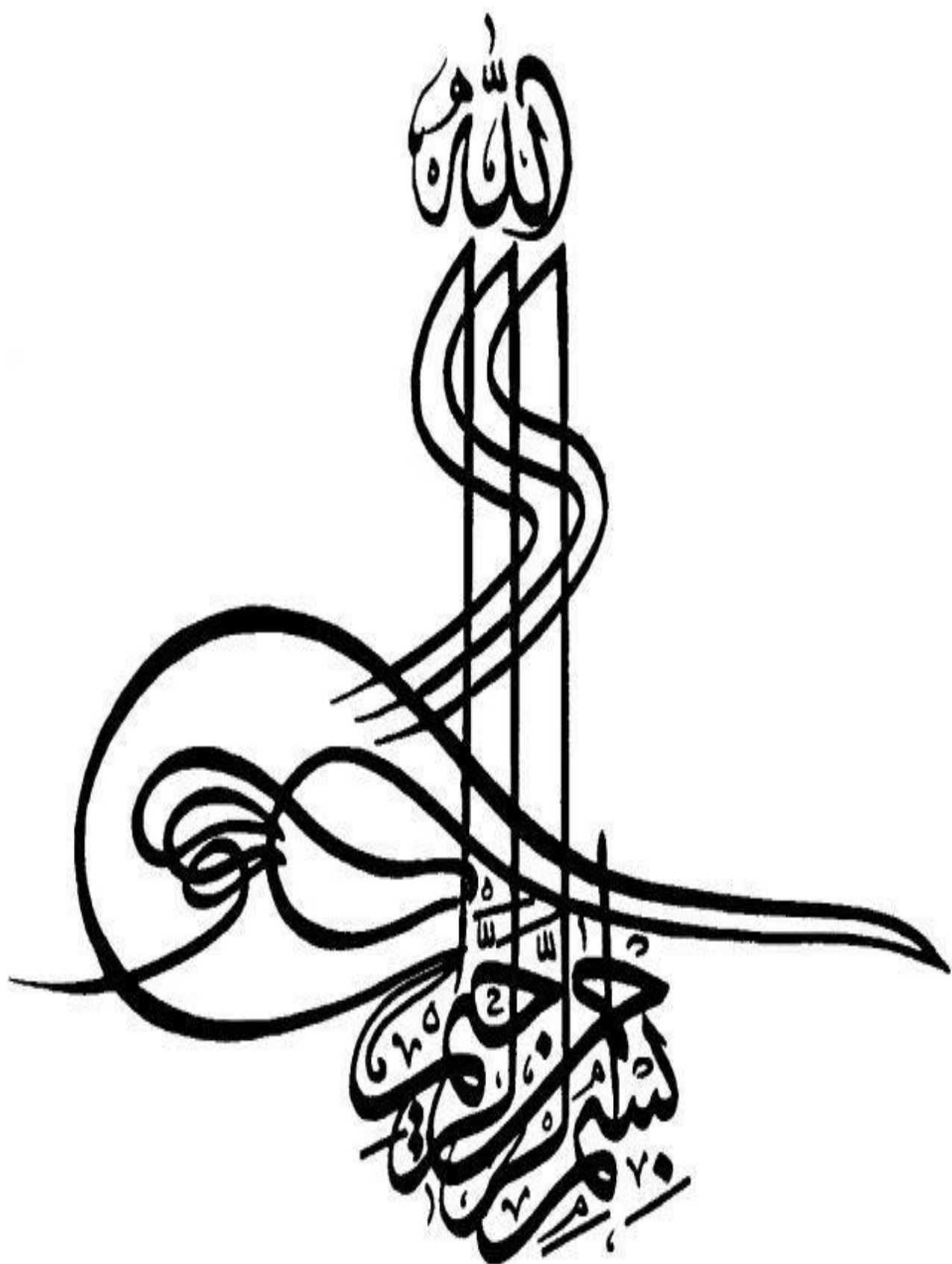
إعداد الطالب:

نور الهدى حداد

أعضاء لجنة المناقشة:

رئيساً	جامعة سطيف 1	أستاذ	أ.د. بالرقي تيجاني
مشرفاً ومقرراً	جامعة باتنة	أستاذ	أ.د. عقاري مصطفى
مناقشاً	جامعة باتنة	أستاذ	أ.د. رحال علي
مناقشاً	جامعة سطيف 1	أستاذ محاضر أ	د. نوادي مهدي
مناقشاً	جامعة سطيف 1	أستاذ محاضر أ	د. العايب عبد الرحمن
مناقشاً	جامعة أم البواقي	أستاذ محاضر أ	د. زعيط نور الدين

المنه الجامعية: 2015/2014





إلى والدي الكريمن أطال الله في عمرهما

إلى روح جدتي الطاهرة

إلى كل من له فضل في تربيتي وتعليمي وكل

من دعمني وساندني أثناء هذه الرحلة البحثية

أهدي عملي هذا.

شكر وعرفان

تتناثر الكلمات حبرًا وحبًا على صفائح الأوراق... لكل من علمني ومن أزال غيمة جهل
مررتُ بها بريح العلم الطيبة... ولكل من أعاد رسم المسحى وتصحيح عثراتي أبعث تحية
شكر واحترام.

أتقدم بأسمى آيات الشكر والتقدير بعد حمد الله سبحانه وتعالى على توفيقه لي
لإتمام هذا العمل، وإلى كل من لم يخل علي بيد المساعدة وأخص بالذكر الأستاذ
الدكتور مصطفى عقاري على تفضله بالإشراف على هذه الأطروحة،
والنصائح القيمة والإرشادات والتوجيهات التي قدمها لي طوال فترة إنجازها.
كما أتوجه بالشكر والاحترام لأعضاء لجنة المناقشة على قبولهم مناقشة هذه الأطروحة
وجهدهم في قراءتها، وعلى ما قدموه من ملاحظات تهدف إلى تصويبها
والارتقاء بمستواها.

شاكرة كذلك في هذا المقام كل من ساعدني من قريب وبعيد.

فهرس المحتويات

أ- ت	المقدمة
د	1. إشكالية الدراسة
هـ	2. الفرضيات
هـ	3. أهمية الدراسة
و	4. أهداف الدراسة
و	5. أسباب اختيار الموضوع
ز	6. متغيرات الدراسة
ز	7. منهج الدراسة
ط	8. الدراسات السابقة
ت	9. خطة الدراسة
47-1	الفصل الأول: الموارد البشرية في الفكرين الاقتصادي والإداري
2	تمهيد
3	المبحث الأول: الموارد البشرية في الفكر الاقتصادي
3	I. الموارد البشرية في الاقتصاد
4	1. مفهوم الموارد البشرية
5	2. تطور مفهوم الموارد البشرية في الفكر الاقتصادي
9	3. رأس المال البشري وأقسامه
10	II. الاستثمار في الموارد البشرية
11	1. مفهوم الاستثمار في الموارد البشرية
12	2. أهداف الاستثمار في الموارد البشرية
14	3. نظريات الاستثمار في الموارد البشرية
15	4. أبعاد الاستثمار في الموارد البشرية
17	III. أساليب قياس الموارد البشرية ودورها في التنمية الاقتصادية
17	1. أساليب قياس الموارد البشرية
19	2. دور الموارد البشرية في تحقيق النمو الاقتصادي
22	3. دور الموارد البشرية في تحقيق التنمية الاقتصادية

26	المبحث الثاني: الموارد البشرية في الفكر الإداري
26	I. إدارة الموارد البشرية
27	1. تعريف إدارة الموارد البشرية
29	2. التطور التاريخي لإدارة الموارد البشرية
34	3. وظائف إدارة الموارد البشرية
39	II. إدارة الموارد البشرية كنظام ومراحل الحياة الوظيفية للفرد
39	1. إدارة الموارد البشرية كنظام
40	2. مراحل الحياة الوظيفية للفرد
42	III. دور الموارد البشرية في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسات
47	خلاصة

96-48

الفصل الثاني: الموارد البشرية في الفكر المحاسبي

49	تمهيد
50	المبحث الأول: تقييم الوضع الحالي للموارد البشرية في المحاسبة
50	I. الموارد البشرية في النظم المحاسبية الحالية
50	1. الموارد البشرية في المحاسبة
55	2. المعالجات المحاسبية الحالية للموارد البشرية
59	II. ضرورة تغيير المعالجة المحاسبية للموارد البشرية
59	1. تزايد أهمية الموارد البشرية وأثر ذلك محاسبيا
61	2. أسباب التوجه نحو محاسبة الموارد البشرية
65	المبحث الثاني: المورد البشري كأصل غير ملموس
65	I. مفهوم الأصول
71	II. الاعتراف بالموارد البشرية كأصل محاسبي
71	1. معايير الاعتراف المحاسبي بالأصول البشرية
72	2. خصائص الأصول وانطباقها على الموارد البشرية
78	المبحث الثالث: محاسبة الموارد البشرية
78	I. مفهوم محاسبة الموارد البشرية وتطورها التاريخي
78	1. مفهوم محاسبة الموارد البشرية
84	2. نشأة محاسبة الموارد البشرية وتطورها التاريخي
87	II. أهمية ومزايا محاسبة الموارد البشرية
87	1. أهمية محاسبة الموارد البشرية

- 89 2. مزايا استخدام محاسبة الموارد البشرية
 90 III. وجهات النظر المؤيدة والمعارضة لمحاسبة الموارد البشرية
 91 1. وجهات نظر المعارضين لمحاسبة الموارد البشرية
 92 2. وجهات نظر المؤيدين لمحاسبة الموارد البشرية

خلاصة

141-97

الفصل الثالث: القياس المحاسبي للموارد البشرية

- 98 تمهيد
 99 المبحث الأول: متطلبات القياس المحاسبي للموارد البشرية.
 99 I. مفهوم القياس المحاسبي
 99 1. تعريف القياس المحاسبي
 101 2. أهداف القياس المحاسبي
 102 3. نظم القياس
 104 II. متطلبات ومؤشرات قياس الموارد البشرية
 107 المبحث الثاني: نماذج القياس المحاسبي للموارد البشرية
 108 I. نماذج القياس المعتمدة على التكلفة
 109 1. نموذج التكلفة التاريخية
 114 2. نموذج التكلفة الاستبدالية
 118 3. نموذج تكلفة الفرصة البديلة
 119 II. نماذج القياس على أساس القيمة
 120 1. نموذج المكافآت لـ Lev & Schwartz
 122 2. نموذج الشهرة غير المشتراة لـ Hermanson
 123 3. النموذج الاحتمالي لتقييم مكافئات الخدمة لـ Flamholtz
 125 4. نموذج Jaggi & Lau
 125 5. نموذج الأبعاد الخمسة لـ Mayer's & Flowers
 126 6. نموذج المنافع الاقتصادية المعادلة لظروف التأكد لـ Ogan
 127 7. مدخل المكافآت المستقلة
 128 8. مدخل العائد على الجهد المستخدم
 131 III. القياسات غير النقدية
 132 1. نموذج محددات قيمة المجموعة Likert and Bowers
 133 2. نموذج محددات قيمة الفرد Flamholtz

135	المبحث الثالث: صعوبات وإجراءات قياس الموارد البشرية
135	I. صعوبات قياس الموارد البشرية محاسبيا
137	II. إجراءات القياس المحاسبي للموارد البشرية
141	خلاصة
185 - 142	الفصل الرابع: الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية
143	تمهيد
144	المبحث الأول: الإفصاح المحاسبي وتوسعه ليشمل الموارد البشرية
144	I. الإفصاح المحاسبي
144	1. مفهوم الإفصاح المحاسبي وأهدافه
145	2. أنواع الإفصاح المحاسبي
147	3. مقومات الإفصاح المحاسبي
149	II. التوسع في الإفصاح المحاسبي
151	III. ضرورة الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية والعوامل المؤثرة فيه
154	المبحث الثاني: نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية
154	I. نظام معلومات إدارة الموارد البشرية
155	1. مفهوم نظام معلومات إدارة الموارد البشرية
156	2. مزايا نظام معلومات إدارة الموارد البشرية
156	3. مكونات نظام معلومات إدارة الموارد البشرية
157	II. نظام المعلومات المحاسبية
158	1. مفهوم نظام المعلومات المحاسبية
160	2. أهداف ومقومات نظام المعلومات المحاسبية
162	3. مكونات نظام المعلومات المحاسبية
165	III. نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية
165	1. مفهوم نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية وأهدافه
166	2. تكامل نظام معلومات إدارة/محاسبة الموارد البشرية
168	3. مكونات نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية
174	المبحث الثالث: أساليب وأثار ومحددات الإفصاح عن الموارد البشرية
174	I. أساليب الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية
175	1. الإفصاح في تقرير مجلس الإدارة
175	2. إعداد قائمة الاستثمارات المعنوية

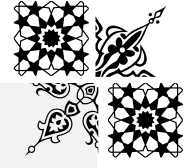
176	3. قوائم مالية غير مدققة تُلحق بالقوائم المالية الأساسية
176	4. الإدراج في القوائم الأساسية المدققة
177	II. آثار الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية
179	1. الأثر على صورة المؤسسة
179	2. الأثر على الحسابات الختامية
181	3. الأثر على إدارة المؤسسة واتخاذ القرارات
182	III. محددات الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية
185	خلاصة

186-241

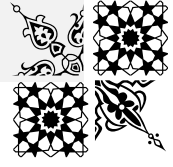
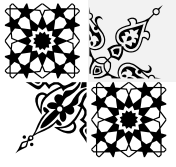
الفصل الخامس: دراسة تطبيقية حول إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الجزائرية

187	تمهيد
188	المبحث الأول: المنهجية الإحصائية للدراسة التطبيقية
188	I. المنهج
188	II. أسلوب الدراسة
191	III. ثبات وصدق الاستبانة
191	1. ثبات الاستبانة
191	1.1. طريقة التجزئة النصفية
193	2.1. معامل ألفا كرونباخ
193	2. صدق الاستبانة
194	1.2. صدق المحتوى
194	2.2. صدق الاتساق الداخلي
196	3.2. الصدق البنائي
198	IV. عينة الدراسة
200	المبحث الثاني: عرض وتحليل النتائج
206	I. وصف خصائص العينة
203	II. اختبار الفرضيات
204	1. اختبار الفرضية الأولى
204	1.1. الفرضية الصفرية H_0 والفرضية البديلة H_1
204	2.1. إحصائية اختبار الإشارة
209	3.1. القرار

209	2. اختبار الفرضية الثانية
209	1.2. الفرضية الصفرية H_0 والفرضية البديلة H_1
210	2.2. إحصائية اختبار الإشارة
217	3.2. القرار
217	3. اختبار الفرضية الثالثة
217	1.3. الفرضية الصفرية H_0 والفرضية البديلة H_1
217	2.3. إحصائية اختبار الإشارة
223	3.3. القرار
223	4. اختبار كاي مربع
226	المبحث الثالث: مقترح للتمكين من تطبيق محاسبة الموارد البشرية
228	I. جانب إدراك الأهمية والمزايا
230	II. جانب البيئة الاقتصادية الجزائرية
237	III. جانب النظام المحاسبي المالي
241	خلاصة
251 – 242	الخاتمة
243	I. النتائج
247	1. مناقشة النتائج في ضوء أهمية الدراسة
248	2. مناقشة النتائج في ضوء أهداف الدراسة
249	3. مناقشة النتائج في ضوء الدراسات السابقة
250	II. حدود نتائج الدراسة
250	1. الحدود الموضوعية
250	2. الحدود الزمانية
250	3. الحدود المكانية
250	III. آفاق الدراسة
267–252	الملاحق
289–268	قائمة المراجع
293–290	فهرس الجداول والأشكال



المقدمة



تعتبر المحاسبة من العلوم الاجتماعية التي تعمل على قياس وتوصيل نتائج الوحدة الاقتصادية لمختلف الأطراف ذات العلاقة، بهدف مقابلة احتياجات متخذي القرارات؛ لذلك فإن المؤسسات تسعى لتحسين نتائجها من سنة لأخرى، ولتحقيق ذلك فإنها تحتاج إلى استخدام مواردها المتاحة بكفاءة وفعالية، وهذه الموارد إما أن تكون مادية أو معنوية ونخص بالذكر منها الموارد البشرية.

واقع الحال في المحاسبة بشكلها التقليدي استئثار رأس المال المادي بالأهمية القصوى، فهي لم تتعامل مع الموارد البشرية إلا من ناحية تسجيل الرواتب والأجور والتعويضات. وفي المقابل نجد الخاصية المميزة للاقتصاديات الحالية التوجه المتزايد نحو الاعتماد على رأس المال الفكري والبشري، في إطار ما يعرف باقتصاد المعرفة الذي يعتمد على خدمات تكنولوجيا عالية المستوى، وتقنيات جدّ متطورة ناتجة عن الابتكارات العلمية الحديثة. الأمر الذي أدى إلى انكماش دور أو الأهمية النسبية للاستثمارات المادية، وتزايد الاستثمار في الموارد غير الملموسة كالموارد البشرية، والبحث والتطوير، والبرمجيات الإلكترونية؛ وهذا يتطلب عمالة بشرية على مستوى عالٍ من التعليم والتدريب والخبرة في مجال التخصص؛ حيث أن كفاءة العاملين وفعاليتهم تُعدّ عاملاً أساسياً في تحقيق الاستخدام الكفء للاستثمارات المادية في الصناعات الحديثة، بل قد تُعدّ العامل الحاسم والأهم في اكتساب بعض المؤسسات لميزتها التنافسية؛ لذلك فإن العنصر البشري يحظى بالاهتمام البالغ من طرف إدارات المؤسسات في الوقت الراهن نظراً للدور الإيجابي الذي يؤديه.

إن أهمية الموارد البشرية في أية وحدة اقتصادية لا تخفى من حيث مساهمتها في النشاطات التي تمارسها، وما يمكن أن تشكله تلك الموارد وما تحتله من قيمة ملموسة وغير ملموسة، يمكن أن تؤثر بشكل أو بآخر على استمرارية وتطور تلك الوحدات في أداء مهامها على أكمل وجه؛ فمثلاً نجد شركة IBM التي تحتل المرتبة الرابعة عالمياً¹ من حيث التكنولوجيا، لديها خمسة من الموظفين حائزين

¹ شبكة CNN، ترتيب أفضل عشر شركات بعالم التكنولوجيا، -http://archive.arabic.cnn.com/2013/scitech/3/6/most-admired-technology/، اطلع عليه بتاريخ: 2013/05/02.

على جوائز نوبل للفيزياء. هذا بالإضافة إلى أن الموارد البشرية تؤثر وبدرجة كبيرة على القيمة السوقية للوحدات التي تعمل فيها، ويؤكد ذلك ما حدث في الولايات المتحدة الأمريكية عام 1968 عند استقالة ثمانية من كبار المديرين في شركة Motorola والتحاقهم بالعمل لدى شركة منافسة هي شركة Faircheler، مما أدى إلى هبوط القيمة السوقية لأسهم الشركة الأولى بحوالي 41 مليون دولار، وارتقاع القيمة السوقية لأسهم الشركة الثانية بحوالي 14 مليون دولار خلال 24 ساعة من إعلان خبر الاستقالة، كذلك فقد أثار نبأ استقالة Steve jobs رئيس ومؤسس شركة Apple من منصبه كمدير تنفيذي لها زوبعة في أسواق المال، حيث سبب ذلك هبوط أسهم الشركة بـ 7 % في ساعات ما بعد التداول الرسمي عندما أعلنت الاستقالة، وثار العديد من التحليلات الاقتصادية بأن مكانة Apple سوف تتراجع في الأسواق.

نظرا لذلك فقد أصبح رأس المال البشري واحدا من بين أهم المسائل الأساسية التي يجب على المحاسبة التفاعل معها بهدف إعطاء صورة صادقة عن أداء الوحدة الاقتصادية وإنتاجيتها، فصار من الضروري الاهتمام بكافة البيانات التي تتعلق بالموارد البشرية لكي يمكن الاستفادة منها في كافة المجالات. غير أننا نجد الاقتصاديين قد سبقوا المحاسبين في إدراك أهمية هذا الدور للموارد البشرية؛ حيث اهتموا منذ القدم بموضوع الموارد البشرية، فهم يعدّون رأس المال البشري عاملا إنتاجيا، وقد حاولوا إيجاد وسائل متعددة لقياس مدى استثماره، وسعوا إلى تطوير بعض النظريات لقياس القيمة الاقتصادية لهذه الموارد، لكن جل اهتمامهم كان موجها لقياس القيمة على مستوى الاقتصاد القومي أكثر منها على مستوى الوحدة الاقتصادية. أما في المجال المحاسبي فقد بدأ البحث في محاسبة الموارد البشرية في الستينات من القرن العشرين، حيث جاءت كنتيجة لظهور مدرسة الرفاهية الاجتماعية في الفكر المحاسبي، والتي جاءت بمفهوم يُعنى بخدمة المصلحة العامة إضافة إلى المصلحة الخاصة. وهي تسعى إلى وضع نظام محاسبي ملائم يوفر المعطيات والمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات الملائمة والمتمثلة في الاستخدام الأمثل للعنصر البشري في المؤسسة، فهي تقوم على رسملة نفقات الموارد البشرية التي تحقق منافع مستقبلية، بدلا من اعتبارها أعباءً تُحمل لنتيجة الدورة.

الفكرة الأساسية لمحاسبة الموارد البشرية تدور حول القيمة الاقتصادية للموارد البشرية؛ وهي تقديم بيانات عن قيمة الموارد البشرية الموجودة لدى المؤسسة كأصول لها قيمتها السوقية التي تؤثر على قيمة الوحدة الاقتصادية، وذلك من خلال تقديم المعلومات والبيانات اللازمة لمساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات

فيما يخص القوى العاملة، كزيادة المهارة الإنتاجية بتطبيق برامج لتعليم وتدريب العاملين وتقييم تلك البرامج. فمثلا تخدم المحاسبة المالية الإدارة المالية فإن محاسبة الموارد البشرية تخدم إدارة الموارد البشرية.

لقد عرف هذا المجال البحثي ازدهارا في أدبيات الفكر المحاسبي خلال العقود القليلة الماضية؛ حيث اتجهت العديد من الشركات العالمية إلى تطبيق نظام للمحاسبة عن الموارد البشرية، كون العنصر البشري هو المورد الحقيقي لأي مشروع والموارد المادية ما هي إلا عوامل مساعدة. والمؤسسات الجزائرية كمنظيراتها على المستوى العالمي تنفق أموالا طائلة في استقطاب واختيار وتدريب العاملين، إلا أنها لا تزال تنتظر إلى هذه الأعباء على أنها نفقات جارية لا تتم رسملتها، وتتنحصر المعالجة المحاسبية للموارد البشرية فيها في إطار حساب المنح والرواتب والأجور، غير أن الظروف الراهنة والانفتاح على الأسواق العالمية أصبحت تستدعي منها تطبيق محاسبة الموارد البشرية، خاصة المؤسسات التي تعتمد بشكل كبير على العنصر البشري في نشاطاتها، مثل المؤسسات الخدمية والتعليمية ومؤسسات تكنولوجيا المعلومات وشركات المحاسبة والتدقيق.

1. إشكالية الدراسة

إن الاعتماد على وجهة النظر التقليدية في معالجة تكاليف الموارد البشرية يؤدي إلى افتقار التقارير المالية للوحدات الاقتصادية إلى عرض قيمة القدرات والكفاءات المهنية والفنية التي تتميز بها الوحدة الاقتصادية والتي تساهم باستمرار في تعظيم ربحيتها؛ وذلك لعدم تحديد المحاسبة التقليدية للمكونات الرئيسية لرأس المال البشري، والمداخل المستخدمة في قياسه والإفصاح عنه. هذا ما دفع بالباحثين في مجال المحاسبة إلى اقتراح عدة نماذج للقياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية، في سبيل توفير معلومات محاسبية تساعد الإدارة في تسيير وتنظيم تلك الموارد بكفاءة وفعالية، ومختلف أصحاب المصالح في اتخاذ القرارات الرشيدة؛ وذلك في إطار ما يُعرف بمحاسبة الموارد البشرية، حيث تنحصر إشكالية هذه الدراسة في التساؤل الرئيسي التالي:

كيف تتم محاسبة الموارد البشرية في ظل مختلف النماذج المقترحة للقياس والإفصاح المحاسبي عن

المورد البشري؟ وما مدى إمكانية تطبيقها في المؤسسات الجزائرية؟

وتتدرج ضمن هذه الإشكالية التساؤلات البحثية التالية:

- ما هي أسس محاسبة الموارد البشرية؟
- فيم تتمثل آراء الباحثين والمنظرين في المحاسبة حول محاسبة الموارد البشرية؟
- ما هي النماذج المقترحة لقياس رأس المال البشري؟
- ما هي طرق الإفصاح عن رأس المال البشري؟

2. الفرضيات

في ضوء إشكالية البحث وتساؤلاته يمكن صياغة فروضه كالآتي:

الفرضية الأولى: يدرك المحاسبون في الجزائر ضرورة تطبيق محاسبة الموارد البشرية لتحسين نوعية المعلومات المفصح عنها من قبل المؤسسات الجزائرية.

الفرضية الثانية: البيئة الاقتصادية الجزائرية مهيةة لتطبيق محاسبة الموارد البشرية.

الفرضية الثالثة: النظام المحاسبي المالي (SCF) في الجزائر يسمح بتطبيق محاسبة الموارد البشرية.

3. أهمية الدراسة

تتبع أهمية الدراسة الحالية من الأهمية المتزايدة للموارد غير الملموسة عامة والبشرية منها على وجه الخصوص؛ حيث نجد أن هناك اهتماما متزايدا بالعنصر البشري نظرا للنمو المضطرد للأنشطة التي تعتمد عليه. كما أن موضوع محاسبة الموارد البشرية يعتبر من المشاكل المحاسبية المعاصرة؛ ذلك أن المؤسسات تركز على هذا المورد الاقتصادي بصورة متزايدة من أجل تحقيق أهدافها، وأن فاعليته وكفاءته تُعدّ عاملا أساسيا في تحقيق الاستخدام الكفء للاستثمارات المادية الضخمة في المؤسسات الحديثة. لذلك أصبح من الأهمية توجيه مسؤولي هذه الأخيرة وخاصة تلك التي تعتمد بشكل كبير على العنصر البشري في أعمالها إلى أهمية وضرورة القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية.

كما نجد في الدول النامية مثل الجزائر ما يزال الموضوع في بداياته الأولى، والأبحاث في هذا المجال قليلة جدا إلى حدّ يتطلب المزيد من الدراسات؛ وعليه تأتي هذه الدراسة الهادفة إلى تسليط الضوء على هذا الموضوع وذلك على اعتبار أن النتائج التي ستكشف عنها وما سيُنَبئُ عليها من توصيات ستخدم جميع الأطراف ذات العلاقة.

4. أهداف الدراسة

تهدف الدراسة إلى ما يلي:

- تسليط الضوء على مفهوم محاسبة الموارد البشرية ومراحل تطورها نظريا وتطبيقيا؛
- تبيان نماذج وطرق القياس المحاسبي للموارد البشرية، سواء ما كان يعتمد على التكلفة أو القيمة حسب المفهوم الاقتصادي؛
- إبراز أهمية الإفصاح عن الموارد البشرية كأحد عناصر الأصول، باعتباره من أهم الأصول غير الملموسة؛
- التعرف على طرق الإفصاح عن الموارد البشرية؛
- توضيح أثر تطبيق محاسبة الموارد البشرية على كل من الإدارة والمستثمرين والأفراد في المؤسسة؛
- لفت انتباه وتوجيه إدارة المؤسسات الجزائرية إلى أهمية محاسبة الموارد البشرية؛
- دراسة مدى إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الجزائرية.

5. أسباب اختيار الموضوع

لقد كان للبحث في هذا الموضوع أسباب و دوافع من أهمها:

- أن موضوع محاسبة الموارد البشرية يعتبر من الموضوعات الحديثة في ميدان المحاسبة؛
- التلاؤم مع التخصص المدروس " مالية محاسبة وتدقيق"؛
- الرغبة الشخصية في البحث في مجال محاسبة الموارد البشرية والتعرف على أحدث التطورات فيها؛

- فتح آفاق للبحث في هذا الموضوع نظرا لقلّة الباحثين فيه على المستوى الوطني.

6. متغيرات الدراسة

تتقسم متغيرات الدراسة إلى متغيرات مستقلة وأخرى تابعة على النحو الآتي:

1.6. المتغير التابع

- محاسبة الموارد البشرية: والتي سيتم التطرق إليها من منظور القياس والإفصاح كونهما المتغيرين الرئيسيين المؤثرين فيها، وقبولها على المستوى الدولي متوقف على درجة موثوقية المعلومات التي تم قياسها والإفصاح عنها بخصوص الموارد البشرية.

2.6. المتغيرات المستقلة

- القياس المحاسبي للموارد البشرية: وسيم التطرق إليه كمتغير مستقل يؤثر على محاسبة الموارد البشرية، وذلك من خلال دراسة مختلف نماذج القياس المقترحة لذلك وهي تنقسم إلى قسمين؛ منها التي تعتمد على القيمة، ومنها التي تعتمد على التكلفة. وصدق وموثوقية القياس المحاسبي للموارد البشرية يعتمد على نوع النموذج المتبع؛

- الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية: كذلك هو متغير مستقل يؤثر على محاسبة الموارد البشرية؛ حيث أن الحاجة المتنامية لمعلومات حول موارد المؤسسات البشرية هي التي دعت إلى ظهور هذا النوع من المحاسبة.

7. منهج الدراسة

سيتم الاعتماد في هذه الدراسة على المناهج التالية:

1.7. من حيث أسلوب التفكير

حيث ستتم معالجة موضوع هذه الدراسة معالجة علمية من خلال المزاجية بين كل من المنهجين الاستنباطي والاستقرائي كما يلي:

- المنهج الاستنباطي: وفيه تربط الباحثة بين المقدمات والنتائج، وبين الأشياء على أساس المنطق والتأمل العقلي، حيث تبدأ بالكليات لتصل منها إلى الجزئيات؛
- المنهج الاستقرائي: وفيه تبدأ الباحثة بالجزئيات لتصل منها إلى قوانين عامة، وهو يعتمد على التحقق بالملاحظة المنظمة والتحكم في متغيرات الدراسة المختلفة.

2.7. من حيث الأسلوب الإجرائي

سيتم فيه توظيف المناهج التالية:

- **المنهج الوصفي:** سيتم استخدام هذا المنهج في التطرق لموضوع الموارد البشرية من حيث مناقشة القضايا والمواضيع المثيرة للجدل والاختلاف بين الأكاديميين والمهنيين، خصوصا فيما يتعلق بالاعتراف والقياس، والتقارير عنها في القوائم المالية، بالإضافة إلى وصف الواقع الحالي لمحاسبة الموارد البشرية في الجزائر.

- **المنهج التاريخي:** سيتم الاستعانة بهذا المنهج من خلال استقصاء جوانب الموضوع في الماضي للوصول إلى معلومات مناسبة عن التسلسل الزمني لتطوره؛ وذلك في كل من دراسة تطور مفهوم رأس المال البشري والاستثمار فيه في الفكر الاقتصادي، والتطور التاريخي لإدارة الموارد البشرية، كذلك في دراسة التطور التاريخي لمحاسبة الموارد البشرية وذكر أهم المراحل التي مرت بها.

وفي هذا السياق سيتم التطرق لهذه الأفكار من خلال جانبين:

- أ. **جانب نظري:** يتم الاعتماد عليه في عرض ومناقشة وتحليل الأفكار المستقاة من مختلف المراجع العلمية العربية والأجنبية من كتب ودوريات وغيرها.
- ب. **جانب تطبيقي:** سيتم من خلاله التعرف على مدى قبول محاسبة الموارد البشرية وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الجزائرية؛ وذلك عن طريق استبانة تُوزَّع على عينة من الأكاديميين والمهنيين المختصين في المحاسبة والعاملين بمختلف المؤسسات الجزائرية.

8. الدراسات السابقة

لقد سبق هذا البحث عدد من الدراسات البحثية والرسائل العلمية التي تناولت موضوعه أو جزء منه ومن أهمها نذكر الدراسات الآتية:

1.8. الدراسات العربية

- دراسة رشا حمادة (2002) بعنوان " القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية وأثره في القوائم المالية - دراسة تطبيقية على أعضاء الهيئة التدريسية في جامعة دمشق - "، مجلة جامعة دمشق، المجلد 18، العدد 1، ص ص: 143-176.

أ- ملخص الدراسة:

انطلقت هذه الدراسة من كون محاسبة الموارد البشرية أداة يمكن الاعتماد عليها للحصول على معلومات هامة، من أجل تحسين آلية اتخاذ القرارات المختلفة، استثمارية كانت أم ائتمانية، أم إنتاجية وغيرها؛ وقد هدفت إلى إثبات اعتبار المورد البشري كمورد اقتصادي، وبيان أثره في القوائم المالية وأهميته في تحقيق غايات استراتيجية، وبشكل خاص في قطاع الخدمات، سواء كان يعتمد على أساس الاستحقاق أو على الأساس النقدي، منطلقة بذلك من فرضية أن القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية له تأثير هام على القوائم المالية. حيث ضمت الدراسة جانبين الأول نظري تم التطرق فيه لنشأة وتطور محاسبة الموارد البشرية، ومدى انطباق خصائص الأصل على المورد البشري، وتكاليفه العامة وكيفية قياسها؛ أما الجانب التطبيقي، فقد تم فيه اقتراح تطبيق محاسبة الموارد البشرية في جامعة دمشق، وقد تم اختيار أعضاء الهيئة التدريسية لها كتطبيق للإطار العلمي، وذلك لإمكانية معالجة الاستثمارات فيها أكثر من غيرها كأصل من الأصول، وانطباق معايير الأصل عليها، إضافة إلى سهولة الحصول على البيانات الخاصة بتكلفة الموارد البشرية في المؤسسات الخدمية، لأن الخدمات البشرية هي المنتج الأساسي لها.

وقد خلصت الدراسة بإثبات صحة الفرضية، وإلى ضرورة اتخاذ الإجراءات والسياسات الرسمية من أجل تطبيق محاسبة الموارد البشرية وإعداد سجلات تحليلية، إحصائية ومحاسبية للتسجيل والتبويب والقياس لعناصر الإنفاق من استقطاب وتعيين وتدريب وترقية، وأن يكون ذلك في إطار نظام محاسبي شامل.

ب- توظيف الدراسة:

تتفق هذه الدراسة مع دراستنا الحالية في التطرق لمفاهيم محاسبة الموارد البشرية ومناقشة مدى انطباق خصائص الأصل على المورد البشري، غير أنها تختلف عن دراستنا في الجانب التطبيقي، كون دراستنا تبحث في إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الجزائرية، في حين هذه الدراسة جاءت بمقترح لتطبيق محاسبة الموارد البشرية في جامعة دمشق.

- دراسة علي فاضل جابر (2007) بعنوان " تصميم نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية في الوحدات الاقتصادية"، مجلة الأكاديمية العربية المفتوحة بالدنمارك، العدد 2، ص ص: 32-62.

أ- ملخص الدراسة:

نظرا لأن غالبية البحوث في مجال المحاسبة والموارد البشرية كانت تركز على الجانب النظري فقط، من حيث إدارة الموارد البشرية دون الاهتمام بالجوانب المالية التي يمكن أن توفرها نظم معلومات محاسبة الموارد البشرية؛ فقد جاءت هذه الدراسة لتسليط الضوء على محاسبة الموارد البشرية كنظام للمعلومات في الوحدات الاقتصادية، يمكن له أن يساعد في تنظيم بيانات تلك الموارد، وتشغيلها لإخراجها كمنتج في صورة معلومات يمكن أن تفيد في اتخاذ قرارات أكثر فاعلية فيما يخص الموارد البشرية. وتمثلت مشكلة الدراسة في أن معظم الوحدات الاقتصادية لا تعطي الأهمية الكافية للبيانات المحاسبية التي تخص الموارد البشرية التي تعمل فيها، مما يؤدي إلى قصور في نظم المعلومات المحاسبية، من حيث توفير المعلومات التي تتعلق بتلك الموارد من الناحية المحاسبية الدقيقة؛ حيث انطلقت من فرضية مفادها أن تصميم نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية يساعد في زيادة فاعلية القرارات الخاصة بالموارد البشرية التي تعمل في الوحدة الاقتصادية. وقد تطرقت هذه الدراسة لكل من مفهوم نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية، والتكامل بينه وبين نظام معلومات إدارة الموارد البشرية، بالإضافة إلى المعالجات المحاسبية للموارد البشرية في إطار نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية.

وقد خلصت الدراسة إلى عدة استنتاجات أهمها: أن نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية يعتبر أحد النظم الفرعية ضمن نظام المعلومات المحاسبية، وأن تصميمه سوف يساهم في قياس قيمة الموارد البشرية. كذلك أن الحاجة إلى نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية في الوحدات الاقتصادية تزداد كلما

كان هناك كمّاً كبيراً من العمليات الاقتصادية التي تتطلب مهارات عالية التدريب والكفاءة، بالإضافة إلى ضرورة التكامل بين نظام المعلومات المحاسبية بكل فروعها مع نظام المعلومات الإدارية، من أجل ضمان خفض تكاليف إنتاج المعلومات اللازمة للجهات المختلفة، تقليل الوقت والجهد اللازمين للحصول على المعلومات من قبل المستفيدين.

ب- توظيف الدراسة:

تضم هذه الدراسة جانباً من دراستنا الحالية وهو نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية حيث تم الاعتماد عليها كمرجع في هذا العنصر.

- دراسة سناء عبد الهادي الجعدي (2007)، بعنوان " دور وأهمية القياس المحاسبي للموارد البشرية في الجامعات الفلسطينية في قطاع غزة - دراسة تحليلية تطبيقية -"، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين.

أ- ملخص الدراسة:

هدفت إلى دراسة وتحليل دور وأهمية القياس المحاسبي للموارد البشرية في الجامعات الفلسطينية في قطاع غزة، وإلى ضرورة الاهتمام بهذه الموارد في الجامعات، وخصوصاً من ناحية المعالجات المحاسبية الخاصة لبياناتها؛ حيث انطلقت من مجموعة من الفرضيات تمثلت في:

- يوجد إدراك سليم لأهمية محاسبة الموارد البشرية لدى العاملين في الجامعات الفلسطينية في قطاع غزة؛
- هناك أنظمة محاسبية تلبي متطلبات محاسبة الموارد البشرية في الجامعات الفلسطينية في قطاع غزة؛
- لا تعتبر الموارد البشرية في الجامعات الفلسطينية في قطاع غزة ضمن الأصول المحاسبية؛
- لا يتم الاعتماد على بيانات محاسبة الموارد البشرية في تخطيط الموارد البشرية للاستفادة منها لأقصى درجة ممكنة؛

وقد تم اختبار هذه الفرضيات من خلال إعداد استبانة، لقياس دور وأهمية القياس المحاسبي لمراد البشرية في الجامعات الفلسطينية بقطاع غزة، تم توزيعها على العاملين في دائرتي المالية وشؤون الموظفين في هذه الجامعات. وبعد إجراء الاختبارات الإحصائية المناسبة للدراسة؛ فإن من أهم ما توصلت إليه هذه الدراسة تمثل في أن وجود نظام محاسبي للموارد البشرية في المشروع كجزء من النظام المحاسبي العام، يحقق مزايا جديدة لا يحققها النظام المحاسبي التقليدي، وبالرغم من أن بعض الجامعات تولي اهتماما بمواردها البشرية وتطويرها، وتعمل على زيادة كفاءتها إلا أن هذا الاهتمام لم يتبلور ليتحول إلى إجراءات عملية محاسبية على بيانات تلك الموارد، تعكس مدى تقدير تلك الجامعات لمواردها البشرية.

ب- توظيف الدراسة:

تتفق هذه الدراسة مع دراستنا في تركيزها على القياس المحاسبي للموارد البشرية ومزايا محاسبة الموارد البشرية، حيث درست أهميتها ومزايا تطبيقها في الجامعات الفلسطينية بقطاع غزة، إلا أننا في دراستنا لن نركز على الجامعات فقط.

- دراسة ثائر صبري الغبان، سناء أحمد ياسين (2007)، بعنوان "الإفصاح عن الاستثمار في الموارد البشرية في التقارير المالية للوحدات الاقتصادية العراقية"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 13، العدد 45، ص ص: 191-227.

أ- ملخص الدراسة:

تناولت هذه الدراسة موضوع الإفصاح عن معلومات الاستثمار في الموارد البشرية في التقارير المالية للوحدات الاقتصادية العراقية، وانتهت بوضع نموذج مقترح للكشوفات التحليلية الملحقه داخل التقارير المالية للإفصاح عن معلومات الاستثمار في الموارد البشرية، وذلك لمعالجة مشكلة افتقار التقارير المالية المعدة من قبل الوحدات الاقتصادية العراقية إلى الإفصاح المحاسبي عن معلومات الاستثمار في الموارد البشرية. الأمر الذي جعل هذه التقارير توجي بأن الموارد المتاحة للوحدة الاقتصادية هي موارد مادية فقط، متجاهلة بذلك أهمية الموارد البشرية ودورها في استغلال الموارد المادية بأفضل صورة لتحقيق الميزة التنافسية للوحدات. وقد انطلقت هذه الدراسة من فرضية مفادها أن الأخذ بوجهة

النظر التقليدية عند معالجة تكاليف الاستثمار في الموارد البشرية، والإفصاح عنها في التقارير المالية للوحدات الاقتصادية العراقية، يؤدي إلى افتقار هذه التقارير إلى الإفصاح المحاسبي عن معلومات الاستثمار في الموارد البشرية.

تم تقسيم هذه الدراسة إلى ثلاثة محاور رئيسية، حيث تم التطرق في المحور الأول إلى الاستثمار في الموارد البشرية في ظل تحقيق الميزة التنافسية، ومكونات هذا الاستثمار؛ أما المحور الثاني فقد تم التطرق فيه الإفصاح عن الموارد البشرية في التقارير المالية، وأهمية ذلك، وأساليبه؛ وقد خُصص المحور الثالث للإفصاح عن الاستثمار في الموارد البشرية في التقارير المالية للوحدات العراقية، من خلال عرض الوضع الحالي للإفصاح في الوحدات العراقية، واقتراح نموذج للإفصاح عن تكاليف الموارد البشرية فيها.

وقد خلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج كان أهمها أن ترك أمر الإفصاح المحاسبي عن المعلومات المتعلقة ببعض المجالات الحديثة كالموارد البشرية، يترتب عليه التنوع والاختلاف في طبيعة المعلومات التي يتم الإفصاح عنها، وقد ينتج عنها معلومات عامة بطبيعتها، يصعب في ظلها إجراء المقارنة بين الوحدات المختلفة؛ وأنه لمساعدة الوحدات الاقتصادية العراقية على توفير تقارير مالية تفصح عن المعلومات المتصلة بالموارد البشرية لابد من وضع النموذج المقترح والخاص بالإفصاح عن تكاليف الاستثمار في الموارد البشرية في الوحدات الاقتصادية العراقية، موضع التطبيق العملي.

ب- توظيف الدراسة:

تنفق هذه الدراسة مع موضوع الدراسة الحالية في كونها تتناول جزءاً منه، ألا وهو جانب الإفصاح المحاسبي عن معلومات الاستثمار في الموارد البشرية في التقارير المالية، وأهمية ذلك بالنسبة للوحدات الاقتصادية في سبيل تحقيق الميزة التنافسية. بالإضافة إلى أن الباحث قد قام بتكييف متطلبات محاسبة الموارد البشرية مع النظام المحاسبي الموحد في العراق، واستخراج النموذج الذي اقترحه، وهو من الخيارات التي يمكن تطبيقها في الجزائر.

- دراسة فضل كمال سالم (2008) بعنوان " مدى أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره على اتخاذ القرارات المالية - دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة في قطاع غزة -"، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين.

أ- ملخص الدراسة:

تمثل هدفها في دراسة وتحليل الأهمية التي يحظى بها القياس والإفصاح المحاسبي على تكلفة الموارد البشرية ومدى التأثير الذي تحدثه على اتخاذ القرارات المالية في كبرى الشركات العاملة في قطاع غزة، وذلك من أجل توجيه المزيد من الاهتمام للعنصر البشري الذي يعتبر من أهم الموارد الإنتاجية في الشركات الحديثة. وانطلقت هذه الدراسة من مجموعة من الفرضيات كانت:

- لا يوجد إدراك لدى متخذي القرارات في الشركات المساهمة في قطاع غزة لأهمية المحاسبة عن الموارد البشرية؛
- لا تحظى عملية قياس الموارد البشرية باهتمام متخذي القرارات في الشركات المساهمة في قطاع غزة؛
- لا تقوم الشركات المساهمة في قطاع غزة بإجراء تأصيل نفقات وتكاليف الموارد البشرية؛
- لا يؤثر القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية على اتخاذ القرارات المالية في الشركات المساهمة في قطاع غزة؛

وقد تم إعداد استبانة تدور أسئلتها حول أبعاد وجوانب المحاسبة عن الموارد البشرية المختلفة، لقياس مدى أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية في الشركات المساهمة العاملة في قطاع غزة، والتعرف على مدى تأثيرها على اتخاذ القرارات المالية في المنظمة، كما تم إجراء بعض المقابلات مع مجموعة من متخذي القرارات وموظفي الشركات لأخذ آرائهم حول ما يُطبق وما لا يُطبق، من سياسات وإجراءات تعكس عملية المحاسبة عن الموارد البشرية داخل بيئة العمل في الشركة.

حيث توصلت إلى أن توفير معلومات عن القيمة الاقتصادية للأصول البشرية يزيد من كفاءة الإدارة في الرقابة عليها واستغلالها الاستغلال الأمثل الذي يحقق الإنتاجية القصوى، بالإضافة إلى أن رسملة الأصول البشرية والإفصاح عنها يوفر المزيد من المصداقية والموضوعية والثقة للبيانات المحتواه.

ب- توظيف الدراسة:

تناولت الدراسة أهمية وضرورة القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية، وأثر ذلك على القرارات المالية، وهو ما سنركز عليه في كل من جانبي القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية في دراستنا إلا أننا لن نخصص هذا الأثر للشركات المساهمة وإنما سننتظر لمزاياها بصورة عامة.

- دراسة ثائر صبري الغبان (2009)، بعنوان "المناهج العلمية لقياس رأس المال البشري في ظل محاسبة رأس المال الفكري والإجراءات المقترحة للتطبيق في الوحدات المعرفية"، مجلة دراسات محاسبية ومالية، جامعة بغداد، العراق، المجلد 2، العدد8، ص ص: 1-60.

أ- ملخص الدراسة:

تطرق هذه الدراسة إلى المناهج العلمية لقياس رأس المال البشري، بحيث هدفت إلى دراسة المداخل المتعددة والقادرة على قياس المكونات الأساسية لرأس المال البشري في ظل محاسبة رأس المال الفكري، والتي لا تقيسها المداخل التقليدية المعمول بها، كما سعت إلى الإجابة على التساؤلات الخاصة بمدى توفر الإمكانيات لدى المحاسبين لقياسه وإظهار النتائج والآثار المترتبة عنه في الكشوفات المالية، بالشكل الذي ينسجم والمبادئ المحاسبية المقبولة، بعد اقتراح مجموعة من الإجراءات المحاسبية الواجب اتباعها بصدد القياس لنقل المحتوى النظري إلى حيّز التطبيق في الوحدات المعرفية؛ حيث تلخصت مشكلة الدراسة في عدم قدرة الأساليب المحاسبية التقليدية التي تُعتمد في قياس الأصول الملموسة من واقع السجلات التاريخية، على الإجابة على العديد من التساؤلات المرتبطة بماهية المكونات الأساسية لرأس المال البشري، وماهية المداخل القياسية المستخدمة لقياسه في ظل محاسبة رأس المال الفكري. وبصدد معالجة هذه الإشكالية تم التطرق لمفهوم ومكونات رأس المال الفكري، كذلك مفهوم رأس المال البشري ومداخل قياسه، وأهم الإجراءات المقترحة لقياس رأس المال البشري في الوحدات المعرفية. توصلت هذه الدراسة إلى ضرورة القياس والإفصاح عن الموارد البشرية، وأن النتائج المترتبة عن عدم معالجة المورد البشري كجزء من رأس المال ستؤدي إلى عدم ظهور أصول والتزامات الوحدة المعرفية على حقيقتها، وبالتالي ستؤدي إلى قرارات ليست موضوعية.

ب- توظيف الدراسة:

دعت هذه الدراسة إلى تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الوحدات المعرفية؛ حيث انطلقت من كون رأس المال البشري أهم مكونات رأس المال الفكري، وبالتالي يجب قياسه والإفصاح عنه، مُتطرفة بذلك إلى أهم المناهج العلمية الخاصة بقياس رأس المال البشري، وهو ما سنفصل فيه بشكل أكبر في دراستنا هذه.

2.8. الدراسات الأجنبية:

- دراسة (1992) Che Kartina Bt. Idrus بعنوان:

"Benefits and limitations of human resource accounting", Advanced diploma in accountancy, Mara Institute of Technology, Malaysia.

أ- ملخص الدراسة:

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح مفهوم محاسبة الموارد البشرية من الناحية النظرية والعملية على حد سواء من خلال تبين فوائد تبني محاسبة الموارد البشرية والمشاكل المتعلقة بها، كذلك تعرضت لطريقة قياس وتسجيل الموارد البشرية في النظام المحاسبي حيث أن محاسبة الموارد البشرية لا تزال حديثة لذلك فقد سعت لفهم أكثر لها، كما وضعت محددات لقيمة الفرد وتطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسة.

ب- توظيف الدراسة:

تشابه هذه الدراسة دراستنا الحالية في تطرقها لمفهوم وفوائد محاسبة الموارد البشرية، ومحددات قيمة الفرد؛ إلا أن دراستنا تتعمق أكثر في البحث في آراء مؤيدي ومعارض محاسبة الموارد البشرية، إضافة إلى طرق القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية.

• دراسة Stovall Olin Scott (2001) بعنوان:

"Accounting for human resources –Implications for theory and practice-", Dissertation prepared for the degree of doctor of philosophy (Accounting), university of north Texas.

أ- ملخص الدراسة:

جاءت هذه الدراسة بهدف تجديد النقاش حول محاسبة الموارد البشرية وقد دارت حول هدفين رئيسيين أحدهما اختبار مدى تأثير تصنيف الاستثمارات في الموارد البشرية والمحاسبة عنها على قرارات المحللين الماليين، والثاني تقييم مدى قبول أو رفض المحللين الماليين للمحاسبة عن الموارد البشرية.

ب- توظيف الدراسة:

تم الاعتماد على هذه الدراسة كأحد المراجع الأساسية في دراستنا كونها تناولت تأثير محاسبة الموارد البشرية على قرارات المحللين الماليين ومدى قبولهم أو رفضهم لها، وهو جانب مهم تطرقنا له في دراستنا.

• دراسة Eric G. Flamholtz et al. (2002)، بعنوان:

"Human resource accounting: a historical perspective and Future implications", Management Decision, Vol. 40, Iss. 10, pp. 947 – 954

أ- ملخص الدراسة:

جاءت هذه الدراسة لإعطاء نظرة عامة حول محاسبة الموارد البشرية، التي تنطوي على اعتبار الأفراد داخل المنظمة على أنهم أصول بشرية. وذلك بهدف تعزيز البحوث الأكاديمية المستمرة في هذا المجال، وتطبيقاتها التنظيمية؛ فرغم أن لمحاسبة الموارد البشرية آثار مهمة في التقارير المالية الخارجية، كما أنها في البيئة الاقتصادية المعاصرة تكتسي أهمية كبرى كأداة قوية في اتخاذ القرارات الداخلية الخاصة بالموارد البشرية، إلا أنها لم تحض بالاهتمام الكافي مما يستوجب ضرورة تسليط الضوء على هذا النوع من المحاسبة. وقد عرّفت الدراسة محاسبة الموارد البشرية، وتتبع تاريخ تطورها بمختلف مراحلها، كما تطرقت لاستخداماتها الإدارية، وتطبيقاتها التنظيمية، مُقترحة بذلك تضمين قياس رأس المال البشري في التقارير المالية، والاستخدامات الإدارية. وكان من أبرز ما توصلت إليه: أن تاريخ محاسبة

الموارد البشرية وضح كيف أن للتصور الفكري والاختبار التجريبي في الإعدادات الأكاديمية يمكن أن يخدم الاحتياجات العملية للصناعة؛ حيث كان للبحوث الأكاديمية في هذا المجال دور كبير في تحقيق تحسين في أنظمة الإدارة، وهذا ما كان جليا من خلال تتبع مراحل تطور محاسبة الموارد البشرية، حيث أنه في المرحلة الخامسة من التطور قامت شركات كبرى بتبني تقنيات محاسبة الموارد البشرية، بالإضافة إلى أن المحاسبين، القانونيين، الشركات، المتخصصين وإدارة المؤسسات التي تشغل موارد بشرية متخصصة كذلك قامت بتطبيقها. كما أنه من المتوقع من الشركات التي بدأت في تطبيق محاسبة الموارد البشرية المضي قدما نحو رفع معدلات تطورها نظرا لما في ذلك من إيجابيات.

ب- توظيف الدراسة:

تتفق هذه الدراسة مع موضع دراستنا من حيث تناولها لتاريخ ومراحل تطور محاسبة الموارد البشرية لتتنبأ بعد ذلك بمستقبلها، إلا أنها لم تفصل في طرق وأساليب القياس والإفصاح عن المورد البشري، وهذا ما سنكمله في دراستنا الحالية.

• دراسة (2010) Raunak Narayan بعنوان:

"Human resource accounting: A new paradigm in the era of globalization", Asian journal of management, pp.237-244.

أ- ملخص الدراسة:

جاءت هذه الدراسة لتناقش أهداف وعملية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في بيئة الأعمال الهندية، وقد هدفت إلى دراسة تطبيقات محاسبة الموارد البشرية، كذلك تحديد وتحليل بعض القضايا والتحديات الخاصة بها، وقد خلصت إلى أنه بالرغم من أهمية المحاسبة على الموارد البشرية ووعي المهنيين بذلك، إلا أنه لم يتم تطبيقها في جميع أنحاء العالم، حيث لم يستطع مجلس معايير المحاسبة الدولية أن يعد أية معايير خاصة بالقياس والإفصاح عن تكلفة الموارد البشرية لذا أصبح من الضروري تدخل الحكومات أو المنظمات المهنية على المستوى المحلي لوضع معايير خاصة لمحاسبة الموارد البشرية.

ب- توظيف الدراسة:

تشابه هذه الدراسة دراستنا الحالية في كونها تبحث في تطبيق محاسبة الموارد البشرية في البيئة الاقتصادية لبلد من البلدان النامية وهو الهند مما يجعل نتائجها قريبة إلى حد ما من نتائج دراستنا.

• دراسة Laurent Cappelletti (2010) بعنوان:

"Vers un modèle socio-economique de mesure du capital humain?", Revue française de gestion, Vol. 207, No.8, pp.139-152.

أ- ملخص الدراسة:

هدفت هذه الدراسة إلى تبين أهمية رأس المال البشري في الوحدات الاقتصادية، وإبراز دوره الرئيسي في استمراريته وزيادة كفاءته، خاصة بعد ما حدث من أزمات مالية. وقد ركزت هذه الدراسة على قياس رأس المال البشري الذي يحرك النموذج الاجتماعي-الاقتصادي، واقترحت تقديم تقارير اقتصادية اجتماعية عن رأس المال البشري لتساعد على الرقابة الداخلية والخارجية للشركات.

ب- توظيف الدراسة:

تتفق هذه الدراسة مع دراستنا في سعيها إلى تبين أهمية رأس المال البشري في الوحدات الاقتصادية ودوره الفعال فيها، وضرورة قياسه وتقديم معلومات بخصوصه، إلا أن هذه الدراسة لم تفصل في محاسبة الموارد البشرية لا من حيث المفهوم ولا أساليب القياس، مما يجعل دراستنا متكاملة لما جاءت به هذه الدراسة.

• دراسة: América Alvarez Dominguez (2011) بعنوان:

" The impact of human resource disclosure on corporate image" , Journal of human resource costing and accounting, Vol. 15, Iss. 4, pp. 279 – 298.

أ- ملخص الدراسة:

تمثل الغرض من هذه الورقة البحثية في دراسة الآثار المترتبة على الإفصاح عن الموارد البشرية على صورة وسمعة الشركة، فهي لم تحاول تحديد كيف تقوم الشركات بالتقرير عن رأس مالها البشري فقط، وإنما جاءت كذلك لتقيس إلى أي مدى تقوم شركات العينة بالإفصاح عنه، وهي بذلك قد تشجع

الشركات على تحسين سياساتها في الإفصاح عن قضايا تتعلق برأس المال البشري، مثل التدريب، وعلى الجوانب الاجتماعية والأخلاقية للموظفين، مثل الصحة والسلامة في العمل وحقوق العمل. وقد انطلقت هذه الدراسة من فرضية أساسية مفادها، أن الكشف الطوعي عن الموارد البشرية يرتبط بشكل إيجابي مع سمعة الشركة؛ حيث تم تجميع المعلومات حول الموارد البشرية الواردة في التقارير المالية لمائة وخمس شركات إسبانية مدرجة في البورصة، في ثلاث فئات أساسية تتمثل في: معلومات حول رأس المال البشري (وهي البنود المدرجة عادة في تقارير رأس المال الفكري)، المعلومات الاجتماعية حول الموظفين، والمعلومات المتعلقة بالمسائل الأخلاقية لهم؛ ثم تم إجراء تحليل مضمون للتقارير المالية لهذه الشركات لقياس الإفصاح عن الموارد البشرية، وإجراء تحليل الانحدار لدراسة تأثير هذه المعلومات على صورة الشركة. وقد عكست نتائج الدراسة تأثير كبير من الفئات الثلاث للإفصاح عن الموارد البشرية على صورة الشركات، وهي بذلك تساهم في بحوث الموارد البشرية من خلال التأكيد على أثر ليس فقط من المعلومات حول رأس المال البشري الموجهة أساساً للمساهمين، ولكن المعلومات الاجتماعية والأخلاقية عن الموظفين، وكذلك التوجه لأصحاب المصلحة، على سمعة الشركة.

ب- توظيف الدراسة:

تخدم هذه الدراسة موضوعنا من خلال كونها تبين كيف يؤثر الإفصاح المحاسبي عن معلومات حول الموارد البشرية على صورة وسمعة الشركة، مدعمة بذلك أهمية المحاسبة عن العنصر البشري والإفصاح عنه ضمن التقارير المالية، وهو ما نسعى كذلك لتحقيقه.

• دراسة: Sulieman H. Al-Beshtawi (2012)، بعنوان:

"Accounting for the Cost of Human Resource and Disclosed in Financial Reports of the Banks of Jordan", European Journal of Economics, Finance and Administrative Sciences, Iss.46, pp.13-25.

أ- ملخص الدراسة:

جاءت هذه الدراسة لتحديد الممارسات الحالية للبنوك الأردنية بشأن محاسبة الموارد البشرية، ومدى استخدام البيانات الداخلية والخارجية، والمعلومات المحاسبية للموارد البشرية؛ حيث أنها سعت إلى تسليط الضوء على الحاجة والإمكانية لوضع أسس لنظام محاسبة التكاليف للموارد البشرية، يُمكن من

قياس ومراقبة تكاليف الموارد البشرية، وتوفير بيانات التكاليف لدعم الإدارة في مجالات التخطيط؛ بالإضافة إلى تحديد المشاكل التي تواجه القياس المحاسبي للتكاليف وبالتحديد تكاليف الموارد البشرية. وقد انطلقت الدراسة من مجموعة من الفرضيات كان أهمها:

- البنوك الأردنية لا تمارس المحاسبة عن الموارد البشرية؛
 - ليس من الضروري قيام البنوك بقياس وتسجيل النفقات الناشئة عن استخدام الموارد البشرية؛
 - البنوك لا تقوم بالقياس والتسجيل المالي لتكاليف المالية للموارد البشرية التي من المتوقع أن تزيد؛
 - البنوك لا توفر معلومات عن الموارد البشرية للاستخدامات الخارجية؛
 - العوامل الفنية والإدارية تعيق تطبيق المحاسبة عن الموارد البشرية.
- ولإثبات صحة فرضيات الدراسة من عدمها، تم تقسيم الدراسة على ثلاثة مراحل؛ حيث تم في المرحلة الأولى تصميم استبانة لدراسة الممارسات الحالية من قبل البنوك الأردنية، بشأن المحاسبة عن الموارد البشرية، ومدى الإفصاح عن المعلومات الخاصة برأس المال البشري، وفي المرحلة الثانية تم جمع البيانات من خلال توزيع 398 استبانة على عينة من البنوك الأردنية، وفي المرحلة الثالثة تم استخدام الإحصاءات. وقد خلصت الدراسة إلى أن هناك استخدام محدود جداً للبيانات والمعلومات المحاسبية في مجال الموارد البشرية، كما أشارت إلى أن هناك عوامل هامة أسهمت في هذا الوضع تمثلت في غياب معيار محاسبي للإفصاح عن معلومات الموارد البشرية في القوائم المالية؛ وغياب أصول وأسس نظام محاسبة التكاليف، كما قدمت الدراسة بعض الاقتراحات التي يمكن أن تتسبب في تطوير نظام التكاليف على الموارد البشرية والمحاسبة عموماً.

ب- توظيف الدراسة:

تناولت هذه الدراسة ممارسات البنوك الأردنية في تطبيق محاسبة الموارد البشرية، غير أنها ركزت على الجانب الخاص بمحاسبة التكاليف، داعية بذلك إلى تطوير أسس ونظام محاسبة تكاليف الموارد البشرية، وهو ما سنتطرق إليه في جزء من دراستنا الحالية من خلال التطرق للاستخدامات الإدارية لمحاسبة الموارد البشرية.

3.8. التعليق على الدراسات السابقة:

حرصت معظم الدراسات السابقة على تبين أهمية العنصر البشري في المؤسسات الحديثة، وعلى إبراز طرق وأساليب القياس المحاسبي للموارد البشرية، وتقييم مدى ملائمة تلك الطرق لعملية القياس، وقد ركزت معظمها على ضرورة معاملة تلك الموارد كأصول ومعالجتها محاسبيا بنفس طريقة معالجة الأصول.

كذلك فقد سعت كلها إلى تبين ضرورة تبني نظام للمحاسبة عن الموارد البشرية نظرا لما في ذلك من فوائد خاصة في مجال اتخاذ القرارات.

وما يُميّز الدراسة الحالية التي نحن بصدها هو أنها تلم بجميع الجوانب السالفة الذكر في الدراسات السابقة بنوع من التحليل والنقاش حيث تسعى لإكمال النقص في الدراسات السابقة وإعطاء نظرة متكاملة حول موضوع محاسبة الموارد البشرية، بالإضافة إلى دراسة مدى إمكانية تطبيقها في المؤسسات الجزائرية.

9. خطة الدراسة

سعيًا لتحقيق الأهداف المسطرة من الدراسة وإكسابها أهميتها فقد تم تقسيمها إلى الخمسة فصول التالية:

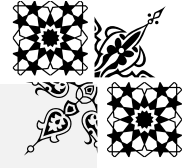
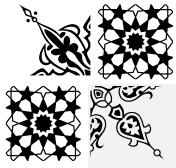
الفصل الأول: الموارد البشرية في الفكرين الاقتصادي والإداري؛

الفصل الثاني: الموارد البشرية في الفكر المحاسبي؛

الفصل الثالث: القياس المحاسبي للموارد البشرية؛

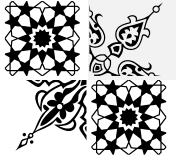
الفصل الرابع: الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية؛

الفصل الخامس: دراسة تطبيقية حول إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الجزائرية.



إِهْفَظْكَ الْاَوَّلَ

الموارد البشرية في الفكرين
الاقتصادي والإداري



تقديم

إن المورد البشري هو قاطرة التنمية في جميع النظم، وهو القادر على ترشيد استخدام الموارد الطبيعية والمحافظة على البيئة، أو بمعنى أوسع إعمار الأرض على الوجه الأكمل الذي يكفل للبشرية عيشة كريمة، فالمورد البشري من أهم العناصر الإنتاجية التي يمكن أن تساهم في تحقيق النمو والتنمية الاقتصادية؛ لذلك نجد أن الدول في ظل توجهها نحو تنمية اقتصادياتها على أسس تنافسية في البيئة العالمية، تسعى جاهدة للمحافظة على مواردها البشرية باعتبارها أحد عناصر الإنتاج ورأس المال البشري يُعتمد عليه في النجاح والاستمرار.

هذا ويشكل العنصر البشري الثروة التي لا تفنى بالنسبة للمؤسسات، كونه هو المسؤول عن عملية البناء والإعمار، ومصدر الإبداع والرقى والنمو في كثير من مؤسسات الدول المتقدمة، على عكس ما نجده في مؤسسات البلدان النامية، فهي تُقلل من شأن العنصر البشري وتعطي الاهتمام الأكبر لعوامل الإنتاج الأخرى، في حين أن المؤسسة لا يمكنها مواكبة التطور إلا بسواعد الموارد البشرية الفعالة التي تعبر بدورها عن الثروة الأساسية في أي مؤسسة إنتاجية أو خدمية، فهي عنصر الإنتاج الرئيسي والأهم، والذي تطغى أهميته على غيره من عناصر الإنتاج. كذلك فإننا نجد المؤسسات العاملة في الاقتصاد المعرفي تنظر إلى العاملين بمنظور مغاير لما هو مألوف في الاقتصاد التقليدي، فالعمال هم مركز الانشغال الأكبر وجل رأس المال المُستثمر؛ كون أنه يبذل وقتهم وجهدهم وطاقتهم وذكاءهم، تُنتج الأفكار التي تحقق أهداف المؤسسة، وهم أيضا من أفضل القوى في تشكيل حركة المؤسسة، واتخاذ القرارات التي تهيء لها فرص الانطلاق والنجاح، أو تسبب مشكلات ينتج عنها خسائر واحتمالات الفشل والانهياء، وهذا خلافاً للمفهوم السائد في الاقتصاد التقليدي الذي ينظر إلى العاملين على أنهم مجرد أدوات إنتاج.

ونظرا للأهمية البالغة التي يكتسبها المورد البشري سواء على مستوى المؤسسات أو على مستوى الاقتصاد ككل، فقد اهتم به كل من الاقتصاديين وعلماء إدارة الأعمال على حد سواء، وهذا ما سنتطرق إليه في هذا الفصل المخصص للموارد البشرية في الفكرين الاقتصادي والإداري.

المبحث الأول: الموارد البشرية في الفكر الاقتصادي

الموارد البشرية هي الثروة الرئيسية للأمم، فرأس المال المادي والموارد الطبيعية رغم أهميتهما وضرورتهما إلا أنهما دون العنصر البشري الكفاء والمُدْرَب والمُعَدَّ إعداداً جيداً لن يكون لهما قيمة، فالمورد البشري يعتبر أساس النشاط الإنتاجي والاقتصادي، إذ منه تبدأ مسيرة الحياة والتقدم، وهذا الأمر يتضح لنا جلياً على الساحة الاقتصادية الدولية؛ فهناك دول تمتلك موارد مادية وطبيعية بسيطة ومع ذلك نجد أنها دول متطورة، فبريطانيا مثلاً كانت أكبر قوة اقتصادية في العالم ولم تكن تملك أي مصادر طبيعية قبل اكتشاف بحر الشمال، واليابان لا تمتلك سوى كميات متواضعة من الفحم؛ ومع هذا فإن هذه الدول حققت نمواً وتتمية اقتصادية عالية جعلها في مصاف الدول المتقدمة، وذلك بسبب اهتمامها بالعنصر البشري، وإدراكها للدور الهام الذي يلعبه في الاقتصاد، وهذا ما جعل الاقتصاديين على مر التاريخ يهتمون به ويخصصون له الأبحاث والدراسات، وهذا ما سنورده في هذا المبحث من خلال التطرق إلى الموارد البشرية في الاقتصاد ومفهوم رأس المال البشري والاستثمار فيه، وأثر الموارد البشرية على النمو والتنمية الاقتصاديين.

I. الموارد البشرية في الاقتصاد

تُعرَّف الموارد الاقتصادية بأنها تلك الموارد التي يبذل الإنسان جهداً في إنتاجها، أو الحصول عليها، وهي التي يمكن استخلاصها واستخدامها في إنتاج السلع الاقتصادية لتلبية الاحتياجات الاجتماعية، وتتميز بأنها نادرة نسبياً ولها ثمن، وتنقسم الموارد الاقتصادية إلى قسمين¹:

- **الموارد المادية:** وهي الأرض بما فيها من موارد طبيعية، ورأس المال بنوعيه الإنتاجي المباشر كالمعدات والتجهيزات وغيرها، ورأس المال الخدمي كالطرق والجسور ومحطات توليد الطاقة الكهربائية.
- **الموارد البشرية:** وتشمل العمل والإدارة، وتمثل كل الأفراد الذين يساهمون في عملية الإنتاج بشكل أو بآخر لقاء عائد معين، وأن يكون ناتج العمل هو السلع أو الخدمات والتي تُسمى مخرجات.

¹ القرشي مدحت، *اقتصاديات العمل*، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2007، ص: 19.

1. مفهوم الموارد البشرية

تشمل الموارد البشرية جميع السكان الذين يمكن إعدادهم للدخول في دائرة الاستغلال الاقتصادي، بدءاً من الأطفال الرضع حتى الشيخوخة المسنين؛ فالإنسان بهذا المفهوم يعدّ مورداً اقتصادياً؛ والجزء المُعدّ فعلاً للمساهمة في عملية الإنتاج، هو الذي يُعدّ من قبيل عوامل الإنتاج، ويُعتبر بمثابة مدخلات؛ وعلى ذلك فإن الأطفال الذين تقل أعمارهم عن سن معينة لا يدخلون في إطار قانون العمل، وكذلك الطلبة الذين لم يتموا بعد مراحل تعليمهم المختلفة، فهم ليسوا أعضاء في القوى العاملة ولكنهم يشكلون جزءاً من الموارد البشرية، ولا يمكن اعتبارهم من عوامل الإنتاج إلا بعد إعدادهم للمشاركة في الإنتاج.¹ وما يميّز الموارد البشرية عن غيرها من الموارد، هو أنها تُعتبر موارد مستهلكة للسلع والخدمات ومنتجة لها في آن واحد، في حين أن الموارد الأخرى (المادية) تقدم خدمة للإنتاج فقط، والإنسان يكون منتجاً عندما يستخدم طاقته العضلية أو الذهنية في العملية الإنتاجية. ويعتبر مفهوم الموارد البشرية مرادفاً لمفاهيم أخرى هي: القوى البشرية ورأس المال البشري والبشر.

من الجدير بالذكر أن علاقة الفرد بالاقتصاد هي علاقة متأصلة منذ القدم؛ فالإقتصاد هو العلم الذي يبحث في تصرفات البشر على أنها علاقات تربط بين الغايات المتعددة المطلوبة والوسائل النادرة لتحقيق هذه الغايات.² إلا أنه لم تكن تُعطى له أهمية كبيرة في التحليلات الاقتصادية، وبعد ذلك حاولت النخبة المثقفة في الميدان الاقتصادي معالجة القضية على أسس علم الاقتصاد التي وضعها كل من Adam Smith & Karl Marx³، إلا أن هذه النخبة وقفت مجرد موقف اختيار وتفضيل بين ليبرالية الأول ومادية الثاني، في حين أن القضية ليست قضية اختيار بين الليبرالية والمادية، وإنما كانت القضية ولا زالت قضية تطعيم ثقافي للمجتمع المتخلف لتمكينه من استخدام الإمكانيات الذهنية والجسمية للموارد البشرية فيه. وسنتطرق في العنصر الموالي إلى تطور الاهتمام بالعنصر البشري الذي تطور معه مفهوم المورد البشري إلى أن تم اعتباره كصنف من أصناف رأس المال.

¹ الجمل هشام مصطفى، دور الموارد البشرية في تمويل التنمية بين النظام المالي الإسلامي والنظام الوضعي، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2006، ص: 183.

² أيوب أنطوان، دروس في الاقتصاد السياسي، مديرية الكتب والمطبوعات الجامعية، ط1، حلب، سورية، 1965، ص: 26.

³ شنوف شعيب، علاقة الإنسان بالاقتصاد: التنمية البشرية والنمو الاقتصادي في ظل العولمة، متوفر على الموقع الإلكتروني: <http://www.chihab.net>، بتاريخ: 2013/04/29.

2. تطور مفهوم الموارد البشرية في الفكر الاقتصادي

يتعلق علم الاقتصاد بصورة مباشرة بحاجات الإنسان بشكل عام، كونه يعمل على تنظيم الطريقة التي ينسق بها المجتمع بين إمكانياته وحاجاته؛ فالإنسان سواء كان مستهلكاً أو منتجاً أو مستثمراً أو حتى من ضمن مجموعة متخذة القرارات يواجه قضية اختيار قرارات اقتصادية مختلفة، حيث أن الموارد محدودة وفي نفس الوقت احتياجات الإنسان متجددة ومتعددة؛ ولقد تطورت نماذج النشاط الاقتصادي التي تدرس علاقة الإنسان بأخيه الإنسان من جهة وعلاقته بالطبيعة من جهة أخرى، وذلك بداية من عصر الزراعة إلى عصر الصناعة وصولاً إلى عصر المعلومات، واختلف تحديد الموارد في كل عصر؛ إذ كان المورد الأساسي للأعمال في العصر الزراعي هو الأرض الخام، التي طورها الإنسان بعدة أشكال منها حقول تربية المواشي، وزراعة الخضراوات والفواكه؛ وبمعزل عن أدوات التطوير، فإن الإنسان يمكنه أن يساهم بجهد المادي، ويأمل من الطبيعة أن تسعفه لتوفر له على نحو هادف النفع العام من محاصيل يمكن بيعها. ومن الناحية النظرية، يكون بمقدور المرء دوماً أن يستهلك ما لا يستطيع بيعه، من خلال قيامه بالزراعة والحصاد؛ فمورد الأرض هنا ملموس (ثابت) يمكن تثمينه وفق الاستجابة للطلب المتزايد؛ وبالتالي فإن أحد القياسات الرئيسية للقيمة الإنتاجية في هيكل الاقتصاد المعتمد على الطبيعة هي العائد على الموارد والمتمثلة في الأراضي؛ حيث يمكن أن نقارن ملكية مزارع بملكية مزارع آخر من خلال مقدار الإيراد المتحقق لكل ميل مربع.

أما في العصر الصناعي، فقد اكتشف الإنسان تصنيفاً جديداً للموارد الأساسية للأعمال، والتسهيلات الصناعية، وهو ما تم تسميته بالاستثمار، وعليه فقد أصبح الإنسان من خلال الأرض والموارد الطبيعية الأخرى يتحكم في تصنيع السلع والخدمات التي يمكن بيعها؛ غير أن هذه الموارد التي هي من صنع الإنسان تتناقص قيمتها بمرور الزمن، وبما يتوجب عليه إعادة تجديدها باستثمار إضافي، وبالتالي أصبح القياس الأساسي للقيمة الإنتاجية في الهيكل الاقتصادي المعتمد على التصنيع هو العائد على حق الملكية، والمتمثل بالتسهيلات الإنتاجية والأرض؛ حيث يمكن على سبيل المثال أن نقارن قيمة أحد مصانع السيارات قياساً بآخر من خلال مقارنة عدد السيارات المنتجة لكل مقدار معين من الطاقة التصنيعية المُصممة لكل مصنع.

بينما في عصر المعلومات فقد تم الاعتماد على صنف آخر من الموارد وهو المعرفة العلمية/الفنية، التي هي عادة ما تكون غير ملموسة وتتغير بشكل مستمر، كما أنها دائمة الازدهار، حيث تُستعمل المعرفة بشكل طبيعي لخلق معرفة أكثر مع استثمار إضافي للجهد، وفي هذه الحالة فإن إبداعية

الإنسان تحرّك وتوحد الموارد ورأس المال لإنتاج سلع وخدمات يمكن بيعها في السوق؛ والقياس الأساسي للقيمة الإنتاجية في هيكلية الاقتصاد هذه هي العائد على الاستثمار والمتمثل في الجهد والإبداع والابتكار، وهنا يكمن مضمون رأس المال البشري المميّز وقيّمته اللامحدودة في تعزيز القدرة الاقتصادية للمؤسسات. وبالرغم من أنه لم يتم الإشارة إليه صراحة فإن لرأس المال البشري تاريخ طويل في الاقتصاد، وقد ظهر كمفهوم اقتصادي منذ القدم، ولكن إدراجه في صلب التحليل الاقتصادي، والبحوث الاقتصادية يعتبر حديثاً¹.

فقد كان التجاريون يعلقون أهمية كبرى على المهارات البشرية والتعليم والتدريب باعتبارهما من أهم وسائل تنمية الثروة الوطنية، وقد أكدت كتاباتهم على أهمية المهارات البشرية واعتبروها عنصراً إنتاجياً مستقلاً من عناصر الإنتاج، كما أكدت أيضاً على أهمية الدور الذي يقوم به التعليم والتدريب في تنمية هذه المهارات، ونظرت إليه كوسيلة لزيادة الإنتاجية الوطنية². لقد كان التجاريون على بينة من فكرة رأس المال البشري، ومن مفهوم التعليم والتدريب كاستثمار، إلا أن هذه الأفكار افتقدت الصبغة التحليلية، مما أدى إلى إهمالها في زاوية منعزلة من زوايا الفكر الاقتصادي. إلى أن جاء الاقتصادي William Petty* سنة 1690³ ليؤكد فكرة اختلاف نوعية العمالة، وي طرح موضوع قيمة العاملين في حساب الثروة بطريقة إحصائية، وذلك من خلال إعطائه قيمة نقدية معينة للفرد بهدف تقدير قيمة رأس مال إنجلترا؛ وقد كانت هذه أول مرة يتم فيها استخدام مصطلح رأس المال البشري. واستمرت جهود الاقتصاديين في هذا السياق، حيث بعد ذلك قام Adam Smith سنة 1776⁴ باعتبار كل المهارات المفيدة التي يكتسبها الأفراد كجزء من رأس المال، كما أشار في كتابه "ثروة الأمم" إلى تأثير مهارات العاملين في العملية الإنتاجية وجودة المخرجات، وطالب بأن تُحدّد الأجور على وفق ما يبذله الفرد من وقت وجهد وتكلفة لكسب المهارات

¹ Mincer Jacob, *Human capital and economic growth*, National bureau of economic research, Working Paper No. 803, 1981, p.1, available at: <http://www.nber.org/papers/w0803.pdf>, 20/04/2013.

² كامل سامية مصطفى، *التعليم ورأس المال البشري: تحليل الجدوى الاقتصادية للتعليم الجامعي بالكويت*، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد والعلوم السياسية، جامعة القاهرة، 1977، ص: 4، نقلاً عن:

Johnson E. A., *The place of learning, science, vocational, training and art in the pre-smithian economic thought in reading in the economics of education*, UNESCO, Paris, 1968, pp. 25-36.

* بيتي ولبيم، اقتصادي وإحصائي إنكليزي وأحد مؤسسي الاقتصاد البرجوازي الكلاسيكي، ولد عام 1623م وتوفي عام 1687م، وبالنسبة لتاريخ الدراسة المنشورة باسمه فقد تم أخذه من المرجع المشار إليه كما تم ذكره، وذلك نظراً لأن الدراسة قد تكون نُشرت بعد وفاته.

³ Gumb Bernard & Desmoulins-Lebeault François, *De la pertinence du capital humain comme objet comptable: le cas des joueurs de football*, Journée "Capital immaterial : Etat des lieux et perspectives", Montpellier, 18 juin 2010, p. 2.

⁴ Idem.

المطلوبة في أدائه لمهامه¹. ومع ظهور أفكار Alfred Marshall رائد المدرسة الكلاسيكية الحديثة، برز تصوّر شامل ودقيق لرأس المال البشري؛ حيث أكد في عام 1890 على الاستثمار في الموارد البشرية، بقوله: "إن أثنى ضروب رأس المال هو ما يُستثمر في البشر"²، وذلك لأن رأس المال البشري يتميز بسمّة لا تتوافر في غيره من رؤوس الأموال، وهي أن منحنى إنتاجيته يتصاعد بنفس اتجاه منحنى خبراته ومهاراته، وأن عمره المعنوي يتحدد مع تغيرات العصر، ولن يندثر إلا بتوقف عمره الزمني؛ ومعنى ذلك أنه لا يخضع لقانون المنفعة المتناقصة. وجاء عام 1906 ليشهد ظهور الأساس الفعلي لنظرية رأس المال البشري المعاصرة على يد الاقتصادي Irvin Fisher³، عندما أدخل رأس المال البشري في مفهوم رأس المال العام؛ حيث عدّ رأس المال البشري صنفاً أو فئة مستقلة من رأس المال لخصوصيات تعلقه بالخصائص الاقتصادية والإنتاجية البحتة. فوفقاً لنظرية فيشر فإن "أي مخزون (القيم) سواء كان مادياً أم غير مادي، يمكن أن يُصنّف على أنه رأس مال، طالما أنه يزيد من الدخل"⁴، وهذا المفهوم يتطلب إدراج الموارد البشرية كرأس مال، حتى ولو أنه لا يمكن بيعها أو شراؤها، وعلى الرغم من أن الاستثمارات فيها غالباً ما تتطوي على الأنشطة غير السوقية، إلا أن هذه الأخيرة لا تُعتبر خارجة عن الاقتصاد؛ فيما أنها تتطوي على تكاليف وعوائد سواء كانت صريحة أو ضمنية، فهي قابلة للتحليل الاقتصادي حتى وإن كان يصعب قياس القضايا المتعلقة بها. وقد طوّرت نظرية رأس المال هذه عبر عدة سنين ووُضعت في أُطرٍ نظريةٍ منسقة تماماً، بحيث تضمنت مجموعة متكاملة من الأدوات والمفاهيم، التي يمكن تطبيقها على رأس المال البشري، وقد كان مردود هذه النظرية واضحاً على مستوى الاقتصاد الكلي كون الموارد البشرية هي محور عملية النمو الاقتصادي؛ وكذلك على مستوى الاقتصاد الجزئي، كون الاختلافات في قيم المخزون الفردي لرأس المال البشري وكذلك الاختلافات في نموها يمكنها أن تفسر بشكل جيّد الاختلافات الملاحظة في تركيبة الأجور وفي توزيع الدخل الفردي.

خلال الثلاثينات من القرن العشرين قل الاهتمام بالموارد البشرية، فالأزمة المالية العالمية لسنة 1930 حولت تركيز الاقتصاديين إلى تحليل قضايا الركود والانتعاش والتوازن الاقتصادي، وقد كان John

¹ العنزي سعد علي وصالح أحمد علي، إدارة رأس المال الفكري في منظمات الأعمال الحديثة، دار اليازوري للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص: 158.

² المرجع نفسه.

³ المرجع سابق، ص: 198.

⁴ Mincer Jacob, Op. Cit., p.2.

Maynard Keynz المفكر الرائد لهذه الفترة من خلال مؤلفه "النظرية العامة" سنة 1935¹، وبعد ذلك دخل العالم في الحرب العالمية الثانية، وقد ركّز الاقتصاديون في الدول المتقدمة خلال هذه الفترة على القضايا المرتبطة بهذا الوضع، وفي نهاية هذه الحرب بدأت مرحلة الانتعاش الاقتصادي؛ حيث عاد الاقتصاديون مرة ثانية لتحليل النمو الاقتصادي، وكان التحليل في البداية متأثراً بالتركيز على رأس المال المادي ليعود بعد ذلك الاهتمام بالموارد البشرية ورأس المال البشري.

وعند نهاية الخمسينيات حاول Jacob Mincer سنة 1958، ثم تلاه Theodore Schultz سنة 1961 إعادة إدخال مفهوم رأس المال البشري إلى العلوم الاقتصادية الحديثة، مع الإشارة إلى أن معظم الاقتصاديين تجنبوا اعتبار العنصر البشري كرأس مال، وذلك لأسباب أخلاقية أو معنوية، ولاسيما المتعلقة بالزّق²، حيث أصروا على أن ملكية رأس المال هذا - البشري - غير قابلة للتصرف فيها، فالفرد وحده الذي يملك الحق في ملكيته الكاملة، وقد توسع كل من Schultz & Mincer بنظرية رأس المال البشري، اعتماداً على ما جاء به Fisher، من خلال اعتباره فئة من رأس المال مستقلة عن رأس المال التقليدي، آخذين بنظرهما خصائصه الاقتصادية والإنتاجية وأدوات قياسه³. لقد شهدت مرحلة الستينات إلى نهاية السبعينات تطوراً سريعاً في نظرية رأس المال البشري أدت بشكل واضح إلى فهم السلوك الإنساني على المستوى الفردي والاجتماعي.

من خلال ما سبق نلاحظ أن الحقبة التي امتدت من القرن السابع عشر إلى نهاية سبعينات القرن العشرين، قد أكدت على المهارات البشرية عامة - فكرياً وجسدياً وأدائياً-، والغرض الأساس من ذلك هو تصنيف فئة الأشخاص إلى ماهر، شبه ماهر، غير ماهر...إلخ، ومن ثم تحديد مستوى الأجر الذي يستحقه في ضوء هذا التصنيف، وبذلك شهدت هذه الحقبة الانتباه إلى أهمية المورد البشري، وضرورة دراسته بوصفه عاملاً مكملاً لرأس المال المادي.

في بواكير ثمانينات القرن العشرين، أصبح المهنيون والأكاديميون في جميع أنحاء العالم واعين ولو بشيء قليل أن الموارد غير الملموسة التي تمتلكها الشركات وخاصة الموارد البشرية، هي في الغالب المحدد الرئيسي لأرباحها؛ فالموارد غير الملموسة هي الأساس في تحقيق عائدات الشركات، وذلك لأنها قابلة للاستخدام المتعدد والمتزامن وتعود بفوائد متعددة ومتزامنة، وأصبح من بين أهم الموضوعات البحثية

¹ Cacot Solène & Rebouissoux Christelle, *Le Capital Humain*, valable sur :

<http://www.oeconomia.net/private/cours/economieentreprise/themes/capitalhumain.pdf>, 01/11/2011.

² Gumb Bernard & Desmoulins-Lebeault François, Op. Cit, p. 2.

³ العنزري سعد علي، مرجع سابق، ص: 158.

الأساسية التي تراكمت في الفكر الاقتصادي، موضوع تقييم أو تقدير العوائد على الاستثمار في رأس المال البشري، فضلا عن تحديد أسباب مساهمتها في نمو البلدان والأمم وتطويرها، كما أصبح لنظرية رأس المال البشري تطبيقات واسعة في العلوم الإدارية والاقتصادية والاجتماعية والسياسية. وسنتطرق في العنصر الموالي بشيء من التفصيل لرأس المال البشري وأقسامه وفقا لما جاءت به هذه النظرية.

3. رأس المال البشري وأقسامه

رأس المال البشري هو العامل الرئيسي للإنتاج في النظريات الاقتصادية، وهو مخزون المعارف والمؤهلات المفيدة والقيمة، والتي تتجسد في قوة العمل الناتجة من عمليات التعليم والتدريب المهني، وهي ترتبط بقدرة الأفراد على تحريك عوامل الإنتاج الأخرى والجمع بينها بطريقة خاصة وتقديرها من أجل الحصول على النتيجة المرجوة¹. ويُعرّف رأس المال البشري على أنه " المفهوم المؤلف والذي يقوم على المعرفة والمهارات المكتسبة من خلال التعليم والتدريب والخبرة، وهو من الموارد الثمينة، كون الاستثمار فيه يؤثر على الأداء الاقتصادي من خلال زيادة معدلات التوظيف والدخل على حدٍ سواء"². كما عرّفه Grays Becker على أنه "الأنشطة النقدية وغير النقدية التي تؤثر على الدخل النقدي المستقبلي، وهذه الأنشطة تشمل التعليم المدرسي، التدريب المهني على الوظيفة، المصاريف الطبية، الهجرة، البحوث حول الأسعار ومعلومات الدخل"³. ويعرّف Theodore Schultz رأس المال البشري على أنه " مجموعة الطاقات البشرية التي يتم استخدامها في استغلال مجمل الموارد الاقتصادية، وهو يمثل المجموع الكلي والكمي والنوعي من القوى البشرية المتاحة في المجتمع"⁴. وقد أشار Schultz إلى رأس المال البشري بأنه رأس المال التعليمي، حيث ركز على عنصر التعليم في بناء رأس المال البشري، وحاول إظهار انعكاس ذلك على كل من الدخل الفردي والدخل القومي. ويميّز المنطق الاقتصادي عامة بين نوعين من رأس المال البشري هما⁵:

¹ Ienciu Nicoleta Maria, *Theoretical Fundamentals of Human Factor*, The Romanian Economic Journal, Vol. 15, No. 45, pp. 247-264, 2012, p. 249.

² OCDE, *Du bien-être des nations : le rôle du capital humain et social*, Les éditions de l'OCDE, Paris, 2001, p.

3.

³ Ienciu Nicoleta Maria, Op. Cit, p. 249.

⁴ داود عدنان وزوير هدى، *الاقتصاد المعرفي وانعكاساته على التنمية البشرية*، دار جريب للنشر والتوزيع، عمان الأردن، ط1، 2010، ص: 116.

⁵ Jean-Paul Simonnet, *Théorie du capital humain*, valable sur : <http://www.lyc-arsonval-brive.ac-limoges.fr>, 12/02/2013.

- **رأس المال البشري العام:** وهو غير متخصص، وينشأ من اكتساب المعارف والكفاءات العامة مثل القراءة والكتابة والحساب وغيرها، ويمكن أن ينتقل من مؤسسة لأخرى، وهو يتميز بالمستوى الدراسي والخبرة المهنية ويُقاس بالعمر في أغلب الحالات؛
 - **رأس المال البشري المتخصص:** وهو الذي يتعلق بكفاءات خاصة بمهنة أو بوظيفة معينة داخل المؤسسة، ويُقاس بالعمر ومدة تواجده في المؤسسة.
- وهذا التقسيم تم وضعه من قبل الاقتصادي Grays Becker¹ الذي ميّز بين نوعي رأس المال البشري، على أساس أن رأس المال البشري العام يزيد من إنتاجية المالك، أما رأس المال البشري المتخصص فيزيد من إنتاجية المالك في نشاط محدد فقط.
- وجدير هنا بالذكر أنه على عكس الانتقادات الموجهة لهذا المفهوم من ناحية أنه يحط من الكرامة الإنسانية من خلال مساواة الأفراد بمجموعة من المعارف والكفاءات تختلف قليلاً فقط عن مكونات الآلة، فإن مفهوم رأس المال البشري يؤكد بقوة على أهمية العامل البشري في الاقتصاديات الحديثة، القائمة بشكل رئيسي على المعارف والمهارات.

II. الاستثمار في الموارد البشرية

- يُعتبر الاستثمار بمثابة تكلفة يتحملها المستثمر على أمل تغطيتها وتحقيق عائد صافي في المستقبل، وينقسم الاستثمار بصورة عامة إلى قسمين²:
- **الاستثمار في الأصول المادية:** وهو الاستثمار الذي يؤدي إلى زيادة رأس المال المادي في المجتمع، والذي يُعتبر الثروة المادية التي يمتلكها المجتمع من المصانع والمكائن والمعدات والمباني؛ ويُعد الاستثمار في رأس المال المادي أحد ركائز النمو الاقتصادي والأداة الفعالة للتنمية الاقتصادية، لكونه يمثل أهمية كبيرة في النشاط الاقتصادي، كما ويُعد أحد العوامل المُحددة للطاقت الإنتاجية إذ لا يوجد إنتاج بدون استثمار.
- **الاستثمار في الموارد البشرية:** ويتمثل في الاستثمار في التعليم والتدريب، إذ يُعتبر العنصر البشري من أهم عناصر الإنتاج، ومن ثم فإنه يلعب دوراً كبيراً في دعم إمكانيات التنمية، وقد

¹ Schultz T.W., *Human Capital: Policy Issues and Research Opportunities*, in Schultz T.W. (Ed), *Economic Research: Retrospect and Prospect*, National Bureau of Economic Research, Vol. 6, pp. 1-84, 1972, p. 69.

² القريشي مدحت، مرجع سابق، ص: 167.

أثبتت تجارب الدول أن الاهتمام بالعنصر البشري يعني زيادة الإنتاجية، وهذا ما سنتطرق إليه في هذا العنصر.

1. مفهوم الاستثمار في الموارد البشرية

يُعدّ الاستثمار في الموارد البشرية في مقدمة القضايا التي تُعنى بها المجتمعات على اختلاف أنظمتها ومستويات نموها؛ حيث ثبت أن العنصر البشري ليس أحد عناصر الإنتاج ومحددات الإنتاجية فقط، بل هو المؤثر الرئيسي في جميع مكونات التنمية، بحيث أصبح في مقدمة المقاييس الرئيسية لثروة الأمم؛ وقد تعددت التعريفات التي تطرقت إلى هذا المفهوم بتعدد الاقتصاديين الذين اهتموا بهذا الموضوع وتناولوه بالدراسة والتحليل، نظرا لتعدد أبعاده الاقتصادية وغير الاقتصادية واختلاف وجهات النظر فيها.

فقد عرفه المجلس الاقتصادي والاجتماعي للأمم المتحدة (ECSOCO) بأنه "عبارة عن عملية تنمية مهارات ومعارف وقدرات الأفراد، الذين يساهمون فعلا في التنمية الاقتصادية والاجتماعية لبلد ما، أو يمكنهم أن يساهموا فيها. على ألا يقتصر هؤلاء الأفراد على السكان العاملين فقط، بل يمتد إلى الاشتراك الفعلي أو المنتظر، الذي يمكن الحصول عليه من الأشخاص الآخرين في عملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية"¹.

ويرى Schultz أن مفهوم الاستثمار في الموارد البشرية هو " كل انفاق استثماري على المجالات المختلفة كالخدمات الصحية والتدريب المهني والتعليم النظامي وتعليم الكبار؛ فالخدمات الصحية مثلا لها نتائج اقتصادية وتعتبر استثمارا من حيث مساعدتها في زيادة الإنتاج وكذلك الطعام والمأوى وخاصة في البلاد الفقيرة حيث يُعتبر الطعام سلعة إنتاجية"².

وبالتالي يمكننا القول أن الاستثمار في العنصر البشري هو نشاط مخصص لتنمية مهارات ومعارف وقدرات الموارد البشرية العاملة والمنتظرة، بالكيفية التي تسمح بتحقيق أهداف التنمية

¹ الجمل هشام مصطفى، مرجع سابق، ص: 193.

² المرجع السابق، ص: 194، نقلا عن:

- Schultz T.W., *Investment in Human Capital*, in Blaug M. (Ed), *Economics of Education*, Vol. 1, 1971, pp. 13-33.

الاقتصادية والاجتماعية في المجتمع. ووفقا للاقتصاديين هناك خمس مجموعات كبرى للاستثمار في الموارد البشرية وهي المجموعات التالية:¹

- المرافق والخدمات الصحية؛
- التدريب على العمل؛
- التعليم الرسمي المنظم في الابتدائي والثانوي والتعليم العالي؛
- البرامج التدريبية للكبار الغير مُنظمة من طرف المصانع؛
- هجرة الأفراد والعائلات.

إن أغلب الكتابات تشير إلى مصطلح الاستثمار في رأس المال البشري على أنه الاستثمار في التعليم وتحسين جودته، إضافة إلى تحسين الظروف المعيشية والصحية للأفراد، وذلك راجع إلى أن النظر إلى الموارد البشرية في الاقتصاد كان من منظور كلي، وبالتالي فقد تم النظر إلى أهمية العنصر البشري للاقتصاد القومي ككل، وفي هذه الحالة فإن تحسينه يتم من خلال التعليم، حيث تتفق الدول أمولا في سبيل الرفع من قيمة رأسمالها البشري، نظرا لما له من أهمية بالغة في النمو الاقتصادي؛ وفي هذا الإطار تجدر بنا الإشارة إلى أنه من الخطأ الاعتقاد بأن الاستثمارات في رأس المال البشري تتوقف مع انتهاء فترة التعليم المدرسي، فقد أثبتت البحوث الميدانية الاقتصادية إلى أن العلاقة بين استثمارات التعليم واستثمارات ما بعد التعليم هي علاقة إيجابية²، فكلما كان الأشخاص أكثر تعليما كلما زاد الاستثمار في سوق العمل في هذه الفئة من الأشخاص.

2. أهداف الاستثمار في الموارد البشرية

تنقسم أهداف الاستثمار في الموارد البشرية إلى أهداف مباشرة وأخرى غير مباشرة نذكرها فيما يلي:

1.2. الأهداف المباشرة

تتمثل الأهداف المباشرة لعملية الاستثمار في الموارد البشرية في أربع مجموعات أساسية نذكرها في الآتي³:

¹ Schultz T.W., *Investment in human capital*, The American Economic Review, Vol.51, No.1, pp. 1-17, 1961, p. 9.

² Mincer Jacob, Op. Cit., p. 10.

³ الجمل هشام مصطفى، مرجع سابق، ص ص: 195-196.

- أ. **هدف زيادة الإنتاج:** تعتبر زيادة الإنتاج أحد الأهداف المباشرة للاستثمار في العنصر البشري، حيث يربط الاقتصاديون بين التعليم وزيادة الإنتاج، وذلك كون تحسين المستوى التعليمي والظروف المحيطة بالأفراد تؤدي إلى الرفع من إنتاجيتهم.
- ب. **هدف تحقيق العدالة في توزيع الدخل:** يعتبر تحقيق العدالة في توزيع الدخل من أهم الأهداف المباشرة للاستثمار في العنصر البشري، كونه يقارب بين الطبقات الغنية والطبقات الفقيرة، فالتعليم والرعاية الصحية من الأدوات التي تساعد في تخفيف حدة الفروق بين دخول الأفراد.
- ج. **هدف تحقيق التوظيف:** وذلك عن طريق الملائمة بين رغبات أصحاب الأعمال وما يحتاجونه من مهارات وكفاءات، وتزويد الأفراد بها عن طريق الاستثمار في العنصر البشري سواء من خلال التعليم أو التدريب أو غيرهما من الأدوات.
- د. **هدف تحقيق المساواة الاجتماعية:** ويتم تحقيق هذا الهدف من خلال توفير التعليم لجميع طبقات المجتمع بما يساعد على تحقيق المساواة الاجتماعية.

2.2. الأهداف غير المباشرة

تتمثل هذه الأهداف في مجموعة الأهداف التي تؤثر بطريقة غير مباشرة على الاقتصاد من خلال عملية الاستثمار في العنصر البشري وهي تشمل ما يلي¹:

- أ. **هدف بناء الدوافع الاقتصادية لدى الأفراد:** يهدف الاستثمار في العنصر البشري إلى خلق الصفات الاقتصادية البناءة التي تقتضيها طبيعة العمل في الأفراد من إنقار، واحترام للمواعيد وإطاعة الرؤساء وغيرها من الدوافع التي تؤثر على السلوك الاقتصادي للفرد وبالتالي على الاقتصاد القومي بشكل عام.
- ب. **هدف إحداث التغيير الاجتماعي اللازم لعملية التنمية:** فلا يمكن تحقيق التغيير الاجتماعي اللازم لعملية التنمية الاقتصادية من خلال الأنظمة والقوانين فقط، حيث يقع عبء التغيير في الأنظمة والمؤسسات والعلاقات على الأفراد.
- ج. **هدف توفير مناخ البحث العلمي في المجتمع:** فالمجتمع الذي يسعى للتقدم والنمو يحتاج دوماً إلى المزيد من أدوات البحث العلمي ومن الباحثين المتخصصين في فروع العلوم المختلفة، ومؤسسات البحث العلمي المجهزة بأحدث التجهيزات التي تساعد الباحثين على أداء عملهم على أفضل وجه، مما يدفع عملية التنمية للأمام.

¹ الجمل هشام مصطفى، مرجع سابق، ص: 196-197.

د. هدف تحسين المناخ السياسي: تحسين المناخ السياسي له تأثير كبير على الاستثمار في العنصر البشري، ويتضح هذا جليا عند وضع السياسات العامة للدول، ذلك أنه عند منح الأفراد قدرا كبيرا من الحرية فإن ذلك يؤدي إلى مزيد من الإنتاج، كما يمكن أن تؤدي الاستثمارات في الموارد البشرية إلى تحسين كفاءة الجهاز الحكومي وإلغاء السلبيات التي تعوق خطط التنمية وتوفر المناخ الملائم للتنمية الاقتصادية والاجتماعية في المجتمع.

3. نظريات الاستثمار في الموارد البشرية

نظرا لأهمية الموارد البشرية ودورها الفعال في الاقتصاد، وضع علماء الاقتصاد العديد من النظريات الخاصة بالاستثمار في الموارد البشرية وأثرها على الإنتاجية، نوردنا فيما يلي:

1.3. نظرية الاستثمار: التعليم يرفع الإنتاجية

تقوم هذه النظرية على حساب معدلات العائد بحسب مستويات التعليم في البلدان النامية والمتقدمة، وتدخل في الحساب عناصر مثل الدخل مدى الحياة وتوقعات البطالة والخبرة والضريبة، غير أن هذه النظرية لم تقدم تبريرا حول أوجه القصور في الافتراضات المولية¹:

- افتراض كمال السوق، وهي ليست كذلك سواء من حيث المنافسة أو من حيث الأجور؛
- افتراض أن التعليم يرفع الإنتاجية، وأن الإنتاجية خاصة العامل؛
- عدم قدرة متغيرات رأس المال البشري (التعليم والخبرة) على تفسير متغيرات الدخل بشكل مرضٍ (إلا جزئيا فقط)؛
- اختلاف الدخول بحسب العرق والجنس والخلفية العائلية ومنصب العمل...؛
- وجود أهداف أخرى للتعليم غير اقتصادية.

2.3. نظرية المصفاة

ترى هذه النظرية أن التعليم لا يرفع الإنتاجية بل يكشف عنها لرب العمل، كذلك فإن التعليم يلعب دور المصفاة على بوابة سوق العمل أو داخله؛ وقد تم توجيه عدة انتقادات لهذه النظرية، لأنها لم تكشف عن أسباب فروق الإنتاجية المكشوف عنها وفق هذه النظرية، كما لم تحدد النظرية هل التعليم مصفأة للقدرات، أم مصفأة للمواقف الاجتماعية.

¹ داود عدنان وزوير هدى، مرجع سابق، ص: 120.

3.3. نظرية الإشارة والمؤشرات

تُمْكِن هذه النظرية رب العمل من تحديد الأجر قبل معرفته الإنتاجية، وتعني الإشارة الصفات والتصرفات الصادرة عن الفرد القابلة للتغيير بالتعليم والتدريب والخبرة؛ أما المؤشرات فهي ذاتية ودائمة كالعرق والجنس؛ لقد قدمت النظرية تفسيراً لمكافأة هذه الإشارات والمؤشرات ولكن لم تؤكد دور التعليم بالإنتاجية.

4.3. نظرية التنافس على العمل

تقتضى هذه النظرية ما يلي¹:

- الإنتاجية ليست خاصية الفرد بل خاصية العمل (التكنولوجيا)؛
- التعليم يكشف قدرات المتعلم على التكيف والتعلم؛
- رب العمل مستعد لتكوين العاملين لديه لشغل الأعمال اللازمة (السوق الداخلية)؛
- رب العمل مستعد لدفع أجر عال لحملة المهارات للاحتفاظ بهم (التكوين الخاص)؛
- يُقْبَل العامل على البقاء في خط الانتظار بغية الحصول على عمل جيد.

5.3. نظريات تجزؤ السوق

تقوم هذه النظرية وجود واختيار عدة أسواق عمل منفصلة ومن الافتراضات التي تقوم عليها ما

يلي:

- وجود سوق عمل أولية في أطر القيادة: حيث أن هناك دوران للعاملين؛
- وجود سوق عمل أولية تابعة لإدارة الإنتاج: وتتميز بكونه فيها ثبات نسبي غير إبداعي؛
- وجود سوق عمل ثانوية للعمال الأقل مهارة: فيها دوران للعمال لأنها هامشية؛
- التكنولوجيا تحدد الأعمال ومن ثم خصائص العاملين المطلوبين لشغلها.

4. أبعاد الاستثمار في الموارد البشرية

لقد جاءت أهمية العناية بتنمية الموارد البشرية والاستثمار فيها من منظور متعدد الأبعاد نذكر

منها ما يلي:²

¹ المرجع السابق، ص: 121.

² مركز البحوث والدراسات بالغرفة التجارية الصناعية بالرياض، *الاستثمار في رأس المال البشري*، ص: 5، ورقة عمل منشورة على

الموقع الإلكتروني: www.riyadhchamber.com/doc/Asthtmar.doc، بتاريخ: 2013/02/28.

1.4. **البعد الثقافي:** حيث ينعكس تزايد نسبة المثقفين من الموارد البشرية في التنمية الحضارية للمجتمع، وزيادة معرفة الفرد وتمسكه بما يخص وطنه من العقائد الدينية والتراث الثقافي واللغة والآداب، وازدياد درجة الوعي لديه بما يدور حوله.

2.4. **البعد الاقتصادي:** فمن خلال الموارد البشرية المؤهلة والمدرية يتم تنفيذ برامج التنمية الاقتصادية، بما يحقق التقدم للدولة ويوفر احتياجات سكانها من السلع والخدمات، إضافة إلى أن الفرد المؤهل تعليماً وتدريباً لديه فرصة أكبر للعمل كمواطن منتج يحقق قيمة مضافة تسهم في تنشيط الدورة الاقتصادية.

3.4. **البعد الاجتماعي:** من المعروف أن التعليم ينمي قدرات الفرد الذهنية والفكرية، ويكسبه الأنماط والقيم السلوكية المتوازنة، مما يجعله أكثر قدرة على تفهم المشكلات الاجتماعية وترسيخ الروابط الأسرية، إضافة إلى تأثيره الملموس في شعور الإنسان بالذات.

4.4. **البعد العلمي:** حيث يوفر التعليم الكوادر العلمية القادرة على البحث والابتكار والاختراع والتطوير، بما يسهم في إحداث النقلة الحضارية المختلفة، وإحداث التقدم التقني في شتى مجالات الحياة، والتحسين المستمر في وسائل المعيشة.

5.4. **البعد الأمني:** حيث تؤدي العناية بتعليم وتدريب الفرد إلى تخفيض نسبة البطالة، والتي تتناقص مع ارتفاع المستوى التعليمي والتدريب، مما يسهم في تحقيق الاستقرار الأمني للمجتمع، إضافة إلى قناعة الأفراد أنفسهم بضرورة وجود هذا الاستقرار.

ومن خلال ما سبق يمكن القول أن الاستثمار في الموارد البشرية يوفر عدة مزايا للأفراد والمؤسسات والمجتمعات، هذه المزايا يمكن أن تكون ذات طبيعة اقتصادية وتأخذ صورة تكملة للأرباح والإنتاجية وتساهم في النمو الاقتصادي، كما يمكن للاستثمار في الموارد البشرية أن يوفر مجموعة واسعة من الفوائد غير الاقتصادية، بما في ذلك زيادة التماسك الاجتماعي والحد من الجريمة وتحسين الوضع الصحي.

III. أساليب قياس الموارد البشرية ودورها في التنمية الاقتصادية

إن تحليل الموارد البشرية أو ما أُصطلح على تسميته برأس المال البشري في الاقتصاد، يتناول القدرات المكتسبة التي يتم تطويرها من خلال التعليم الرسمي وغير الرسمي في المدرسة والمنزل، وكذلك من خلال التدريب والخبرة والتنقل في سوق العمل؛ وعلى المستوى الوطني يمكن اعتبار رأس المال البشري كعامل من عوامل الإنتاج إضافة إلى رأس المال المادي؛ وبالتالي فهو يعتبر عنصرا مهما في التنمية الاقتصادية المستدامة مثل رأس المال المادي، لذلك فإنه من الأهمية بمكان قياسه وتحديد قيمته للتمكن من قياس مساهمته في النمو الاقتصادي للدول، وسنتطرق في هذا العنصر إلى كل من أساليب قياس الموارد البشرية ودورها في تحقيق النمو والتنمية الاقتصادية.

1. أساليب قياس الموارد البشرية

إن رأس المال البشري يشكل سلعة غير مادية يمكنها رفع أو دعم الإنتاجية، الابتكار، وفرص العمل، ويمكن أن يرتفع، ينخفض أو يزول؛ ولتوفير مقاييس مباشرة لرأس المال البشري يجب جمع معلومات حول الأفراد من ناحية المعارف، المؤهلات، المهارات، والمزايا الأخرى التي تساهم في الإنتاجية والابتكار وخلق فرص العمل، وحسب منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OCDE) يتم قياس رأس المال البشري وفق أربعة طرق¹، تتمثل في قياس مخزون رأس المال البشري، قياس مستوى التعليم، تقدير قيمة رأس المال البشري في السوق، قياس ما وراء الخصائص الفردية.

1.1. قياس مخزون رأس المال البشري

من الصعب فعلا قياس مخزون رأس المال البشري المتاح للأفراد بدقة لأنه لا يمكن تحديد المجموعة المعقدة للصفات الإنسانية التي يمكن أن تنتج قيمة اقتصادية بسهولة، ويمكننا في هذا السياق أن نميز بين ثلاثة أنواع من المناهج المستخدمة في تقدير مخزون رأس المال البشري من السكان في سن العمل.

- المنهج الأول: ويشير بدرجة عالية إلى مستوى التعليم المُتَحَصِّل عليه من طرف الكبار؛
- المنهج الثاني: ويتطلب إجراء اختبارات للكبار لتحديد إلى أي مدى يمتلكون قدرات معينة مفيدة للنشاط الاقتصادي؛

¹ Centre pour la recherche et l'innovation dans l'enseignement, *L'investissement dans le capital humain -Une comparaison internationale* -, Les éditions de l'OCDE, France, 1998, p. 13.

- المنهج الثالث: ويتعلق بتحديد الفرق بين دخل الأفراد، والذي يكون متعلقا ببعض الخصائص الفردية وتقدير قيمتها في السوق مع إجمالي مخزون رأس المال البشري.

2.1. قياس مستوى التعليم

مقياس مستوى التعليم هو أكثر المقاييس المستخدمة كتقريب لقيمة رأس المال البشري، وأسهل طريقة لتحديده هي النسبة المئوية للأفراد الذين أتموا بنجاح التعليم في مختلف المستويات، على النحو المحدد في التصنيف الدولي الموحد للتعليم. إن الحصول على مستوى معين من التعليم يرتبط بفترة دراسية يمكن أن تختلف حسب الدول؛ وإذا اعتقدنا أن طول فترة الدراسة يخلق المزيد من رأس المال البشري، فإن قياس عدد سنوات الدراسة يعتبر مهما حيث تكمن ميزته في كونه يعطي تقديرا لرأس المال البشري للدولة بالاعتماد على متوسط سنوات الدراسة للسكان؛ لكن هذا المقياس ليس إلا تقريبا كونه يفرض بطريقة غير واقعية أن إضافة سنة دراسية يضيف كمية ثابتة من رأس المال البشري سواء تعلق الأمر بطفل في المدرسة أو بطالب في الجامعة وهذا يعتبر غير واقعي.

3.1. تقدير قيمة رأس المال البشري في السوق

من بين طرق قياس رأس المال البشري، ما يتطلب تجميع الإضافات والتعويضات في الأرباح التي حدثت من قبل الأفراد بسبب خصائص محددة يتميزون بها، ويعتمد هذا المدخل في القياس على عائد العمل، الذي يقوم على الفوارق في الدخل المرتبطة بمستويات التعليم؛ ويقوم هذا المنهج على فرضيتين¹:

- الفرضية الأولى: دخل العمل يعطي مؤشرا جيدا على هامش إنتاجية العمل والعائد على رأس المال البشري، غير أن هذه الفرضية تكون صالحة بصورة أقل في البلدان التي يكون اختلاف الأجور فيها راجع إلى عوامل تنظيمية مثل المساومة في الأجور ووجود حدّ أدنى للأجور؛
- الفرضية الثانية: أن الأفراد الذين يمثلون رأسمال بشري منخفض يمكن استبدالهم بين بعضهم البعض في سوق العمل.

¹ Ibid., p.30.

هذا وتتميز مقاييس رأس المال البشري القائمة على عائد العمل بكونها قابلة للمقارنة مباشرة بمقاييس رأس المال المادي.

4.1. قياس ما وراء الخصائص الفردية

لا يمكن قياس رأس المال البشري للدول بشكل كامل فقط بالاعتماد على مجموعة الصفات الفردية، لأنها تعتبر غير شاملة لكل ما يميّز به الفرد من صفات، ففي الممارسة العملية، الحصول على المعارف والمهارات وتطبيقها في الاقتصاد يعتمد على كثير من المتغيرات الأخرى بما في ذلك رأس المال الاجتماعي والثقافة التنظيمية، التي يجب أخذها في الحسبان عند تقدير قيمة المورد البشري كونها تمثل صفات جوهرية له؛ ومن عيوب هذه الطريقة أنه من الصعب تجميع هذه المتغيرات لاستخلاص قياسات موثوقة.

2. دور الموارد البشرية في تحقيق النمو الاقتصادي

إن الثالوث التقليدي لعناصر الإنتاج والذي يحتوي على كل من الأرض التي تعتبر ثابتة وغير قابلة للتدمير؛ العمل الذي يُقاس بالوحدات أو بالساعات؛ ورأس المال الذي يقتصر على رأس المال المادي ومعدات العمل، أصبح يمثل مفهوما ضيقا لعناصر الإنتاج، إذ أصبح رأس المال البشري يعدّ كعامل من عوامل الإنتاج بجانب رأس المال المادي، وذلك لأن رأس المال البشري هو المصدر الأهم للنمو الاقتصادي في الاقتصاديات الحديثة، إذ لا يقل دور رأس المال البشري في النمو الاقتصادي عن دور المحددات التقليدية الأخرى مثل رأس المال المادي، ولا عن المحددات الحديثة للنمو مثل التطور التقني، وجهود البحث والتطوير والعوامل الاجتماعية والمؤسسية والتنظيمية، وتكنولوجيا الإعلام والاتصال التي خلقها تطور النظرية الاقتصادية.

ومن الناحية التاريخية بدأ الاهتمام بمساهمة رأس المال البشري مُعَبَّرًا عنه بالتعليم في النمو الاقتصادي منذ مطلع الستينات من القرن العشرين، حيث كان ذلك بمنظور كلي من خلال مقال Schultz Theodore سنة 1960، الذي بيّن العلاقة بين نفقات التعليم والدخل، وفي نفس الإطار نجد أن الاقتصادي الفرنسي Eicher قد أجرى سنة 1960 دراسة مقارنة بين الولايات المكونة للولايات المتحدة الأمريكية بين عامي 1929 و1952، وذلك حول مدى تأثير حجم نفقات الاستثمار في التعليم على الدخل في كل ولاية، وخلص إلى أن الولايات التي تنفق أكثر على التعليم يزداد دخلها بسرعة أكبر في المستقبل، وأن أكثر من ثلث الفروق في معدلات نمو دخل الولايات يمكن رده إلى الفروق في مستوى النفقات على

التعليم¹، أي مستوى الاستثمار في العنصر البشري؛ ثم طغى بعد ذلك على الدراسات التجريبية المنظور الاقتصادي الجزئي الذي أثبت الدور الكبير الذي يلعبه رأس المال البشري في النمو الاقتصادي من خلال المعدلات العالية للعائد الاجتماعي على الاستثمار التعليمي؛ ومع ظهور النظريات الحديثة للنمو أخذت الدراسات التجريبية المهتمة بالعلاقة بين رأس المال البشري والنمو الاقتصادي منحى اقتصادي كلي بحت.

وقد ذهب Simon Kuznets إلى أن العدد الكبير للسكان شيء إيجابي لأن احتمال وجود العباقرة فيه أكثر من عدد أقل من السكان²؛ فتوفر رأس المال البشري المتمثل في الأفراد ذوي المهارات الفكرية العالية المتميزين بالتكوين والتعليم، يسمح بتحفيز الإنتاج وتحقيق النمو من خلال زيادة مستوى المعارف في الاقتصاد وتطبيقها في مسارات الإنتاج، أي عن طريق إدراج الابتكارات والتكنولوجيات والوسائل الإنتاجية الجديدة في عملية الإنتاج والنشاط والاستفادة منها.

ويرى Stein Hansen أن شرط النمو الاقتصادي هو ضمان اليد العاملة الشابة التي تكون عاملا مجددا وخالقا للنمو الاقتصادي، بشرط أن نضمن لها مستوى مناسباً من التعليم والتكوين والصحة، لتأهيلها في إطار الاهتمام بتكوين رأس المال البشري، من أجل تشجيع التجديد والتطوير التكنولوجي وتحسين الطاقة الإنتاجية للعمال³. وحسب Jacob Mincer فإن نمو رأس المال البشري يرفع الناتج الحدي لرأس المال المادي، والذي يؤدي إلى تزايد هذا الأخير - رأس المال المادي -، مما يؤدي إلى رفع الناتج الإجمالي بشكل مباشر وغير مباشر؛ وعلى العكس وبشكل متناظر فإن نمو رأس المال المادي يرفع الناتج الحدي لرأس المال البشري، وهذا ما يؤدي إلى زيادة الطلب على رأس المال البشري (العمالة)، كون دور رأس المال البشري بوصفه ناقلاً للتكنولوجيا يعدّ مكماً لرأس المال المادي⁴؛ حيث بينت الدراسات الميدانية لوظيفة الإنتاج أن الاختلافات في الإنتاجية ليست بسبب الاختلاف في معدل الأجور فقط، وإنما هي مرتبطة كذلك بالاختلافات في التعليم والتدريب على العمل. ويقول Amsden "أن الماكينة الرئيسية للنمو هي تراكم رأس المال البشري في المعرفة، وأن المورد الرئيس في الاختلافات في

¹ دهان محمد، الاستثمار التعليمي في رأس المال البشري - مقارنة نظرية ودراسة تقييمية لحالة الجزائر -، أطروحة دكتوراه غير منشورة في العلوم الاقتصادية، جامعة منتوري، قسنطينة، الجزائر، 2010، ص: 256.

² Jones Charles I., *Théorie de la croissance endogène*, traduction : Mazerolle Fabrice, de Boeck, Paris, 2000, p. 94.

³ شريف إبراهيم، دور رأس المال البشري في النمو الاقتصادي في الجزائر - دراسة قياسية في الفترة 1964 - 2010 -، الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، العدد 8، 2012، ص: 34.

⁴ Mincer Jacob, Op. Cit., p. 14.

مستويات المعيشة بين الدول هو الاختلافات في رأس المال البشري، وأن رأس المال المادي يلعب دوراً أساسياً ولكن ثانوياً بلا ريب أمام تراكم رأس المال البشري الذي يحدث في المدارس والجامعات ومراكز البحث والتطوير¹.

كما لا تخفى علينا الأهمية الأساسية للتقدم التكنولوجي التي تعتبر أمراً معروفاً في أدبيات النمو الاقتصادي، والذي يعني زيادة كمية ونوعية السلع التي أصبحت متاحة؛ فازدياد المنتجات المتاحة وعمليات الإنتاج يؤدي إلى توسع نطاق التقدم التكنولوجي وارتفاع القدرة على التوسع الاقتصادي، وتبين نظريات النمو الحديثة أن الفروق التكنولوجية هي التي تفسر أساساً الاختلاف في تجربة النمو بين الدول، وتؤكد على أهمية تراكم رأسي المال المادي والبشري - وخاصة الأخير -، فكلاهما معا يجعلان الوصول إلى المعرفة التكنولوجية أو استعمالها متامياً²، وبالتالي يُمكنها من تحقيق النمو الاقتصادي. وحسب خبراء منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OCDE)، ومن خلال عدة دراسات فإن وتيرة تراكم كل من رأس المال المادي ورأس المال البشري تشكل أهم محركات النمو الاقتصادي، بالإضافة إلى مستوى الجهد المُوجَّه للبحث ودرجة الانفتاح الخارجي ودرجة تطور الأسواق المالية التي تساهم بصفة معنوية في النمو³.

ومن جهة أخرى إذا علمنا أن التطور التقني لا يتحقق أصلاً ولا يتم تطبيقه في المسار الإنتاجي إلا بتوفر الكفاءات القادرة على ذلك، وأن جهود البحث والتطوير لا يقوم بها إلا الأفراد المتعلمون والحاملون للأفكار والمعارف، كما أن التنظيم المؤسسي والفكري، ودرجة التأقلم مع التطورات التقنية وطريقة التسيير في المؤسسة لا ينتج إلا عن أفراد أكفاء؛ فإن كل هذا يبين لنا المكانة الرائدة التي يحتلها رأس المال البشري في تحفيزه للنمو مقارنة بالعوامل الحديثة الأخرى للنمو الاقتصادي.

وتشير الأدبيات إلى أن البلدان التي تمتلك رأس مال بشري مرتفع تحقق معدلات نمو مرتفعة ومستديمة مثل الصين واليابان والهند، وذلك لأن التطور التقني يقود نمطياً النمو ويحتاج إلى الوفرة في رأس المال البشري؛ بينما البلدان الضعيفة من جانب التقنية والموارد البشرية لا تحقق زيادات في الإنتاجية

¹ داود عدنان وزوير هدى، مرجع سابق، ص: 116-117.

² قرأوي أحمد الصغير وحطي محمد شاعر السراج، مؤشرات الاستثمار في رأس المال البشري كألية لرفع القدرة التنافسية

والمحافظة عليها، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 04، جامعة المسيلة، الجزائر، 2010، ص: 152.

³ OCDE, *Des idées pour la croissance*, A l'initiative de Michel Didier : 77 économistes proposent leurs priorités pour une croissance durable en France, Economica, Paris, France, 2003, p. 29.

والنمو. وقد دلت دراسات تجريبية أجريت في بعض البلدان على أنه لحل أي معادلة اقتصادية يجب أن يُؤخَذ بعين الاعتبار ومنذ البداية مدلول المعادلة الاجتماعية، فلو تدبر أهل الاختصاص في الميدان الاقتصادي لوجدوا أن الحل لا يكمن في بناء مصانع وإنشاء بنوك وتوزيع حصص في السوق فحسب، بل أن الاقتصاد قبل ذلك عليه الاهتمام بالإنسان وبناء سلوكه الجديد، لمواجهة تحديات الرأسمالية العالمية التي ترسم الآن ملامح الحياة الاقتصادية والاجتماعية¹.

كما أنه من الأهمية بمكان الإشارة إلى أن نشاطات الموارد البشرية ليست مجرد نقل وتجسيد المعارف المتاحة للأفراد، ولكن كذلك إنتاج معارف جديدة تعتبر مصدر الابتكار والتغير التقني؛ فالنمو الاقتصادي الحديث هو نتيجة الثورة العلمية الناتجة عن نمو المعرفة العلمية المقننة.

3. دور الموارد البشرية في تحقيق التنمية الاقتصادية

تُعرّف التنمية الاقتصادية على أنها العملية التي يتم من خلالها الانتقال من حالة التخلف إلى حالة التقدم وذلك يقتضي إحداث تغيير في الهياكل الاقتصادية، وبالتالي فهي تسعى إلى إحداث زيادة الطاقة الإنتاجية للموارد الاقتصادية²؛ فالتنمية الاقتصادية تتم عن طريق استنباط أساليب إنتاجية جديدة أفضل ورفع مستويات الإنتاج من خلال إنماء المهارات والطاقات البشرية وخلق تنظيمات أفضل؛ وقد اختلفت تعريفات التنمية الاقتصادية تبعا لاختلاف وجهات النظر حول ترتيب أهمية عناصر الإنتاج المختلفة لهذه العملية؛ فمن اعتبر عنصر رأس المال العامل الأساسي في تحقيق التقدم الاقتصادي، يرى أنه لا بد أن تستهدف عملية التنمية الاقتصادية زيادة معدلات تراكم رأس المال إلى أقصى حد ممكن على مدى الزمن؛ ومن رأى أن تطوير الفنون الإنتاجية أهم من أي شيء آخر، فإنه يُعرّف التنمية الاقتصادية بأنها سلسلة من التغيرات في الطرق والنسب التي تُمرَج بها عناصر الإنتاج؛ وبالتالي فإن الغرض الأساسي الذي تهدف إليه نظريات التنمية الاقتصادية بصفة عامة، هو شرح الطريقة التي يمكن بواسطتها استغلال عناصر الإنتاج المختلفة، من أيدي عاملة، وموارد أرضية (طبيعية)، ورأسمال، بجانب التقدم الفني، بحيث يمكن تحقيق النمو المنشود³.

¹ شنوف شعيب، مرجع سابق.

² يوسف جابر يوسف محمد، *استحالة التنمية الاقتصادية دون تنمية بشرية*، الأكاديمية العربية المفتوحة بالدنمارك، ص: 13، متوفر على الموقع الإلكتروني: <http://www.ao-academy.org/>، بتاريخ 2013/05/12.

³ الحارثي جريية بن أحمد بن سنان، *الفقه الاقتصادي لأمير المؤمنين عمر بن الخطاب*، دار الأندلس الخضراء للنشر والتوزيع، جدة، المملكة العربية السعودية، ط1، 2003، ص: 354.

هذا وتعتبر الموارد البشرية عماد التقدم الإنساني على مر الحقب والعصور، والمتتبع لتاريخ البشرية يجد أن هناك حضارات عاشت وانتهت وأتت حضارات أخرى والرابط الوحيد بينها هو الإنسان، فالإنسان هو الغاية من إيجاد المنافع وزيادتها، وفي الوقت نفسه هو الوسيلة لذلك، فهو يستغل الموارد المتاحة في إنتاج السلع والخدمات، ثم يستهلك تلك السلع والخدمات؛ وكما ذكرنا فإن الفرق الأساسي بين الدول المتقدمة اقتصاديا والدول النامية، هو ارتفاع إنتاجية العنصر البشري في الدول المتقدمة عنها في الدول النامية، لذلك نجد هذه الأخيرة تسعى جاهدة لتحقيق تنمية اقتصادية شاملة بهدف تحقيق التقدم والتطور والخروج من دائرة التخلف. لذلك فإن عملية تأهيل العنصر البشري تعدّ إحدى أهم أهداف التنمية الاقتصادية، إذ لا يمكن لأي مؤسسة مهما تعاضمت إمكانياتها المادية والمالية تحقيق التنمية على أكمل وجه، ما لم تتوفر لها عناصر بشرية مؤهلة وقادرة على تنفيذ المهام الموكلة إليها وتحقيق كفاءة الأداء والإنتاجية، لذا فإن عملية الاستثمار البشري لها دور فعال في إعداد الطاقة البشرية المؤهلة لتسيير عملية التنمية الاقتصادية¹؛ فهناك حلقة ارتباط قوية بين الموارد البشرية والاستثمار فيها والتنمية الاقتصادية، كون المتغيرات البشرية ترتبط بصورة مباشرة بعناصر التنمية باعتبارها تمثل مكونات النسق الاجتماعي والاقتصادي في أي مجتمع؛ فالיום أصبحت كثير من البلدان المتقدمة والنامية على حدٍ سواء تدرك أن الاستثمار في المجال الاجتماعي هو عملية مجدية اقتصاديا ومكوّن أساسي من مكونات التنمية، وبخاصة في البلدان التي يقوم نجاحها على تبلور الاقتصاد المعرفي. ومن ناحية السياسات الاقتصادية فإن الاستثمار في الموارد البشرية قد أسهم بتحدي الفرضية السائدة التي مفادها أن طريق التنمية الاقتصادية هو الاستثمار في رأس المال المادي مثل المصانع والمعدات؛ بل إن العامل الأهم في عملية التنمية الاقتصادية هو الموارد البشرية، ذلك أن الاستثمار في الإنسان بجميع أشكاله هو استثمار منتج، سواء كان يهدف إلى زيادة الناتج القومي أو إلى توسيع الطاقات البشرية.

إن رأس المال البشري يعد مفتاح الإدارة الاستراتيجية غير المحدودة للتنمية، وعندما تحدث فجوة في رأس المال البشري وباقي رؤوس الأموال، فلا بد من أن ينصب التقضيل على البشر إعدادا وتدريباً لزيادة الخبرة ودعمًا للقدرة الإدارية، فحين يتكامل الإعداد البشري يصبح من السهل والميسور زيادة القدرة في استخدام باقي رؤوس الأموال أفضل استخدام². ولذلك فإن الدول الناشطة في مجال التنمية أمامها هدف استراتيجي هو تطوير رأس المال البشري فيها، ومن أمثلة ذلك نذكر اليابان التي تقدمت وتطورت

¹ شيجان شهاب حمد، فرص وتحديات الاستثمار البشري ودوره في التنمية الاقتصادية لدول عربية مختارة، مجلة جامعة الأنبار

للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 2، الإصدار 4، 2010، ص: 297.

² داود عدنان وزوير هدى، مرجع سابق، ص: 115.

اقتصاديا حتى غزت الأسواق العالمية كافة بمختلف أنواع المنتجات بسبب عناصرها البشرية المتميزة، مع أنها دولة تقنقر إلى جميع المواد الخام الأساسية اللازمة للتصنيع، وتقنقر أيضا للمواد الغذائية والوقود¹. كما أنها كانت في وضع شديد الصعوبة بعد الحرب العالمية الثانية، ولكي تتجاوز هذا الوضع كان لابد لها من الاستثمار الحقيقي الفاعل في رأسمالها البشري؛ حيث جاء في فقرة من تقرير اللجنة اليابانية التي أصدرت ملامح إعادة البناء أن الهدف الكبير هو اقتصاد اليابان وموقعها التجاري العالمي، وهذا يتم عن طريق اعتماد اليابان على علمائها ومفكرها ومهندسيها لاختراع وإنتاج سلع جديدة وتوليد أفكار مبدعة².

بالإضافة إلى اليابان نجد أن المجتمع الهندي كان في حالة فقر شديد وقد أدرك رجال السياسة الهنود أهمية الاستثمار في الموارد البشرية وعلاقته بالتقدم التكنولوجي وتحقيق التنمية الاقتصادية، حيث قال *جواهر لال نهرو* "لا أرى طريقا أكثر فاعلية لمحاربة الفقر غير طريق استثمار العقول والقدرات المتميزة التي تعمل على خلق التكنولوجيا والتقدم"³.

من خلال ما سبق يظهر لنا أن العلاقة بين الموارد البشرية وبين التنمية الاقتصادية تعتبر أمرا جليا وفي غاية الأهمية، فقد أظهرت التجارب في العديد من البلدان بأن التنمية الاقتصادية المجردة من خطط الاستثمار لرأس المال البشري كانت فاشلة⁴، ومما يلاحظ على البلدان النامية في محاولاتها التنموية التي حاولت تقليد الأفكار دون الوسائل وسارعت إلى توفير رؤوس الأموال من الخارج، أنها لم تصل إلى تحقيق النتيجة المرغوب فيها، وهذا راجع إلى اعتماد الاستثمار المالي كوسيلة في عملية التنمية وإهمال المورد البشري، ذلك أن التنمية الاقتصادية لا يمكن أن تقوم دون وجود مورد بشري علمي ومتنقف ومؤهل، بكل ما تحتاجه مراحل التنمية الاقتصادية في كل النواحي؛ فرأس المال البشري يُعدّ المفتاح الرئيس لنجاح التنمية الاقتصادية.

وبناءً على هذا نجد أن مخططي التنمية يسعون دوما للمحافظة على الموارد البشرية ورعايتها وعدم إجهادها، حتى تستمر في دفع خطط التنمية إلى الأمام، فالعامل غير الماهر يمكن أن يتحول إلى عامل ماهر عن طريق تهيئة الظروف المناسبة، مثل تصميم البرامج التعليمية، وإعداد مراكز التدريب ومنح الفرص للمواهب الشابة لتبوء المراكز القيادية في المشروعات؛ فضلا عن ضرورة تبني نظام للحوافز

¹ الحارثي جريبة بن أحمد بن سنان، مرجع سابق، ص: 385.

² العنزى سعد ونعمة نغم حسين، *قياس رأس المال الفكري بين النظرية والتطبيق*، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، كلية الاقتصاد، جامعة بغداد، المجلد 9، العدد 31، ص: 139.

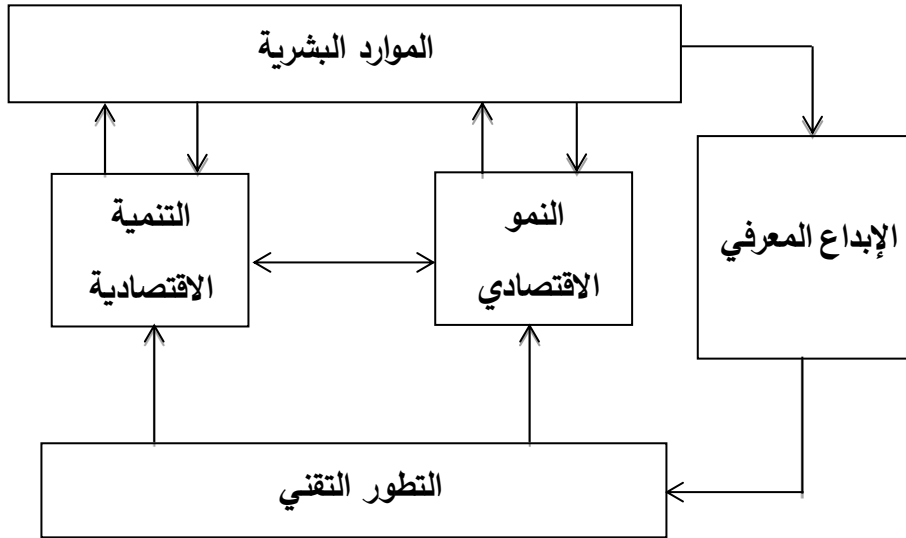
³ داود عدنان وزوير هدى، مرجع سابق، ص: 118.

⁴ يوسف جابر يوسف محمد، مرجع سابق، ص: 30.

والدوافع التي تعمل على خلق مثل هذه الموارد النادرة في المناطق التي تفتقر إليها، ناهيك عن المحافظة على الموارد البشرية المتميزة وتشجيعها حتى لا تهجر إلى مناطق أخرى.

وبناءً على ما سبق يوضح الشكل الموالي العلاقات المتبادلة بين كل من الموارد البشرية والنمو والتنمية الاقتصادية.

شكل رقم (1 - 01): العلاقة بين الموارد البشرية والنمو والتنمية الاقتصادية



المصدر: من إعداد الباحثة.

فهناك علاقة متبادلة بين كل من النمو والتنمية الاقتصادية وكلاهما يؤثران ويتأثران بالموارد البشرية كما أسلفنا سابقاً، كما أنه من أهم عوامل النمو الاقتصادي والعوامل المشجعة على التنمية عامل التطور التقني، والذي لا يمكن تحقيقه دون موارد بشرية ذات كفاءة؛ ولكي يتحقق النمو والتنمية الاقتصادية لابد بالإضافة إلى رأس المال المادي توفر رأسمال بشري، والذي يعتبر جوهر الإبداع المعرفي؛ وبالتالي يمكننا القول أنه دون موارد بشرية مؤهلة وذات كفاءة لا يمكن تحقيق النمو الاقتصادي ولا التنمية الاقتصادية التي يعتبر هدفها الأساسي تحقيق النمو.

المبحث الثاني: الموارد البشرية في الفكر الإداري

الموارد البشرية بالنسبة للمؤسسة تمثل جميع الأفراد العاملين فيها من رؤساء ومرووسين، والذين جرى توظيفهم لأداء كافة وظائفها وأعمالها، وتعتبر الموارد البشرية من أهم عناصر العمل والإنتاج، وذلك لأنها تقوم بعملية الابتكار والإبداع، وهي التي تصمم المنتج وتشرف على تصنيعه ورقابة جودته، وهي التي تسوقه، وتستثمر رأس المال، كما أنها هي المسؤولة عن وضع الأهداف والاستراتيجيات. فدون موارد بشرية جيدة وفعالة لا يمكن أداء هذه الأمور بكفاءة، ولن تتمكن أي مؤسسة من تحقيق أهدافها؛ وقد كان الاعتقاد السائد إلى وقت قريب أن الأصول الملموسة مثل الأراضي والمباني والمعدات هي أساس النجاح وتكوين الثروات، وبدخول عصر التكنولوجيا والمعرفة أصبح العنصر البشري هو المؤثر الحقيقي في نجاح المؤسسات؛ فمن يستطيع تنظيم الموارد المالية وتكنولوجيات المعلومات وقبل هذا وبعده تنظيم الموارد البشرية وإدارتها، سوف يحتل الريادة طالما أن لديه قوة الأفراد وذكائهم ومعرفتهم؛ فالمؤسسات اليوم أدركت أن العامل الوحيد الذي يبقياها في السباق نحو الريادة ويوفر لها الميزة التنافسية المتواصلة هو أفرادها، وهذا ما جعل الفكر الإداري يهتم بهذا العنصر بحيث نجد من خلال تتبع تطوره التاريخي - الفكر الإداري-، تزايد الاهتمام بالموارد البشرية ما نتج عنه استحداث إدارة خاصة بها على مستوى المؤسسات. وسنتطرق في هذا المبحث إلى إدارة الموارد البشرية، ثم إلى الموارد البشرية كنظام داخل المؤسسة، لنمر بعد ذلك إلى دور الموارد البشرية في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسات.

I. إدارة الموارد البشرية

في ضوء أهمية العنصر البشري في العمل، لم يعد يُستخدَم مصطلح العاملين أو القوة العاملة، أو العمال، أو الأفراد، بل أصبح يُستخدَم مصطلح المورد البشري، للدلالة على أهميته باعتباره أحد أهم مدخلات العمل، وهذا أحد الأسباب التي أدت إلى تغيير مصطلح إدارة الأفراد إلى إدارة الموارد البشرية. والحاجة إلى إدارة أفراد متخصصة بشكلها الحديث ليست وليدة الساعة، إنما هي نتيجة لمجموعة من التطورات المتداخلة التي ساعدت بشكل مباشر أو غير مباشر على ظهور الحاجة إليها، وذلك لرعاية شؤون العاملين بالمؤسسة وتوفير أنجع الآليات لإدارة الطاقات البشرية المتوفرة بكفاءة بهدف زيادة الإنتاجية؛ حيث تعتمد كفاءة كثير من المؤسسات على حسن استثمار مواردها وعلى الأخص الموارد البشرية التي تتحكم في باقي الموارد وفي طريقة استخدامها، ولهذا ظهر الاحتياج إلى إدارة مستقلة بكل مؤسسة تخص الموارد البشرية.

إن إدارة الموارد البشرية تستثمر في أهم الموارد، لذلك تعتبر من العلوم المهمة في الإدارة وهي المحرك الأساسي لنجاح المؤسسات، فمتى ما توفر العنصر البشري المميز نكون بذلك قد حققنا أهم أدوات النجاح، لذلك فإن أهمية إدارة الموارد البشرية تتبع من تعاملها المباشر مع أهم موارد المؤسسة، وهو المورد البشري الذي يعتبر المورد الأول والأهم في التنمية الاقتصادية؛ وسنتناول في هذا العنصر إدارة الموارد البشرية من حيث تعريفها وأهدافها ومراحل تطورها ووظائفها.

1. تعريف إدارة الموارد البشرية

هناك وجهتا نظر مختلفتين في تحديد مفهوم إدارة الموارد البشرية إحداهما تقليدية والأخرى حديثة؛ حيث يرى أصحاب وجهة النظر التقليدية أن إدارة الموارد البشرية ما هي إلا نشاط روتيني، يشتمل على نواحي تنفيذية كحفظ ملفات وسجلات العاملين، ومتابعة النواحي المتعلقة بهم، وضبط أوقات حضورهم وانصرافهم وإجازاتهم؛ ومن ناحية أخرى يرى أصحاب وجهة النظر الحديثة أن إدارة الموارد البشرية تعتبر إحدى الوظائف الأساسية في المؤسسة ولها نفس أهمية باقي الوظائف كالإنتاج والتسويق والتمويل وغيرها، وذلك لأهمية العنصر البشري وتأثيره على الكفاءة الإنتاجية للمؤسسة.

وتُعرّف إدارة الموارد البشرية بأنها "الإدارة التي تؤمن بأن الأفراد العاملين في مختلف المستويات هم أهم الموارد ومن واجبها أن تعمل على تزويدهم بكافة الوسائل التي تمكنهم من القيام بأعمالهم، لما فيه مصلحتها ومصلحتهم، وأن تراقبهم وتسهر عليهم باستمرار لضمان نجاحها ونجاحهم ونجاح المصلحة العامة"¹. وقد قدم الكُتّاب عدة تعريفات لإدارة الموارد البشرية نذكر بعضها في طرحنا هذا، فقد عرّفها French بأنها "عملية اختيار واستخدام وتنمية وتعويض الموارد البشرية العاملة بالمؤسسة"²؛ كما عرّفها Sikula بأنها "استخدام القوى العاملة داخل المؤسسة أو بواسطة المؤسسة، ويشمل ذلك عمليات التعيين وتقييم الأداء، والتنمية والتعويض، والمرتبات، وتقديم الخدمات الاجتماعية والصحية للعاملين وبحوث الأفراد"³؛ وتعرّفها J. Martin بأنها "ذلك الجانب من الإدارة الذي يهتم بالناس كأفراد أو مجموعات، وعلاقتهم داخل المؤسسة، وكذلك الطرق التي يستطيع بها الأفراد المساهمة في كفاءة

¹ بن عنتر عبد الرحمن، *إدارة الموارد البشرية - المفاهيم والأسس، الأبعاد، الاستراتيجية*، دار اليازوري للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010، ص: 20.

² عبد الباقي صلاح الدين وآخرون، *إدارة الموارد البشرية*، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2007، ص: 10، نقلا عن:

French W., *The personnel management process: Human resource administration*, Houghton Mifflinco, Boston, 3rd edition, 1974, p. 3.

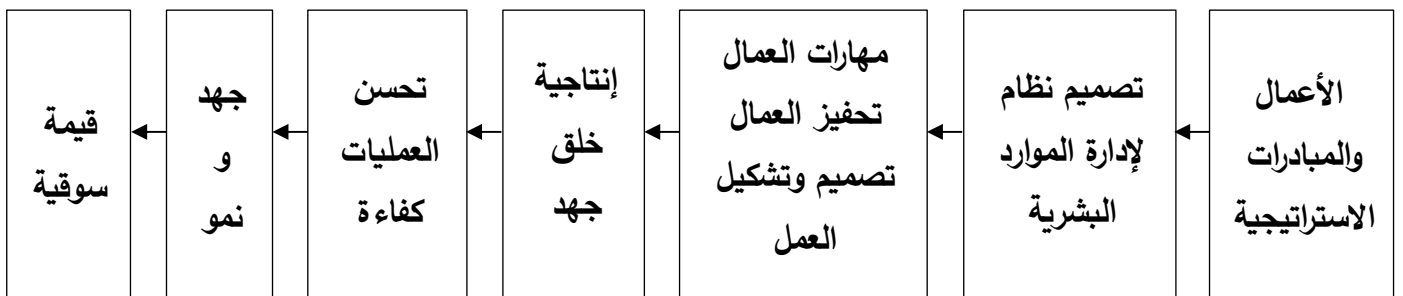
³ حسونة فيصل، *إدارة الموارد البشرية*، دار أسامة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2008، ص: 6.

المؤسسة، وهي تشمل الوظائف التالية: تحليل التنظيم، تخطيط القوى العاملة، التدريب والتنمية الإدارية، العلاقات الصناعية، مكافأة تعويض العاملين وتقديم الخدمات الاجتماعية والصحية، ثم أخيرا المعلومات والسجلات الخاصة بالعاملين¹. كما عرفها عمر وصفي بأنها "وظيفة أساسية في المؤسسات، تعمل على تطبيق الاستخدام الأمثل لمواردها البشرية من خلال استراتيجية تشتمل على مجموعة من السياسات والممارسات المتعددة، بشكل يتوافق فيه هذا الاستخدام مع استراتيجية المؤسسة ويسهم في تحقيقها"².

يتضح من التعريفات السابقة أن إدارة الموارد البشرية تمثل إحدى الوظائف الهامة في المؤسسات الحديثة خاصة تلك التي تعتمد بشكل كبير على العنصر البشري وكفاءته، ويتلخص المنطق الأساسي لإدارة الموارد البشرية في ضرورة احترام الإنسان واستثمار قدراته وطاقاته وتوظيفها في مجالات العمل الأنسب له، وليس باعتباره مجرد أجير عندها.

ومن خلال ما تقدم من تعاريف يمكننا القول أن هدف إدارة الموارد البشرية يتجسد في وضع استراتيجية موارد بشرية وفق متطلبات واحتياجات تنفيذ وإنجاز استراتيجية المؤسسة الحالية والمستقبلية، لتسهم من خلالها بتوفير قوة بشرية ذات مستوى عالي من الإنتاجية والفاعلية التنظيمية، بحيث تكون قادرة على تحقيق أهداف المؤسسة بأعلى مستوى من الأداء والإنجاز، من أجل ضمان نجاحها وبقائها واستمرارها وخلق قيمة سوقية لها، والشكل الموالي يوضح كيف تسهم إدارة الموارد البشرية في خلق القيمة السوقية للمؤسسات.

شكل رقم (1- 02): مساهمة إدارة الموارد البشرية في خلق القيمة للمؤسسة



Source: Brian E. Becker et al., *HR a source of shareholder value: Research and recommendations*, human resource management, Vol.36, No.1, pp.39-47, 1997, p. 40.

¹ عبد الباقي صلاح الدين وآخرون، مرجع سابق، ص: 10، نقلا عن:

Martin J., *Personnel management*, Macdonald K Evans Ltd, London, 1977, p. 1.

² عقيلي عمر وصفي، *إدارة الموارد البشرية المعاصرة*، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان الأردن، ط1، 2005، ص: 14.

فإدارة الموارد البشرية من خلال وظائفها ونشاطاتها المتعددة والتي سنتطرق لها في عناصر لاحقة، تساهم في الرفع من إنتاجية العمال لدى المؤسسة من خلال تحفيزهم وتدريبهم وتطويرهم، مما يساهم في نمو وتطور المؤسسة وبالتالي زيادة قيمتها السوقية؛ كما تهدف إدارة الموارد البشرية في هذا الإطار إلى مجموعة من الأهداف الفرعية تتمثل في¹:

- المساهمة في تحقيق أهداف المؤسسة؛
- توظيف المهارات والكفاءات عالية التدريب والمُحَفَّزَة،
- زيادة الرضا الوظيفي وتحقيق الذات عند الموظفين؛
- إيصال سياسات الموارد البشرية إلى جميع الموظفين في المؤسسة؛
- المساهمة في المحافظة على السلوكيات وأخلاقيات العمل؛
- إدارة وضبط عملية التغيير لتعود بالنفع على كل من المؤسسة والموظف؛
- السعي إلى تحقيق معادلة مستوى الأداء الجيد وهي المقدرة والرغبة، حيث تكون زيادة المقدرة من خلال برامج تدريب وتطوير العاملين، أما زيادة الرغبة فتكون من خلال أنظمة الحوافز وبرامج الصحة والسلامة.

2. التطور التاريخي لإدارة الموارد البشرية

مع تزايد الاهتمام بالموارد البشرية، واعتبارها من قبل الاقتصاديين كصنف من أصناف رأس المال؛ زاد الاهتمام بإدارة الموارد البشرية كوظيفة متخصصة وكفرع مستقل من فروع الإدارة، وقد استقر مفهوم إدارة الموارد البشرية بعد سلسلة من التطورات التي مرّت على العنصر البشري في الاقتصاد، حيث مرت بعدة مراحل خلال تطورها، تتمثل في الآتي:

1.2. ما قبل الثورة الصناعية

تميّزت هذه المرحلة بطرق الإنتاج اليدوية، حيث يسعى الإنسان إلى توفير الحد الأدنى من مستلزمات العيش التي تكفل بقاءه، فلم يكن في هذه الفترة نظام للعمالة، إذ كان يُنظَر إلى العامل على أنه من ممتلكات صاحب العمل بإمكانه أن يبيعه ويشتره شأنه في ذلك شأن أي سلعة أخرى؛ وبعد زوال نظام الرق هذا ظهر نظام الصناعة المنزلية، فظهرت فئة تملك الخبرة والمهارة وأصبح العامل يعمل مقابل أجر محدد يسمح له بالحياة الكريمة. ثم جاء نظام الإقطاع في الريف والمدن؛ حيث شكل في الريف

¹ حسونة فيصل، مرجع سابق، ص: 13.

طبقتين: الملاك والعبيد الذين يعملون في الأرض، في حين تميّزت المدينة بوجود صناعة كوّنّت طائفة لها قانونها الخاص الذي يوضح شروط الدخول للمهنة وأجور المهتمين بها¹؛ فأصبح هناك تدرج في المهنة يجب احترامه والعمل وفق قوانينه، وقد كانت هذه أولى ملامح الاهتمام بالعنصر البشري في المؤسسات ومحاولة تنظيم عمله.

2.2. ظهور الثورة الصناعية

اتسمت هذه الفترة بظهور البدايات الفكرية والفلسفية لإدارة الأفراد، إذ لعبت الثورة الصناعية دورا بارزا وملحوظا من خلال ما تميزت به هذه المرحلة من ظهور الآلات والأجهزة والمعدات، حيث تطورت الحياة الصناعية بشكل كبير منذ ظهور الثورة الصناعية، إلا أن هذه الأخيرة كانت بمثابة البداية لكثير من المشاكل التي تواجهها إدارة المؤسسات، فبالرغم من أن الثورة الصناعية أدت إلى تحقيق زيادات هائلة في الإنتاج وتراكم السلع ورأس المال، إلا أن العامل قد كان ضحية هذا التطور، وذلك من حيث رتبة وسوء الظروف المصاحبة لأداء العاملين، من خلال ساعات العمل الطويلة والضوضاء والأتربة والرطوبة وغيرها، هذا بالإضافة إلى أن نظام المصنع الكبير تسبب في كثير من المشاكل في مجال العلاقات الإنسانية داخل المؤسسات؛ وهذه الظروف استدعت فيما بعد إلى ضرورة الاهتمام بالعنصر البشري من ناحية إدارته، إذ تم إهماله تماما في هذه المرحلة، مما سبب العديد من المشاكل.

3.2. مرحلة التaylorية

من أهم التطورات التي مرّت بها إدارة الموارد البشرية، انتشار حركة الإدارة العلمية سنة 1890 لرائدها Frederic Taylor، الذي أشار إلى ضرورة الجمع بين مبادئ الإدارة العلمية وعلم النفس الصناعي، واقترح أن العاملين لا يجب أن يُسيروا فقط من وجهة نظر العمل وكفاءته، ولكن أيضا يجب توفير الظروف الجيدة التي تساعد على العمل²؛ وقد جاء تايلور بأربعة أسس للإدارة هي كما يلي³:

- التطوير الحقيقي للإدارة؛ وذلك باستبدال الطريقة العشوائية في الإدارة إلى الطريقة العلمية التي تعتمد على المبادئ والأسس المنطقية.

¹ أبو شيخة نادر أحمد، إدارة الموارد البشرية - إطار نظري وحالات عملية-، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2010، ص: 27.

² Haslinda A., *Evolving terms of human resource management and development*, The Journal of International Social Research, Vol. 2, Iss. 9, pp. 180- 186, 2009, p. 181.

³ عبد الباقي صلاح الدين وآخرون، مرجع سابق، ص: 17.

- **الاختيار العلمي للعاملين**؛ وذلك بأن يتم التأكد من التأهيل المناسب للعاملين وتوافر القدرات والمهارات اللازمة لتحمل عبء ومسؤوليات الوظيفة فيهم، واعتبر تايلور هذا المبدأ أساس نجاح إدارة الموارد البشرية.
- **الاهتمام بتنمية وتطوير العاملين وتعليمهم**؛ فالعامل لن ينتج بالطاقة المطلوبة منه إلا بعد أن يكون لديه الاستعداد للعمل والتدريب المناسب على أدائه، فتدريب العامل وتطويره هو أمر جوهري للوصول إلى المستوى المطلوب من العمل.
- **التعاون الحقيقي بين الإدارة والعاملين**؛ وذلك من خلال التوفيق بين رغبة العامل في زيادة أجره ورغبة صاحب العمل (الإدارة) في تخفيض تكلفة العمل، وذلك عن طريق زيادة إنتاجية العامل.

وبالرغم من أن Taylor قد أكد على معايير العمل وتحسين طرقه ونظم الحوافز؛ إلا أنه قُوبل بهجوم ومقاومة عنيفة تركزت على مطالبته العمال بأداء معدلات إنتاجية عالية دون أن يحصلوا على أجر مقابل ذلك بنفس الدرجة، وكذلك على إهماله للعنصر البشري¹.

وعليه فقد أدى انتشار حركة الإدارة العلمية التي كان يُعتقد أنها حاولت استغلال العامل لصالح رب العمل، إلى ظهور النقابات العمالية في الدول الصناعية في بداية القرن العشرين، وقد حاولت هذه النقابات العمل على زيادة أجور العمال وخفض ساعات العمل، وإيجاد ظروف أو وسائل مريحة للعمل؛ مما أدى إلى أن يصبح الإضراب عن العمل والمقاطعة واستخدام أساليب القوة الأخرى قاعدة عامة للعمال، وهذا الوضع أصبح يستوجب بالضرورة إعطاء أهمية أكبر للعمال ومراعاة حقوقهم على مستوى المؤسسات وتغيير النظرة التقليدية لهم التي تعتبرهم مجرد أدوات للإنتاج.

4.2. ولادة إدارة الاستخدام في المنظمات الصناعية

بتطور حركة الإدارة العلمية وتقدم علم النفس الصناعي، بدأ بعض المتخصصين في إدارة الموارد البشرية في الظهور في المؤسسات للإشراف على التوظيف والرعاية الاجتماعية والتدريب والأمن الصناعي والرعاية الصحية؛ ويمكن النظر إلى هؤلاء كطلّاع أولى ساعدت على تكوين إدارة الموارد البشرية بمفهومها الحديث. وفي هذه الفترة تزايد الاهتمام بالرعاية الاجتماعية للعمال من خلال إنشاء مراكز للخدمات الاجتماعية والترفيهية والتعليمية والإسكان، ومثّل إنشاء هذه المراكز بداية ظهور أقسام شؤون الموارد البشرية، حيث اقتصر عملها على الجوانب سالفة الذكر، ثم بعد ذلك أنشئت أقسام موارد

¹ المرجع السابق، ص: 18.

بشرية مستقلة. فأول ظهور لإدارة الموارد البشرية كان في شركة FORD لصناعة السيارات بالولايات المتحدة الأمريكية عام 1914، بمسمى أطلقه عليها مؤسس هذه الشركة هو: "إدارة الاستخدام"¹، فمع توسع حجم أعمال هذه الشركة واستخدام أعداد كبيرة من العمال الذين يحتاجون لعملية اختيار وتعيين وتأهيل وتحديد رواتبهم وأجورهم؛ وجد Ford أن هناك ضرورة ملحة لإحداث هذه الإدارة، وذلك لرعاية شؤون الاستخدام والتوظيف بدلا من المشرفين عن العمال الذين كانوا يقومون بهذه المهمة.

وفي عام 1915 أُجْرِيَ أول عمل تدريبي لمديري الموارد البشرية في إحدى الكليات الأمريكية المتخصصة، وفي عام 1919 تقريبا قامت اثنا عشر كلية أمريكية بتقديم برامج تدريب لإدارة الموارد البشرية، وبحلول عام 1920 أصبح مجال إدارة الموارد البشرية متواجدا على نحو ملائم، وأنشئت كثير من إدارات الموارد البشرية في كثير من الشركات الكبيرة والأجهزة الحكومية.²

وقد شهدت فترة نهاية العشرينات وبداية الثلاثينات من القرن العشرين تطورا كبيرا في مجال العلاقات الإنسانية، حيث ظهرت فيها مدرسة العلاقات الإنسانية بقيادة Elton Mayo من خلال فريق عمل من جامعة هارفرد للأعمال في أمريكا، وقد برز هذا النموذج الفكري للتطوير من خلال دراسات مصانع Hawthorne بالولايات المتحدة الأمريكية؛ حيث ركزت هذه الدراسات على ارتباط الروح المعنوية للعمال بإنتاجيتهم، وأهمية الحوافز المعنوية إلى جانب الحوافز المادية وتأثيرها في هذه الإنتاجية، كما أشارت إلى أهمية العنصر البشري في العمل، وضرورة إحداث التكامل بين أهدافه وأهداف المؤسسة التي يعمل فيها، منتقدة بذلك فكرة أن الإنسان رجل اقتصادي حافزه للعمل هو المال فقط والتي نادى بها التaylorية؛ وقد لعبت النتائج المتحققة من خلال هذه التجارب على إحداث تطور ملحوظ في مجال العلاقات الإنسانية السائدة، وأقنعت الكثيرين بأهمية رضاء العامل على عمله وضرورة توفير الظروف المناسبة للعمل.

5.2. ولادة إدارة الأفراد

بعد نهاية الحرب العالمية الثانية، زادت القناعة بدور إدارة الاستخدام في المصانع، وأصبح العمل فيها له طابع التخصص والاحتراف، وبذلك ظهر تخصص جديد في مجال إدارة الأعمال، هو تخصص

¹ ماهر أحمد، *إدارة الموارد البشرية*، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007، ص: 43.

² عبد الباقي صلاح الدين وآخرون، مرجع سابق، ص: 19.

إدارة الأفراد، الذي أصبح يُدرّس في الجامعات، وتغيرت تسمية "إدارة الاستخدام" إلى تسمية "إدارة الأفراد والعلاقات الصناعية"¹.

وما بين عامي 1960-1980 نشطت الدراسات في مجال السلوك الإنساني في العمل، وقُدّمت نتائج في غاية الأهمية تشير إلى مدى أهمية العنصر البشري في العمل وأهمية إدارة الأفراد التي تُعنى بشؤونه، وقد ظهرت نظريات واتجاهات فكرية عديدة في كل من اليابان وكندا وأمريكا وأوروبا الغربية حول إدارة الأفراد وممارساتها مع النقابات العمالية والقوانين والتشريعات الحكومية، وخلال هذه الفترة اتسع نطاق وظائف إدارة الأفراد وأصبحت تشمل جميع الموظفين في جميع المستويات الإدارية في المؤسسة.

6.2. ولادة إدارة الموارد البشرية (من نهاية القرن العشرين حتى الآن)

لقد اتسم القرن العشرين بظهور أنشطة وفعاليات واسعة النطاق بخصوص إدارة الموارد البشرية، فقد شهدت المراحل الأخيرة منه تطورات ملحوظة في مجال إدارة الموارد البشرية؛ حيث أنه منذ منتصف سنة 1980 بدأ مصطلح إدارة الموارد البشرية يُستعمل تدريجياً لتعويض مصطلح إدارة الأفراد²، وأصبح لهذه الإدارة استراتيجية خاصة بها تعمل على خدمة وتحقيق الاستراتيجية العامة للمؤسسة.

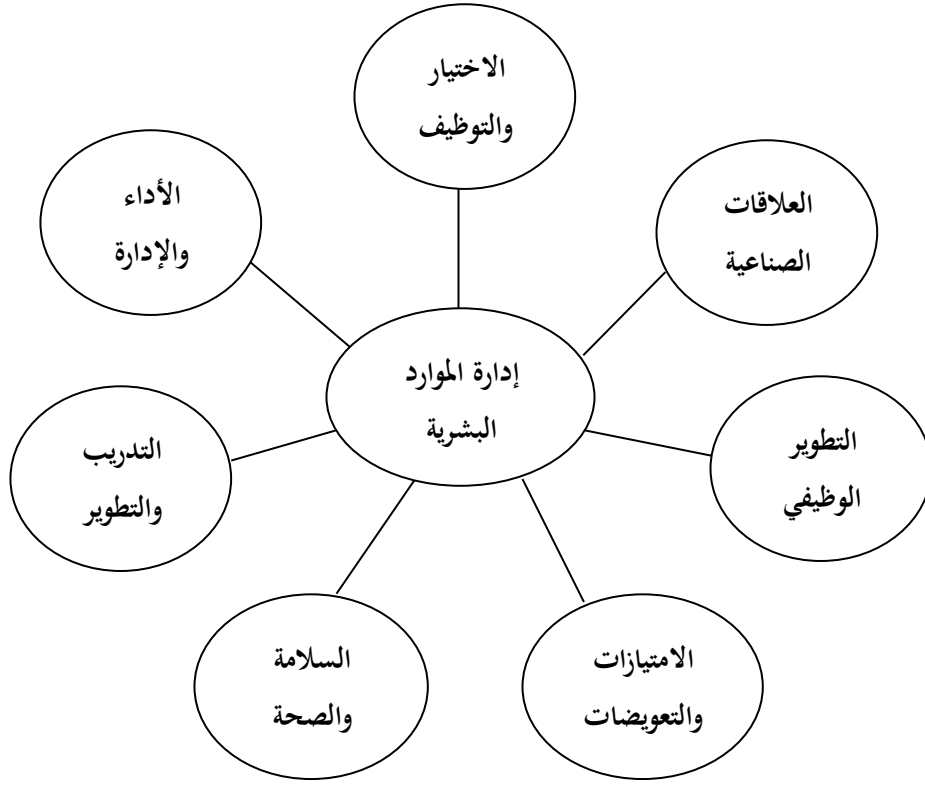
وقد تطورت إدارة الموارد البشرية في السنوات الأخيرة واتسع نطاق الأعمال التي تقوم بها، فلم تصبح مسؤولة عن الأعمال الروتينية كحفظ ملفات العاملين وضبط حضورهم وانصرافهم فقط، بل شملت تدريب العاملين ووضع برامج لتعويضهم عن جهودهم وتحفيزهم، وأيضا ترشيد العلاقات الإنسانية وعلاقات العمل، ويتضح ذلك من خلال الوظائف التي تقوم بها إدارة الموارد البشرية في العصر الحديث؛ ولقد أصبحت إدارة الموارد البشرية في الوقت الحالي جزءا أساسيا في المؤسسة وتساهم في المكانة التنافسية لها وكذلك في ربحيتها، كما أن أهميتها تزداد يوما بعد يوم نتيجة التغيرات الاقتصادية والاجتماعية والتكنولوجية التي يعيشها العالم اليوم؛ وأصبح المتخصصون في الموارد البشرية حاليا معنيون بالعمل بكل جدية وبنظرة استراتيجية لربط إدارة الموارد البشرية أو ما عُرف اقتصاديا برأس المال البشري العام والخاص بأهداف المؤسسة، إلا أن هذه المهمة تُعدّ معقدة، إذ ما تزال تواجه تحديات بسبب الصعوبات في جمع واستعمال وتحليل تلك الكميات الحيوية للبيانات الضرورية في هذا المجال الذي يتصف باللاموسمية، وصعوبة الرؤية لرأس المال البشري على المدى البعيد، والشكل الموالي يبيّن

¹ ماهر أحمد، مرجع سابق، ص: 45.

² Haslinda A., Op. Cit., p. 183.

النشاطات التي أصبحت من تخصص إدارة الموارد البشرية في الوقت الحاضر والتي كانت نتيجة للتطورات المتراكمة عبر العصور في مجال إدارة الموارد البشرية.

شكل رقم (1-03): عجلة إدارة الموارد البشرية



Source: Haslinda A., *Evolving terms of human resource management and development*, The Journal of International Social Research, Vol. 2, Iss. 9, pp. 180- 186, 2009, p. 183.

3. وظائف إدارة الموارد البشرية

لا تختلف الوظائف التي تؤديها إدارة الموارد البشرية عن الوظائف التي تؤديها غيرها من الإدارات من حيث المهام الإدارية كالخطيط والتنظيم والتوجيه والرقابة، أما بخصوص الأنشطة الفنية التي تتعلق بطبيعة الأداء المناط بها، فهي تختلف عن باقي الإدارات، حيث أنها تقوم بمجموعة من الوظائف هي:

1.3 وظيفة تكوين الموارد البشرية

وهي نشاط رئيسي يتكون من أنشطة فرعية متكاملة ومتراصة، يشكل مجموعها سلسلة من الأعمال تقوم من خلالها إدارة الموارد البشرية بتوفير احتياجات المؤسسة من الموارد البشرية على اختلاف

أنواعها، وفق مواصفاتٍ محددة (مهارة، خبرة، مقدرة) لشغل الوظائف الموجودة في المؤسسة، وتتمثل هذه النشاطات الفرعية فيما يلي:

أ. تصميم وتحليل العمل

يتم تحديد واجبات ومسؤوليات ووظائف المؤسسة، والمواصفات والشروط الواجب توفُّرها فيمن سيشغلها أو يُعيَّن فيها، ويرتبط هذا النشاط بتحديد سبل الاختيار والتعيين للموظفين من خلال إجراء عمليات التعيين والاختيار والمقابلات والشروط اللازمة لذلك.

ب. تخطيط الموارد البشرية

تخطيط الموارد البشرية وهو تحديد الاحتياجات المطلوبة من القوى العاملة في المؤسسة، بالكَم والنوع وفقاً لطبيعة النشاطات المُراد إنجازها¹؛ حيث يتم تقدير حاجة المؤسسة من الموارد البشرية في المستقبل، من حيث أعدادها ونوعياتها، ويجري ذلك في ضوء نتائج تصميم وتحليل العمل.

ج. استقطاب الموارد البشرية

الاستقطاب هو جذب المرشحين لشغل الوظيفة الشاغرة، وهو يشير إلى تلك المراحل أو العمليات المختلفة للبحث عن المرشحين الملائمين لملء هذه الوظيفة². وقبل القيام بعملية الاستقطاب يجب التأكد من ضرورة الحاجة إلى شغل هذه الوظيفة، ومراجعة خطة القوى العاملة بالمؤسسة.

د. اختيار وتعيين الموارد البشرية

يقوم هذا النشاط بانتقاء أفضل المتقدمين من بين طالبي التوظيف في المؤسسة ممن جرى استقطابهم، وذلك باستخدام معايير اختيار وضعتها وظيفة تصميم وتحليل العمل، وتعيينهم في الوظائف الشاغرة المتوافقة مع مواصفاتهم.

هـ. التأهيل

يعمل هذا النشاط على تدريب الموارد البشرية الجديدة التي تمَّ اختيارها وتعيينها تدريباً أولياً؛ من أجل تمكينها من مباشرة أعمالها بشكلٍ جيد منذ البداية؛ انتقاء أفضل المتقدمين للعمل، وإسناد الأعمال المناسبة لهم.

بناءً على ما سبق، يمكن القول أن عملية تكوين الموارد البشرية هي عملية متكاملة تهدف بشكلٍ أساسي إلى انتقاء أفضل المتقدمين للعمل، وإسناد الأعمال المناسبة لهم.

¹ حمود خضير كاظم والخرشة ياسين كاسب، *إدارة الموارد البشرية*، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2007، ص:31.

² ماهر أحمد، مرجع سابق، ص: 223.

2.3. وظيفة التعويضات

تقوم إدارة الموارد البشرية من خلال هذه الوظيفة الرئيسية، بتصميم عددٍ من الأنظمة، التي على أساسها يجري وضع تعويضاتٍ ومكافآتٍ للموارد البشرية التي تعمل في المؤسسة، وذلك وفق أسسٍ وقواعد موضوعية وعادلة، وتشتمل هذه الأنظمة على ما يلي:

أ. نظام تقييم الوظائف:

تقييم الوظائف هو عملية تقوم بها إدارة الموارد البشرية لتحديد قيمة وأهمية كل وظيفة من وظائف المؤسسة، وذلك في ضوء نتائج تصميم وتحليل العمل، التي توضح حجم مسؤوليات وصعوبة الوظائف ومواصفات شاغليها؛ حيث على أساس نتائج التقييم يُحدّد التعويض المالي المباشر الذي تستحقّه كل وظيفة، والذي يتقاضاه شاغلها.

ب. نظام التعويض المالي المباشر:

نظام التعويض هو هيكل للرواتب والأجور تصممه إدارة الموارد البشرية، يشتمل على معايير يتم على أساسها دفع رواتب وأجور الموارد البشرية، ويجري تصميم هذا الهيكل، وتوضع معاييره في ضوء النتائج التي يتوصل إليها تقييم الوظائف¹.

ج. نظام المكافآت المالية:

نظام المكافآت المالية هو نظام للتحفيز المالي تعدّه إدارة الموارد البشرية، لإثابة من يعمل بجد ونشاط وكفاءة، ويتحدد ذلك من خلال نتائج تقييم أداء الموارد البشرية، ويعتبر هذا النظام داعماً لنظام التعويض المالي المباشر².

د. نظم المزايا الوظيفية الإضافية:

وهو نظام للتحفيز غير المالي على شكل خدماتٍ متنوعة، يستفيد منها كل من يعمل في المؤسسة، ومن هذه الخدمات على سبيل المثال: التأمين الصحي، الضمان الاجتماعي.

ه. نظام تقييم الأداء:

نظام تقييم الأداء هو مجموعة من الأسس والقواعد والضوابط التي تُستخدم من أجل تقييم أداء وكفاءة الموارد البشرية في العمل، حيث في ضوء نتائج التقييم يجري تعويض ومكافأة المُجِدِّين، ومن

¹ يرقى حسين، استراتيجيّة تنمية الموارد البشرية في المؤسسة الاقتصادية : حالة مؤسسة سونطراك، أطروحة دكتوراه غير منشورة في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2007، ص: 30.

² المصدر نفسه.

خلال ذلك يتم وضع ضوابط إدارية وتنظيمية لتقويم الأداء المنجز للعاملين، وفق قواعد وثوابت تنظم من خلالها أسلوب العدالة والمساواة في التقويم العام للأداء الفردي أو الجماعي للعاملين في المؤسسة¹.

3.3. تدريب وتنمية الموارد البشرية

وذلك من خلال السعي باستمرار نحو تحسين وتطوير المهارات لدى الأفراد العاملين في المؤسسة من خلال وضع البرامج التدريبية والتطويرية الملائمة لهم، وتشتمل هذه الوظيفة على نشاطين فرعيين يكملان بعضهما، ويهدفان إلى جعل الموارد البشرية قوة عمل ذات كفاءة وأداء متميز وعالي المستوى؛ لتلبية مطالب تحقيق استراتيجية المؤسسة وأهدافها؛ وتتكون هذه الوظيفة من:

أ. التعلّم والتدريب:

يسعى هذا النشاط إلى إكساب الموارد البشرية مهارات جديدة في ضوء تقييم أدائها؛ وهو يعمل على معالجة جوانب الضعف في هذا الأداء، وتدعيم وتقوية جوانب القوة فيه، في مسعى إلى تطوير وتحسين أداء هذه الموارد، وتمكينها مما هو مطلوب منها من مهام في الوقت الحاضر.

ب. التنمية:

يسعى هذا النشاط إلى تنمية الأداء المستقبلي للموارد البشرية؛ من أجل جعلها مؤهلة وقادرة على ممارسة وظائف أعلى مستوى في المستقبل، وتزويدها بشكل مستمر بكل جديد في مجالات المعرفة، وتمكينها من التكيف مع التغييرات التي تدخل على المؤسسة.

4.3. صيانة الموارد البشرية

تعني القيام بوضع ضوابط نظم السلامة المهنية والصناعية والرعاية الصحية والاجتماعية للعاملين في المؤسسة؛ وتتكون وظيفة الصيانة كسائر وظائف إدارة الموارد البشرية من نشاطين فرعيين متكاملين، يهدفان إلى توفير السلامة والصحة للموارد البشرية في مكان عملها، هما:

أ. توفير السلامة:

ويتم ذلك من خلال تصميم برامج فنية إدارية مشتركة لحماية الموارد البشرية من حوادث وإصابات العمل، التي قد تتعرض لها أثناء ممارستها لأعمالها؛

¹ حمود خضير كاظم، مرجع سابق، ص: 32.

ب. توفير الصحة:

ويتم ذلك من خلال تصميم برامج صحية طبية بيئية، تحمي الموارد البشرية من الأمراض الناتجة عن طبيعة العمل ومناخه المادي.

5.3. علاقات الموارد البشرية

تشتمل هذه الوظيفة على نشاطين فرعيين أساسيين هما:

أ. دمج الموارد البشرية:

وهو نشاط يتم من خلاله تصحيح البرامج؛ من أجل تفعيل مشاركة الموارد البشرية في العمل واتخاذ القرارات، وتوفير الرعاية الاجتماعية والمعاملة الإنسانية الطيبة لهم، وحل الصراعات التنظيمية التي تنشأ بينهم في فرق العمل، أو بينهم وبين إدارة المؤسسة، وهذا كله لتحقيق الولاء والانتماء لديها اتجاه المؤسسة التي تعمل فيها.

ب. علاقات العمل:

كان يسمى هذا النشاط في السابق بالعلاقات الصناعية، وكان يُستخدم هذا المفهوم كمرادف لمفهوم إدارة الموارد البشرية خصوصاً لدى المؤسسات التي ينتمي العاملون فيها إلى نقابة أو اتحاد عمالي قوي يفرض كل أو بعض الشروط المتعلقة بالاستخدام¹؛ حيث تقوم هذه الإدارة نيابةً عن أصحاب المؤسسات بالتفاوض مع النقابات فيما يختص بشؤون العمل والتوظيف وإبرام اتفاقياتٍ معها بخصوص ذلك.

إن وظائف إدارة الموارد البشرية تشكّل مع بعضها البعض نظاماً متكاملًا ومتفاعلاً، فإدارة الموارد البشرية تُعنى بجميع النشاطات المتعلقة بالأفراد العاملين، ابتداءً من عمليات الاختيار والتعيين وفقاً للاحتياجات التخطيطية للمؤسسة، مروراً بتقديم التسهيلات الفاعلة بخلق الولاء والانتماء، وانتهاءً بالتقاعد أو إنهاء الخدمة، وكلما امتلكت المؤسسة القدرة على تحقيق هذه الأهداف بكفاءة وفاعلية كلما أدى ذلك لتحقيقها - المؤسسة المعنية- للاستراتيجيات الفاعلة في إنجاز أهدافها بجدارة أكبر، ولتحقيق ذلك وجب على مسيري المؤسسة أن يكونوا على علم بمراحل الحياة الوظيفية للفرد داخل المؤسسة وهذا ما سنتطرق إليه في العنصر الموالي.

¹ المرجع السابق، ص: 203.

II. إدارة الموارد البشرية كنظام ومراحل الحياة الوظيفية للفرد

تشكل الموارد البشرية داخل المؤسسة كيانا قائما بذاته، على أساسه يتحدد مستقبل المؤسسة، ونجاحها من عدمه، حيث تعتبر الموارد البشرية نظاما متكاملًا له مدخلاته ومخرجاته، وأهم الأسس التي يرتكز عليها هذا النظام مراحل الحياة الوظيفية للفرد داخل المؤسسة.

1. إدارة الموارد البشرية كنظام

يمكن النظر إلى الموارد البشرية داخل المؤسسة باعتبارها نظامًا له خصائصه المادية والفكرية، ويتكون من مجموعة من الأجزاء المترابطة والمتفاعلة فيما بينها بصورة متكاملة ومستمرة؛ وتتمثل المكونات الأساسية لنظام الموارد البشرية كأى نظام آخر في المدخلات والعمليات والمخرجات والتغذية العكسية، والتي نستعرضها فيما يلي:

1.1 المدخلات

تتمثل عناصر المدخلات لنظام الموارد البشرية في كل من الأفراد، والبيانات، والمعلومات وهي كما يلي:

أ. الأفراد: ويتمثلون في مخزون الموارد البشرية المتاح لدى المؤسسة، والمتمثل في العمالة الحالية عند نقطة زمنية معينة؛ بالإضافة إلى العمالة التي يمكن الحصول عليها، والمتمثلة في العمالة المتاحة في البيئة المحيطة، والتي يمكن الحصول عليها من خلال سياسات وإجراءات معينة.

ب. البيانات والمعلومات: تعتبر البيانات والمعلومات الأساس لكل العمليات الخاصة بنظام الموارد البشرية، وهي تغطي عدة جوانب نذكر منها¹:

- حجم ونوع الأنشطة التي يُراد إنجازها؛
- قوة العمل في المستويات التنظيمية المختلفة؛
- مستويات الأداء النمطية، وتوصيف مستوى أداء الأعمال الحالية؛
- الإمكانيات التدريبية المتاحة في المؤسسة؛
- أنظمة الأجور والحوافز والخدمات الصحية والاجتماعية والثقافية؛
- الأنظمة الإدارية واللوائح والإجراءات المطبقة؛
- الأنماط والخصائص التكنولوجية المستخدمة في المؤسسة.

¹ أبو بكر مصطفى محمود، الموارد البشرية - مدخل تحقيق الميزة التنافسية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007، ص 54-55.

2.1. عمليات النظام

عمليات النظام هي مجموعة الإجراءات التي تخضع لها مدخلات النظام للحصول على الأهداف أو المخرجات المطلوبة، ويتضمن نظام الموارد البشرية أربعة عمليات أساسية هي:

- تخطيط الموارد البشرية؛
- اختيار وتعيين الموارد البشرية؛
- تدريب وتنمية الموارد البشرية؛
- صيانة الموارد البشرية والمحافظة عليها.

وجدير بالذكر أن أي عملية من العمليات الأربع تمثل نظاما فرعيا متكاملًا، بحد ذاته من حيث المدخلات والعمليات والمخرجات داخل النظام الكلي للموارد البشرية.

3.1. المخرجات

تتمثل مخرجات النظام الكلي للموارد البشرية على مستوى المؤسسة في تركيبة وخصائص الموارد البشرية بها؛ من إمكانيات وقدرات ومهارات واتجاهات معينة، والتي تحدد عادة مستويات الأداء أو الإنتاجية التي يحققها الأفراد ومن ثم ما تحققه المؤسسة.

4.1. التغذية العكسية

وتشمل الأنشطة الخاصة بتوجيه ومتابعة وتقييم المدخلات ومعالجتها والحاجة الفعلية لها إضافة إلى تقييم المخرجات ومدى فاعليتها.

2. مراحل الحياة الوظيفية للفرد

يمر الفرد خلال حياته الوظيفية بعدة مراحل مختلفة، ولكل مرحلة توجهات وأهداف تختلف عن توجهات وأهداف المراحل الأخرى، لذلك فإنه يتعين على المسؤولين على الموارد البشرية، والقائمين بتخطيط وإدارة المسارات الوظيفية بالمؤسسة، أن يكونوا على دراية تامة بالمرحلة التي يمر بها الفرد خلال حياته الوظيفية، للتوفيق بين أهداف وخطط المؤسسة وأهداف وخطط الأفراد العاملين فيها، مما يضمن نجاعة الأساليب الإدارية التي تتبعها. وتنقسم مراحل الحياة الوظيفية للفرد إلى أربعة مراحل رئيسية نلخصها فيما يلي:

1.2. مرحلة الاستكشاف

في هذه المرحلة يحاول الفرد بعد التحاقه بالمؤسسة التوفيق بين حاجاته وقدراته وبين متطلبات المؤسسة، ويكون متأثراً في هذه المرحلة بعوامل كثيرة مثل المدرسة أو الجامعة التي تخرج منها والعائلة والأصدقاء؛ لذلك فإنه يبدأ حياته الوظيفية مستكشفاً لمهاراته وقدراته ويقوم بمقارنتها بمهارات وقدرات الآخرين في المؤسسة، الذين يكونون في الغالب أكثر مهارة منه.

2.2. مرحلة التأسيس

تعتبر هذه المرحلة محور حياة الفرد الوظيفية وهي تضم ثلاثة مراحل جزئية هي¹:

- **مرحلة التجريب:** يحدد الفرد في هذه الفترة ما إذا كان مجال العمل الذي اختاره يتناسب معه أم لا، فإذا لم يجده مناسباً قد يحاول تغييره.
- **مرحلة الاستقرار والنمو:** في هذه الفترة يبدأ الشخص بتنمية قدراته في مجال التخصص الذي يعمل فيه، ويترتب على ذلك الكثير من الأنشطة الناتجة عن ممارسة أعباء الوظيفة، وربما تعرض الشخص لسلسلة من التنقلات الداخلية بغرض تنمية قدراته وصلها.
- **مرحلة الأزمة:** في هذه المرحلة يقوم الفرد غالباً بإعادة تقييم تقدمه الوظيفي في ضوء طموحاته وأهدافه الأصلية.

3.2. مرحلة الصيانة والمحافظة على الوظيفة

يكون للفرد في هذه المرحلة ارتباطاً قوياً بمجاله الوظيفي، وأيضاً بالمؤسسة التي يعمل فيها، ويكون من الصعب عليه أن يتركها ويبحث عن وظيفة أخرى، حيث يكون أمامه في هذا المستوى ثلاثة مسارات رئيسية هي²:

- الاستمرار في المسار الوظيفي بنفس المستوى الذي أنهى به مرحلة الاستقرار والنمو؛
- الركود؛ أي يبدأ مرحلة نهاية مساره الوظيفي مبكراً، وربما أدى ذلك إلى فقدانه لوظيفته؛

¹ المرجع السابق، ص: 215.

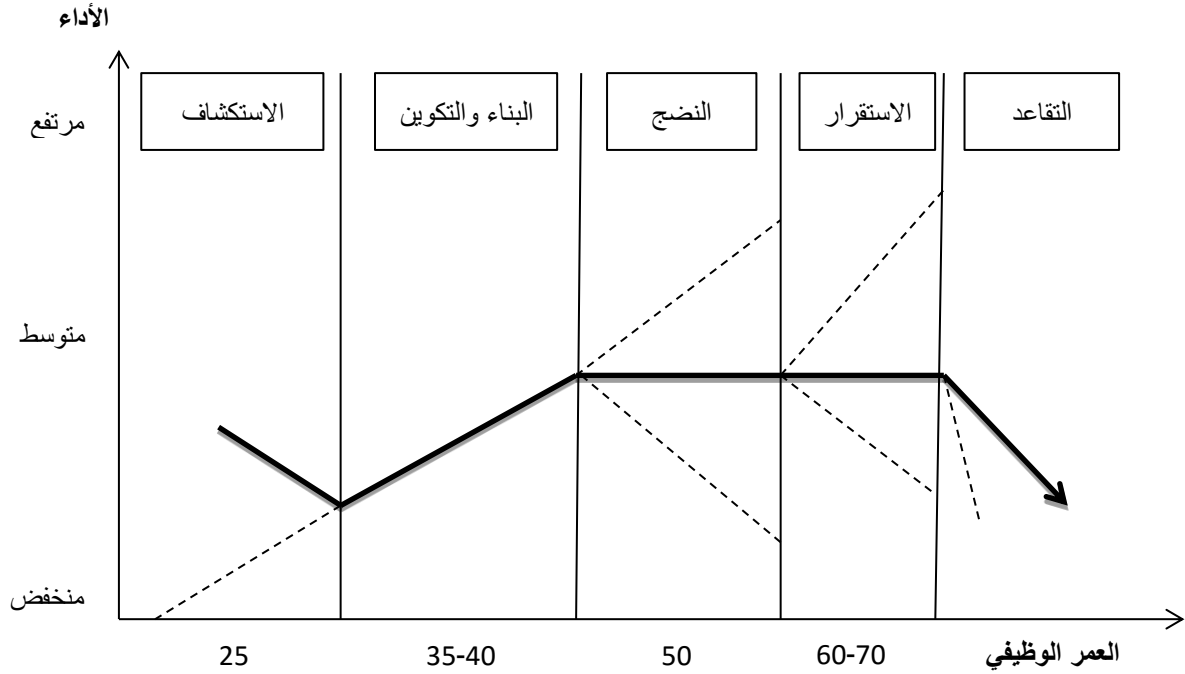
² المرجع السابق، ص: 216.

- التقدم في المسار الوظيفي إلى أعلى، وقد يستلزم ذلك البحث عن وظيفة جديدة ذات مستوى أعلى ولو خارج المؤسسة.

4.2. مرحلة الانحدار أو نهاية المسار

في هذه المرحلة يتقدم الفرد في العمر ويهيئ نفسه للتقاعد، ويبدأ في تغيير اهتماماته نظراً لشعوره بنهاية مساره الوظيفي؛ لذلك قد يقبل البعض التقليل من دوره في المؤسسة والتحول من دور القوة والنفوذ إلى دور الاستشارة والتوجيه. ويوضح الشكل الموالي مراحل المسار الوظيفي للفرد داخل المؤسسة.

شكل رقم (1-04): مراحل المسار الوظيفي



المصدر: مصطفى محمود أبو بكر، الموارد البشرية - مدخل تحقيق الميزة التنافسية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007، ص: 217.

III. دور الموارد البشرية في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسات

الميزة التنافسية تتمثل في تميّز المؤسسة عن منافسيها بمركز فريد يتيح لها تقديم منتج أو أكثر بأسلوب ناجح وريحية أفضل، فقد تتميز المؤسسة بانخفاض تكلفتها عن تكلفة غريماتها، وهذا يساعد على إنتاج وتسويق منتجات تضرع في جودتها ما يقدمه منافسوها، وبالتالي تمكنها من البيع بسعر تنافسي

وتحقيق ربح بسعر أعلى¹؛ كما قد تحوز المؤسسة على براءات اختراع أو حق امتياز أو تصنيع تكنولوجيا جديدة مما يهيئ لها تميّزًا تنافسيًا، وقد تصل المؤسسة للتميز من خلال تصميم منتجاتها بما يتناسب وتوقعات تقسيمات متنوعة من العملاء، أو من حيث منافذ توزيعها أو أسلوب ومستوى خدمة العملاء، وهو ما يجعلهم يدركون ويقدرّون هذا التميز فيميلون إلى دفع أسعار أعلى للمنتجات والخدمات التي تقدمها، أو انتقاء منتجات المؤسسة من بين كافة المنتجات المعروضة في السوق مقابل ما يقدرّونه من تميّز.

وهناك عدة مصادر للوصول إلى هذا التميّز منها الموارد المادية، والموارد المالية، والموارد البشرية؛ فبالنسبة للموارد المادية التي تتضمن المعدات والتكنولوجيا، بالإضافة إلى إمكانات المؤسسة في الحصول على الإمدادات اللازمة لعملية الإنتاج، فإنه يمكن تقديم المنتج بطريقة مختلفة ومميزة عن المؤسسات الأخرى؛ وفيما يتعلق بالموارد المالية فإنه يمكن للمؤسسة أن تحقق التميّز عن طريق حصولها على تمويل احتياجاتها بشروط خاصة تتيح لها إنتاج سلع وخدمات بسعر أرخص من الآخرين؛ وتمثل الموارد البشرية المصدر الثالث للتميّز، فالمؤسسات الأكثر نجاحًا هي تلك التي تحتوي منتجاتها على أكبر قدر ممكن من جوانب المعرفة البشرية، وصناعة الإلكترونيات خير شاهد على ذلك²، كما أن العديد من المؤسسات يُعزى نجاحها أساسًا إلى ما تملكه من مهارات وقدرات بشرية، وذلك أن قدرة أي مؤسسة على تدعيم قدرتها التنافسية يعتمد على نجاحها في جذب الأفراد الذين تتوافر لديهم المهارات الضرورية، والمحافظة عليهم للوصول بها إلى التنافسية. فالموارد البشرية تجعل المؤسسات التي تنتمي إليها أكثر استجابة للابتكارات الفنية وتحركات المنافسين؛ حيث نجد أن الشركات الكبيرة والنشطة عبر العالم تسعى لزيادة قدرتها التنافسية من خلال الجودة والكفاءة الأعلى والإنتاج الأسرع والتكاليف الأقل، وهذا يركز بالدرجة الأولى على عقول مديريين أكفاء وعاملين مُدربين.

إن الفرد هو المؤثر الأهم على الإنتاجية في مختلف المؤسسات كونه يستطيع بطريقة أدائه للعمل وأسلوب استخدامه للآلة أن يؤثر سلبيًا أو إيجابًا على إنتاجية الآلة ذاتها، ويستطيع أن يعوض بمهارته قدم الآلة أو تقادمها وضعف إنتاجيتها، بالإضافة إلى أن إدراك الفرد للتعليمات يؤثر على فهمه لها، وبالتالي يتوقف أدائه على عوامل ذاتية فيه بغض النظر عن محتوى التعليمات. كما تتحدد قدرة الفرد على التعلم

¹ مصطفى أحمد سيد، إدارة الموارد البشرية: رؤية استراتيجية معاصرة، مطابع الدار الهندسية، القاهرة، مصر، ط1، 2006، ص:

² زايد عادل محمد، إدارة الموارد البشرية: رؤية استراتيجية، دن، القاهرة، مصر، 2003، ص: 59.

واكتساب الخبرة بعوامل كثيرة أكثرها نفسية وذاتية، فقد لا يُنتج التدريب أثره وتتنحصر المعلومات وتحتبس داخل الفرد ولا تنعكس على الإنتاجية؛ وبالتالي فإنه يمكننا القول أن الإنتاجية تتحدد في الأساس بنمط أداء الفرد للعمل، وهو العامل الحاسم فيها؛ فلكي تصبح المؤسسة أكثر إنتاجية لا بد أن تكون هناك رغبة حقيقية لدى الأفراد وأن تكون لهم القدرات اللازمة لذلك، فتكديس المعدات واستخدام أحدث الابتكارات لن يكون مجدياً إذا لم تكن هناك رغبة حقيقية لدى الأفراد في تحسين الإنتاجية أو مفتقدون لمؤهلات ذلك.

وتجربة دول شرق آسيا التي عبّر عنها Sonobe و Otsuka سنة 2006، تُظهر بوضوح أن المؤسسات التي تُدار من قبل مدراء ذوي مستويات تعليمية مرتفعة نسبياً تميل إلى النمو بنجاح، حيث يمكن لأصحاب المشاريع والمدراء المتعلمين تعليماً عالياً تقييم الربحية بشكل أكثر دقة، وبالتالي يمكنهم تحمل المخاطر بطريقة حسابية في شكل تحسين نوعية المنتج باستخدام أحدث التقنيات وتحسين جودة المواد الخام والآلات. كما أنها وجدت أن رجال الأعمال المتعلمين تعليماً عالياً نسبياً هم أيضاً نشطون في اكتشاف قنوات جديدة للتسويق لبيع منتجاتهم، وتحسين الجودة أو إنشاء أسماء العلامة التجارية الخاصة بهم لتجنب مشكلة المعلومات غير المتماثلة التي تنشأ بين المشتري والبائع بسبب صعوبات في فحص جودة المنتج¹.

وفي ظل هذه الحقائق فإن مؤسسات اليوم أصبحت تحتاج إلى أفراد يملكون مخزوناً أوسع من المعارف والمهارات، وبإمكانهم أن يفكروا وأن يفوزوا في مستقبل غير معلوم، وهذا يتطلب بناء المؤسسات للموارد البشرية من خلال قيامها بالآتي²:

- استقطاب رأس المال البشري من خلال البحث عن الخبرات المتقدمة والمتجددة في نفس الوقت، وجذب المهارات العالية وتوفير نظام معلوماتي يسهل عملية الجذب والاستقطاب؛
- صناعة رأس المال البشري من خلال تعزيز قدرات الأفراد العاملين؛
- تنشيط رأس المال البشري، وتشجيع الجماعات الحماسية والاهتمام بأداء العاملين؛

¹ Khondoker Abdul Mottaleb & Sonobe Tetsushi, *Human Capital and Industrial Development: Evidence from the Machinery Industry in Bangladesh*, The National Graduate Institute For Policy Studies (GRIPS), Tokyo, Japan, 2010, p. 7.

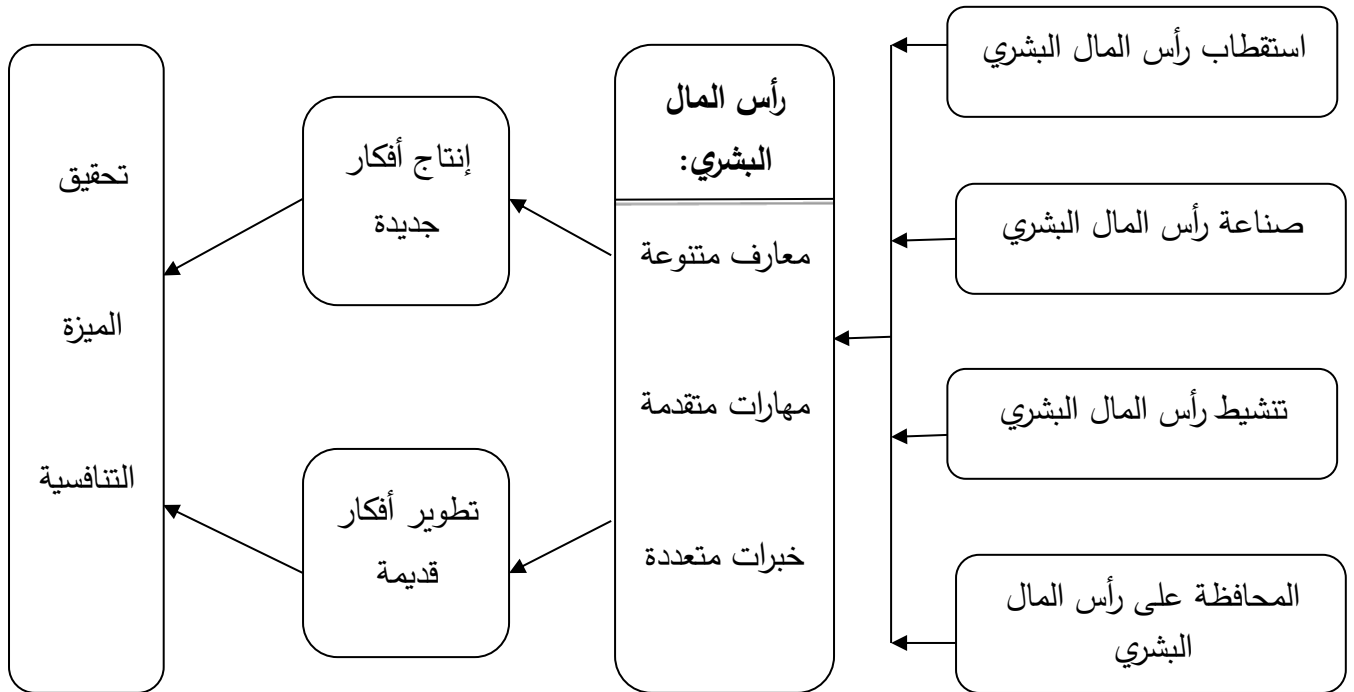
² نعمة نغم حسين، *بناء وتطوير رأس المال البشري ودوره في تحقيق الميزة التنافسية*، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية،

جامعة الكوفة، العراق، المجلد 3، الإصدار 16، 2010، ص: 204.

- المحافظة على رأس المال البشري من خلال التدريب والتطوير المستمرين والتحفيز المادي والمعنوي.

ويوضح الشكل الموالي كيف تسهم هذه العمليات المتعلقة باكتساب المؤسسات لرأس المال البشري وتكوينه، في تحقيق ميزتها التنافسية.

شكل رقم (1-05): العلاقة بين رأس المال البشري والميزة التنافسية



المصدر: نعم حسين نعمة، بناء وتطوير رأس المال البشري ودوره في تحقيق الميزة التنافسية، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 3، العدد 16، جامعة الكوفة، العراق، 2010، ص: 211.

كما يجدر بالذكر أن سلوك الموظف يلعب دوراً مؤثراً على مستويات أداء المؤسسات الخدمية مثل البنوك ومتاجر التجزئة، إذ أن الموارد البشرية تلعب دوراً حيوياً في هذه المؤسسات؛ حيث تشير إحدى الدراسات الحديثة إلى أن تقديم برامج التأهيل والتطوير الاجتماعي للعاملين الجدد بالإضافة إلى إمكانية تدرجهم خلال مساهمهم الوظيفي تلعب دوراً مؤثراً في مستوى جودة الخدمة التي يقدمونها للعملاء¹. وفي هذا السياق نجد بعض الشركات العالمية تلجأ إلى رفع أجور قوى العمل بها إذا أرادت أن تتميز بالولاء والالتزام، وبما يمكنها من إنتاج منتجات عالية الجودة بتكلفة أقل، مثال ذلك شركة TOYOTA

¹ ديسلر جاري، إدارة الموارد البشرية، ترجمة محمد سيد أحمد عبد المتعال، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 2007، ص: 53.

التي تحقق ميزة تنافسية في التكلفة لما تنتجه من سيارات، وذلك بفضل وجود قوة عمل أكثر التزاماً وأكثر قدرة على المنافسة¹.

فقدرة أي مؤسسة على تحقيق أهدافها بالمستوى المطلوب تتوقف على كفاءة الأفراد في أدائهم للعمل، وقد أصبحت هناك حاجة ماسة ومستمرة لرفعها في كافة المؤسسات؛ فالأصول الاستراتيجية في المؤسسات اليوم وفي المستقبل هي البشر والمعلومات، وقوة العقل البشري المتمثل في برامج الكمبيوتر، وهو القوة الدافعة للربحية².

فإذا كانت المؤسسة تدرك فعلاً أهمية مواردها البشرية، وإذا كان المطلوب منها الإبداع والابتكار وتطوير منتجاتها وأن تعمل بوتيرة أسرع، وتستخدم تكنولوجيا المعلومات بحذق ومهارة، فلا سبيل أمامها إلا أن تحافظ وبشدة على أهم أصل تمتلكه، ألا وهو المورد البشري، وأن تعامله برعاية واحترام، وتوفر له المزيد من التدريب وشروط العمل المناسبة، وبرامج التحفيز وفرص التقدم، مع التدعيم والتشجيع والهيكل التنظيمي المرن الذي يساعد في إظهار مواهب كل فرد؛ فقد أصبحت هناك حاجة ماسة للاهتمام أكثر بوضع الموارد البشرية، وكيفية تصميم وظائفها، وسياساتها، ونتائج أعمالها، وكيف يمكن أن تصبح إحدى الميزات التنافسية التي تدفع المؤسسات إلى القمة.

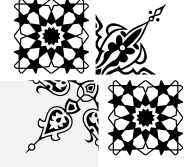
¹ المرجع السابق، ص: 56.

² اتحاد الخبراء والاستشاريون الدوليون، *عائد الاستثمار في رأس المال البشري*، إيتراك للطباعة والنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، ط1، 2004، ص: 295.

خلاصة

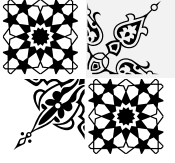
من خلال ما تطرقنا إليه في هذا الفصل يتضح لنا أنه قد تجسدت أهمية الموارد البشرية في الاقتصاد من خلال اعتبارها كصنف من أصناف رأس المال، وصياغة نظرية رأس المال البشري التي تطورت مع تطور الفكر الاقتصادي؛ أما على مستوى المؤسسة فقد تجسدت أهميتها من خلال إحداث إدارة خاصة بها؛ حيث ارتبطت نشأة وتطور إدارة الموارد البشرية باكتشاف أهمية العنصر البشري في العمل، ودوره الفعال في تحقيق أهداف المؤسسة وبقائها واستمراريتها، مما يعني أن هذه النشأة والتطور تعكسان نظرة واهتمام أصحاب الأعمال بالعنصر البشري، وبدور إدارة الموارد البشرية في تنمية وتطوير الأداء البشري.

ومن خلال هذا نرى بأنه مع تزايد أهمية العنصر البشري وأثرها على الاقتصاد، كان هنالك اهتمام به من قبل علماء الاقتصاد، وبالتوازي معهم اهتم علماء الإدارة به؛ غير أن المنتبج للفكر المحاسبي يرى أن هناك حلقة مفرغة، فكما هو معلوم أن المحاسبة هي ترجمة للأحداث الاقتصادية، حيث تقدم صورة عن الوضعية المالية والاقتصادية للمؤسسة، لذلك كان من المفروض أن يكون هناك اهتمام مشابه بالعنصر البشري على مستوى الفكر المحاسبي على غرار كل من الفكرين الاقتصادي والإداري؛ إلا أننا نجد هذا الاهتمام يعد من المواضيع الحديثة على الساحة المحاسبية، وهذا ما سنتطرق له في الفصل الثاني الموالي.



الفصل الثاني

الموارد البشرية في الفكر المحاسبي



مُهِمَّة

لقد أدى التحول الجوهري في الاقتصاد العالمي من اقتصاد يعتمد على الصناعة إلى اقتصاد قائم على المعرفة، إلى زيادة الطلب على "الخدمات عالية التقنية" التي يقدمها أفراد يتمتعون بقدرات علمية ومهنية عالية؛ وبالتالي فقد أصبح هناك اهتمام متزايد برأس المال البشري مقارنة برأس المال المادي بسبب أهميته في تطوير وسائل الإنتاج وفي تحقيق الأرباح؛ وبالرغم من ذلك فإننا نجد القوائم المالية المنشورة تخلو عادة من أية بيانات تتعلق بالموارد البشرية في المشروع، فهو لا يُقِيمُ الموارد البشرية المُستخدَمة كأصول وإنما يقيّمها فقط في شكل مصاريف تتسبب في خلق الإيراد. هذا الواقع يُفقد التقارير المنشورة خاصية التوازن الواجب تحقيقها بين الموارد المالية للمشروع واستخداماتها التي تخصص لها قوائم تقدم معلومات حولها، وبين الجهد البشري المحرّك لهذه الموارد والذي لا تُخصّص له أية قائمة، الأمر الذي يجعل التقارير المالية خالية من المعلومات التي تعكس حجم الإمكانيات الإبداعية في مجالات الإنتاج والتسيير مما يُصعّب عملية إجراء المقارنات فيما بين الشركات محليا ودوليا.

إن ما يفسر زيادة الاهتمام بالموارد البشرية هو أن الشركات أصبحت تخصص استثمارات كبيرة في مجال الموارد البشرية، تشمل على سبيل المثال الاستقطاب والتوظيف والتدريب وهي استثمارات تتجاوز في بعض الحالات ما يتم تخصيصه في الموارد المادية؛ فمثلا، عندما تقوم شركة ما بتوظيف مدير تنفيذي كبير، فإنها قد تضطر للقيام بعملية بحث واسعة، من الإعلان في الصحف، وتكبد مصاريف استقدام المرشحين المُحتملين، وقد يتطلب الأمر في بعض الأحيان دفع أجر عال لشركة متخصصة مقابل البحث عن هذا المدير التنفيذي الكبير؛ غير أننا نجد الاستثمار في هذا المدير التنفيذي والذي قد يصل إلى مبلغ ضخم يُعامل محاسبيا على أنه مصاريف تشغيلية بموجب مبادئ المحاسبة المتعارف عليها حاليا، في حين يُعامل الاستثمار الأقل في جهاز الحاسوب المحمول مثلا على أنه من أصول المؤسسة؛ مما يعني أن هناك خلا واضحا في قياس الدخل عندما يتم قيد جميع النفقات المرتبطة بالموارد البشرية كمصاريف على الرغم من حقيقة أن هذه المصاريف ما كانت لتظهر لو أنها لم تمثل استثمارات في رأس المال البشري الذي يُعتبر أصلا ذو منافع مستقبلية مُتوقّعة. ومن خلال هذا الفصل سيتم التطرق إلى أهم المواضيع والقضايا المحاسبية التي تتعلق بالموارد البشرية، خصوصا ما يتعلق بضرورة الاعتراف بها وقياسها والإفصاح عنها محاسبيا كأحد الأصول، منوهين بذلك إلى ضرورة تبني نظام جديد لمعالجتها محاسبيا وهو ما يطلق عليه بمحاسبة الموارد البشرية.

المبحث الأول: تقييم الوضع الحالي للموارد البشرية في المحاسبة

سابقا كانت قيمة المؤسسة تُستمد من قائمة مركزها المالي وذلك بالنظر لأصولها المختلفة كالمباني والمعدات وغيرها، باعتبار أن ذلك يمثل انعكاسا وافيا لقيمتها، إلا أن هذا التقييم أصبح موضوعا لنقاشات كثيرة، لأسباب عديدة منها ما ظهر مؤخرا من تنامي دعوات اقتصاد المعرفة، والاعتراف بأن رأس المال البشري يعتبر جزءا ذا أهمية متزايدة من مجموع قيمة المؤسسة، وكما ذكرنا فإن التقارير المالية تخلو من أية معلومات بخصوص هذا البند رغم أهميته، وفي هذا المبحث سنحاول توضيح وتقييم الوضع الحالي للموارد البشرية في المحاسبة، حيث سنتطرق إلى المعالجات المحاسبية الحالية التي تتم بخصوص الموارد البشرية، وضرورة تغييرها لجعل المحاسبة تواكب التطورات الحاصلة في كل من الساحتين الاقتصادية والإدارية.

I. الموارد البشرية في النظم المحاسبية الحالية

إن هدف المحاسبة المالية هو توفير معلومات مالية ملائمة للقرارات التي يتخذها مختلف المستخدمين، خاصة المعلومات المتعلقة بموارد المؤسسة المهمة كالموارد البشرية، فالمعلومات المتعلقة بالموارد البشرية هي معلومات ملائمة وذات عائد بالنسبة للقرارات المتخذة من قبل المستخدمين الداخليين أو الخارجييين أو كليهما معا؛ لذلك نجد الباحثين في المحاسبة يبذلون الكثير من الجهد ليتمكنوا من إعطاءها قيما مالية، حتى يتم قياسها وتقييمها محاسبيا بطريقة صحيحة وإظهارها ضمن التقارير المالية للمؤسسات، حيث أن من أسباب عدم تسجيلها كموارد هو افتراض القياس النقدي، وهذا ما جعلها تعتبر كمصاريف إيرادية فقط.

1. الموارد البشرية في المحاسبة

إن المنتبع للمعرفة المحاسبية يلاحظ ارتباطها بالمفاهيم الاقتصادية السائدة، ففي ظل سيادة منطق النظرية الاقتصادية الكلاسيكية، ارتبطت مسؤولية الوحدة الاقتصادية بمفهوم المسؤولية الاقتصادية كأساس لتحقيق الرفاهية الاجتماعية؛ وذلك باعتبار أن المسؤولية الاقتصادية تُعبّر في جوهرها عن استغلال الموارد المتاحة للوحدة بطريقة مثلى تضمن تعظيم الربح الذي يؤدي إلى تحقيق كل من المصلحة الذاتية للمؤسسة والمصلحة العامة للمجتمع معا، حينما يتم توزيعه على عوامل الإنتاج التي ساهمت في تحقيقه، طبقا لما تقضي به نظرية Parite عن الوضع الأمثل الذي يحقق أقصى رفاهية

اجتماعية¹. ولقد انعكس ذلك في المحاسبة من خلال التركيز على قياس ربحية الوحدة الاقتصادية، باعتبار أن الربح هو المقياس الوحيد لكفاءتها والتقارير عن مواردها الاقتصادية المتاحة. ومع الانتقادات العديدة لمفهوم المسؤولية الاقتصادية كأساس لتعظيم الرفاهية الاجتماعية، فضلا عن تطور مفهوم الوحدة الاقتصادية باعتبارها نظام اجتماعي فرعي داخل نظام اجتماعي أكبر يجب أن تعمل من أجل تحقيق التوازن معه لضمان الاستمرار؛ تؤكد أن المسؤولية الاقتصادية لا تؤدي بالضرورة إلى تعظيم الرفاهية الاجتماعية. وبالإضافة إلى التطور في معرفة مدى أهمية العنصر البشري ظهرت عام 1975 مدرسة الرفاهية الاجتماعية بمفهوم محاسبي جديد هو خدمة المصلحة العامة إضافة إلى المصلحة الخاصة؛ فقد ركزت المحاسبة وفق المفهوم التقليدي على المصلحة الخاصة، أي أنها تقوم بخدمة أصحاب المشروع بواسطة تعظيم الأرباح، أما حسب مفهوم مدرسة الرفاهية الاجتماعية فإن المحاسبة ليست أداة خدمية وفعيلة للمستثمرين فقط ولكنها تتوسع لتشمل مصالح المجتمع، وإذا اتسعت المحاسبة ضمن هذا المفهوم فإنها سوف تساهم في تحقيق الرفاهية الاجتماعية².

ولقد انعكس تطور الفكر الاقتصادي على الفكر المحاسبي من حيث الاهتمام بالمسؤولية الاجتماعية للوحدة الاقتصادية، فظهرت دراسات محاسبية عديدة تؤكد على أهمية الإفصاح على مدى وفاء المؤسسة بمسؤوليتها الاجتماعية، الذي ينبغي أن يكون على نفس درجة أهمية الإفصاح عن المسؤولية الاقتصادية كأساس لتحقيق الرفاهية الاجتماعية؛ وقد أوضحت هذه الدراسات أن تحسين مجالات الإفصاح المحاسبي وتوسيع مضمونه يقتضي عدم تركيزه على المعلومات المالية فقط، وإنما ينبغي أن يمتد لينطوي على مجالات جديدة من أهمها الإفصاح عن الموارد البشرية؛ فنتيجة للتطورات التي حدثت نتيجة مفاهيم الرفاهية الاجتماعية، ظهر اتجاه ينادي بضرورة أن يتجه الفكر المحاسبي إلى دراسة وتحليل الأصول الإنسانية وإظهارها في الحسابات الختامية.

إضافة إلى ذلك كان هناك العديد من التفسيرات النظرية التي حاولت شرح معلومات المحاسبة المالية، ولكن ليس على سبيل الحصر، وتبرير ضرورتها وأهميتها في إعداد التقارير للمؤسسة، من بين هذه النظريات نظرية أصحاب المصلحة، نظرية الشرعية، ونظرية الوكالة. فوفقا لنظرية أصحاب

¹ بدوي محمد عباس، عثمان الأميرة إبراهيم، دراسات في قضايا ومشاكل محاسبية معاصرة، منشأة المعارف، الإسكندرية، مصر، 2000، ص: 445.

² الحياي وليد ناجي، المشاكل المحاسبية المعاصرة ونماذج مقترحة، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، دس، ص:

المصلحة فإن الأداء من قبل إدارة المؤسسة مهم لأصحاب المصلحة، والتقارير الموجهة إليهم مرتبطة بالأنشطة التي تؤديها الإدارة؛ فهي تشير إلى أن أصحاب المصلحة لديهم الحق في الحصول على معلومات عن أنشطة المؤسسة التي تهمهم حتى لو أن هذه الفئة لم تقم باستخدام المعلومات ذات الصلة، أولاً يستطيعون لعب دور بناء في المؤسسة¹، هذه النظرية توسع المسؤولية التنظيمية لعمليات المؤسسة سواء الاقتصادية أو المالية، مما يشير إلى أنها ستختار الإبلاغ عن معلومات حول رأسمالها البشري، الاجتماعي، والنشاط البيئي بغض النظر عما إذا كان الطلب إجبارياً أم لا؛ أما نظرية الشرعية فلها ارتباط وثيق بنظرية أصحاب المصلحة، وهي تقوم على مفهوم "العقد الاجتماعي" الذي يتم إبرامه بين المؤسسة والمجتمع الذي تعمل فيه؛ والعقد الاجتماعي يعني تمثيل توقعات المجتمع فيما يتعلق بكيفية إدارة المؤسسة لأنشطتها²، ووفقاً لهذه النظرية، ينبغي على المؤسسات وبشكل مستمر أن تحترم القيم الاجتماعية، ويمكن أن يتم ذلك عن طريق وسائل الاتصال المختلفة بدءاً من التقارير التي تعدها المؤسسة؛ ووفقاً لنظرية الوكالة فإن عرض معلومات رأس المال البشري هو آلية لمراقبة أداء المسيرين الذين تم تحفيزهم على الكشف الطوعي عن المعلومات المتعلقة بهذا الموضوع من أجل الحفاظ على مكانتهم في السوق، فمن المعروف أن من أحد مزايا المعلومات المالية هو شفافتها، والتي ستؤدي إلى الحد من عدم المساواة في المجتمع وهذا ما تهدف إليه نظرية الوكالة من خلال تخفيض تباين المعلومات.

ولو رجعنا إلى العديد من التعاريف التي أوردها المهتمون بعلم المحاسبة، لوجدنا بأنهم متفقون على أنها فن وعلم في تسجيل وتبويب وتلخيص العمليات والأحداث ذات الطبيعة المالية التاريخية المرتبطة بالوحدة الاقتصادية، بأسلوب مفيد يعتمد على المبادئ المحاسبية المتعارف عليها لاستخلاص النتائج عن القدرة المالية للمؤسسة، وتحليلها وتوصيلها كمعلومات مالية لمختلف المستخدمين لتمكينهم من اتخاذ القرارات الاقتصادية المناسبة³؛ فهي فن الاستخدام الكفء والتطبيق العملي لعمليات الإثبات في الدفاتر المحاسبية، وعرض وتفسير وتحليل الحقائق المالية للوحدات الاقتصادية، وهي علم باعتبارها تعتمد على المعارف العلمية المتمثلة في المبادئ التي تجسدها النظرية المحاسبية؛ وبناءً على هذا فإن المحاسبة نظام متكامل للمعلومات المالية، يتميز بمدخلات ومعالجات ومخرجات، بالإضافة إلى وجود تغذية عكسية ودور رقابي على النظام ككل. ونظراً لتغير نظام الإنتاج السائد حالياً وتطوره إذ أصبح

¹ Ienciu Nicoleta Maria, Op. Cit., p.250.

² Ibid., p. 251.

³ الحافظ مالك حسين، رأس المال الفكري البشري الفردي كحصة برأس مال شركات الأشخاص، مجلة المنصور، كلية المنصور الجامعة، بغداد، العراق، العدد 17، ص ص: 239-259، 2012، ص: 246.

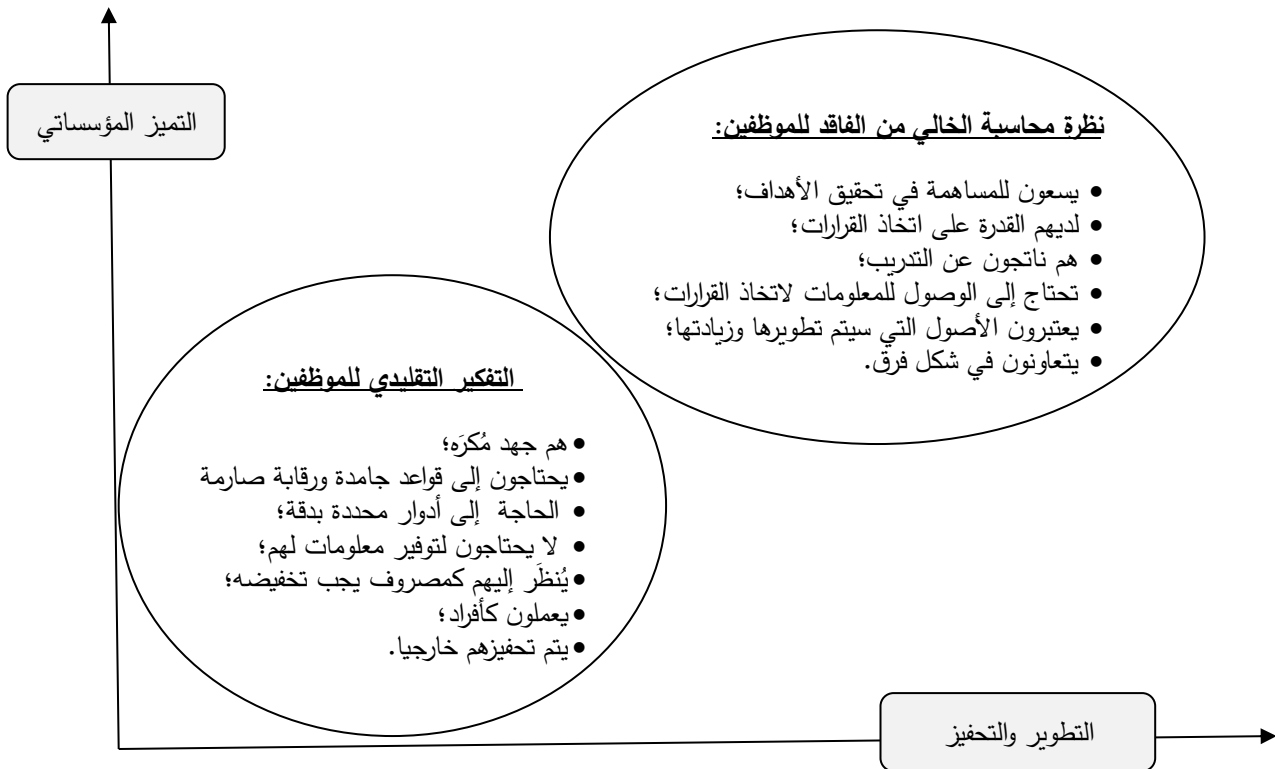
هنالك ما يسمى بنظام الإنتاج الخالي من الفاقد أو الضائع (Lean production)، وهو استراتيجية تهدف إلى تحقيق أقصر مدة ممكنة لدورة الإنتاج من خلال القضاء على الضياع، وذلك بهدف تخفيض المخزون، والإنتاج فقط حسب طلب العملاء مما يؤدي إلى خفض التكاليف، وتحقيق جودة أعلى وفترات زمنية أقصر¹، عكس نظام الإنتاج التقليدي الذي يعتمد على إنتاج دفعات وأحجام كبيرة، وقد تم تطوير هذا النظام الجديد للإنتاج من قبل شركة TOYOTA وشركات يابانية أخرى؛ وكونها تحتل مركز الريادة دوما فقد تبنت الشركات الأمريكية والأوروبية أساليب التصنيع الخالي من الفاقد أو اللين في أواخر 1980²، حيث اكتشفوا أنه يجب تطبيق فلسفة الخالي من الفاقد والضائع في كل أقسام وعمليات المؤسسة بما في ذلك عمليات المحاسبة المالية والإدارة؛ هذا ما أدى إلى ظهور مفهوم المحاسبة الخالية من الفاقد والضائع (Lean Accounting)، وهي تمثل "مجموعة المفاهيم المصممة لتعكس على نحو أفضل الأداء المالي للشركة التي نفذت عمليات التصنيع الخالي من الفاقد، وهي تشمل تنظيم التكاليف عن طريق تدفق القيمة (Value stream)، وتغيير أساليب تقييم المخزون وتعديل البيانات المالية لتشمل المعلومات غير المالية"³. ويتميز هذا المفهوم الجديد في المحاسبة باختلاف نظريته للعاملين عن نظرة المحاسبة التقليدية والشكل الموالي يوضح الفرق بين النظريتين:

¹ Chopra Abha, *Lean accounting : An margine concept*, International Journal of Marketing, Financial Services & Management Research, Vol.2, No. 8, pp.79-84, 2013, p.79.

² Wikipedia the free encyclopedia, *Lean accounting*, available at: <http://en.wikipedia.org>, 20/10/2013.

³ Van Der Merwe Anton & Thomson Jeffry, *The Lowdown on Lean Accounting: Should management accountants get on the bandwagon or not?*, Annual conference topic, Strategic finance, pp.26-33, 2007.p.29.

شكل رقم (2-01): الموظفون بين النظرة التقليدية ونظرة الخالي من الفاقد



Source :Kennedy Frances & Brewer Peter, *Motivating Employee Performance in Lean Environments: Respect, Empower, Support*, in Stenzel Joe (ed), *Lean Accounting: Best Practices For Sustainable Integration*, John Wiley & Sons, Inc., Hoboken, New Jersey, pp. 93-118, 2007, p. 101.

يتضح لنا من خلال هذا الشكل الاختلاف الجوهرى في النظرة للعاملين، وذلك راجع لتغير البيئة الاقتصادية ونمط الإنتاج المُعتمد، والذي يعتمد على تطوير وتحفيز العاملين لتحقيق ميزة تنافسية للمؤسسات العاملة في الاقتصاد، مما يثبت أنه حتى تجاري المحاسبة الاقتصادية الرأهنة يجب عليها تغيير نظرتها للموارد البشرية بصورة عامة.

ولكن رغم مواكبة المحاسبة للتطورات الاقتصادية من خلال سعيها إلى تحقيق الرفاهية الاجتماعية من خلال المعلومات التي تفصح عنها، والتطورات الإدارية كأداة تسعى من خلالها الإدارة لتسهيل مهامها وتحقيق أهدافها بالعمل على استخدام مواردها المتاحة بكفاءة وفاعلية؛ إلا أنها عجزت عن مسايرة متطلبات الإدارة الحديثة لاتساع أنظمتها وتعدد مهامها، ليس في تحضير البيانات بالسرعة والدقة التي تتطلبها الحركة السريعة للبت في القضايا وحل المشاكل الإدارية الآنية والمستقبلية فقط، وإنما في تقييم نتائج الأعمال وتحديد المركز المالي الحقيقي، ناهيك عن ظهور تغيرات ملحوظة في بيئة الأعمال عكستها الاستثمارات الكبيرة في الموارد القائمة على المعرفة (غير الملموسة) مقارنة بالاستثمارات في

السلع المادية، والتي فرضت على مهنة المحاسبة التفاعل معها نوعيا بإيجاد المعالجات المحاسبية لتلك الفجوة الكبيرة المتولدة بين المركز المالي الدفترى والقيمة السوقية للمؤسسة، التي لازالت المحاسبة التقليدية عاجزة عن حلها بشكل موضوعي من خلال معالجات جد محدودة، وإظهار القوائم المالية المنشورة بشكل غير معبر عن المركز المالي الحقيقي للمؤسسة؛ فالكشف عن الموارد البشرية والإفصاح عنها في النظم المحاسبية الحالية، جاء حذرا ودقيقا انطلاقا من كون خلق القنوات للمديرين بأن مؤسساتهم تستمد مزاياها التنافسية من رأس المال البشري كحقيقة ليس بالأمر الهين، بالإضافة إلى اختلاف آراء المحاسبين حول هذا الموضوع. فإن كان الخلاف بين المحاسبين منصبا حول تقييم الموجودات الملموسة فكيف الحال عند تقييم الموجودات غير الملموسة التي ترتبط برأس المال البشري المولد للقيمة الحقيقية للمؤسسة، والذي لم يتمكن المحاسبون من تقييمه وإظهاره في القوائم المالية؛ إذن تواجه مهنة المحاسبة تحديات عديدة تتعلق بالقياس والإفصاح عن رأس المال البشري، والمشكلة تكمن في أن العديد من المحاسبين لا يزالون متمسكين بالمبادئ التقليدية والتي يرونها تمثل الموضوعية في القياس.

2. المعالجات المحاسبية الحالية للموارد البشرية

في ظل المبادئ المحاسبية الحالية كما ذكرنا يُلاحظ افتقار المحاسبة إلى التسجيل والقياس لقيمة الموارد البشرية، والكشف الدقيق عن الفقرات الناشئة حديثا من جراء استخدام الحقول العلمية الجديدة التي ترتبط بالإدارة والمحاسبة مثل إدارة المعرفة الشاملة، قيمة المعرفة من الناحية الاقتصادية والمحاسبية، المسؤولية الاجتماعية للشركات؛ وكل هذه المستجدات نجدها تتعلق بالموارد البشرية للمؤسسة، إذ تعتبر هذه الأخيرة المتحكم الرئيس فيها سواء كان ذلك بطريقة مباشرة أو غير مباشرة، لذلك نجد المؤسسات تعطي اهتماما بالغا لمواردها البشرية، فكل فرد يمتلك مؤهلات تعطيه قيمة في سوق العمل مما يتوجب ضرورة ظهور معلومات محاسبية عن الموارد البشرية ضمن التقارير المالية؛ ولكن رغم أهمية هذا الأخير في الاقتصاد وبالنسبة للمؤسسة، ورغم المحاولات المختلفة للتغيير، فإن الموارد البشرية مازال يتم اعتبارها ضمن أعباء المؤسسة مثلها مثل المواد الأولية، حيث أننا لا نجد المحاسبة تهتم بنفقات الموارد البشرية إلا فيما يتعلق بمحاسبة الأجور والمرتببات والمكافئات وغيرها.

ففي إطار نظام المحاسبة الحالي، القوائم المالية تكشف عن الأصول كأدوات مهمة للتواصل مع الجمهور، حيث يتم التعامل في قائمة المركز المالي مع الآلات والمعدات كأصل على أساس تكاليف استحوادها، ثم تخصم كمصاريف بالاعتماد على طرق الاهتلاك في كل سنة، ومن ناحية أخرى، يتم

تضمنين كافة استثمارات الموارد البشرية مثل التدريب والتعليم في النفقات¹؛ فالمحاسبة المالية في نهاية كل دورة تأخذ في حسابها جزءا من رأس المال البشري، في صورة أو شكل أجور مدفوعة للموظفين، هذه التكاليف تمثل عبئا على المؤسسات، وبالتالي فإنه يتم إدراجها بتكلفتها التاريخية في جدول حسابات النتائج، وهذا يدل على أهميتها في القوائم المالية²؛ حيث تتطوي وظيفة المرتبات على عبء كبير يتمثل في حساب وكتابة الأجور التي تستحق قبل فترة وجيزة في نهاية كل فترة دفع، فعلى سبيل المثال فإن إدارة الرواتب تجمع بطاقات الوقت وتحسب المبلغ المستحق، وتفتش مع المشرفين بطاقات الوقت المشكوك فيها، تطرح الاستقطاعات المختلفة، وتوفّق بين أي اختلافات أو فروقات في رواتب الموظفين في حالة حدوثها³. وبالإضافة لهذا الراتب يمكن إضافة نفقات التدريب والتوظيف، والتي تسجلها المؤسسة كذلك كأعباء، أي كبنء غير دائم (مصاريف إيرادية)، فالتدريب يؤخذ في الحساب ولكن ليس من جهة ما يضيفه للموظفين من معارف مكتسبة؛ أي أننا نأخذ في الحساب النفقات دون حساب الإيرادات المستقبلية، وبهدف تغطية هذا النقص في المحاسبة فإن بعض المؤسسات ملزمة بتقديم بعض الوثائق لتبين لكل من الموظفين، مفتشي العمل، وكذلك المساهمين مسؤوليتها الاجتماعية، وبالخصوص تلك التي يحتل المورد البشري فيها دورا محوريا ويؤثر بشكل كبير على قيمتها السوقية. إن إهمال القياس والإفصاح عن الموارد البشرية في النظم المحاسبية الحالية راجع بالدرجة الأولى إلى أن المحاسبين لازلوا متمسكين بموضوعية هذا النظام، نتيجة تعبيره عن أحداث فعلية حقيقية معززة بمستندات بعيدة عن الاجتهاد الشخصي، لذلك فهي لا يُعوّل عليها في تقييم الوحدة الاقتصادية، رغم إدراك الجميع بما فيهم المحاسبين أن هناك إشكالية واضحة في المعالجات المحاسبية للموارد البشرية تتمثل في كل من:

- صعوبة القياس والتقييم لهذا النوع من الموارد؛

- صعوبة إيجاد إجراءات محاسبية لإثباتها في الدفاتر؛

- صعوبة الإفصاح عنها في القوائم المالية.

كما أن هناك عددا من المبادئ المحاسبية تحول دون مواكبة اقتصاديات المعرفة وقياس الموارد البشرية ومنها⁴:

- وحدة النقد (إثبات وحدة النقد)؛

¹ Chen Hai Ming & Lin Ku Jun, *The role of human capital cost in accounting*, Journal of Intellectual Capital, Vol. 5, No. 1, pp. 116-130, 2004, p.117.

² Cacot Solène & Rebouissoux Christelle, Op. Cit., p. 2.

³ Bragg Steven M., *Accounting Best Practices*, John Wiley & Sons, Inc, 5th Edition, 2007, p. 414.

⁴ الحافظ مالك حسين، مرجع سابق، ص: 247.

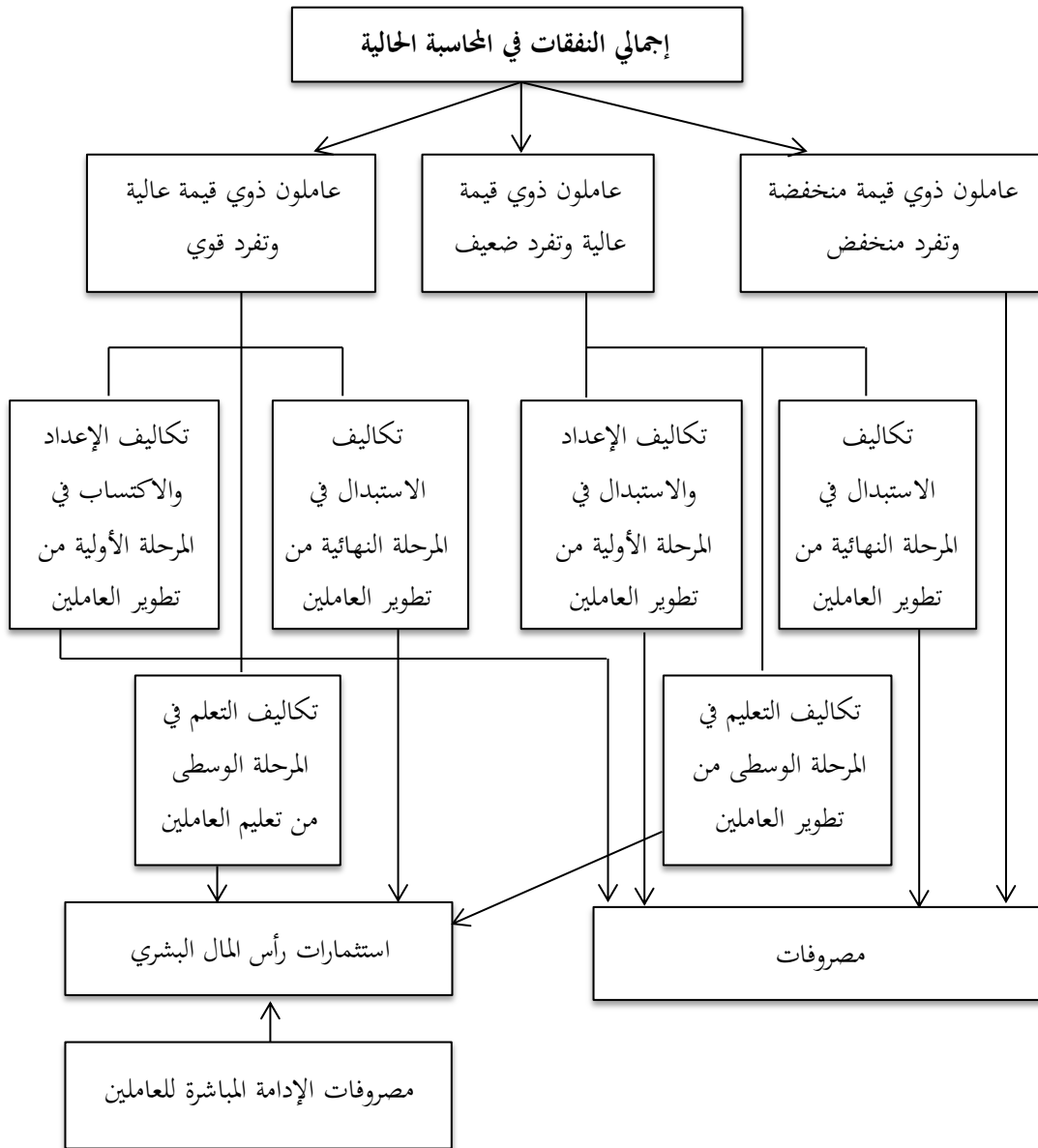
- التكلفة التاريخية؛
- الحيطة والحذر؛
- الأهمية النسبية.

كما يُعدّ تصنيف نفقات الموارد البشرية في التقارير المالية، حالة في غاية التعقيد نسبياً، وعادة ما يرتبط هذا التعقيد بحالة اللاتأكد المتعلقة بالمنافع الاقتصادية المستقبلية الناتجة من الاستثمارات فيها، مما يتطلب جهوداً مكثفة لصياغة قواعد وإجراءات تقييمية جديدة انسجاماً مع الاقتصاد المعرفي، حيث أنه من غير المعقول إغفال استثمارات الموارد البشرية انطلاقاً من مبررات عدم التأكد من العوائد المستقبلية المتحققة منه واعتبارها كمصرف فقط؛ كما أنه جدير بالذكر هنا أن متخذي القرارات يعلمون أنه في ظل المبادئ المحاسبية الحالية فإن جميع النفقات المتعلقة بالموارد البشرية تُعدّ مصروفات يتم استقطاعها من الإيرادات، وليست استثمارات؛ وبالتالي فإن مثل هذا الوضع بحقيقته قد خلق عبئاً تنظيمياً، من حيث إصدار أحكام غير صحيحة بحق الكثير من القضايا الإدارية، التي تؤثر سلباً في قياس فاعلية المؤسسة بما أن المحاسبة التقليدية لا تفصل استثمارات الموارد البشرية عن المصروفات الأخرى.

ويسعى المخطط التالي إلى توضيح استثمارات الموارد البشرية التي تدخل بشكل صميمي في خلق الميزة التنافسية للمؤسسة، كما أن الطريقة المحددة في هذا المخطط يمكن أن تجنب المؤسسة وتحميها من فقدان ميزتها التنافسية عند اتخاذها لقرارات تخفيض التكلفة، بحيث ستستطيع من خلال تمييز مصروفات الموارد البشرية التي تُعدّ استثمارات عن غيرها من المصاريف التي تتعلق بالدورة الحالية فقط اتخاذ القرارات الرشيدة بشأن توظيف أو تسريح العاملين لديها.

فوفقاً للمخطط يتم تقسيم إجمالي نفقات الموارد البشرية إلى ثلاث مجموعات تبعا قيمة العمال وتقدمهم، بحيث تتم رسملة النفقات الخاصة بالعمال ذو القيمة المرتفعة والتفرد القوي، أما العمال ذووا القيمة العالية والتفرد الضعيف، وذووا القيمة المنخفضة والتفرد المنخفض فيتم اعتبارها كمصاريف خاصة بالدورة

شكل رقم (2-02): مخطط محاسبي لنفقات الموارد البشرية



Source : Hai Ming Chen & Ku Jun Lin, *The role of human capital cost in accounting*, Journal of Intellectual Capital, Vol. 5, No. 1, pp. 116-130, 2004, p.128.

بالإضافة إلى ذلك فإن غرض التقارير المالية عادة ما يتمحور في توفير المعلومات ذات الصلة بالتدفقات المالية للمؤسسة في المستقبل والتي تعتبر ضرورية للمستثمرين والدائنين والمساهمين، فضلا عن المعلومات المتعلقة بمواردها والتزاماتها تجاه المساهمين، وحركة تلك الموارد واستحقاقاتها المطلوبة في الأمد القصير والطويل؛ إلا أننا في الواقع نجد التقارير المالية وفقا للمبادئ المحاسبية المعتمدة لا تفي بهذا الغرض إطلاقا، وذلك بسبب عدم إفصاحها عن الاستثمار في الموارد البشرية بشكل صحيح، مما يجعل هذه التقارير عادة ما تكون مضللة لإدارة المؤسسات التي تسعى جاهدا لاتخاذ قرارات صائبة تستند على المعلومات الدقيقة التي تتيحها، وجوهر سوء الإدارة يتمحور في هذه النقطة؛ أي في أسلوب

التعامل مع الموارد البشرية كمصروف أو نفقة عوضا عن عدها موردا في المحاسبة التقليدية، لهذا فمن الضروري جدا أن تجري مناقشات معمقة لقضية عرض أو الإفصاح عن الموارد البشرية في التقارير المالية، في ضوء بناء وتطوير عرف محاسبي جديد متطور يتعامل بجدية مع هذا الموضوع المعاصر.

II. ضرورة تغيير المعالجة المحاسبية للموارد البشرية

نظرا لتزايد أهمية المورد البشري الذي أصبح يعدّ من أهم الأصول في المؤسسة، وأن هدف الإدارة هو الاستخدام الأمثل لكل الموارد، فقد دعت الحاجة إلى التفكير في تغيير المنهج المتبع في المحاسبة عن تكاليف الموارد البشرية لتوفير المعلومات الملائمة عنها، إذ عجزت المحاسبة التقليدية عن الإفصاح في قوائمها المالية عن أية معلومات متعلقة بتلك الموارد، وقد سعت العديد من الجهات إلى قياس مقدار الاستثمار في رأس المال البشري، وكيفية ترشيد استخدامه لدرجة أصبح هذا الموضوع من المشاكل المحاسبية المعاصرة؛ حيث أن المحاسبة التقليدية اكتفت بالإجراءات المحاسبية التي تتعلق بالرواتب والأجور، أما ما يتعلق بكفاءة ومهارة هذا المورد وطاقته الإنتاجية المتوقعة مستقبلا فهي غائبة تماما، ولكن تطور المؤسسات ولاسيما الخدمية الحديثة التي تعتمد على المورد البشري في أدائها أدى إلى الاهتمام بمعرفة القيمة الكمية للمورد البشري.

1. تزايد أهمية الموارد البشرية وأثر ذلك محاسبيا

تعتمد المؤسسات الحديثة في تحقيق أهدافها ونجاحها بصورة متزايدة على العنصر البشري، فكفاية وفعالية وكفاءة العاملين تُعدّ عاملا أساسيا في تحقيق الاستخدام الكفء للاستثمارات المادية الضخمة في الصناعات الحديثة، ومن أمثلة المؤسسات التي يلعب فيها المورد البشري دورا حاسما نجد:¹

- شركات الأدوية، وشركات البرمجيات الجاهزة والإلكترونيات عموما، حيث يلعب كادر الأبحاث والتطوير فيها دورا محوريا في محافظة المؤسسة على حصتها السوقية والحصول على سبق تنافسي؛
- شركات التدقيق وتقديم الاستشارات المالية والفنية مثل شركة Arthur Andersen، وشركات المحاماة وشركات الدراسات الهندسية؛ كلها شركات يلعب فيها التكوين الرأسمالي البشري وتطوير المهارات والكفاءات البشرية دورا مهما في نجاحها؛

¹ حنان رضوان حلوة، بدائل القياس المحاسبي المعاصر، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2003، ص ص: 109-

- نوادي كرة القدم، حيث يتم التعاقد مع بعض اللاعبين المتميزين بعقود تتجاوز ملايين الدولارات، فقد تصل قيمة لاعب كرة القدم إلى مبالغ ضخمة؛

في مثل هذه الشركات، تجاهل المورد البشري وعدم تقديم معلومات محاسبية بخصوصه يتم الإفصاح عنها ضمن التقارير المالية، يُعتبر تقصيرا حقيقيا ويجعل من المعلومات المُقدّمة من قبل هذه الشركات غير ملائمة ولا تُفصح عن الوضع المالي والاقتصادي الحقيقي، وتكون أرقامها بعيدة جدا عن الواقع.

بالإضافة إلى ذلك، نجد أنه في الآونة الأخيرة برزت ظاهرة جديدة، هي تأجير الموارد البشرية، وهي ظاهرة مشابهة نوعا ما لتأجير الموارد المادية الملموسة من آلات وتجهيزات، والتي استقر الاجتهاد المحاسبي على وضع المعيار المحاسبي الدولي "IAS 17"، الذي حدد شروط المحاسبة عن الأصل المستأجر، بحيث أصبح اعتبار الأصل المُستأجر أصلا من أصول المؤسسة يظهر في قائمة مركزها المالي إجراء محاسبيا مقبولا عموما؛ إذ تم تعديل مفهوم الأصل بالتركيز على معيار المنافع المستقبلية المتوقعة وفقا لقاعدة "تغليب الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني". وعلى غرار تأجير الأصول المادية التي شاع استخدامها لما لها من منافع، فقد أصبحت حاليا هناك شركات مختصة في تأجير الموارد البشرية الفنية أو الإدارية الخبيرة، لحل المشاكل المختلفة لدى الشركات دون أن تُعيّن فيها بصفة نهائية وتصبح ضمن قوتها العاملة، مما خلق مشكلة لدى كل من الشركة المؤجرة والشركة المستأجرة على حدٍ سواء، إذ تعتبر هذه الموارد بالنسبة للشركة المؤجرة أصولها التي تقوم عليها ومن غير المنطقي تطبيق المحاسبة التقليدية عليها، أما الشركة المُستأجرة فحتى وإن كانت التكاليف التي ستدفعها في سبيل استئجار موارد بشرية بصورة مؤقتة ستُقطع من دخل الدورة التي تمت عملية الاستئجار فيها إلا أن منافعها تستمر لفترات مستقبلية لاحقة، مما يجعل معالجتها بالطريقة المحاسبية التقليدية كذلك غير سليم.

كذلك فقد أصبح رجال الأعمال اليوم في جميع المستويات على قناعة تامة بأهمية الموارد البشرية في خلق القيمة المضافة للمؤسسات، وأصبحت إدارة تلك الموارد بكفاءة أحد التحديات الكبرى التي تواجههم، خاصة مع قصور قياسات المحاسبة التقليدية التي تعتبر أن الأصول الملموسة سواء المالية أو الطبيعية هي المصدر الرئيس للربح وللميزة التنافسية، وتشجع هذه النظم المحاسبية أيضا على التفكير قصير المدى؛ حيث تعتبر أن الإنفاق على الأصول غير الملموسة هو مصروفات وليس استثمارات، رغم المعرفة التامة بأن الاستثمار في المباني والمعدات تتناقص قيمته باستخدامها على عكس الاستثمار في الموارد البشرية.

ولتوضيح ذلك إذا افترضنا أن الإدارة العليا واجهت ضرورة اتخاذ قرار باستثمار عشرة ملايين دينار في الأصول الثابتة، ونفس المبلغ في موارد بشرية، فهناك تحدي كبير أيهما تختار؟، في الواقع العملي عندما تستثمر المؤسسة هذا المبلغ في أحد الأصول الملموسة فسوف يتناقص هذا الاستثمار بمرور الوقت ونقل العوائد بالتدريج خلال عشرين إلى ثلاثين عاما؛ والعكس إذا ما اتخذ القرار باستثمار نفس المبلغ في الموارد البشرية، فإن العائد سوف يقل في العام الأول، ولكنه سوف يتضاعف بالتدريج، ولأن المديرين مرتبطين بشدة بالنتائج المالية للعام الذي هم فيه، فإن القرار سيكون واضحا تماما بالنسبة لهم¹؛ فالمؤسسات تسعى تحت الضغوط المالية إلى الاستثمار في رأس المال المادي على حساب رأس المال البشري، وقد يؤدي هذا النوع من الضغط إلى صدور قرارات ضعيفة من الإدارة مثل تسريح العمالة لتقليل التكاليف رغم أن دراسات متكررة أثبتت خطأ هذا النوع من القرارات لأن ظروف السوق قد تتغير في أي لحظة، وقد تخسر المؤسسة التي قامت بتسريح العاملين بها الكثير إذا ما ازدهرت الأوضاع في السوق، لذلك أصبح لزاما وضع نظم لقياس خاصة بالموارد البشرية تظهر إسهاماتهم في أداء المؤسسة ككل، من خلال نبذ العقلية المحاسبية التي تعتبر أن الموارد البشرية ما هي إلا مركز تكلفة.

بناء على ما سبق يمكننا القول أن تفوق العقول البشرية وفكرها على المعدات والتجهيزات وإسهامها في خلق قيمة مضافة للمؤسسات، قد جعل تنظيم التقارير المالية الذي يعد نفقات الموارد البشرية كمصروفات فقط أمرا غير مقبول؛ فمع تزايد أهمية الموارد البشرية في بيئة الإنتاج الحديثة، فإن تجاهل تأصيل العنصر البشري يعد نقصا وإهمالا كبيرا يجعل من قائمة المركز المالي مجرد ميزان مراجعة متوازن لا أكثر، بعيدا كل البعد عن الإفصاح عن أصول وقيمة المؤسسة. كما أن التطور الحاصل في حقل إدارة الموارد البشرية قد جعل الحالة مرتبكة عند استعمال الطرق المحاسبية التقليدية في قياس أداء المؤسسات، وبالأخص عند الإفصاح عن الموارد البشرية التي أصبحت تشكل إلى جانب المعرفة القيمة الاقتصادية المضافة، وميزة تنافسية استراتيجية، فالقيمة المضافة التي تتحقق من الموارد البشرية تتفوق بقوتها على ما يتحقق عن طريق الموجودات الملموسة مثل الماكينات والأجهزة والمعدات والتسهيلات الإنتاجية الأخرى.

2. أسباب التوجه نحو محاسبة الموارد البشرية

من خلال تطرقنا لأهمية الموارد البشرية وضرورة تعامل المحاسبة معها بشكل سليم، يمكننا أن نستنتج مجموعة من الأسباب التي دعت إلى التفكير في تغيير المعالجات المحاسبية التقليدية للموارد

¹ اتحاد الخبراء والاستشاريون الدوليون، مرجع سابق، ص: 87.

البشرية والتوجه نحو تطبيق محاسبة الموارد البشرية، حيث تنقسم هذه العوامل إلى مجموعتين تضم المجموعة الأولى الأسباب على مستوى المشروع، والمجموعة الثانية الأسباب على المستوى القومي، كما هو مُبين في الآتي:

1.2. على مستوى المشروع:

إن من العوامل والأسباب التي أدت إلى التفكير في محاسبة الموارد البشرية على مستوى المشروع ما يلي:¹

- الموارد البشرية هي من أهم موارد المؤسسات لذا فإن على المحاسبة قياسها وإبرازها للمحللين الماليين والمستثمرين والإدارة؛
- الاهتمام بدراسة مشكلة شهرة المحل ومحاولات المحاسبين الوصول إلى اتفاق بشأنها من خلال الربط فيما بينها وبين المهارات الخاصة التي يتمتع بها العاملون في المؤسسة؛
- إن تقييم كفاءة إدارة المؤسسة يتطلب التعرف على الموارد المتاحة لها وأن تكون الإدارة على معرفة تامة بالموارد البشرية التي تمتلكها لتتمكن من توجيهها واستخدامها أفضل استخدام؛
- الدور المتزايد للموارد البشرية في المؤسسات الخدمية الحديثة التي تعتمد أساساً على كفاءة وقدرة المورد البشري، مما يترتب عليه اهتمام تلك المؤسسات بمعرفة قيمة مواردها البشرية؛
- الاتجاه المتزايد نحو تكوين نظام للمعلومات المحاسبية عن الموارد البشرية، هدفه تزويد الإدارة بالمعلومات اللازمة لتخطيط القوى العاملة في المؤسسة وترشيد القرارات المتعلقة بها؛
- الحاجة لرسملة بعض عناصر الإنفاق على الموارد البشرية بسبب ضخامتها وعدم اتصافها بالدورية، إلى جانب كون العائد المتوقع منها يمتد إلى دورات محاسبية مقبلة؛
- الرغبة المتزايدة لدى المستعملين الخارجيين للتقارير المالية في معرفة درجة رضا ومعنويات العاملين في المؤسسة.

ويلخص الجدول الموالي الدوافع الداخلية والخارجية للمؤسسة لتطبيق محاسبة الموارد البشرية.

¹ سالم فضل كمال، مدى أهمية القياس و الإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره على اتخاذ القرارات المالية - دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة في قطاع غزة-، رسالة ماجستير غير منشورة في المحاسبة والتمويل بغزة، فلسطين، 2008، ص: 30، نقلا عن: الفضل مؤيد وآخرون، المشاكل المحاسبية المعاصرة، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، ط1، 2002، ص: 98.

جدول رقم (2-01): دواعي تطبيق محاسبة الموارد البشرية

دواعي خارجية	دواعي داخلية وخارجية	دواعي داخلية
التغلب على صعوبات في توفير المعلومات الكافية للمستثمرين في الميزانيات العمومية التقليدية.	التغلب على المشاكل الناجمة عن تقييم الأصول غير الملموسة.	تطوير إدارة المواد البشرية.
التعريف بالمؤسسة وتحسين صورتها.	إعادة توزيع المسؤوليات الاجتماعية بين القطاعين العام والخاص.	التركيز على الموظفين كأصول.
اجتذاب الموظفين مستقبلا.		الحفاظ على القوة العاملة المؤهلة.

Source: Parameswaran R. & Jothi K., *Human resource accounting*, The chartered accountant journal, Vol.53, Iss.7, pp.867-874, 2005, p.870.

2.2. على مستوى الاقتصاد القومي:

تتمثل العوامل والأسباب التي أدت إلى التفكير في تغيير المعالجة المحاسبية للموارد البشرية، وتأسيسها محاسبيا على مستوى الاقتصاد القومي فيما يلي¹:

- تحديد الثروة الكلية التي تمتلكها الأمة والتي من ضمنها الثروة البشرية؛
 - تحديد الأثر الاقتصادي (الجدوى الاقتصادية) للاستثمار في التعليم والصحة والأثر الاقتصادي للهجرة الداخلية والخارجية؛
 - مساعدة الإدارة الحكومية في اتخاذ القرارات السليمة المتعلقة برسم سياسات التوظيف والعمالة وما يرتبط بها من سياسات الأجور والترقيات والحوافز، وتحديد التعويض المناسب للأفراد في حالة العجز أو الوفاة بشكل عملي بناء على أسس علمية سليمة.
- ونظرا لهذه العوامل وغيرها فقد طالب العديد من المحاسبين بتغيير نظرة المحاسبة للموارد البشرية واعتبارها أصولا نظرا لأهميتها. وفي هذا السياق طالب Bedford باعتماد وسائل جديدة في المحاسبة لكي يتم تجهيز الإدارة وصانعي القرارات بمعلومات نافعة بدلا من مجرد الاعتماد على المبادئ

¹ جابر على فاضل، تصميم نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية في الوحدات الاقتصادية، مجلة الأكاديمية العربية المفتوحة بالدنمارك، العدد 2، 2007، ص: 40.

المحاسبية المقبولة عموماً، وكأنها طريقة القياس الوحيدة، ويصف هذه الأدوات في قوله " تم تجميع هذه الأدوات الجديدة سوية في ظل حقول معرفة متنوعة مثل العلوم الإدارية، فعلم الإدارة وبحوث العمليات والنظرية التنظيمية، تمثل منافسات للمحاسبة التقليدية من زاوية أن المعلومات التي توفرها هذه العلوم قد تكون ذات نفع أكبر للإدارة مقارنة بمعلومات المحاسبة التقليدية، التي هي تقليدياً تمثل ترتيبات متداخلة لحقول معرفة تقليدية، فهي تتكون من أجزاء متأتية من حقول معرفة أساسية مثل علم الاقتصاد، وعلم الاجتماع، وعلم النفس وعلم الإحصاء وعلم السياسة وعلم الأعصاب....¹. بناءً على ذلك؛ بما أن المحاسبة تمثل ترتيبات متداخلة لحقول معرفة تقليدية، وهذه الحقول متأتية من حقول أساسية، ونظراً لما نلاحظه في هذه العلوم من تقدم وتطور، فإن على المحاسبة أن تواكب هذه التطورات من خلال استخدام أحدث ما وصلت إليه هذه العلوم، في سبيل توفير إفصاحات أوسع ومعلومات محاسبية أكثر دقة، لا أن تبقى ثابتة ومعتمدة على المعالجات التقليدية للبيانات والمعلومات المحاسبية؛ ومن خلال ما ذكرناه في الفصل السابق الخاص بالموارد البشرية في كل من الفكرين الاقتصادي والإداري تبين لنا الاهتمام الكبير الذي حظي به هذا المورد الهام من موارد المؤسسات في الوقت الحاضر، مما يستدعي لزوماً انعكاس هذا الاهتمام على مستوى البيانات المحاسبية، بحيث تصبح توفر إفصاحات أكثر بخصوص الموارد البشرية. ونظراً لذلك فإن النظرية المحاسبية استحدثت نظاماً جديداً اصطلاحاً على تسميته "محاسبة الموارد البشرية"، يهتم بقياس تكاليف المؤسسة المتعلقة باستجلاب واختيار واستئجار وتدريب وتأهيل ورفع كفاءة الموارد البشرية، وكذلك قياس قيمتها الاقتصادية، معتبراً بذلك المورد البشري أحد الأصول يجب قياسه والإفصاح عنه، وسناقش في العنصر الموالي مسألة اعتبار المورد البشري كأصل ومدى انطباق خصائص الأصول عليه.

¹ بلقاي أحمد رياحي، *نظرية محاسبية*، ج1، تعريب رياض العبد الله، طلال الحجوي، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص: 396.

المبحث الثاني: المورد البشري كأصل غير ملموس

تتمثل عناصر القوائم المالية في كل من الأصول، الالتزامات، حقوق الملكية، استثمارات الملاك، التوزيعات على الملاك، الدخل، الإيرادات، المصروفات، المكاسب، والخسائر؛ ولكي يدرج عنصر ضمن القوائم المالية لمؤسسة ما يجب أن ينطبق عليه أحد تعاريف البنود السابقة، وفي هذا العنصر سندرس بند الأصول من حيث المفهوم والخصائص وإمكانية اعتبار المورد البشري كأصل غير ملموس.

I. مفهوم الأصول

تمثل الأصول الجانب الرئيسي في قائمة المركز المالي، ومن حيث الأهمية فهي تحتل المركز الأول باعتبارها الموضوع الذي يقوم عليه المشروع، والوسيلة التي يستخدمها لتحقيق أهدافه؛ فهي تمثل الموارد المملوكة من قبل المشروع والتي تعود بالنفع على عملياته المستقبلية وهي قابلة للتحويل إلى نقد¹، (كما أن النقد نفسه هو أيضا أحد الأصول)، ومن الأمثلة عليها النقد، والأراضي، والمباني، والمركبات، والمستحقات، وغيرها. وقد تعددت التعاريف الخاصة بالأصول معبرة عن وجهات نظر مختلفة إلا أنها في الغالب تعبر عن نظريات الوحدة المحاسبية وهي:

• نظرية الملكية المشتركة - أي وجهة نظر أصحاب المشروع-

فمن وجهة نظر أصحاب المشروع واستنادا إلى نظرية الملكية المشتركة، تم تعريف الأصل على أنه "كل شيء مملوك للمشروع وله قيمة"²، وحسب هذا التعريف فإن جوهر أي أصل يكمن في قدرته على سداد ديون المؤسسة، وحتى يكون قادرا على ذلك فلا بد من أن يكون مملوكا لها، إضافة إلى أن تكون له قيمة معينة؛ لذلك فقد عرّف Oliver الأصول على أنها " تلك الموارد التي تُستخدم في سداد الالتزامات والديون على المشروع"³.

¹ Financial Accounting, *Asset Accounts*, available at: <http://accountingexplained.com/financial/introduction/asset>, 10/09/2013.

² الحياي وليد ناجي، مرجع سابق، ص: 285، نقلا عن: نمر حلمي، *نظرية المحاسبة المالية*، دار النهضة، القاهرة، ط1، 1981

³ المرجع السابق، ص: 186.

• نظرية الشخصية المعنوية - وجهة نظر أصحاب الإدارة-

بالاعتماد على نظرية الشخصية المعنوية عرّف أصحاب الإدارة الأصل على أنه "عامل من عوامل الإنتاج"¹، ويرجع هذا التعريف إلى اعتبارهم أن جوهر أي أصل هو القدرة على الإنتاج، ويعود التحول من تعريف الأصل من قدرته على سداد الديون إلى قدرته الإنتاجية إلى:

- ظهور المشروعات الضخمة وشركات الأموال التي تتميز بالاستمرارية؛
- اهتمام المقرضين بقدرة المشروع الإنتاجية كأساس للإقراض.

• نظرية النشاط الاقتصادي - وجهة نظر المشروع-

استنادا إلى نظرية النشاط الاقتصادي، فقد عُرّف الأصل حسب وجهة نظر المشروع بأنه "عبارة عن خدمات مستقبلية"²، وهذا التعريف عائد إلى اعتبارهم أن جوهر أي أصل هو الخدمات المستقبلية المتوقعة.

كما عرفت لجنة المصطلحات المحاسبية بالمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) عام 1935 الأصول بأنها " كل ما يتمثل في رصيد مدين يلزم ترحيله للدورة القادمة بعد إقفال الحسابات طبقا للقواعد أو المبادئ المُتعارف عليها، وذلك باعتبار أن هذا الرصيد المدين المُرحّل يعبّر عن قيمة معينة أو ممتلكات أو مصروفات مؤجلة تخص دورات قادمة"³؛ حيث يركز هذا التعريف على الاعتبارات القانونية واعتبارات تحديد الدخل، فالحسابات تُقفل وفق المبادئ والقواعد المحاسبية المُتعارف عليها. أما هيئة المبادئ المحاسبية بنفس المعهد فقد عرّفت الأصول عام 1980 على أنها "موارد اقتصادية للمشروع، تم الاعتراف بها وقياسها وفق المبادئ المحاسبية المقبولة عموما، وتتضمن أيضا مصروفات مؤجلة معينة، لا تُعدّ موارد اقتصادية ولكن يُعترف بها وتُقاس وفق المبادئ المحاسبية المقبولة عموما"⁴؛ ويعتبر هذا التعريف أكثر شمولية من تعريف لجنة المصطلحات المحاسبية للمعهد. وقد استقر رأي مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) عام 1985 على تعريف الأصول بأنها تمثل "مجموعة المنافع الاقتصادية المحتملة والتي سوف تحصل عليها المؤسسة نتيجة لعملياتها أو أحداثها السابقة"⁵، ويمثل هذا التعريف

¹ المرجع نفسه.

² المرجع نفسه.

³ حنان رضوان حلوة، *النموذج المحاسبي المعاصر*، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، ط1، 2003، ص: 312.

⁴ المرجع نفسه.

⁵ الليثي فؤاد محمد، *نظرية المحاسبة: المدخل المعاصر*، دار النهضة العربية، مصر، ط2، 2003، ص: 155.

الأخير تطورا جذريا في تحديد معنى الأصول كما أنه يُعدّ أكثر شمولا وتحديدا فهو يستبعد أي اعتبارات تتعلق بالمبادئ المحاسبية المقبولة عموما؛ وهو يتضمن ثلاثة شروط رئيسية يجب توافرها مجتمعة معا في الأصل وهي :

- وجود منافع اقتصادية مستقبلية بالنسبة للأصول؛
- قدرة المؤسسة على التحكم في المنافع أو السيطرة عليها؛
- أن يكون الحدث الذي يخوّل للمؤسسة حق الحصول على تلك المنافع قد حدث بالفعل.

كما أضاف المجلس بإمكانية تسمية الأصول باسم الموارد الاقتصادية وذلك باعتبارها الموارد النادرة التي تُستخدم لتنفيذ الأنشطة بالمؤسسة مثل: الإنتاج، الاستهلاك، التبادل، وقد لخص الصفة الرئيسية للأصول في كونها تمثل خدمات محتملة أو منافع اقتصادية مستقبلية؛ حيث ينجم عن امتلاك الأصول بوجه عام تدفقات نقدية صافية للمؤسسة¹؛ وقد عزّف مجلس معايير المحاسبة الدولية الأصل بأنه "مورد اقتصادي تسيطر عليه المؤسسة كنتيجة لأحداث سابقة ويُتوقع منه منافع مستقبلية"². كما أن قيمة الأصول قد تتغير بالزيادة أو النقصان في الحياة العملية نتيجة لأحداث أو ظروف مختلفة خارج إرادة المؤسسة مثل تغيرات الأسعار وأيضا تغيرات معدل الفائدة وفرض ضرائب وقوانين جديدة وكذلك الاكتشافات الحديثة والتأميم، وغير ذلك، وبمجرد امتلاك المؤسسة للأصل فإنه يظل محتفظا بخواصه كاملة حتى تقوم تلك المؤسسة بتحصيل قيمته أو تحويله لمؤسسة أخرى أو استعماله، أو إجراء أي حدث آخر من شأنه ألا يُمكن المؤسسة من الحصول على المنافع المادية المستقبلية.

وبالتالي فالأصول هي عبارة عن مجموعة الوسائل أو الموارد الاقتصادية التي تمتلكها المؤسسة من أجل الحصول على منافع اقتصادية مستقبلية متوقعة منها، وذلك إما باستخدامها في العملية الإنتاجية أو في مساعدتها على تحقيق ذلك.

أما فيما يخص أنواع الأصول فهي تنقسم بشكل عام إلى فئتين رئيسيتين وفقا لمعيار السيولة، هما الأصول قصيرة الأجل (المتداولة) والأصول طويلة الأجل (الثابتة). تمثل الأصول المتداولة جميع الأصول التي يُتوقع أن يتم تحويلها إلى نقد خلال سنة واحدة في سياق الأعمال الاعتيادية، وتشمل كلا من النقدية وشبه النقدية، وأوراق القبض، والمخزون، والأوراق المالية القابلة للتسويق، والمصاريف

¹ المرجع السابق، ص: 156.

² Weetman Pauline, *Financial accounting An Introduction*, Pearson Education Limited, England, 5th Edition, 2011, p. 203.

المدفوعة مقدما، والموجودات السائلة الأخرى التي يمكن تحويلها بسهولة إلى نقد¹. أما الأصول الثابتة فقد عرّفها معهد المحاسبين القانونيين بإنجلترا وويلز على أنها "تلك الأصول التي تُستخدم من قبل الوحدة الاقتصادية بقصد الحصول على إيراد وليس بقصد بيعها أثناء النشاط العادي"² ويمكن تقسيم هذه الأصول بشكل عام إلى ثلاث مجموعات هي **الأصول المادية (الملموسة)** وهي جميع الأصول ذات الوجود المادي، والتي تحصل عليها المؤسسة بهدف استخدامها في العملية الإنتاجية التي تمارسها، ويندرج في إطارها الأراضي، المباني، والمكاتب والأثاث³؛ **الأصول القابلة للنفاد** والمقصود بها تلك الأصول التي تنتهي بانتهاء كمية العناصر التي تحويها من موارد طبيعية نتيجة الاستخراج، ويتناسب النفاذ طوريا مع كمية المستخرج من عناصر الموارد الطبيعية الإجمالية لهذه الأصول ومن هذه الأصول حقول البترول، المناجم، الغابات⁴؛ **الأصول المعنوية (غير الملموسة)** وهي تشمل كل أصل قابل للتحديد وغير نقدي بدون جوهر مادي⁵، وكما عرفها النظام المحاسبي المالي في الجزائر هو كل أصل قابل للتحديد غير نقدي وغير مادي، مُراقب ومُستعمل في إطار أنشطته العادية⁶، مثل الشهرة، براءة الاختراع، العلامة التجارية، حق التأليف أو النشر؛ ويتم عادة إطفاء هذا النوع من الأصول على مدار عمره الإنتاجي مثله في ذلك مثل مجموعة الأصول الملموسة⁷؛ مع الأخذ بعين الاعتبار أنه قد توجد بعض الأصول غير الملموسة ضمن مجسّد مادي مثل القرص المضغوط كبرامج الحاسب، أو في مستندات قانونية كالتراخيص وبراءات الاختراع.

إن الأهمية المتزايدة للأصول غير الملموسة أثارت النقاش حول طبيعتها والمعالجة المحاسبية لها، فعدم وجود توافق في الآراء بشأن معالجتها المحاسبية ترك مجالاً للتلاعب وعدم إمكانية مقارنة النتائج، ويرجع ذلك إلى الاختلاف الكبير بين كل من الأصول طويلة الأجل الملموسة وغير الملموسة وفيما يلي ندرج جدولاً يوضح أهم الاختلافات بين الأصول الملموسة والأصول غير الملموسة.

¹ Investopedia, *Current Assets*, available at: <http://www.investopedia.com/terms/c/currentassets.asp>, 10/09/2013.

² الحياي وليد ناجي، *المحاسبة المتوسطة*، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2007، ص: 237.

³ Investopedia, *Tangible Assets*, available at: <http://www.investopedia.com/terms/t/tangibleasset.asp>, 10/09/2013.

⁴ الحياي وليد ناجي، *المحاسبة المتوسطة*، مرجع سابق، ص: 239.

⁵ جمعة أحمد حلمي، *نظرية المحاسبة المالية (النموذج الدولي الجديد)*، دار صفاء النشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2010، ص: 290.

⁶ وزارة المالية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، "القرار المؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق 26 يوليو سنة 2008، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سرها"، الجريدة الرسمية المؤرخة في 28 ربيع الأول 1430هـ، الموافق لـ 25 مارس 2009، العدد 19، ص: 8.

⁷ الحياي وليد ناجي، *نظرية المحاسبة*، مرجع سابق، ص: 236.

جدول رقم (2-02): الفرق بين الأصول الملموسة والأصول غير الملموسة

الأصول الملموسة (المادية)	الأصول غير الملموسة (غير المادية)
- مرئية	- غير مرئية
- يمكن قياسها بسهولة	- يصعب قياسها
- تعتبر جزء أساسي من الميزانية العمومية	- لا يمكن تتبع آثارها من خلال نظم المحاسبة
- عوائد استثمارها معروفة	- عوائد استثمارها افتراضية
- يمكن مضاعفتها بسهولة	- لا يمكن شراؤها أو تقليدها
- نقل قيمتها بالاستخدام	- تزداد قيمتها بالاستخدام الجيد
- تطبيقاتها محدودة	- تطبيقاتها متعددة وبدون التقليل من قيمتها
- تُدار من منطلق الندرة	- تُدار بعقلية الوفرة
- تُدار من خلال نظم الرقابة والتحكم	- تُدار من خلال منظومة القوى العاملة
- سهولة التراكم والتخزين	- متحركة تتناقص مع عدم الاستخدام

المصدر: اتحاد الخبراء والاستشاريون الدوليون، *عائد الاستثمار في رأس المال البشري*، إيتراك للطباعة والنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، ط1، 2004، ص:85.

وتجدر بنا الإشارة إلى أنه سابقا قد تم تأسيس مبادئ المحاسبة المقبولة عموما في إطار بنية اقتصادية تعتمد في الغالب على أساس التصنيع؛ وبالتالي فقد تم التركيز على الأصول الملموسة للمؤسسة، وتجاهل الأصول غير الملموسة إلى حد كبير، نظرا لأن إدراجها في التقارير المالية يعتمد على المفاضلة بين الملاءمة والموثوقية؛ فالمعلومات عن الأصول غير الملموسة للمؤسسة ملائمة لاتخاذ القرارات الاقتصادية، كونها تؤثر على المركز المالي والأداء وقدرة المؤسسة على التكيف مع محيطها، فهي تؤثر على قدرتها على توليد التدفق النقدي؛ لذلك، وبما أن الأصول غير الملموسة تؤثر على القرارات الاقتصادية، فإن إدراجها في التقارير المالية سيحسن فائدة القرار؛ إلا أن موثوقية تلك المعلومات تخضع لصعوبات تتعلق بضمان وجود الأصول غير الملموسة وقياس قيمتها¹، وقد أدى ذلك إلى الكثير من الخلاف في وضع المعايير المحاسبية المتعلقة بها. ونظرا للتطور التكنولوجي، فإنه يمكن القول أن هذا النوع من الهيكل الاقتصادي والقواعد المحاسبية المستمدة منه قد عفا عليها الزمن، كون هذه القواعد تتجاهل العديد من التدفقات التي ترتبط بالاقتصاد الحديث القائم على المعرفة؛ ففي النصف الأخير من القرن العشرين، كانت هناك نقلة نوعية لصناعة التكنولوجيا المكثفة، وفي هذه البيئة تتكون القيمة أساسا

¹ Rowbottom Nicholas, *Intangible asset accounting and accounting policy selection in the football industry*, A Dissertation prepared for the degree of doctor of philosophy, Faculty of Commerce and Social Science, Department of Accounting and Finance, University of Birmingham, Royaume-Uni, 1998, p.9.

من العوامل غير الملموسة بدلا من الملموسة؛ حيث أصبح العنصر البشري أساس خلق القيمة مما جعل العديد من المهتمين ينادون بضرورة اعتباره كأصل غير ملموس، فهل يمكن أن يُعدَّ المورد البشري كأصل غير ملموس؟ هذا ما سنناقشه في العنصر الموالي.

مما سبق يمكننا القول أن جميع الأصول طويلة الأجل يُنظر إليها على أنها مخزون من الخدمات يُستفاد منها لفترات طويلة ترتبط بالعمر الإنتاجي لكل نوع من الأصول، وذلك وفقا للقوانين والتعليمات الصادرة في كل بلد والتي تنظم هذا الجانب، ويمكن تلخيص المعالجة المحاسبية لهذه الأصول عموما في الجدول الموالي.

جدول رقم (2-03): تصنيف الأصول طويلة الأجل وطرق المحاسبة عنها

الميزانية	قائمة الدخل
الأصول الملموسة : الأصول ذات الوجود المادي وتشمل كلا من: الأراضي؛ المصانع، المباني، التجهيزات، الأصول النباتية.	- الأراضي ليس لها مصاريف لأن حياتها غير محدودة - الإهلاك: تخصيص مبلغ دوري من تكلفة الأصول الملموسة طويلة الأجل (عدا الأراضي) على عمرها الإنتاجي.
الموارد الطبيعية: الأصول طويلة الأجل التي تم شراؤها بالقيمة الاقتصادية التي يمكن أن تؤخذ من استخدام الأرض مثل الموارد الخام من الخشب، والنفط، والغاز أو الموارد الأخرى الواردة في الأرض؛ المناجم؛ مناطق قطع الأخشاب؛ حقول النفط والغاز.	الاستنفاد: استنفاد المورد طبيعي من خلال التعدين، أو القطع، أو الضخ، أو الاستخراج أو طرق أخرى، وعلى أساس هذه الطريقة يتم توزيع التكلفة.
الأصول غير الملموسة: أصول طويلة الأجل ليس لها وجود مادي ولكن لها قيمة تحدد على أساس الحقوق أو المزايا التي تعود على مالكيها مثل: براءات الاختراع، وحقوق التأليف والنشر، برمجيات، العلامات التجارية، التراخيص، العلامات التجارية، والامتيازات، وقوائم العملاء والشهرة.	الإطفاء: تخصيص مبلغ دوري من تكلفة الأصل غير الملموس عبر الفترات التي يتم الاستفاد منه خلالها.

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على:

Needles Belverd E., Powers Marian & Crosson Susan V., *Financial and Managerial Accounting*, South-Western Cengage Learning, USA, 9th edition, 2010, p.437.

II. الاعتراف بالموارد البشرية كأصل محاسبي

إن اعتبار المورد البشري كأحد الأصول والإفصاح عنه ضمن القوائم المالية يتطلب توفر معايير الاعتراف به كبنود من بنود القوائم المالية، ومن خلال هذا العنصر سنتطرق لمعايير الاعتراف المحاسبي بالأصول البشرية، ثم لخصائص الأصول ومناقشة مدى انطباقها على الموارد البشرية.

1. معايير الاعتراف المحاسبي بالأصول البشرية

حدد البيان رقم 5 المتعلق بالإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية الصادر عن هيئة معايير المحاسبة المالية سنة 1984، الشروط أو المعايير العامة للاعتراف المحاسبي بأي بند من بنود القوائم المالية، وهذه الشروط هي أربعة: التعريف، القياس، الملاءمة، الموثوقية.

1.1. التعريف: يجب أن ينطبق على البند المراد الاعتراف به وإثباته محاسبيا أحد التعريفات

الخاصة بعناصر القوائم المالية العشرة المتمثلة في كل من: الأصول، الالتزامات، حقوق الملكية، استثمارات الملاك، التوزيعات على الملاك، الدخل الشامل، الإيرادات، المصروفات، المكاسب، وأخيرا الخسائر¹. وبخصوص الموارد البشرية فمن المعروف تقليديا أن المحاسبة المالية تعتبر نفقات الموارد البشرية مصروفات تحمل على الدورة المحاسبية، في حين أن محاسبة الموارد البشرية تطالب بالاعتراف بتلك النفقات على أنها أصل يجب أن يظهر في قائمة المركز المالي، ومن ثم يتم توزيع قيمته الإجمالية على الدورات المستقبلية المستفيدة، وسناقش في العنصر الموالي مدى توافر خصائص الأصول في الموارد البشرية محاولين بذلك إثبات صحة هذه المعالجة.

2.1. القياس: يجب أن تتوافر في البند خاصية قابلة للقياس، مثل خاصية التكلفة أو القيمة أو

عدد العاملين مصنفا حسب المؤهلات العلمية، حيث يتم اختيار الخاصية الأكثر ملاءمة وأهمية بالنسبة للمستخدم، وعادة ما تكون خاصية التكلفة (المعالجة المحاسبية التقليدية) في تاريخ العملية أو الحدث؛ كما تُعتمد خاصية القيمة المحاسبية (تكلفة الاستبدال أو صافي القيمة البيعية)، أو القيمة الاقتصادية في صورة القيمة الحالية للمنافع المستقبلية المتوقعة من الموارد البشرية المتاحة في المؤسسة²، وإلى جانب القياس المالي يمكن أن يتم هذا القياس على الأساس الكمي مثل المؤهلات الشخصية والمهنية.

¹ حنّان رضوان حلوة، بدائل القياس المحاسبي المعاصر، مرجع سابق، ص: 112.

² المرجع السابق، ص: 113.

3.1. الملاءمة: تُعرّف المعلومات بأنها ملائمة عندما تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين من خلال مساعدتهم على تقييم الأحداث الماضية والحاضرة أو المستقبلية، وتأكيد أو تصحيح، تقييماتهم الماضية¹؛ وللملاءمة ثلاثة خصائص ثانوية هي: تقديمها في الوقت المناسب دون تأخير، وأن تكون المعلومات ذات قيمة تنبؤيه، وكذلك ذات قيمة ارتدادية عكسية؛ ولقد أوضحت دراسات تجريبية أن توافر المعلومات عن الموارد البشرية في المؤسسة مفيد وملائم لاتخاذ القرارات، لاسيما في المؤسسات التي تلعب الموارد البشرية فيها دورا هاما في تحقيق الأرباح وتحديد قيمة المؤسسة، فدونها ستكون قائمة المركز المالي ناقصة، بل مضللة في كثير من الأحيان.

4.1. الموثوقية: تعني خاصية الموثوقية أنه ينبغي أن تكون المعلومات المالية المنشورة خالية من الأخطاء، وأن تعكس بدقة المعاملات أو الأحداث التي تمثلها، ولكي تكون المعلومات موثوقة يجب أن تتوفر فيها عدة خصائص هي: أولوية المضمون على الشكل، الحياد، الحذر، واكتمال المعلومات². ويلاحظ أن معيار الموثوقية مرتبط بدرجة تأكد قياس الحدث، فكلما ازدادت درجة عدم التأكد كلما انخفضت الموثوقية، وهكذا فإن معيار الموثوقية يؤثر في توقيت الاعتراف بالموارد البشرية واثباتها محاسبيا.

من النادر جدا أن تتوفر المعايير الأربعة السالفة الذكر بصورة متكاملة معا؛ لذلك فإن الاعتراف بالبند المحاسبي في القوائم المالية يتطلب الموازنة بين اعتبارات كثيرة مثل درجة الأهمية النسبية والملاءمة، في التأثير على قرارات المستخدمين ودرجة الموثوقية التي يتمتع بها القياس المحاسبي.

2. خصائص الأصول وانطباقها على الموارد البشرية

من خلال التعريفات السابقة التي أوردناها بخصوص الأصول يمكننا القول أن الأصل يتصف بالخصائص التالية:

1.2. خاصية الملكية

يجب أن تكون الموارد مملوكة للمؤسسة حتى تكون ضمن أصولها، وتندرج الأصول ضمن ممتلكات المؤسسة إذا توفرت فيها الشروط الواردة في المعايير المحاسبية الدولية، والتي حددها كذلك

¹ Escaffre Lionel, *De la pertinence de l'information comptable: Contribution à l'analyse des interactions entre la doctrine comptable et la recherche positive*, Mémoire en vue de l'obtention du diplôme d'habilitation à diriger les recherches, Université d'Angers, France, 2012, p. 2.

² Djongoue Guy, *Fiabilité de l'information comptable et gouvernance d'entreprise: une analyse de l'audit légal dans les entreprises camerounaises*, Colloque international, La gouvernance: Quelles pratiques promouvoir pour le développement économique de l'Afrique, Université Catholique de Lille, France, 2007, p.6.

النظام المحاسبي المالي في تعريفه لها، حيث تفرض المؤسسة السيطرة على أصل ما إذا كانت تملك سلطة الحصول على المنافع الاقتصادية وتستطيع الحد من إمكانية وصول الآخرين لهذه المنافع¹، وهذه السيطرة تتبع عادة من الحقوق القانونية التي اكتسبتها نتيجة قيامها بعمليات وأحداث سابقة (شراء إنتاج، تأجير تمويلي)؛ حيث تتمثل شواهد ملكية الأصل في كل من الحيازة، الرقابة عليه، والقدرة على التصرف فيه. إن معيار الملكية بمفهومه القانوني والاقتصادي يمكن أن ينطبق على الموارد البشرية، نظرا لتوفر شواهد هذه الملكية والمتمثلة في:

أ. **حيازة الأصل:** تندرج الموارد البشرية ضمن موارد المؤسسة لفترة محددة أو غير محددة، بعد أن تتحمل تكاليف حيازتها وتتمثل في التكاليف المباشرة الخاصة بالاختيار والتعيين والتدريب وغيرها، بالإضافة إلى ذلك فإن التعاقد الذي يتم بين الفرد والمؤسسة يعطيها الحق القانوني في حيازة واستخدام الفرد موضع التعاقد.

ب. **الرقابة على الأصل:** من أهم شواهد الملكية خضوع الموارد للرقابة الكاملة، هذه الرقابة تُحوّل للوحدة الاقتصادية الحق في حرمان الآخرين من أي حقوق في الانتفاع بخدمات وفوائد الأصل، وفي حالة الموارد البشرية يمكن للوحدة الاقتصادية أن تفرض رقابة تامة على العاملين بها عن طريق ما يسمى "بالعقد المانع"²، إذ هو العقد الذي يحدُّ الفرد كلياً أو جزئياً في مباشرة مهارته، ويمكن أن تنقسم إلى: عقود لحماية الملكية القانونية؛ عقود لمنع المنافسة. وطالما أن المؤسسة بإمكانها فرض الرقابة الكاملة على الموارد البشرية فلها الحق في الحصول على الفوائد والخدمات المستقبلية من هذه الموارد.

ج. **القدرة على التصرف في الأصل:** لمالك الأصل الحق في التصرف فيه بالصورة التي يراها تحقق له أقصى منفعة، ويأخذ التصرف في الموارد البشرية شكل التسريح أو الاستغناء عن خدمات الأصل البشري مقابل تعويض ترك الخدمة. غير أن وجهة النظر هذه قابلتها عدة انتقادات أهمها³:

- إن ارتباط الأصل بالملكية لا يكفي للدلالة على كثير من البنود التي تظهر في قائمة المركز المالي، والتي تُعتبر في نظر المحاسبين أصولاً، فمثلاً هناك بنود المصروفات المقدمة

¹ حنان رضوان حلوة، *النموذج المحاسبي المعاصر*، مرجع سابق، ص: 313.

² الجعدي سناء عبد الهادي، *دور وأهمية القياس المحاسبي للموارد البشرية في الجامعات الفلسطينية في قطاع غزة - دراسة تحليلية تطبيقية-*، رسالة ماجستير غير منشورة في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين، 2007، ص: 22.

³ الحياي وليد ناجي، *المشاكل المحاسبية المعاصرة ونماذج مقترحة*، مرجع سابق، ص: 287.

ومصروفات التأسيس، وشهرة المحل والحملات الإعلانية، فإنها جميعا تظهر ضمن بنود قائمة المركز المالي، إلا أنها لا تتصف بأية صفة من صفات الملكية؛

- كما أن هناك فارقا كبيرا بين الحائز على الأصول وبين المالك الحقيقي، فقد تكون الشركة هي الحائزة على الأصول لفترة محددة بينما المالك الحقيقيين لها هم أصحاب الاستثمارات طويلة الأجل سواء كانوا شركاء أو مساهمين أو أصحاب قروض طويلة الأجل، حيث تتوافر في هذه الفئة عناصر الملكية الاقتصادية وهي الإدارة والمخاطرة والربح، إلا أن ذلك لا يمنع من اعتبار الفرد من ضمن أصول المؤسسة وفقا للحيازة القانونية التي تمنحها حق حيازة واستخدام الفرد بموجب عقود العمل.

2.2. خاصية سداد الديون

يرتبط معيار سداد الديون بفرض أساسي في المحاسبة وهو فرض استمرار المشروع، أما التصفية فهي حالة استثنائية؛ وتختلف الموارد البشرية عن الأصول المادية المملوكة قانونياً في المؤسسة بأن الأخيرة لها قيمة سوقية ويمكن تحويلها أو استخدامها في سداد الديون، في حين أن الموارد البشرية تعمل بالمؤسسة حيث لا تمتلكها قانوناً ولا يمكن استخدامها لسداد الديون¹، غير أنه وطالما أن المشروع مستمر وقادر على تحقيق الأرباح من خلال عوامل الإنتاج المختلفة ومن بينها عنصر العمل، فيمكن القول أن الموارد البشرية تساهم في سداد ديون المشروع بطريقة غير مباشرة.

3.2. القدرة الإنتاجية

كما ذكرنا سابقاً في تعريف الأصل حسب أصحاب وجهة نظر الإدارة أن جوهر أي أصل هو القدرة الإنتاجية، والموارد البشري يعدّ أبرز عنصر من عناصر الإنتاج، حيث يشارك في إنتاج السلع والخدمات؛ فعنصر العمل الذي يقدمه المورد البشري يساهم مع باقي عوامل الإنتاج في تحقيق الربحية من خلال مساهمته المباشرة في ذلك، وكذلك تأثيره على باقي عوامل الإنتاج.

4.2. خاصية الخدمات المستقبلية

أن تكون للأصل قدرة مباشرة أو غير مباشرة على تزويد المؤسسة بالخدمة أو المنفعة، سواء بمفرده أو بالتضافر مع غيره من الأصول، وذلك بهدف تحقيق تدفقات نقدية موجبة في المستقبل²؛

¹ حمادة رشا، القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية و أثره في القوائم المالية - دراسة تطبيقية على أعضاء الهيئة التدريسية في جامعة دمشق-، مجلة جامعة دمشق، المجلد 18، العدد 1، ص: 134-177، 2002، ص: 149.

² حنان رضوان حلوة، النموذج المحاسبي المعاصر، مرجع سابق، ص: 313.

فالأصول يجب أن تمتلك منافع إيجابية، أي أن الموارد ذات القيمة السالبة أو الصفرية ليست أصولاً¹؛ وأن تكون للمؤسسة القدرة على التحكم في هذه المنافع والخدمات التي نتجت عن أحداث أو عمليات تمت فعلاً في الماضي، أي حدثت فعلاً وليست افتراضية أو مُتَوَقَّعة، وتوفر هذه الخاصية يتطلب توفر العناصر التالية²:

- أن يكون هناك توقع لمنافع اقتصادية مستقبلية؛
- إمكانية قياس هذه المنافع بشكل موثوق؛
- أن يكون للمشروع الحق في استلام هذه المنافع.

وبالنسبة للموارد البشرية فهي تستطيع أن تحقق منافع اقتصادية مستقبلية، وذلك من خلال قدرتها الإنتاجية، ولقد تم قياس المورد البشري بطرق عدة وتم تطبيقها عملياً على كثير من المؤسسات خاصة في الدول المتقدمة، كما أنه من البديهي أن يتمتع المشروع بالحق القانوني في حيازة الفرد واستخدامه بموجب التعاقد.

ومن القضايا التي يكثر النقاش حولها هي ما إذا كان الحق في استغلال المنافع الاقتصادية المستقبلية للموارد البشرية موجوداً، كون هذه الأخيرة لا يمكن أن تكون مملوكة إلا إذا كانت موجودة في المجتمع العبودي، ومع ذلك فإن الخدمات التي يتوقع من الأفراد توفيرها قد تكون عرضة لشكل من أشكال الملكية أو السيطرة، فثمة من يقول أن للمؤسسة قوة العمل الخاصة بها والتي ترتبط بها باستمرار، وقوة العمل هذه يمكن شراؤها أو بيعها عند الاستحواذ أو الاندماج³؛ وبدلاً من ذلك، يمكن القول أنه لا يوجد الحق الحصري لخدمات الموظفين، فهم أحرار في مغادرة المؤسسة في أي وقت، كما أن أي فوائد من الاستثمارات في الموارد البشرية مثل التدريب لا يتم الاحتفاظ بها بالضرورة داخل المؤسسة؛ فالمؤسسة لا تمتلك أصولاً بشرية؛ ومع ذلك فهي تملك بعض السيطرة عليها في شكل عقود العمل، ومن وجهة نظر المنظمة فإن هذه العقود تعتبر ضعيفة من ناحية الحصول على الحق الحصري في الاستفادة من خدمات الموظفين، وهذا ما أدى إلى أن تصبح العمالة بعقود محددة المدة أكثر شعبية على مدى العقد الماضي، كما أصبحت المؤسسات تطالب موظفيها بتعويضات على نحو متزايد في حال إخلالهم بالعقد، وكل ذلك بهدف فرض سيطرة أكثر على الخدمات المستقبلية للموظفين.

¹ القاضي حسين وحمدان مأمون، *نظرية المحاسبة*، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان الأردن، ط1، 2006، ص: 153.

² Elliott Barry & Elliott Jamie, *Financial Accounting and Reporting*, Pearson Education Limited, England, 14th edition, 2011, p. 471.

³ Rowbottom Nicholas, Op. Cit., p.45.

وبناءً على كل ما سبق يمكننا القول أن الموارد البشرية كعنصر تحقق شروط اعتبارها كأحد الأصول، فتوافر الشروط سالفة الذكر تؤكد اعتبار الموارد البشرية أصولاً بالمفهوم الحاسبي، وخاصة أنه يمكن قياسها مالياً؛ وعليه يمكن أن تظهر أرصدة للموارد البشرية في القوائم المالية دون الخروج عن المبادئ المحاسبية التقليدية ويعد ذلك إجراءً منطقياً، كما يمكن المحاسبة عنها في ظل المعيار الحاسبي الدولي رقم 38 الخاص بالأصول غير الملموسة نظراً لانطباق خصائص الأصول غير الملموسة التي أوردناها في الجدول رقم (2-02)؛ فإلى جانب البنية التحتية، والاتصالات، وبراءات الاختراع، والعلامات التجارية، والممتلكات، والموارد الفكرية الأخرى، تعد الموارد البشرية في الواقع عنصراً أساسياً في معادلة الأصول غير الملموسة¹؛ ففي الإطار الذي وضعه Lev (2001) لرأس المال غير المادي صنّف الأصول غير الملموسة في المجموعات الأربع التالية²:

- الاكتشاف والتعلم غير الملموس، التكنولوجيا والمعرفة الفنية وبراءات الاختراع وغيرها من الأصول المتأنتية من الاكتشاف والتعلم، عمليات المؤسسات التجارية والجامعات والمختبرات الوطنية والعمليات ذات الصلة؛
- العلاقات مع العملاء، العلامات التجارية وقنوات التوزيع الفريدة من نوعها (على سبيل المثال المبيعات المستندة إلى الإنترنت)، كل ما يُخلَق بالأرباح بشكل غير طبيعي؛
- الموارد البشرية محددة في ممارسات الموارد البشرية مثل التدريب ونظم التعويضات، التي تعزز إنتاجية الموظفين وتخفف معدل دورانهم؛
- التصاميم الفريدة من نوعها، تنظيم رأس المال الهيكلي والتنظيمي، والعمليات التجارية، توليد مزايا تنافسية مستدامة.

وفي هذا الصدد نسرّد تجربة TELIA، وهي أحسن مؤسسة سويدية متخصصة في خدمات الاتصالات وهي من أمثلة المؤسسات التي قامت بتعديل أساليب المحاسبة التقليدية لدمج قيمة الأصول البشرية، فمن حيث فلسفتها الإدارية، تعتبر هذه المؤسسة موظفيها من الموارد الحيوية الضرورية لنجاحها، وقد تميزت جهود مؤسسة TELIA بالإفصاح عن الموارد البشرية كأصل من الأصول في الميزانية خطوة

¹ Kelsey Patrick, *Human Resources & Valuation of Intangible Assets*, Nyack College, Nyack, New York, pp. 1-8, 2004, available at :

<http://www.patrickkelsey.com/Writing%20and%20Creative%20Samples/Human%20Resources%20and%20Valuation%20of%20Intangible%20Assets.pdf>, 23/01/2013.

² Kashive Neerja, *Creating employer brands by valuing human capital in organization and measuring intangible assets*, International Journal of Enterprise Computing and Business Systems, Vol. 2, Iss. 1, 2012, pp.5-6.

ثورية في أساليب المحاسبة الحديثة¹. وتعتبر هذه المؤسسة نموذجا من حيث التعرف على أهمية وتقدير قيمة الموارد البشرية وتطبيق نظام يقيس هذه القيمة.

وتجدر بنا الإشارة هنا إلى أن الأصول البشرية تختلف عن شهرة المحل، كون هذه الأخيرة تم تعريفها حسب معيار المحاسبة الدولي رقم 38 على أنها " المنافع الاقتصادية المستقبلية الناشئة عن الأصول التي لا يمكن تحديدها والاعتراف بها بشكل منفصل، ويمكن أن تتولد داخليا من خلال العمليات العادية للشركة أو يتم شراؤها نتيجة لدمج الأعمال"²، في حين أن الأصول البشرية يمكن تمييزها وتحديدها بشكل منفصل عن باقي الأصول غير الملموسة. وفي المبحث الموالي سنتطرق لمحاسبة الموارد البشرية والتي تنطلق من فرضية أساسية مفادها أن المورد البشري يعتبر أصلا من الأصول المحاسبية للمؤسسة.

¹ Flamholtz Eric G. & Main Erica D., *Current issues, recent advancements, future directions in HRA*, Journal of human resource costing and accounting, Vol.4, p.11-20, 1999, p.17.

² Elliott Barry & Elliott Jamie, Op. Cit., p.466.

المبحث الثالث: محاسبة الموارد البشرية

نظرا للظروف والمستجدات الحاصلة في حقل الاقتصاد والإدارة كما سبق ذكرها، والتي أصبحت تستدعي ضرورة تغيير المعالجة المحاسبية للعنصر البشري وفقا للمكانة الكبيرة التي يحتلها؛ فقد ظهر مفهوم محاسبي جديد يُعرَف بـ "محاسبة الموارد البشرية"، سيكون محل المناقشة والتحليل في الفقرات الموالية.

I. مفهوم محاسبة الموارد البشرية وتطورها التاريخي

تعتبر المحاسبة عن الموارد البشرية موضوعا غنيا بالأفكار الجديدة التي تتعلق بقضايا الاعتراف والقياس والإفصاح عن تكاليف الموارد البشرية، وهذا ربما يعود إلى قلة الكتابات فيه، لأن معظم الكتاب يتناولون المحاسبة من منظور المحاسبة المالية التي تقوم بقياس الأثر المالي لمختلف العمليات التي تتم بين المؤسسة ومحيطها الخارجي خاصة، أو محاسبة التكاليف التي تعمل على التحديد الجيد لتكاليف الإنتاج من خلال قياس الأثر المالي لحركة التكاليف داخل المؤسسة، في حين أن محاسبة الموارد البشرية تعتبر مفهوما جديدا يُعنى بنوع من موارد المؤسسة يعتبر غير ملموس ومن الصعب قياسه ماليا. فهناك من يعتبرها مصاريف إيرادية تظهر في قائمة الدخل وهناك من يريد أن يعتبرها بندا من بنود الأصول غير الجارية في الميزانية، ولكلا الموقفين حججه واعتباراته. على ضوء هذا الاختلاف والتباين في الآراء والمواقف سنحاول استقراء الوضع الذي عليه محاسبة الموارد البشرية الآن والاتجاه الذي ستكون عليه مستقبلا، محاولين بذلك توضيح مفهوم محاسبة الموارد البشرية والتطرق لأهم مراحل تطورها عبر التاريخ المحاسبي.

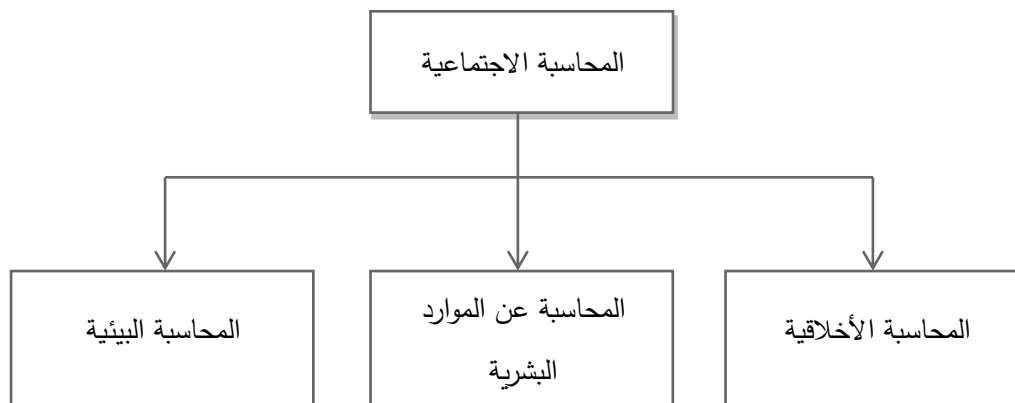
1. مفهوم محاسبة الموارد البشرية

ظهرت محاسبة الموارد البشرية لحل مشكلة التقييم الاقتصادي والمالي للموارد البشرية في المؤسسات خاصة تلك التي تستخدم المعرفة لخلق القيمة؛ فأصبحت عملية الاعتراف بقياس الموارد غير الملموسة المرتبطة بالعمالة معروفة باسم محاسبة الموارد البشرية؛ وتتضمن هذه العملية قياس التكاليف التي حدثت بواسطة المؤسسة والمؤسسات الأخرى لجذب الموارد البشرية واختيارها واستثمارها وتدريبها وتنميتها، وتشمل أيضا القيمة الاقتصادية لهؤلاء من وجهة نظر المؤسسة التي ينتسبون إليها¹؛ حيث تنطوي محاسبة الموارد البشرية على المفاهيم والطرق المحاسبية الخاصة بالموارد البشرية، لأنه في

¹ القاضي حسين وحمدان مأمون، مرجع سابق، ص: 152.

السنوات الأخيرة أخذت المنظمات الدولية للمحاسبة تطالب بتقديم تقارير عن التوظيف وعن التكاليف المتعلقة بالموارد البشرية. وحسب Grojer & Johanssom فإن محاسبة الموارد البشرية تُعتبر مسألة فلسفية أكثر منها تقنية وهذا من أسباب تعدد مناهجها¹؛ هذا وتعدّ محاسبة الموارد البشرية فرعاً مهماً من فروع المحاسبة المالية، حيث تدخل في نطاق المحاسبة الاجتماعية التي عرفها كل من الباحثين S. Mobley & A. Belkaoui، على أنها "نتائج تطبيق المحاسبة في مجال العلوم الاجتماعية، وهي تتعلق بالقياس والتحليل والكشف عن الآثار الاجتماعية والاقتصادية لسلوك كل من الحكومة وأصحاب الأعمال الحرة على المستوى الكلي والجزئي"²؛ حيث يتمثل هدفها في القياس والإفصاح عن أثر السلوك التنظيمي للمؤسسات في بيئتها، والقياس والإفصاح عن الأداء الاقتصادي والاجتماعي الكلي. ويبين الشكل الموالي فروع المحاسبة الاجتماعية والتي تدخل ضمنها محاسبة الموارد البشرية:

شكل رقم (2-03): فروع المحاسبة الاجتماعية



Source: Ionel Vatasoiu Cristian, Alina Cornescu & Dumitru Motoniou Ioan, *Human resource accounting -Accounting for the most valuable asset of an enterprise-*, Annals of the university of Oradea, Economic science, Vol.1, Iss.2, pp.925-931, 2010, p.629.

1.1 تعريف محاسبة الموارد البشرية

التعريف الكلاسيكي لمحاسبة الموارد البشرية يركز على تعريفها من منظور الأجر و/أو الراتب، وهو تعريف مشتق من وظيفة المحاسبة العامة؛ حيث يعتبر هذا التعريف محاسبة الموارد البشرية هي محاسبة الأجور التي تُعنى بحساب مختلف مستحقات العمال، من خلال العمل على تحديد مكونات أجرة أو راتب العامل، ثم أصبحت تُضاف لهذه الأخيرة مختلف مصاريف التدريب والتكوين الخاصة بالعمال؛ ونظراً للانتقادات العديدة التي وُجّهت لهذا التعريف؛ فقد وردت في الأدبيات المحاسبية عدة تعريفات حديثة

¹ Yahaya Khadijat Adenola, *Impact of investment in human resource training and development employee effectiveness in Nigerian banks*, Journal of social and management sciences, Vol.12, pp.185-197, 2007, p.187.

² Dobija Mieczysław & Indulska Marta, *Accountants and accounting for human resources accountability and intellectual entrepreneurship*, available at: www.researchgate.net , 11/07/2013, p.4.

لمحاسبة الموارد البشرية تتمحور أغلبها حول مسألة قياس هذا المورد الهام من موارد المؤسسة والإفصاح عن معلومات محاسبية بخصوصه ضمن التقارير والقوائم المالية، بحيث تفيد الأطراف ذات العلاقة في اتخاذ قرارات سليمة.

فقد عرّفها لجنة محاسبة الموارد البشرية التابعة للجمعية الأمريكية للمحاسبة (AAA) بأنها "عملية تحديد وقياس البيانات عن الموارد البشرية وتوصيل هذه المعلومات إلى الأطراف المعنية"¹، كما يعرفها Brummet بأنها "عملية قياس ديناميكية، للعنصر البشري في المؤسسة، وإعداد التقارير اللازمة عن ذلك"²، ويعرفها كذلك Matzy & Usry بأنها "عملية تطوير تقييمات مالية للأفراد والجماعات في المؤسسة والمجتمع، ومراقبة هذه التقييمات عبر الزمن"³؛ وأكثر تعاريف محاسبة الموارد البشرية انتشاراً هو ذلك الذي قدمه Flamholtz حيث عرفها بأنها "وسيلة لقياس التكاليف التي تحدث في المشروع أو المشروعات الأخرى نتيجة لاختيار الأصول البشرية أو تأجيرها أو تدريبها أو تعيينها أو تنميتها، كما تتضمن أيضاً القياس الاقتصادي لقيمة الموارد البشرية بالنسبة للمشروع"⁴؛ وبالتالي، فمحاسبة الموارد البشرية لا تنطوي فقط على قياس جميع التكاليف والاستثمارات المرتبطة بالتوظيف والتعيين والتدريب وتطوير الموظفين، ولكن أيضاً القياس الكمي للقيمة الاقتصادية للأفراد في المؤسسة⁵.

وهناك تعريف آخر أقل قبولا وانتشاراً قدمه كل من Likert & Bows؛ حيث يضيف إلى العاملين بالمؤسسة جمهور المستهلكين وحملة الأسهم ومجموعة الموردين والمجتمع الاستثماري عموماً، إلا أنه يُعتبر غير عملي وينطلق من مفهوم وحدة محاسبية ذات طبيعة مختلفة عن المفهوم المقبول عموماً في الدراسات المحاسبية. وبناءً على التعاريف السابقة فإن محاسبة الموارد البشرية هي عملية قياس وتحديد الموارد البشرية كأصول، لتوفير المعلومات لأطراف داخلية أو خارجية وعلى وجه الخصوص المستثمرين والمقرضين.

من خلال التعاريف السابقة المتعلقة بمحاسبة الموارد البشرية يمكننا استنتاج الخصائص التالية:

- محاسبة الموارد البشرية هي نوع من أنواع المحاسبة يُعنى فقط بالجانب البشري داخل المؤسسة؛

¹ Rowbottom Nicholas, Op. Cit., p.44.

² جمعة كمال حسن، محاسبة الموارد البشرية: منهج جديد لقياس قيمة خدمات المورد البشري، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، الإصدار 18، ص ص: 97-122، 2008، ص: 105.

³ المرجع نفسه.

⁴ حنان رضوان حلوة، بدائل القياس المحاسبي المعاصر، مرجع سابق، ص: 108.

⁵ Ionel Vatasoiu Cristian, Alina Cornescu & Dumitru Motoniui Ioan, *Human resource accounting -Accounting for the most valuable asset of an enterprise-*, Annals of th university of Oradea, Economic science, Vol.1, Iss.2, pp.925-931, 2010, p.629.

- لمحاسبة الموارد البشرية طابع مادي وطابع غير مادي؛ حيث أنه من المعروف أن المحاسبة مالية كانت أو تحليلية أو غيرها، تهتم بالجانب المادي فقط، أما محاسبة الموارد البشرية فهي تهتم بالجانب المادي للعمال وفي نفس الوقت تهتم بالجانب غير المادي أو الملموس؛
 - تهتم محاسبة الموارد البشرية بتسجيل الاستثمار في الموارد البشرية؛
 - تقوم محاسبة الموارد البشرية بقياس التكاليف والقيم الخاصة بالموارد البشري؛
 - تقوم محاسبة الموارد البشرية بتسجيل التغيرات التي تحدث في مجال الموارد البشرية على مدى فترة من الزمن؛
 - محاسبة الموارد البشرية تقدم معلومات حول الموارد البشرية للجمهور .
- أما فيما يخص أهداف محاسبة الموارد البشرية فنلخصها فيما يلي¹:
- تحديد أو تشخيص قيمة الموارد البشرية،
 - قياس عناصر الموارد البشرية وتحديد التكاليف الإيرادية والرأسمالية؛
 - الوصول إلى الإدارة السليمة للموارد البشرية؛
 - توفير معلومات كمية عن الموارد البشرية، والتي تساعد المديرين والمستثمرين في اتخاذ القرارات، للمساعدة في تخطيط احتياجات المؤسسة من الموارد البشرية، وتخصيصها على الوظائف المتاحة فيها، بما يكفل ضبط ورقابة نفقات الاستقطاب والتعيين والتدريب والتطوير ونفقات ترك الخدمة، وتحفيز الإدارة على الاهتمام برأس المال البشري؛
 - إدراج قيمة وتكاليف الموارد البشرية ضمن النظام المحاسبي في المؤسسة؛
 - إيصال المعلومات الخاصة بالموارد البشرية من خلال القوائم المالية للأطراف المعنية.

2.1. فروض محاسبة الموارد البشرية

تستند محاسبة الموارد البشرية إلى مجموعة من الفروض تعتبر كأساس عملي وكمبادئ أساسية تعمل في ظلها، وهي تتمثل في الآتي:

¹ راجع:

- Hamid Khani & Jafari Eskandar, *The Effect of Human Resource Accounting (Costing) Information (HRAI) on Balanced Scorecard System in Iran Khodro Company (A Nonlinear Approach)*, American Journal of Scientific Research, Iss. 62, pp.101-108, EuroJournals Publishing, Inc. 2012, pp.103-104.
- Chen Hai Ming & Lin Ku Jun, Op.Cit., p.120.
- Samudhram Ananda et al., *Non-disclosure of human capital-based information: theoretical perspectives*, Journal of Human Resource Costing & Accounting, Vol. 14, Iss. 2, pp. 106 – 128, 2010, p.110.

أ. الفرض الأول: للموارد البشرية قيمة اقتصادية

يعتبر المورد البشري داخل المؤسسة ذو أهمية كبيرة، بحيث أن له قيمة اقتصادية مباشرة وتمثل في كل المجهود والوقت المُنفق في سبيل تأدية وإنجاز الأعمال المُسندة له حالياً أو في المستقبل، وأما القيمة الاقتصادية غير المباشرة فتتمثل بحسن تسيير هذا العنصر واستخدامه والاستفادة من الموارد المادية والتكنولوجيات والتقنيات، باعتباره أداة فعالة قادرة على المساهمة في تحقيق أهداف المؤسسة.

ب. الفرض الثاني: تتأثر قيمة الموارد البشرية بنمط الإدارة الموجود في المؤسسة

تتأثر قيمة الموارد البشرية بالنمط القيادي للإدارة، حيث تتوقف إنتاجية العاملين على القدرات والمهارات من ناحية، والرغبات والميول من ناحية أخرى، كما تتطور معارف الموارد البشرية في المؤسسات التي تُركّز إدارتها على التدريب وتطوير العاملين، وكذا الحوافز المادية والمعنوية التي تقدمها لإشباع الحاجات المختلفة، حيث تساهم الإدارة في توجيه العنصر البشري واستخدام طاقاته الاستخدام الصحيح، مما يُؤدّد لديه دوافع إيجابية، واستعداد نفسي وذهني للمساهمة في تحقيق أهداف المؤسسة، وإذا ما فشلت في استخدام العنصر البشري فإن قيمته ستخفّض، وعليه فالإدارة الناجحة عليها أن تجذب الكفاءات الجيدة أكثر من غيرها.

ج. الفرض الثالث: ضرورة وجود معلومات عن محاسبة الموارد البشرية

تعتبر المعلومات التي توفرها محاسبة الموارد البشرية حول قياس تكلفة وقيمة المورد البشري جد ضرورية للإدارة حتى تتمكن من تتبع ومراقبة الأنشطة المتواصلة التي تتصل باستخدام الموارد البشرية، والقيام بالعمليات الأساسية والاستراتيجية المتمثلة في التخطيط واتخاذ القرارات والتوظيف والتكوين وتنمية المورد البشري داخل المؤسسة. كما أن المعلومات التي تتضمنها محاسبة الموارد البشرية لها أهمية كبيرة في عمليات الرقابة والتقييم، سواء للمتعاملين الداخليين والمتمثلين في الإدارة أو العمال أو النقابة وغيرها، وللمتعاملين الخارجيين مثل مصلحة الضمان الاجتماعي في الأجلين القصير والطويل.

د. الفرض الرابع: المورد البشري يعتبر أحد الأصول

كما ذكرنا سابقاً فإنه يمكن تطبيق قسم كبير من خصائص الأصل على الموارد البشرية، إذ أن المنافع المحققة من استخدامها هي منافع مستقبلية، ويمكن حساب مجمل التكاليف التي أنفقت في استقطاب العنصر البشري، كما أن للمؤسسة الحق في تشغيل واستخدام وتوجيه مواردها البشرية، ولها الحق الشرعي بالتعاقدات والالتزامات بين الطرفين، وعلى هذا الأساس تعتبر الموارد البشرية أصولاً ذات تكاليف مباشرة وغير مباشرة من اقتناء وتدريب وتنمية مهارات وغيرها من التكاليف التي ترتبط بالإنتاج،

حيث يستفاد منها لعدة فترات مما يؤدي إلى ضرورة اهتلاكها على مدار العمر الإنتاجي المتوقع للعاملين، واعتبار كل من المرتبات والأجور وأعباء التأمينات الاجتماعية كقيمة لقسط الاهتلاك.

هـ. الفرض الخامس: الحصول على الموارد البشرية يمثل تكلفة على المؤسسة

توظيف الموارد البشرية يعتبر تكلفة اقتصادية تتحملها المؤسسة مقابل خدمات ومنافع تحصل عليها مستقبلاً؛ لذا يمكن ترجمة هذه التكاليف والخدمات في صورة نقدية، وإظهارها في القوائم المالية مثل أجور العمال وتكاليف التدريب والتأهيل والحوافز المادية وكل التكاليف القابلة للقياس.

و. الفرض السادس: لا يمكن أن تعمل محاسبة الموارد البشرية بمعزل عن الأنظمة الأخرى داخل المؤسسة

نظام محاسبة الموارد البشرية له علاقة تشابك مع مختلف الأنظمة الفرعية سواء الداخلية مثل المحاسبة التحليلية، أو الخارجية مثل سوق العمالة.

3.1. وظائف محاسبة الموارد البشرية

يكمن دور محاسبة الموارد البشرية في معالجة المشاكل المتعلقة بتلك الموارد كونها جزء من المجتمع يجب الاهتمام به من قبل المؤسسات، فضلاً عن أثر السلوك البشري على نتائج الأعمال، حيث أن له أثراً بارزاً على إنتاجية المؤسسة والتكاليف التي تتحملها. وقد انصرف الاهتمام بالموارد البشرية كونها هي المعنية بإدارة الموارد الأخرى، وهي التي تشغل المكائن وتعمل على صيانتها، كما أنها هي التي تجدد الإنتاج وتعمل على تحقيقه، وهي التي تعمل على خلق القيمة المضافة، ولو تم فحص بنود التكاليف بشكل دقيق لتبين أن معظم التكاليف ترتبط بالموارد البشرية، وقد تأخذ أهميتها النصيب الأكبر مقارنة بباقي البنود الأخرى للتكاليف؛ لذلك فقد نشأت محاسبة الموارد البشرية والتي تضطلع بعدة وظائف أهمها¹:

- توفير الإطار الذي يساعد على اتخاذ القرارات الخاصة بالموارد البشرية؛
- تقديم المعلومات الكمية الخاصة بالموارد البشرية؛
- تحفيز الإدارة على الاهتمام بمفهوم رأس المال البشري عند اتخاذ أية قرارات متعلقة بالموارد البشرية.

¹ القاضي حسين وحمدان مأمون، مرجع سابق، ص: 152.

ويمكننا القول أن محاسبة الموارد البشرية تضطلع بدور مزدوج، فهي تُعدّ أولاً أسلوباً جديداً للتفكير المنطقي لإدارة الموارد البشرية في المؤسسات، وذلك لأن الأفراد لهم قيمة بالنسبة للمؤسسة؛ كما أنها تحثّ المديرين والمتخصصين في الموارد البشرية أن يبنوا قراراتهم بخصوص الموارد البشرية على أساس التكلفة والقيمة المتعلقة بها؛ وثانياً، فإن المحاسبة عن الموارد البشرية هي نظام لإمداد الإدارة بالمعلومات اللازمة لإدارة مواردها البشرية بكفاية وفاعلية، فهي تقدم المعلومات عن تكلفة وقيمة كل فرد في التنظيم.

2. نشأة محاسبة الموارد البشرية وتطورها التاريخي

ترجع جذور محاسبة الموارد البشرية إلى ستينات القرن العشرين، فمع تطور الفكرين الاقتصادي والإداري خلص المفكرون والباحثون إلى ضرورة قياس الأصول البشرية، وقياس الإنتاجية للتعرف على مدى مساهمة العنصر البشري في زيادة الإنتاجية؛ مما أدى إلى ظهور محاسبة الموارد البشرية، وقد مرت خلال تطورها بعدة مراحل نلخصها في الآتي:

1.2. المرحلة الأولى (1960م - 1966م)

تميزت هذه المرحلة بأنها فترة وضع المفاهيم الأساسية لمحاسبة الموارد البشرية باستخدام النظريات والمبادئ المتعلقة بهذا الموضوع في العلوم الاجتماعية الأخرى، وتميزت هذه المرحلة بالدراسات التي اهتمت بالمفاهيم الأساسية لمحاسبة الموارد البشرية وكذا الاعتماد على فكرة رأس المال البشري في النظرية الاقتصادية؛ وقد كان Roger Hermanson سنة 1964 أول من حاول إدخال رأس المال البشري في الميزانية العمومية¹ والتي أصبحت تُعرف فيما بعد بمحاسبة الموارد البشرية.

2.2. المرحلة الثانية (1966م - 1971م)

تميزت هذه المرحلة بأنها فترة الدراسات والبحوث الأكاديمية التي اهتمت بوضع نماذج قياس تكلفة وقيمة الموارد البشرية، كما كانت أيضاً فترة بحوث خاصة بإيجاد مجالات حالية ومستقبلية لاستخدامات محاسبة الموارد البشرية، بحيث تصبح أداة تساعد العديد من المستفيدين من خارج المؤسسة²، وأهمها ما كان في جامعة ميشيغان والتي كان يقودها كل من عالم النفس التنظيمي Renesis lekert، وعضو هيئة التدريس R.Lee Brummet، ومرشحي الدكتوراه William C. Pyle، و Eric Flamholtz؛ حيث عمل الفريق على مجموعة من مشاريع البحث بهدف تطوير مفاهيم وأساليب محاسبة الموارد البشرية، وقد كانت أولى نتائج هذا البحث مقالة من طرف Brummet، Flamholtz و Pyle سنة

¹ Yahaya Khadijat Adenola, Op. Cit., p.186.

² Hamid Khani & Jafari Eskandar, Op.Cit., p.102.

1968 وهي تمثل واحدة من أولى الدراسات التي تناولت قياس الموارد البشرية، وفيها تم استعمال مصطلح "محاسبة الموارد البشرية" للمرة الأولى¹.

في هذه المرحلة تم تطبيق محاسبة الموارد البشرية لأول مرة، وكان ذلك من طرف شركة BARRY بولاية أوهايو الأمريكية وذلك في سنة 1966²؛ حيث أدخلت الشركة في نظامها المحاسبي محاسبة الموارد البشرية عن طريق رسمة التكاليف المتعلقة بهذه الأخيرة وحساب أقساط إطفائها، وقد نشرت الشركة ولعدة سنوات قوائمها المالية الختامية متضمنة معلومات مالية عن الموارد البشرية.

3.2. المرحلة الثالثة (1971م - 1976م)

تميزت هذه المرحلة باستمرار البحوث لتطوير المفاهيم والنماذج المستخدمة في قياس تكلفة وقيمة الموارد البشرية وإظهارها ضمن القوائم المالية الختامية؛ إذ نُشِرت خلالها العديد من الدراسات الأكاديمية في أمريكا وأستراليا واليابان³، وقد تم تطبيق العديد من هذه الدراسات في مجال تقييم أثر المعلومات التي تقدمها محاسبة الموارد البشرية في اتخاذ القرارات الإدارية، وكذلك في قرارات المستثمرين من حملة الأسهم. وخلال هذه المرحلة كوَّنت جمعية المحاسبة الأمريكية لجنتين للمحاسبة عن الموارد البشرية كانت الأولى سنة 1971م والثانية سنة 1972م⁴، وتم نشر تقرير اللجنتين تحت عنوان "تطور محاسبة الموارد البشرية".

4.2. المرحلة الرابعة (1976م - 1980م)

شهدت هذه المرحلة تناقصاً في الاهتمام بهذا الفرع من المحاسبة سواء من جانب الباحثين أو من جانب المهنيين؛ حيث أن عدد البحوث التي ظهرت في هذه الفترة كان قليلاً، ويرجع سبب ذلك إلى أن الجزء الأكبر من البحوث الأولية في هذا الميدان والتي تعدّ أقل صعوبة قد تمّت في المراحل السابقة، وأن الأجزاء الباقية كانت أكثر صعوبة كما أنها تتطلب عددًا غير قليل من المؤسسات والشركات التي تقبل أن يتم تطبيق هذه البحوث داخلها⁵، ونتيجة للعدد القليل من الباحثين القادرين على القيام بهذا فإن عدد

¹ Bullen Maria L. & Eyler Kel-Ann, *Human resource accounting and international developments: implications for measurement of human capital*, Journal of International Business and Cultural Studies, Vol. 3, No. 5, pp. 1-16, 2010, p.2.

² الحياي وليد ناجي، *المشاكل المحاسبية المعاصرة ونماذج مقترحة*، مرجع سابق، ص: 292.

³ علاوي خضير مجيد، *أثر تطبيق القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية على القوائم المالية - دراسة تطبيقية في الشركة العامة لتجارة الموارد الإنشائية -*، مجلة المثنى للعلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة المثنى، العراق، المجلد 2، العدد 3، ص: 62-82، 2012، ص: 68.

⁴ Flamholtz Eric G. et al, *Human resource accounting: a historical perspective and Future implications*, Management Decision, Vol. 40, Iss. 10, pp. 947 - 954, 2002, p.949.

⁵ Ibid., p.150.

البحوث في هذه الفترة كان أيضاً قليلاً، مما أدى إلى عدم إقبال الشركات على التطبيق إضافة، إلى أن تكاليف تطبيق هذه البحوث مرتفعة والعائد المتوقع منها غير مؤكد؛ ولكن في نهاية هذه المرحلة ظهرت اتجاهات بشأن الاهتمام بحاسبة الموارد البشرية.

5.2. المرحلة الخامسة (1980م - حتى نهاية القرن العشرين)

شهدت هذه المرحلة بداية بحثٍ جديٍّ للاهتمام بكلٍّ من النظرية والتطبيق بخصوص محاسبة الموارد البشرية، وذلك نتيجة لتزايد اهتمام دول العالم عامة والولايات المتحدة الأمريكية خاصة بموضوع زيادة الإنتاجية ورأس المال الفكري¹، وتركز هذا الاهتمام على دور العنصر البشري في زيادة الإنتاجية، مما شد الاهتمام نحو المحاسبة عن الموارد البشرية؛ إضافة إلى زيادة المنافسة بين الولايات المتحدة الأمريكية واليابان في مجال الصناعة، واختلاف إدارة الشركات اليابانية للموارد البشرية عن مثيلاتها الأمريكية؛ وقد شهدت هذه المرحلة تطبيق محاسبة الموارد البشرية على شركات ومؤسسات ضخمة بعكس الحال في مراحل التطور الأولى، حيث كان التطبيق يقتصر على شركات صغيرة ومتوسطة الحجم؛ فقد قام أحد البنوك الأمريكية والذي تفوق أصوله عشرين بليون دولار أمريكي² بتطبيق محاسبة الموارد البشرية لتحديد تكلفة استبدال أمناء الصناديق وإدارة المتدربين، بالإضافة إلى إحدى الشركات الصناعية الكندية الكبرى التي طبقت محاسبة الموارد البشرية بهدف تقييم تكاليف ومزايا قرارات تسريح العاملين.

6.2. المرحلة السادسة (منذ 2001م - إلى الوقت الحالي)

تمتد هذه المرحلة من 2001 وحتى الوقت الحالي، حيث أصبحت الموارد البشرية من أهم الركائز التي تهتم بها المؤسسات لمسايرة متطلبات الاعتماد على التكنولوجيا الحديثة المتطورة والنمو المستمر للابتكارات، وبحيث أصبحت مهارات الموارد البشرية من المحددات الأساسية لخلق القيمة وتحقيق الأرباح وإرساء الميزة التنافسية، لذلك فقد احتل موضوع محاسبة الموارد البشرية أهمية خاصة بين الموضوعات البحثية في مجال الفكر المحاسبي خلال هذه المرحلة؛ ونجد البحوث الموجودة حالياً في محاسبة الموارد البشرية تنقسم إلى ثلاثة تيارات؛ التيار الأول خاص بنماذج قياس رأس المال البشري، والتيار الثاني يمثل الدراسات المختصة بفائدة المعلومات المحاسبية عن الموارد البشرية، أما التيار الثالث للبحث فيغطي دراسات الإفصاح عن المعلومات بشأن الموارد البشرية³. وقد جاء التركيز على محاسبة الموارد البشرية انعكاساً للتطور الكبير في اقتصاديات المعرفة وتكنولوجيا المعلومات، حيث ساهم الاقتصاد الحديث المعتمد على مجتمع المعلومات والمعرفة والتكنولوجيا في التأكيد على مفهوم محاسبة الموارد البشرية،

¹ Ibid., p.151.

² Idem.

³ Ananda Samudhram et al., Op. Cit., p.110.

واعتبارها أداة هامة في تحديد مسار الأداء الاقتصادي للمؤسسات؛ كما أنه وخلال هذه المرحلة أصبحت هناك قناعة بين الباحثين في نظرية المحاسبة على اعتبار الإنفاق على الموارد البشرية إنفاقاً على أصولٍ رأسماليةٍ، سواء على مستوى المؤسسة بشكل جزئي أو على المستوى القومي للبلد، وذلك لأهمية وقيمة العنصر البشري.

II. أهمية ومزايا محاسبة الموارد البشرية

تكتسي محاسبة الموارد البشرية أهمية بالغة بالنسبة للمؤسسات في الاقتصاديات الحديثة التي يُعتَبَرُ 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

تتبع أهمية محاسبة الموارد البشرية من مستخدمي التقارير المالية (الداخليين والخارجيين على حد سواء)؛ حيث يتلقون معلومات عن بُعدٍ إضافي من أبعاد المؤسسة وهو البعد المتعلق بالموارد البشرية، والذي عادة لا يتم تقديم معلومات حوله إلا فيما يخص الأجور والرواتب والمكافآت، وتتجلى أهمية محاسبة الموارد البشرية من خلال ما يلي¹:

- 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؛

¹ راجع:

- الشعباني صالح إبراهيم يونس و آخرون، *أهمية معلومات المحاسبة عن تكاليف الموارد البشرية وأثرها على تنمية تلك الموارد*، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، كلية الإدارة والاقتصاد، المجلد 3، العدد 5، ص ص: 165-179، 2007، ص: 172.
- الحياي وليد ناجي، *المشاكل المحاسبية المعاصرة ونماذج مقترحة*، مرجع سابق، ص ص: 295-296.
- Rowbottom Nicholas, Op. Cit., pp. 50-53.

- بعدم الاعتراف بالأصول البشرية ضمن القوائم المالية، فإن قاعدة الاستثمار ستُقيّم 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؛ حيث أن مجموعة من الدراسات قام بها كل من Elias (1972)، Ackland (1976)، Hendricks (1976)، Schwan (1976)، بيّنت أن معلومات محاسبة الموارد البشرية يمكن أن تؤثر على عملية صنع القرارات لدى المستثمرين، وعملية تقييمهم للشركة¹. 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 أُتخذت بشكل مختلف عند استخدام بيانات محاسبة الموارد البشرية غير النقدية مقارنة مع نتائج البيانات المحاسبية التقليدية²؛
- توفر محاسبة الموارد البشرية إطاراً لتحقيق الاستفادة المثلى من قيمة الموارد البشرية، كما أنها تسمح للتنظيم البشري أن يُقسّم على أساس التكاليف والفوائد، مما يسمح للمؤسسة بأكملها أن تُدار 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، وتُمكن 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 القرارات³؛ كما أوضحت شركة VOLVO السويدية لصناعة السيارات أن كل نقص في معدل دوران العمالة بنسبة 1% يعادل توفير

¹ Johanson Ulf et al., *Human resource costing and accounting versus the balanced scorecard: A literature survey of experience with the concepts*, School of business, Stockholm University, 1999, p.19, available at : <http://www.oecd.org/sti/ind/1948006.pdf>, 20/06/2013.

² Rowbottom Nicholas, Op. Cit., p.52.

³ Avazzadehfath Fariborz & Raiashekar H., *Decision-Making Based on Human Resource Accounting Information and Its Evaluation Method*, Asian Journal of Finance & Accounting, Vol.3, No. 1, 2011, p.4.

- مبلغ خمسة آلاف جنيه إسترليني على الشركة، علما بأن الشركة المذكورة قد تمكنت من حساب هذه الأرقام باستخدام نظام للمحاسبة عن الموارد البشرية¹؛
- صنع القرار الخارجي كذلك يمكن أن يُحسّن 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 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.
- باختصار يمكننا القول بأن محاسبة الموارد البشرية مفيدة ولديها أهمية كبيرة في صناعة القرارات الاقتصادية، فهي ملائمة لتخصيص القرارات، 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.

2. مزايا استخدام محاسبة الموارد البشرية

- يمكن لمحاسبة الموارد البشرية أن تحقق مزايا عدة للإدارة نذكر منها ما يلي²:
- الاهتمام بنفقات الموارد البشرية سيجلب انتباه الإدارة إلى ضرورة الاهتمام بهذا المورد وترشيد استخدامه، إذ يُعدّ 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 هناك تحميل لحسابات النتيجة بكافة المصروفات المرتبطة بالموارد البشرية التي لا تُستنفذ 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؛

¹ سالم فضل كمال، مرجع سابق، ص: 35، نقلا عن: هشام حسبو، *الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي والمحاسبي*، مكتبة عين شمس، القاهرة، مصر، 1992، ص: 127.

² راجع: - الحيايى وليد ناجي، *المشاكل المحاسبية المعاصرة ونماذج مقترحة*، مرجع سابق، ص: 297-298.

- الشعباني صالح إبراهيم يونس وآخرون، مرجع سابق، ص: 172.

- Ahmed Asif, *Human Resource Accounting (HRA): Techniques and Accounting Treatment*, 2010, p.5, available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=1624928> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1624928>, 26/01/2013.

- إن رسملة تكاليف الموارد البشرية هي أكثر جدوى من اعتبارها نفقات جارية؛
- كما تقيد 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 يوحى 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؛
- 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.

III. وجهات النظر المؤيدة والمعارضة لمحاسبة الموارد البشرية

مازالت المعالجة المحاسبية التقليدية لنفقات الموارد البشرية هي السائدة والمقبولة عموما في التطبيق العلمي، فنفقات الموارد البشرية تعتبر مصروفات تُقفل في قائمة دخل الدورة ولا يتم رسملتها وإظهارها كأصل في قائمة المركز المالي، رغم تحقيقها لشروط الاعتراف بها كأصل، ويرجع هذا التحفظ في المعالجة المحاسبية لنفقات الموارد البشرية على أنها نفقات رأسمالية، إلى تباين آراء الباحثين والمفكرين في المحاسبة حول محاسبة الموارد البشرية، فقد اختلفت آراؤهم بين مؤيد ومعارض لها. حيث استنتج Dermer & Siegel في دراسة قاما بها سنة 1974 أنه لا يوجد دليل يدعم العلاقة بين المتغيرات

البشرية وأداء العاملين، وبالتالي فإن اقتراح رسملة نفقات الموارد البشرية يعتبر غير مُبَرَّر، وتلاهما Ryder في نفس السياق سنة 1975¹؛ كما أنه وحسب رأي Jan-Erik Grojer & Ulf Johanson ، فإن تكاليف ومحاسبة الموارد البشرية معقدة ومن الصعب فهمها²؛ ومع ذلك فقد حضت محاسبة الموارد البشرية ودورها الفعال في القرارات الإدارية بدعم كبير من طرف كل من Flamholtz (1976) و Tomassini (1977)، ليلتحق بعد ذلك جملة من الكتاب المؤيدين لمحاسبة الموارد البشرية أمثال Becker Jackson & Gerhart (1996)، Boudreau & Ramstad (1997، و2005)، Davison (2003)، Ulrich (1997)، Huselid (1997)، Yeung & Berman (1997)³. وسنلخص فيما يلي آراء وحجج كل فريق من الفريقين.

1. وجهات نظر المعارضين لمحاسبة الموارد البشرية

إن أهم أسباب استمرارية المعالجة المحاسبية التقليدية لنفقات الموارد البشرية (اعتبارها مصروفاً وليست أصلاً) متجذرة في تقاليد وأعراف محاسبية نشأت منذ عصر الثورة الصناعية، حيث⁴:

- يعتبر رأس المال المادي (الاستثمارات المالية في الأصول الثابتة الملموسة) هو العامل الأهم في العملية الإنتاجية؛
- في ظروف الإنتاج الميكانيكي للثورة الصناعية لا تحتاج اليد العاملة إلى تأهيل وتدريب مسبق وطويل المدة ومكلف، إذ يمكن استبدالها بسرعة وسهولة مقبولة نسبياً، الأمر الذي لا يستدعي تأصيل الموارد البشرية؛
- إن نفقات الموارد البشرية عموماً هب ضئيلة نسبياً، كما أن المنفعة المتوقعة منها غالباً ما تقتصر على الدورة المحاسبية الجارية، مما يجعل معالجتها كمصروفات أمراً مقبولاً؛
- إن تعيين اليد العاملة حينذاك كان لفترات أقصر وبالتزامات أقل من الوقت الحاضر.

وبالإضافة إلى هذه الأسباب يرى معارضو محاسبة الموارد البشرية أسباب أخرى نذكر منها

الآتي:

¹ Sumod Shahina Javad, *Human Resource Measurement: The Present and the Way Forward*, 2012, p.1, available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=2004508> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2004508>, 26/01/2013.

² Kodwani Amitabh Deo & Tiwari Ravindra, *Human Resource Accounting-A New Dimension*, Canadian Accounting Association (CAA) 2006 Annual Conference, 2007, p.3, available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=961570> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.961570>, 26/01/2013.

³ Sumod Shahina Javad, Op .Cit., p.1.

⁴ حنّان رضوان حلوة، *بدائل القياس المحاسبي المعاصر*، مرجع سابق، ص ص: 215-216.

- في الوقت الحاضر مازالت نسبة الشركات التي تلعب فيها الموارد البشرية دورا محوريا في العملية الإنتاجية ضئيلة نسبيا، الأمر الذي لا يستدعي انتشار معالجة الموارد البشرية كأصول، بل تبقى تلك المعالجة مقتصرة على بعض الشركات، وغالبا ما يكون الإفصاح عن الموارد البشرية كمياً في الهوامش وملحقات القوائم المالية؛
- إن عملية جمع وعرض البيانات المتعلقة بالموارد البشرية هي عملية صعبة نظرا لكثرة المتغيرات، حيث من الصعب قياسها كلها، وبالذات المتغيرات الإنسانية (السلوك، الدوافع، الرضا)؛
- يترتب على صعوبة قياس الأصل البشري أن قيمته المعروضة في الميزانية تتغير ولا تفصح عن القيمة الحقيقية لهذا الأصل؛
- عدم موازنة المنافع المحصلة من استخدام محاسبة الموارد البشرية مع تكاليف جمع البيانات وإعداد الجداول والميزانيات؛
- تتطلب فعالية نظام محاسبة الموارد البشرية وجود نظام دقيق لتقييم أداء العاملين، يركز على الموضوعية والعدالة والشمول وهذا ما لا يتوفر في كثير من الأحيان، وذلك نظرا لحدوث أخطاء في عمليات التقييم كالتحيز والنسيان والخوف.

2. وجهات نظر المؤيدين لمحاسبة الموارد البشرية

لقد تغيرت ظروف الإنتاج، فانتقل العالم من الثورة الصناعية إلى ثورة تكنولوجيا المعلومات، حيث ينال المورد البشري اهتماما متزايدا في المؤسسات الحديثة، إذ أصبح التأهيل والتدريب يستغرق مدة طويلة ويُعتبر مكلفا نسبيا، مما أدى إلى زيادة الاهتمام برأس المال البشري والاستثمار فيه، وهذه كلها تطورات تستدعي تغيير المعالجة المحاسبية التقليدية واعتبار المورد البشري من الأصول الهامة في المؤسسة، يُستوجب قياسها وعرضها؛ ففي دراسة Verma & Dewe سنة 2008¹، والتي تم فيها استخدام استبيان مسحي لتحديد ووصف تصورات وممارسات تقييم الموارد البشرية في مختلف أنواع المؤسسات في المملكة البريطانية المتحدة، وُجد أن الغالبية العظمى من المشاركين في الدراسة اعتبروا قياس الموارد البشرية عملية مهمة لمؤسساتهم، وكان من المتوقع أن يحدث قبول لممارسات القياس على مدى السنوات القادمة؛ وبناءً على هذا فإن مؤيدي محاسبة الموارد البشرية تركز وجهات نظرهم حول ثلاث حقائق هامة هي²:

- إن رسملة تكاليف الموارد البشرية تتمتع بمشروعية أكبر من المدخل الذي يعتبرها مصاريف؛

¹ Steen Adam et al., *Conflicting conceptualizations of human resource accounting*, Journal of Human Resource Costing & Accounting, Vol. 15, Iss. 4, pp. 299–312, 2011, p.304.

² بلقاوي أحمد رياحي، مرجع سابق، ص ص: 231-232.

- من المرجح للمعلومات المتعلقة بالموجودات الإنسانية أن تكون ملائمة لعدد كبير ومتنوع من القرارات التي تُتخذ من قبل المستخدمين الخارجيين أو الداخليين أو كليهما؛

- تشكل محاسبة الموارد البشرية اعترافاً صريحاً ببيدهية مفادها أن الأفراد يمثلون موارد تنظيمية ذات قيمة كبيرة، وأنهم جزء مكمل من مزيج الموارد.

ومن هذا المنطلق فإنهم يقدمون عدة حجج لضرورة تطبيق هذا النوع من المحاسبة على مستوى

المؤسسات، نظراً للميزات التي يوفرها لها على المدى الطويل والقصير، ومن أبرز آرائهم نذكر الآتي:

- تعرض التقارير المالية في ظل النظام المحاسبي التقليدي الأصول كأدوات أو وسائل مهمة لتوصيل البيانات الضرورية المتعلقة بالشركة إلى أصحاب المصالح من أرباب عمل، ومجهزين، وممولين، ومساهمين، وعاملين، وحكومة، ونقابات، وزبائن، وغيرها، وفي قائمة المركز المالي يتم عادة التعامل مع الآلات والأجهزة من الناحية المحاسبية كأصول يُستند في حسابها إلى تكلفة شرائها، ويتم استقطاع بعض المصروفات كاهتلاكات بحسب كل سنة عمل فعلية، بعد مراعاة الطريقة المستعملة في ذلك إن كانت ثابتة أو متغيرة؛ في حين يتم التعامل مع استثمارات الموارد البشرية في مجال التعليم والتدريب كمصروفات، وهذا ينافي آراء المتخصصين بإدارة المعرفة الذين وفروا معلومات جديرة بالثقة، تؤكد أن الاستثمارات التي تُدار بشكل سليم في مجال تدريب العاملين وتعليمهم، والاستفادة من منافعها ومخرجاتها، ترتبط ارتباطاً وثيقاً بأداء المؤسسات وإنتاجيتها، فمخرجات استثمارات التدريب تنعكس طردياً على الأداء المالي للمؤسسات، إذ أن الموارد البشرية ترتبط بشكل معنوي بأداء المؤسسة وأرباحها؛ فرأس المال البشري يعدّ عاملاً هاماً لمدخلات المؤسسات الحديثة - المعرفة خاصة - ومخرجاتها، ويتميز بخاصية لا تتوافر في غيره من رؤوس الأموال الأخرى، وهي أن منحنى إنتاجيته يتصاعد بنفس اتجاه منحنى قابليته ومعارفه ومهاراته، وأن عمره المعنوي والاعتباري يتجدد مع تغيرات العصر ومستجداته البيئية، وأنه لن يندثر إلا بتوقف عمره الزمني¹. وهذا يعني عدم خضوعه لقانون المنفعة المتناقصة، مما يستوجب أن تكون لرأس المال البشري ذات الأهمية التي نالتها الآلات والمكائن الداخلة في العملية الإنتاجية للمجتمع الصناعي في القرن الماضي. وعليه فإن التقارير المالية التي تعمل في النظام المحاسبي الحالي، تعدّ غير كافية للكشف عن محتوى معلومات المؤسسة ومضامينها التفصيلية الملموسة وغير الملموسة؛

- تقدم محاسبة الموارد البشرية معلومات هامة وموثوق بها للجهات ذات العلاقة داخل وخارج المؤسسة، وخاصة أجهزة الرقابة الحكومية؛

¹ العنزي سعد علي وصالح أحمد علي، مرجع سابق، ص: 235.

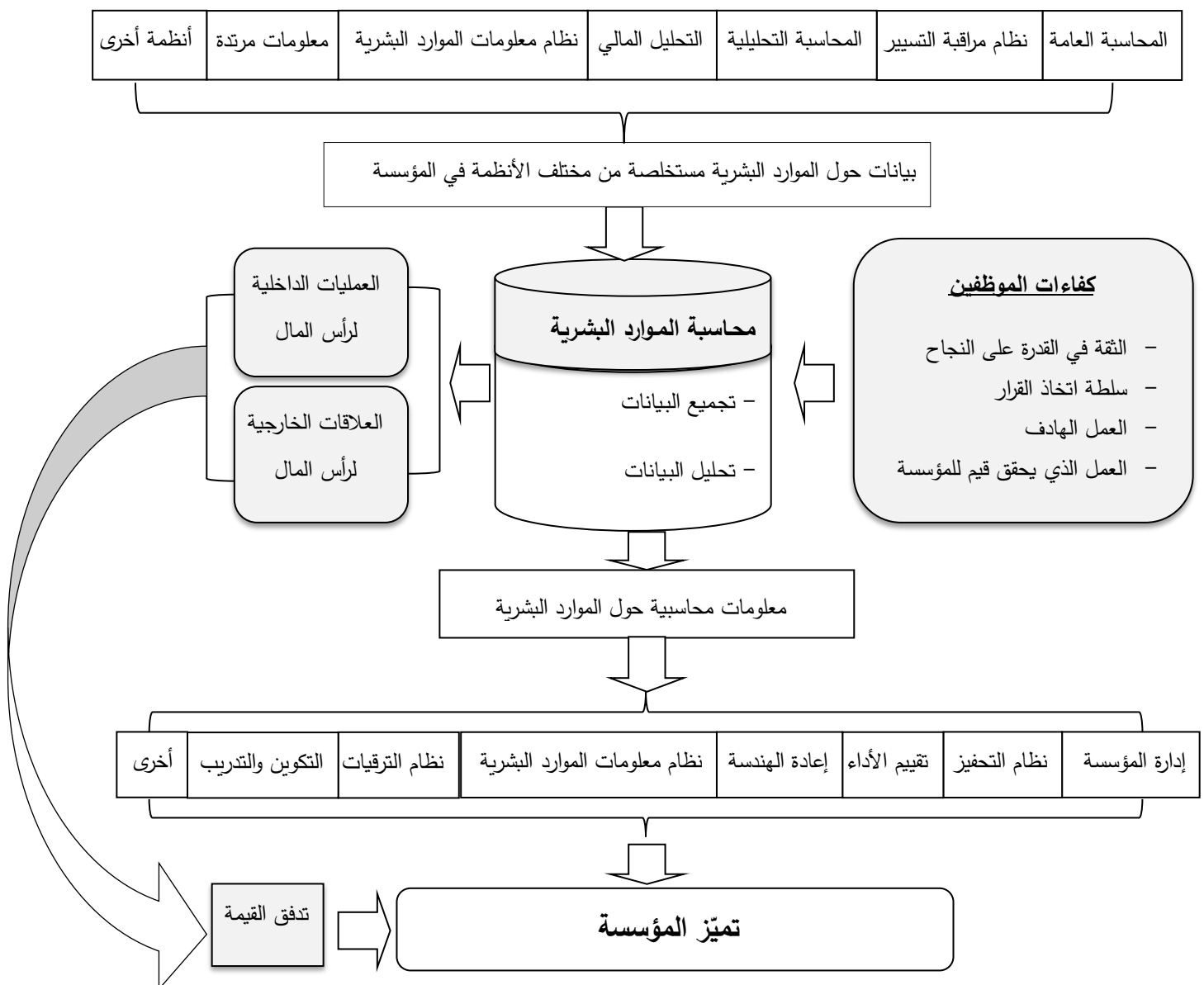
- تساعد محاسبة الموارد البشرية المؤسسة على القيام بمسؤولياتها الاجتماعية، وذلك بالربط بين تحقيق الأهداف التنموية والأهداف الإنتاجية؛
 - تساعد محاسبة الموارد البشرية الإدارة على توفير مناخ العمل الملائم لتنمية الموارد البشرية وتطوير قدراتها الابتكارية، إذ يساعد قياس الأصول البشرية على التعرف على أحسن الطرق الدافعية، وإقامة العلاقات السلمية بين الأفراد والجماعات؛
 - تحقق محاسبة الموارد البشرية مزايا تخطيطية ورقابية، مثل تقييم برامج التدريب والتنمية التي تقدمها الإدارة للأفراد؛
 - تساهم محاسبة الموارد البشرية في تحويل النظرة إلى العاملين، من أنهم تكاليف إلى أنهم أصول، ومن ثمة تعمل على تشجيع النمط القيادي الإداري المهتم بتنمية وتطوير الموارد البشرية.
- كما أشار الباحثون المؤيدون لمحاسبة الموارد البشرية إلى أربعة مسارات قد تؤدي إلى التغلب على المشاكل التي تواجه محاسبة الموارد البشرية وهي¹:
- المعرفة الجيدة لتكاليف الموارد البشرية والقيم المتعلقة بها، وكذلك كيف يمكن أن تُحسَب؛
 - طلب المعلومات المتعلقة بهذا الشأن من الإدارة العليا؛
 - وضع نظام تحفيزي موجه للموارد البشرية ومحاسبة التكاليف الخاصة بها؛
 - الانفتاح على التغيير.

وختاماً بعد استعراض آراء كلا الفريقين حول محاسبة الموارد البشرية، نجد أن لكل فريق حججه التي يرى منطقيتها ويؤمن بها، وذلك راجع إلى أنه لاستخدام محاسبة الموارد البشرية مزايا وعيوب كونها لا تزال إلى يومنا هذا تقتصر إلى وجود قواعد صلبة تحكمها نظراً لحدائقها على مستوى الفكر المحاسبي، الأمر الذي يتطلب من المؤسسات ضرورة إجراء موازنة بين السلبيات والإيجابيات التي يولدها تطبيق نظام محاسبي للعنصر البشري من النواحي المحاسبية والإدارية والإنتاجية، وعلى أساسه تحكم عن مدى حاجتها لتطبيق محاسبة الموارد البشرية من عدمها؛ فنوع المؤسسة يعتبر في الوقت الراهن عنصراً حاسماً في اختيار تبني هذا النوع من المحاسبة، كون البحوث فيها لا تزال مستمرة ومتجددة، وبالنسبة للمؤسسات التي لا تعتمد على العنصر البشري بشكل كبير فيمكنها عدم تطبيق هذا النظام المحاسبي، مع أخذها

¹ Al-Beshtawi Sulieman H., *Accounting for the Cost of Human Resource and Disclosed in Financial Reports of the Banks of Jordan*, European Journal of Economics, Finance and Administrative Sciences, Iss. 46. pp.13-25, 2012, p.18.

بعين الاعتبار أنه لتواكب التطورات الاقتصادية الحديثة فإن عليها التركيز على مواردها البشرية، مما سيوجب عليها عاجلاً أو آجلاً تطبيق مثل هذا النوع من المحاسبة في سبيل تحقيق كفاءة وفاعلية اقتصاديتين. وكخلاصة لهذا العنصر ندرج الشكل الموالي والذي يصف هيكل محاسبة الموارد البشرية وأدوارها وأهميتها في تحقيق التميز المؤسسية.

شكل رقم (2-04): هيكل محاسبة الموارد البشرية



المصدر: من إعداد الباحثة.

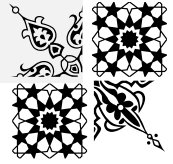
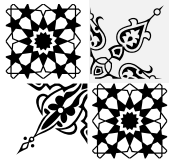
مُلخَص

إن مما لا شك فيه أن الموارد البشرية هي الأصول الأكثر قيمة في مؤسساتنا، وبعد ما تطرقنا إليه في هذا الفصل من دراسة لوضع الموارد البشرية في الفكر المحاسبي، يمكننا القول أن معالجتها محاسبيا على أنها مجرد مصاريف إيرادية تجعل من التقارير المالية لا تقدم صورة صادقة عن المؤسسة، خاصة تلك التي تعتمد على الموارد البشرية بشكل كبير، وأن الأصح معالجتها على أساس أنها مصاريف استثمارية، وخاصة بعدما تبين لنا أن خصائص الأصول تنطبق بشكل كبير على الموارد البشرية. كما أنه يبدو جليا أن محاسبة الموارد البشرية قد اجتذبت قدرا كبيرا من الاهتمام في فترة قصيرة نسبيا من الزمن، على الرغم من أنه قد تم إجراء العديد من الأعمال على الجوانب السلوكية والتنظيمية للمحاسبة، ولكن الأبحاث والكتابات وكذلك الانتقادات ازدهرت بشكل كبير فيما يخص محاسبة الموارد البشرية، ويرجع ذلك إلى أنها تتناول موضوع قياس وتقييم أهم أصل لدى المؤسسة، والذي يتميز بصعوبة قياسه وتحديده، الأمر الذي 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. وفي الفصل الموالي من هذا العمل سندخل أكثر في تفاصيل محاسبة الموارد البشرية من خلال التطرق لنماذج القياس المحاسبي عن الموارد البشرية.



الفصل الثالث

القياس المحاسبي للموارد البشرية



مقدمة

تُوصف المحاسبة عادة بأنها نظام للقياس والإفصاح عن المعلومات المالية؛ حيث تعتبر نظاماً يختص بمعالجة المدخلات المتمثلة في مختلف الأحداث الاقتصادية وفق أسس وقواعد متعارف عليها، ثم يقوم بتلخيصها في شكل تقارير مالية تمثل مخرجات النظام المحاسبي، تعرض لعامة المستخدمين بهدف استخدامها في عمليات اتخاذ القرار. ولكي تكون هذه المخرجات ذات فائدة لمختلف المستخدمين لها فإنها يجب أن تكون ناتجة عن عملية قياس صحيحة؛ لذلك فإن المعلومات الناتجة عن عمليات القياس المحاسبي يجب أن تخضع للخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية.

ونظراً للرابطة القوية بين النظريات الاقتصادية وبين التطبيقات المحاسبية، فإن اهتمام الاقتصاديين بقياس الموارد البشرية ما لبث أن انعكس على الفكر المحاسبي، حيث أبدى العديد من الباحثين في المحاسبة بداية من سنة 1960، اهتمامات عديدة تتمحور حول تحديد متطلبات قياس الموارد البشرية من أجل تصميم نماذج للقياس، وذلك بهدف إظهار كل أصول المؤسسة التي ساهمت في خلق الربح، وبالتالي توفير معلومات محاسبية تفيد في إعداد الموازنات التخطيطية، وكذلك احتساب معدل العائد على الاستثمارات بشكل أكثر دقة؛ ومن خلال هذا الفصل سنتطرق إلى مفهوم القياس المحاسبي ومتطلبات قياس الموارد البشرية، كذلك النماذج المقترحة لقياسها بالإضافة إلى الصعوبات التي تواجهها، والإجراءات التي يجب اتباعها لإنجاحها .

المبحث الأول: متطلبات القياس الحاسبي للموارد البشرية

إن صعوبة التعبير عن المورد البشري نقدياً، جعل لإمكانية قياسه محاسبياً عدة متطلبات وشروط يجب أخذها في الحسبان، وقبل التطرق إلى هذه المتطلبات سنبدأ بطرح مفهوم القياس الحاسبي وأهم جوانبه لننتقل بعدها لمتطلبات قياس الموارد البشرية.

I. مفهوم القياس الحاسبي

القياس هو أحد الوظائف الأساسية في المحاسبة، فمن خلاله يمكن وصف مختلف الأحداث الاقتصادية والمالية والتعبير عنها نقدياً، مما يساهم في توفير المعلومات الموثوقة والملائمة لمتخذي القرارات؛ حيث سنوضح مفهوم القياس الحاسبي من خلال التعريف به، أهدافه، ونظمه.

1. تعريف القياس الحاسبي

يُعرّف القياس بصورة عامة بأنه مقابلة أو مطابقة أحد جوانب أو خصائص مجال معين بأحد جوانب أو خصائص مجال آخر، وتتم هذه المقابلة أو المطابقة باستخدام الأرقام أو الرموز وذلك طبقاً لقواعد معينة¹؛ فمصطلح القياس يُشير إلى تخصيص أرقام أو أعداد أو أحداث، طبقاً لقواعد معينة تعكس مقاييس وصفية بجانب المقاييس الكمية، غير أن الباحثين يفضلون دائماً المقاييس الكمية، وذلك لأن التعبير عن الخاصية المراد قياسها تعبيراً كمياً يزيد من دقة هذا القياس؛ فاستخدام النظام العددي في عملية القياس يعتبر أمراً حيويًا في مجال البحث العلمي، ومن ناحية أخرى نجد أن القياس الكمي يساعدنا على تطبيق قواعد المنطق الرياضي². ويُقصد بالقياس الحاسبي تحديد القيم العددية للأشياء، أو الأحداث الخاصة بالمؤسسة، وقد حُدِّدت هذه القيم العددية بطريقة تجعلها ملائمة للتجميع (مثل مجموع قيمة الأصول)، أو التجزئة حينما تتطلب أيهما ظروف معينة³. وتشتمل متطلبات القيام بعملية القياس في المحاسبة على عدة مكونات هي⁴:

- تحديد موضوع القياس والذي يتمثل في عناصر القوائم المالية؛

¹ الشيرازي عباس مهدي، *نظرية المحاسبة*، ذات السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع، الكويت، ط1، 1990، ص: 62.

² المرجع نفسه.

³ هندريكسن إيدون، *النظرية المحاسبية*، تر: كمال خليفة أبو زيد، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، مصر، ط4، 2004، ص:

130.

⁴ لطفى أمين السيد أحمد، *نظرية المحاسبة "منظور التوافق الدولي"*، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005، ص: 475.

- تحديد الخصائص أو الصفات المتعلقة بموضوع القياس الواجب إخضاعها لعملية القياس؛
- تحديد توقيت الاعتراف بأثر الأحداث الاقتصادية طبقاً لمعايير الاعتراف المحاسبية؛
- تحديد وحدة القياس المستخدمة.

ويجب أن يكون تحديد موضوع القياس أو الأحداث التي يتم قياسها متسقا مع أهداف المحاسبة، والتي تتمثل أساسا في تقديم معلومات تفيد مختلف متخذي القرارات؛ وتعتبر المعلومات المتعلقة بموارد المؤسسة ومصادر هذه الموارد والتغيرات التي تطرأ عليها، معلومات ملائمة للمستخدمين لغرض التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية التي تستطيع المؤسسة خلقها، والتي تمثل مصدر العائد للمستثمرين. ونظرا لأن المورد البشري في ظل الاقتصاديات الراهنة أصبح يمثل أهم الموارد الاقتصادية للوحدة، فإن موضوع قياسه محاسبيا أصبح من المواضيع الهامة جدا لارتباط المعلومات المحاسبية المقدمة عنه باحتياجات متخذي القرارات للمعلومات. فعملية القياس المحاسبي تعتبر عملية حيوية داخل المؤسسة نظرا لأنه دونها لا يمكن¹:

- توصيل توقعات الأداء المحددة للمعنيين والمهتمين؛
- معرفة ما يجري داخل المؤسسة؛
- تحديد فجوات الأداء التي ينبغي تحليلها أو تجاهلها وغيض النظر عنها؛
- تزويد المؤسسة بالتغذية المرتدة عن مقارنة الأداء بالمعايير المحددة والتعلم من دروس الماضي؛
- تمييز الأداء الناجح الذي ينبغي مكافأته؛
- دعم قرارات تخصيص الموارد البشرية ووضعها في خطط المؤسسة وجدولتها بالموازنات المعدة لذلك.

وباختصار يمكن القول أنه عندما لا نتمكن من قياس الموجودات المنتجة للقيمة الاقتصادية المضافة التي تحققها المؤسسة فإننا لن نستطيع إدارتها بفاعلية، مما يستوجب توفير قياسات محاسبية وخصوصا تلك التي تتعلق برأس المال البشري وذلك على قاعدة زمنية محددة، وتدريب المعنيين حول كيفية استعمالها بهدف إكسابهم الخبرات اللازمة؛ فالى جانب البنائيات والمعدات الضخمة أصبح من الضروري أن تهتم الهيئات المصدرة للمعايير المحاسبية وأن تتدارك أهمية الموارد البشرية كأداة عمل تساعد مع تضافر جهود العناصر الأخرى - المادية والمعنوية - على توليد التدفقات النقدية وهذا يعتبر مبررا لإظهار قيمتها كعنصر من الأصول في الميزانية.

¹ الغنزي سعد علي وصالح أحمد علي، مرجع سابق، ص: 208.

2. أهداف القياس المحاسبي

يسعى القياس المحاسبي لتحقيق هدفين أساسيين هما:

1.2. قياس الموارد التي تحقق الدخل: يهدف القياس المحاسبي بالدرجة الأولى

إلى الوقوف على التغيرات التي تطرأ على الموارد التي تحقق الدخل من مصادر واستخدامات، للتأكد من سلامة تحقق الدخل، وذلك بمعدلات عائد إن لم تكن متزايدة، على الأقل لا تكون متناقصة.

2.2. تأمين الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة: بعد قياس الموارد المتاحة

للمؤسسة من طاقات إنتاجية وتسويقية متاحة وغيرها، فإنه لا بد من توجيه تلك الموارد واستغلالها استغلالاً عقلانياً، للعمل على زيادة عوائد الدخل المتحقق منها وتقليل فرص الضياع، إضافة إلى التقليل من أوجه الإنفاق قدر المستطاع.

ويتفرع من الهدفين السابقين مجموعة من الأهداف الفرعية لعملية القياس المحاسبي تتمثل في

الآتي:

- **الحفاظ على الموارد المتاحة وصيانتها:** حيث لا تنتهي عملية القياس عند قياس الموارد المحققة

للدخل فحسب، بل تمتد لتشمل صيانة تلك الموارد والمحافظة عليها من أجل استمرار تدفق الدخل.

- **الحفاظ على المنافع والخدمات التي تحققها تلك الموارد:** إن الحفاظ على الموارد المتاحة التي

تسهم في خلق الدخل وصيانتها يعني كذلك أن المنافع والخدمات التي تنجر عنها قد تم المحافظة عليها، وبالتالي استمرارية تدفق الدخل.

- **التعرف على أسعار القياس:** إن استخدام القياس المحاسبي للطاقات المتاحة للأصول يواجه

بعض الصعوبات بسبب عدم ثبات أسعار السوق. ويختلف الأمر بعض الشيء بالنسبة للأصول المتداولة بالمقارنة مع الأصول الثابتة، حيث أن إمكانية القياس بالنسبة للعنصر الأول هي أسهل مما هو عليه الحال بالنسبة للأصول الثابتة بسبب قصر المدى وخضوع عملية القياس لمبدأ التكلفة أو السوق أيهما أقل¹، على عكس الأصول الثابتة التي تتميز بعمرها الطويل نسبياً؛ ونظراً لتقلبات السوق في ظل التضخم فإنه يجب اللجوء إلى التكلفة الاستبدالية بالنسبة للأصول التي تُشترى بهدف إعادة البيع.

¹ النقيب كمال عبد العزيز، مقدمة في نظرية المحاسبة، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، ط1، 2004، ص: 330.

3. نظم القياس

نظرا لتنوع البنود التي يتم قياسها، فإن ذلك يستدعي تنوع النظم والمقاييس المستخدمة في ذلك، ولا تشكل البيانات الكمية مشكلة في قياسها كالعمر الإنتاجي مثلا أو الربحية، كونها تقاس بالأرقام أو تحسب وفق معدلات معينة؛ أما فيما يتعلق بالبيانات النوعية كمهارات الموظفين والولاء والانتماء للمؤسسة، وغيرها من البيانات النوعية التي نجدها ترتبط عادة بالموارد البشرية، والتي نحن بصدد معالجة أساليب قياسها؛ فإننا نحتاج إلى أساليب قياس تناسب تلك المتغيرات بحيث تحقق الدقة والموضوعية والصدق والثبات. لذلك فإن نظم القياس تنقسم إلى الأصناف التالية¹:

1.3. القياس الاسمي: تنقسم المتغيرات فيه إلى مجموعات وفقا لنوعها، كالذكور والإناث، أو

متعلم وغير متعلم. ويقوم هذا المقياس بتقسيم المتغيرات حسب امتلاكها للسمة، وهو أبسط أنواع المقاييس، حيث يمد الباحث بمعلومات أساسية ملخصة ومصنفة فقط، والأرقام ليس لها دلالة. ومن أمثلته ترقيم لاعبي الكرة في الفريق وترقيم الحسابات؛ وعلى ذلك فإن استخدام النظام العددي هو بغرض تبويب وتصنيف المفردات كما نجده في دليل الحسابات للوحدة.

2.3. القياس الرتبي: في هذا النظام تُستخدم الرموز والأرقام لتبيين مراكز العناصر أو

الخصائص تجاه بعضها البعض، حيث يتم ترتيب المتغيرات تصاعديا أو تنازليا، كالترتيب حسب الطول أو الوزن أو العمر، أو ترتيب الشركات حسب الإنتاج أو الأرباح؛ ويمكن أن يغطي هذا المقياس جوانب كمية ونوعية، حيث أنه يصف المتغيرات حسب درجة امتلاكها للسمة، أي أن الأرقام لها مدلولات ترتيبية. فهو يبين العناصر الأكبر من والعناصر الأصغر من، بالإضافة إلى العناصر التي تتساوى، إلا أنه لا يمكن تحديد مقدار الكبر أو الصغر.

3.3. القياس الفئوي: يتم توزيع البيانات إلى فئات متساوية ضمن حدود دنيا وعليا تغطي

كافة أبعاد المتغيرات؛ ويهدف هذا النظام إلى بيان الاختلافات النوعية بين المتغيرات عند ترتيبها، أي أنه يصف المتغيرات ويرتبها ويعطي الفرق بين المتغيرات بوحدات قياس ثابتة، وإن كانت الفئات غير متساوية.

¹ راجع:

– بني عطا حيدر محمد علي، مقدمة في نظرية المحاسبة والمراجعة، دار الحامد للنشر والتوزيع، ط1، عمان، الأردن، 2007، ص ص: 43-44.

– الشيرازي عباس مهدي، مرجع سابق، ص ص: 65-68.

4.3. القياس النسبي: في هذا النظام تُستخدَم الأرقام لتعكس النسب بين قيم العناصر وذلك

نتيجة استخدام نقطة الأصل المطلقة، أي عند الصفر، فهو يشتمل على قيمة صفرية حقيقية (انعدام السمة)، بعكس القياس الفئوي الذي يكون فيه صفر القياس افتراضياً؛ والمقياس النسبي يبدأ من الصفر المطلق ولا يأخذ قيماً سالبة، كمستوى الدخل مثلاً أو الطول، ويقوم هذا المقياس بتصنيف المتغيرات وترتيبها ويعطيها فروقاً مقدرة بوحدات قياس. يعتبر هذا النظام أقوى نظم القياس المتاحة كونه يتميز بخواص النظم السابقة، بالإضافة إلى خاصية الصفر أو نقطة الأصل المطلقة، إلا أن الشيء الوحيد الذي لا يمكن التحكم فيه هو اختيار وحدة القياس مثل الكيلوغرام أو الرطل في قياس الأوزان، المتر في قياس الأطوال، وحدة النقد في قياس القيمة الاقتصادية للموارد.

وفي مجال المحاسبة نجد أن اختيار وحدة القياس يضع المحاسب أمام نوعين من القياس: القياس العيني والقياس المالي، ومن المعروف أنه يُفضَل دائماً وبشئى الطرق الممكنة أن يستخدم المحاسب وحدة النقد التي يجري التعامل بها في الزمان والمكان؛ وإن كان هناك الكثير من النقاش والخلاف بشأن الأسس الموضوعية لقواعد القياس المختلفة، فإن هناك اتفاق عام على بدائل القياس عند الاعتراف المبدئي حيث تشكل كلاً من¹:

- التكلفة التاريخية؛
- التكلفة الحالية - تكلفة الاستبدال؛
- صافي القيمة القابلة للتحقق؛
- القيمة الاستعمالية؛
- القيمة العادلة؛
- القيمة المفقودة "Deprival value".*

إلا أن القياس المالي ليس متاحاً في كل الأحوال، حيث ليس في الإمكان التعبير مالياً وبطريقة موضوعية عن بعض الأحداث كمستوى جودة المنتجات أو مستوى كفاءة الطاقة البشرية². ونظراً لكون التأكد من ثقة المعلومات المحاسبية الناتجة عن القياس يستلزم أن يتميز هذا الأخير بالموضوعية والبعيد

¹ Staff of the Canadian Accounting Standards Board, *Measurement Bases for Financial Accounting—Measurement on Initial Recognition*, International Accounting Standards Board, 2005, p.8, available at : <http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Measurement-Objectives/Discussion-Paper-and-Comment-Letters/Documents/MeasurementBasesforFinancialAccountingDPshort.pdf>, 12/02/2013.

*القيمة المفقودة هي الخسارة التي سيعاني منها الكيان إذا كان سيفقد الأصل.

² الشيرازي عباس مهدي، مرجع سابق، ص: 68.

عن التحيز، وأن لا يعتمد على شخصية القائم بعملية القياس، أي أن القياس يجب أن يكون مستقلاً وقائماً على الإثبات المدعوم بالدليل الذي يمكن التحقق منه والوصول إليه؛ فإن عملية قياس البنود التي يصعب التعبير عنها مالياً تواجهها العديد من العراقيل، إلا أن البحث في هذا المجال لا يزال قائماً في سبيل إيجاد الطرق للتعبير عنها بصورة مالية وهذا ما سنتطرق إليه بخصوص قياس الموارد البشرية.

II. متطلبات ومؤشرات قياس الموارد البشرية

تُعد عملية القياس أفضل طريقة لفهم الشيء والحدث، ولهذا السبب فإن الاهتمام بموضوع القياس قد تزايد لدى متخذي القرارات والباحثين في مجال المحاسبة والإدارة، لأن قياس الأحداث الاقتصادية يعتبر أمراً ضرورياً ومهماً في تحديد المعلومات الملائمة لمتخذي القرارات، كونه يمكنهم من اختيار البديل الأنسب من بين البدائل المتاحة وفي الوقت الملائم، وهذا ما نجده جلياً فيما يخص قياس الموارد البشرية الذي شدّ اهتمام العديد من الباحثين نظراً لما تتميز به معلوماته من ملاءمة لاتخاذ القرارات. وقد تم تحديد أربع متطلبات أساسية يجب توفرها لقياس الموارد البشرية تتمثل في¹:

- **الدليل (Evidence):** التأكد مما إذا كانت تأثيرات المورد البشري والدور الذي يلعبه كافياً فعلاً وجديراً بالقياس.
 - **التفسير (Explanation):** تقديم مبررات منطقية لأسباب وطرائق تأثير المورد البشري في المؤسسات.
 - **الغرض (Purpose):** ينبغي أن تأخذ أهداف نظم القياس بعين الاعتبار تأثيرات المقاييس المستخدمة في أصحاب المصالح الأساسيين من داخل المؤسسة وخارجها.
 - **الطريقة (Method):** وهي نموذج أو إطار لدعم تطوير مقاييس أفضل للمورد البشري.
- إذا تحققت المتطلبات الأربع أعلاه فإنه يمكن إلى حدٍ كبير قياس الموارد البشرية للمؤسسة. وقد اجتهد الباحثون في إيجاد مؤشرات لهذا القياس يوضحها الجدول الموالي:

¹ العنزي سعد علي حمود والعايدي علي رزاق جواد، *كلفة المورد البشري بمنظور سلوكي*، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة بغداد، العراق، المجلد 17، الاصدار 62، ص ص: 1-19، 2011، ص: 5.

جدول رقم (3-01): مؤشرات قياس الموارد البشرية داخل المؤسسة

مؤشرات القياس	الباحث والسنة		مؤشرات القياس	الباحث والسنة	
المهارة، الإبداع، قابلية الأداء، الخبرة، الحكمة، التعلم.	Jacobsen 2001	5	مدة الاستخدام، التدريب، مستوى التعليم الرسمي، نفقات التدريب.	Edivnssoin & Malone 1997	1
التعليم، تحويل المعرفة، قابلية الأداء، الرواتب والأجور، الخبرة، الأقدمية.	Stankonic 2001	6	التعليم، دراسة مدة التدريب الرسمي، رضا العاملين، دوران العمل، ساعات العمل الضائعة.	Patrica, 1997	2
مهارة تحويل المعرفة، التعلم، المعرفة.	Stewart, 1997،	7	الأقدمية، رضا العاملين، كفاءة العاملين، مؤشرات النمو، مؤشرات الكفاءة، مؤشرات الاستقرار.	Jan, 1997	3
التعلم، مهارات تحويل المعرفة، رضا العاملين.	Bonits, 1998	8	المعرفة، مهارة تحويل المعرفة مهارات البحث والتطوير، استقرار الملاك الوظيفي، تقاطع المهارات، المهارات الفنية.	Hansen, 1999	4

المصدر: سلمان، قيس حمد، إدارة المعرفة الشاملة وأثرها في الفاعلية التنظيمية على وفق مدخل رأس المال الفكري - دراسة ميدانية في وزارة الكهرباء، رسالة دكتوراه غير منشورة - كلية الإدارة والاقتصاد - جامعة بغداد، 2005، ص: 102.

وبالإضافة إلى المؤشرات والمقاييس السابقة، فقد حاول كل من Bontis & Fitz-enz حصر مؤشرات قياس الموارد البشرية في عدّة عوامل تعتبر أكثر موضوعية من سابقتها وهي تتمثل في الآتي¹:

- عامل الإيرادات: هو مقياس أساسي لفعالية رأس المال البشري، وهو النتيجة الإجمالية التي يحققها المسؤولون عن الموارد البشرية الذين يؤثرون على سلوك الموظفين. وهو يُحسب بقسمة الإيرادات الإجمالية المُحققة على العدد الكلي للموظفين بالمؤسسة.

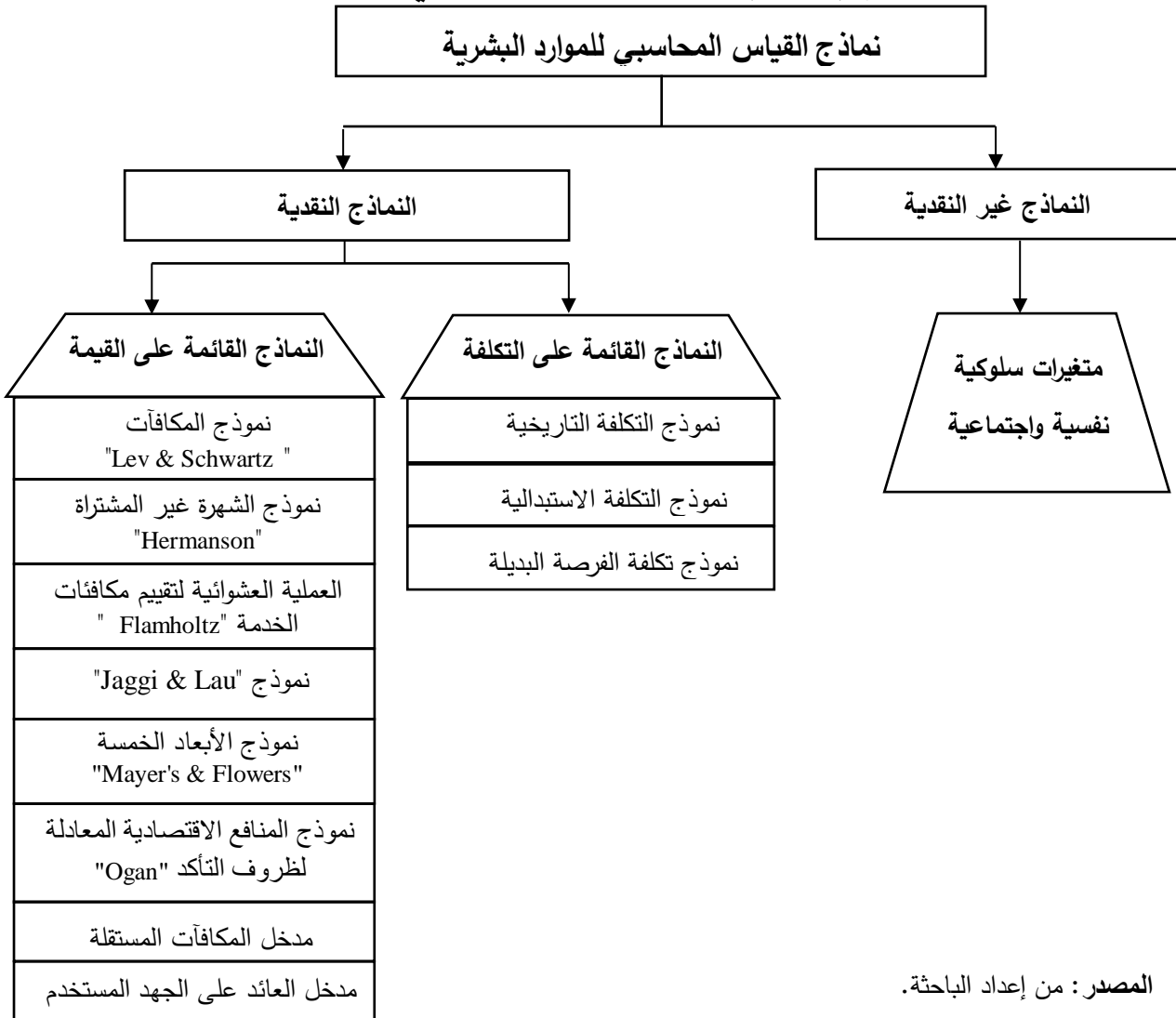
¹ Yahaya Khadijat Adenola, Op. Cit., p.188.

- **عامل النفقات:** هو كذلك عامل أساسي لفاعلية رأس المال البشري، وهو يُبين النفقات التشغيلية لكل موظف في المؤسسة. هذا العامل يُحسب بأخذ جميع النفقات التشغيلية وقسمتها على العدد الكلي لموظفي المؤسسة.
- **عامل الدخل:** يقيس الدخل التشغيلي للمؤسسة بالنسبة لكل موظف. هذا الدخل التشغيلي هو عادة ربح المؤسسة قبل الضريبة، ويُحسب هذا العامل بأخذ الربح قبل الضريبة وقسمته على العدد الإجمالي للموظفين بالمؤسسة.
- **عامل التعويضات:** يقيس التعويضات التي تم دفعها للأفراد في المؤسسة، ويُستخدَم هذا العامل عادة من طرف مديري الموارد البشرية لتحديد المكانة النسبية لمستويات الرواتب داخل مجال العمل.
- **عامل تعويضات الإيرادات:** يقيس نسبة التعويضات المدفوعة للموظفين مقارنة بالمداهيل التي يحققونها عبر الزمن. يُبين هذا المقياس ما إذا كانت المؤسسة تحقق عائداً أكبر أو أقل على كل مبلغ تستثمره في موظفيها.
- **عامل تعويضات النفقات:** هذا المقياس يُبين المبلغ الذي تم دفعه للموظف كنسبة مئوية من إجمالي النفقات التشغيلية، هذا المقياس يُبين كذلك بنية تكلفة التعويضات للمؤسسة.
- **معدل العائد على الاستثمار في الموارد البشرية:** يُستخدَم في حساب العائد على الاستثمار في موظفي المؤسسة وهو ما يعادل حساب القيمة المضافة للاستثمار في الموارد البشرية للمؤسسة. وبناءً على العوامل والمؤشرات سالفة الذكر، فقد قام الباحثون في المحاسبة ببناء عدة نماذج لقياس الموارد البشرية منها ما يعتمد على المدخلات من التكاليف، ومنها ما يعتمد على المخرجات التي تمثل قيمة الموارد البشرية والتي ستتم مناقشتها في العنصر الموالي.

المبحث الثاني: نماذج القياس الحاسبي للموارد البشرية

إن قياس الموارد البشرية ليس من السهل القيام به كقياس قيمة الأصول الملموسة، فهناك الكثير من المتغيرات التي ينطوي عليها، وبما أن "ما يمكن قياسه يمكن إدارته"، فإذا كنا غير قادرين على قياس القيمة الحقيقية لرأس المال البشري في المؤسسة فلا يمكننا التقدم فيما يخص القياس الكمي لإمكاناتها الحقيقية¹. وتعرض الأدبيات المحاسبية، طرقاً متعددة لقياس قيمة الموارد البشرية منها ما هو نقدي ومنها ما هو غير نقدي، وقد تركزت معظم النماذج النقدية حول منظورين أساسيين، هما التكلفة والقيمة الاقتصادية، حيث يعتمد المنظور الأول التكاليف الناتجة عن استقطاب واختيار وتعيين الأفراد أو التكلفة الاستبدالية أو تكلفة الفرصة البديلة، بينما يعتمد المنظور الثاني، على العوائد المستقبلية المخصصة. وفيما يلي ندرج شكلاً لأهم مداخل القياس التي سنتطرق لها.

شكل رقم (3-01): نماذج القياس الحاسبي للموارد البشرية



المصدر: من إعداد الباحثة.

¹ Weatherly Leslie A., *Human Capital: The Elusive Asset*, SHRM Research, 2003, available at : http://www.ispi.org/pdf/suggestedReading/6_Weatherly_HumanCapital.pdf, 12/06/2013, p.4.

I. نماذج القياس المعتمدة على التكلفة

التكاليف، كما تم تعريفها في سياق المحاسبة الإدارية، هي "الموارد التي تم التضحية بها أو استنفادها من أجل تحقيق هدف معين، أو لتبادل أصول الشركات بخدمات الموظفين أو العمل ذاته"¹. ومن هذا الأساس فإن تعبير تكلفة الموارد البشرية مشتق من المفهوم العام للتكلفة ويقصد به التكلفة التي تتحملها المؤسسة في سبيل الحصول على الأفراد أو استبدالهم وتدريبهم وتطويرهم²؛ وتكلفة الموارد البشرية كغيرها من التكاليف يمكن أن تكون تكلفة مدفوعة، أو تكلفة الفرصة البديلة، كما يمكن أن تكون مباشرة أو غير مباشرة. وتحدّد نظريات محاسبة رأس المال البشري التقليدية البنود التالية لاستثمارات رأس المال البشري³:

- النفقات المدفوعة للموظفين المسؤولين عن التوظيف؛
 - نفقات الإعلان خلال التوظيف؛
 - النفقات الضرورية والمعقولة لسفر وتسويات المتقدمين والموظفين الجدد؛
 - النفقات الإدارية المتعلقة بالتوظيف؛
 - النفقات المدفوعة للموظفين الجدد خلال الفترة التجريبية؛
 - تكاليف التدريب؛
 - تكاليف التسريح؛
 - تكاليف الفرصة البديلة المستمدة من الموظفين الجدد على افتراض مواقف ومن المناصب الشاغرة المتبقية؛
 - التكاليف التي تكبدتها خسائر عدم الكفاءة قبل التسريح.
- وتُصنّف تكاليف الاستثمار في الموارد البشرية إلى المفردات الموضحة في الجدول الآتي، والتي على أساسها تم تقسيم نماذج قياس الموارد البشرية القائمة على أساس التكلفة:

¹ Chen Hai Ming & Lin Ku Jun, *The role of human capital cost in accounting*, Journal of Intellectual Capital, Vol. 5 No. 1, pp. 116-130, 2004, p.121.

² العنزي سعد علي حمود والعايدي علي رزاق جيا، مرجع سابق، ص:7.

³ Chen Hai Ming & Lin Ku Jun, Op. Cit., pp.123-124.

جدول رقم (3-02): بنود تكاليف الاستثمار في الموارد البشرية.

التوضيح	مكونات تكاليف الاستثمار في الموارد البشرية
يشمل هذا النوع من التكاليف التضحيات التي سبق وأن تكبدتها الوحدة نتيجة حصولها على الموارد البشرية، وتطويرها كتكاليف الاقتناء وتكاليف التطوير.	التكاليف التاريخية (التكاليف الغارقة)
تتضمن التكاليف التي ستحدث فيما لو تم تسريح الموارد البشرية العاملة حالياً لدى الوحدة، وإحلالها بموارد بشرية جديدة وتدريبها حتى تتمكن من العمل بنفس كفاءة الموارد البشرية الحالية.	تكاليف الاستبدال
تتمثل في قيمة الموارد البشرية المفقودة نتيجة إبقاءها في النشاط الحالي وعدم استخدامها في نشاط آخر أكثر ملائمة.	تكاليف الفرصة البديلة

المصدر: الغبان ثائر صبري وياسين سناء أحمد، الإفصاح عن الاستثمار في الموارد البشرية في التقارير المالية للوحدات الاقتصادية العراقية، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة بغداد، العراق، المجلد 13، العدد 45، ص ص: 191-243، 2007، ص: 204.

إن نماذج القياس التي اتخذها المقيسون في مجال الموارد البشرية كأساس مرجعي تنحصر في النماذج التي سترد مناقشتها في الفقرات الموالية:

1. نموذج التكلفة التاريخية (تكلفة الاقتناء)

التكلفة التاريخية للموارد البشرية هي التضحية التي تم تقديمها لاكتساب وتطوير هذه الموارد، وقد تم تطوير هذه الطريقة من قبل Brummet & Pyle, Flamholtz سنة 1969م¹، وهي تقترح معاملة العاملين كأصول؛ حيث يرى هذا المدخل أن التكلفة اللازمة للحصول على رأس المال البشري هي التي تحدد قيمته، بمعنى أن التكاليف اللازمة لتعيين موارد بشرية مؤهلة تعتبر الأساس العملي للتكاليف التاريخية. والتي يُقصد بها التضحيات الفعلية التي تتحملها الوحدة في سبيل المحافظة عليها وصيانتها، ويتم تقسيم تكاليف الموارد البشرية إلى قسمين: القسم الأول يُعامل معه كمصروفات جارية كالرواتب والأجور وما شابهها، والثاني يُعامل معه كمصروفات رأسمالية تؤدي إلى زيادة المنافع المستقبلية؛ حيث تتم رسمة التكاليف المرتبطة بالاستقطاب والاختيار والاستخدام والتعيين وتدريب الفرد وتطويره، ومن ثم إطفاء هذه التكاليف على مدى العمر المتوقع للاستخدام، أما الجزء غير المستنفد فيمثل الجزء المتبقي من التكلفة

¹ Ogan Pekin, *Application of human resource value model: A field study*, Accounting, Organizations and Society. Vol. 1, No. 2-3, pp. 195-217. Pergamon Press, Great Britain, 1976, p.195.

الأصلية ويظهر في قائمة المركز المالي. وإذا تم تصفية الأصل خلال الفترة المذكورة، كأن يكون نتيجة الوفاة أو إنهاء الخدمة أو الاستقالة يتم الاعتراف بالخسارة الناجمة عن ذلك، وإذا تبين أن للأصل عمراً أطول أو أقصر مما قُدِّرَ ابتداءً، يتم إجراء التعديلات اللازمة في أقساط الإطفاء.

وتتكون التكاليف التاريخية للموارد البشرية من ثلاثة مجموعات أساسية¹، هي تكلفة الحصول على هذه الموارد، وتكلفة التعلم، وتكاليف مكافأة ترك الخدمة؛ حيث يتم في هذا المدخل رسملة البنود الكفوية التالية²:

- تكاليف الإعلان عن الوظائف الشاغرة واستقطاب الموارد البشرية الجديدة للمؤسسة متضمنة أتعاب لجنة الاستقطاب وتكاليف سفرهم وأية مصاريف أخرى ذات صلة؛
 - تكاليف إجراء المقابلات والاختيار من أجل تحديد من تُمنَح له الوظيفة من الموارد البشرية المرشحة لها؛
 - تكاليف التوظيف التي تتحملها المؤسسة في سبيل الحصول على موارد بشرية جديدة في التنظيم الإداري، وما يرتبط بها من تكاليف غير مباشرة كالعلاوات والترفيعات والمكافآت والحوافز؛
 - تكاليف الإعارة والتنسيب والبعثات والزمالات والإجازات الدراسية داخلياً وخارجياً، والتي يتم تحملها من أجل التوجيه اللاحق لمرحلة التعيين في المؤسسة؛
 - برامج التدريب والتأهيل للمورد البشري في الداخل والخارج لوضعه في مستوى الأداء المتوقع منه عند قيامه بوظيفة معينة متضمنة التكاليف المباشرة وغير المباشرة سواء للمدربين أو المتدربين.
- وحسب *Eric Flamholtz* فإنه لوضع هذا النموذج موضع التطبيق يجب القيام بالخطوات

التالية:

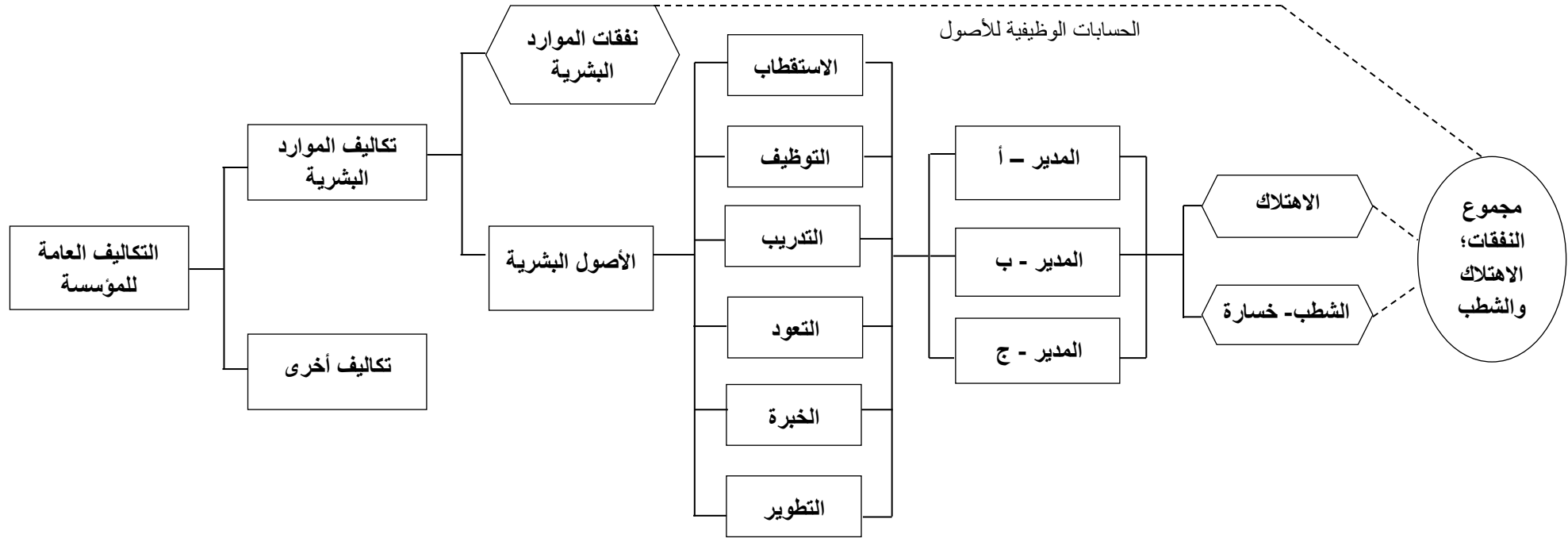
- القيام بتجميع التكاليف الفعلية المرتبطة بالاستثمار البشري والتي تمت من قبل المؤسسة؛
- دراسة البنود الكفوية التي تم تجميعها ومن ثم فصل تلك التكاليف المرتبطة بالموارد غير البشرية؛
- تجزئة بنود تكاليف الاستثمار في الموارد البشرية بعد دراستها إلى مصاريف عادية تُحمّل على حسابات النتيجة للسنة التي تحققت فيها، وإلى مصاريف رأسمالية تساهم في تكوين القيمة الحقيقية

¹ راضي نوال حربي، *مدى إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الجامعات - دراسة تطبيقية-*، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة القادسية، العراق، مجلد 16، الإصدار 1، ص: 149-165، 2014، ص: 156.

² الغبان ثائر صبري، *المناهج العلمية لقياس رأس المال البشري في ظل محاسبة رأس المال الفكري والإجراءات المقترحة للتطبيق في الوحدات المعرفية*، مجلة دراسات محاسبية ومالية، جامعة بغداد، العراق، المجلد 2، العدد 8، ص: 1-60، 2009، ص: 12.

- لرأس المال البشري في المستقبل، أما بخصوص الموارد البشرية الجديدة فتحتاج إلى تجميع مصروفاتها للعمل على رسملتها من خلال مركز كلفوي جديد؛
- رسمة تكاليف الاستثمارات البشرية وإظهارها ضمن بنود قائمة المركز المالي وضمن الحسابات المتناسبة مع طبيعة ذلك الإنفاق من حيث خصائص تلك التكاليف واعتباراتها؛
 - تحديد مدة إطفاء تكاليف الاستثمار في الموارد البشرية والتي من خلالها يمكن استخدامها اقتصاديا؛
 - استخدام إحدى طرائق الإطفاء ويُفضَّل استخدام القسط الثابت في توزيع تكاليف الاستثمار في الموارد البشرية؛
 - شطب مصاريف الاستثمار في الموارد البشرية الناجمة عن الترك والاستغناء ودوران العمل وانتهاء المهارة؛
 - جمع مصاريف الإطفاء مع مصاريف الشطب وتحميلها لحساب النتيجة للسنة التي حدثت بها.
- والشكل الموالي يوضح نموذج التكلفة التاريخية لقياس الموارد البشرية.

شكل رقم (3-02): خطوات نموذج التكلفة التاريخية



Source : Flamholtz Eric, *Human resource accounting: A review of theory and research*, journal of management studies, Vol.11, Iss. 1, pp.44-61, 1974, p.52.

لقد طُبِّقَ هذا النموذج في شركة BARRY، بالإضافة إلى كل من شركة G.T.E. و General Motors¹ ولهذا النموذج في القياس عدة مزايا نذكر منها ما يلي²:

- السهولة والبساطة في التطبيق؛ حيث يتحدد عمله في تجميع التكاليف الفعلية المرتبطة برأس المال البشري والتي تم إنفاقها فعلاً بوعاء كلفوي واحد؛
- المفاضلة بين الاستثمارات البديلة؛ لأن وجود نظام محاسبي متخصص سيساعد الإدارات على الإجابة على التساؤلات الخاصة بمقدار المبالغ المستثمرة والعائد المتوقع لتتسنى المفاضلة بين البدائل؛
- يتماشى النموذج مع مبدأ التحقق عند تحديد الدخل من خلال زيادة النقدية أو حقوقها على التكلفة التاريخية للموارد المستخدمة فيها، وبشكل عام فإنه 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.

وبالرغم مما يتصف به هذا النموذج من مميزات فإن له نقاط ضعف وقد وُجِّهت له العديد من

الانتقادات نلخصها في الآتي:

- عدم المقدرة على إظهار التغيرات التي تطرأ على قيم رأس المال البشري، وهذا ما يعتبر كنقطة ضعف تجعل المعلومات المُقدَّمة بموجبه مضلَّة في إظهارها للنتائج، والتي سوف لن تتماشى مع التغييرات المستمرة في الأسعار وقت التضخم وتفاوت التكلفة الاقتصادية لرأس المال البشري؛
- عدم الإفصاح الحقيقي عن قيمة رأس المال البشري بين تاريخ الإنفاق الفعلي للحصول عليه، وبين التاريخ اللاحق والمرتبط بتحديد القيمة الحقيقية له، وذلك بسبب إغفال أي زيادة أو إطفاء في قيمته والتي إن حصلت فإنها ستكون ذاتية وبدون أي علاقة ارتباطية مع الإنتاجية للموارد البشرية، سواء بالزيادة أو النقصان، مما يؤدي إلى عدم ظهور المركز المالي بالقيمة الحقيقية؛
- إن القيمة الاقتصادية للأصول البشرية متزايدة مع التدريب والخبرة بخلاف الأصول المادية؛
- بقاء الموارد البشرية بنفس المقدرة والكفاءة رغم نهاية المدة المخصصة لإطفاء التكاليف المرتبطة بها، الأمر الذي سيؤدي إلى تعارض بين قيمتين للموارد البشرية في المؤسسة، الأولى قيمة حقيقية تمتلكها الموارد البشرية وموجودة بالفعل رغم نهاية العمر الإنتاجي لها، والثانية قيمة دفترية غير ظاهرة بالسجلات بسبب إطفائها بالكامل على سنوات الاستعادة منها؛

¹ Ogan Pekin, Op. Cit., p.195.

² الغبان تائر صبري، مرجع سابق، ص: 13.

- لا تُعبّر التكلفة التاريخية للموارد البشرية عن الطاقة الإنتاجية لها والتي لا يمكن بدونها اعتبارها كأعمال بشري، كما أن قيمتها تتغير سواء بالزيادة بسبب اكتساب قدرات جديدة أو بالنقصان بسبب تقدم السن مما يؤدي إلى وجود قياس غير سليم لقيمتها الاستثمارية. وبعد التطرق إلى هذا النموذج في القياس، وذكر مزاياه وعيوبه، فإننا نرى أن التكاليف التاريخية للموارد البشرية والمتعلقة باقتنائها ينبغي الإفصاح عنها أو تسجيلها كاستثمارات في رأس المال البشري فقط عندما تمتلك خصائص تفرّد عالية في مجال الصناعة الذي تنشط فيه المؤسسة.

2. نموذج التكلفة الاستبدالية

تكاليف الاستبدال أو الإحلال يقصد بها التكاليف التقديرية التي تتحملها المؤسسة لاستبدال موظفيها بآخرين يعادلونهم في مستوى الخبرة والمهارة¹؛ وهي تشمل تكاليف التسريح، وخسائر عدم الكفاءة قبل التسريح، ومتوسط تكاليف التوظيف والتعيين وتدريب الموظفين لملء الوظائف الشاغرة، فضلاً عن خسائر أو تكلفة الفرصة البديلة المُتكبّدة خلال الفترة التي تظل فيها الوظائف شاغرة. وتشمل البنود المحاسبية لهذه التكاليف كلا من تكاليف المقابلة والتوظيف والاختيار والتعيين والتدريب للمستخدمين الجدد². يتم التمييز بين نوعين من تكاليف الإحلال أو الاستبدال، هما تكلفة الإحلال الشخصي وتكلفة الإحلال الوظيفي؛ فالأولى - تكلفة الإحلال الشخصي - تُعرف بأنها "التضحية التي تتحملها المؤسسة في سبيل إحلال فرد بدلاً من فرد آخر يكون قادراً على تقديم مجموعة الخدمات التي يقدمها الفرد الحالي"³، وتقوم تكلفة الإحلال الشخصي على أساس احتساب تكاليف مجموعة عناصر رئيسية متمثلة في تكاليف التعيين والتدريب والتطوير وتنمية القدرات بجانب تكاليف التقاعد والتعويض للموارد البشرية العاملة. أما الثانية وهي تكلفة الإحلال الوظيفي، فيُقصد بها "التضحية التي تتحملها المؤسسة الآن في سبيل إحلال شخص محل شخص آخر يشغل وظيفة معينة في المؤسسة، بحيث يكون البديل قادراً على القيام بنفس المهام وتقديم نفس الخدمات التي تُلزم لهذه الوظيفة"⁴. ويُعد Flamholtz (1974) من الرواد الداعين إلى الأخذ بهذا النموذج، على أساس التكلفة المتوقع إنفاقها في المستقبل. وعناصر الإحلال الوظيفية عادة

¹ Grove Hugh D. & Mock Theodore J., *A Review of human resource accounting measurement: Systems from measurement theory perspective*, Accounting, Organizations and Society, Pergamon Press, Printed in Great Britain, Vol. 2, No. 3, pp. 219-236, 1977, p.223.

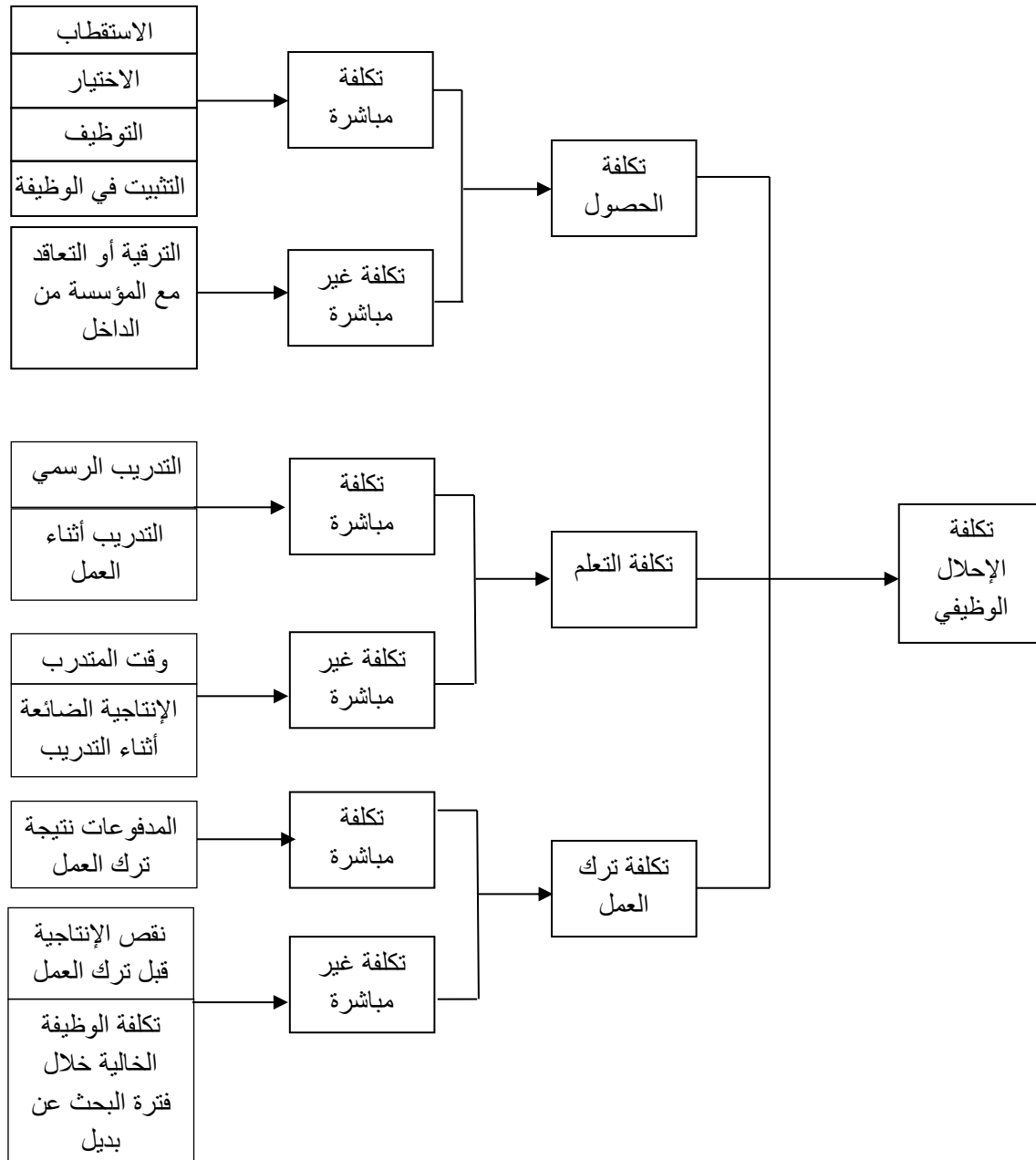
² Chen Hai Ming & Lin Ku Jun, Op. Cit., p.123.

³ Parameswaran R. & Jothi K., *Human resource accounting*, The chartered accountant journal, Vol.53, Iss.7, pp.867-874, 2005, p.873.

⁴ العنزي سعد علي حمود والعايدي علي رزاق جواد، مرجع سابق، ص:7.

هي ثلاثة : تكلفة الحصول على الأفراد، وتكلفة التعلم، وتكلفة ترك العمل¹، وهناك عناصر تكلفة أخرى غير مباشرة وهي الخسارة في الإنتاجية المتعلقة بالمدة التي تسبق انفصال الفرد عن المؤسسة، إذ يكون هناك ميل لديه لتخفيض إنتاجية طالما يعلم أنه سيتترك العمل. ويوضح المخطط التالي هذه التكاليف

شكل رقم (3-03): تكاليف الإحلال الوظيفية



Source : Eric flamholtz, **Human resource accounting**, Kluwer academic publishers, USA, 3rd edition, 1999, p.64.

¹ Euske K. J. & Rock C. T., *Integrating Human Resource Accounting into the Public Policy Process: An illustration*, Journal of Accountmg and Public Policy, Vol.2, No.2, pp.99-114,1983, p.101.

ويضم هذا النموذج نماذج القياس التالية:

- **نموذج تكلفة الإحلال الوظيفي لرأس المال البشري:** يقوم على أساس تحديد التكلفة الإحلالية

الوظيفية لرأس المال البشري العامل في وظيفة ما والتي يمكن قياسها على النحو التالي: $P = Ki$ ،

حيث أن: P : التكلفة الإحلالية الوظيفية لرأس المال البشري.

Ki : تكلفة الحصول + تكلفة التعلم + تكلفة ترك العمل في الوظيفة i .

- **نموذج تكلفة الإحلال الوظيفي الشريطية لرأس المال البشري:** يقوم على أساس التكلفة الإحلالية

الوظيفية الشريطية لرأس المال البشري، والتي تُحدّد بالتكلفة المُتَوَقَّع تحملها في حال إحلال الموارد

البشرية للمؤسسة بأخرين متجاهلين أثر معدل الدوران وفق المعادلة الآتية¹:

$$C = \sum_{t=1}^n \left[\sum_{i=1}^{m-1} K * P(Ki) \right]$$

حيث أن: C : تكلفة الإحلال الوظيفي الشريطية لرأس المال البشري.

K : تكلفة الحصول + تكلفة التعلم + تكلفة ترك العمل في الوظيفة i .

$P(Ki)$: احتمال شغل المورد البشري لمركز وظيفي في الوظيفة i .

$m-1$: 1، 2، 3، ...؛ المراكز الوظيفية التي شغلها رأس المال البشري في الوظيفة i .

n : 1، 2، 3، ...؛ الفترات الزمنية التي قضاها رأس المال البشري في الوظيفة خلال الفترة t

- **نموذج تكلفة الإحلال الوظيفي المتوقعة لرأس المال البشري:** يقوم على مفهوم التكلفة الإحلالية

الوظيفية المتوقعة والتي تتحدّد بالتكلفة الخاصة بإحلال رأس المال البشري محل آخر عند نقطة

زمنية معينة، مع الأخذ بالاعتبار معدل الدوران الخاص به في الوحدة، وذلك من خلال المعادلة

الآتية²:

$$R = \sum_{t=1}^n \left[\sum_{i=1}^m Ki * P(Ki) \right]$$

حيث أن: R : تكلفة الإحلال الوظيفي المتوقعة لرأس المال البشري.

K : تكلفة الحصول + تكلفة التعلم + تكلفة ترك العمل في الوظيفة i .

$P(Ki)$: احتمال شغل المورد البشري لمركز وظيفي في الوظيفة i .

m : 1، 2، 3، ... المراكز الوظيفية التي شغلها رأس المال البشري في الوظيفة i .

¹ الغبان ثائر صبري، مرجع سابق، ص: 19.

² المرجع نفسه.

1: n، 2، 3، الفترات الزمنية التي قضاها رأس المال البشري في الوظيفة خلال الفترة t.

إن من *مزايا* هذا النموذج في حساب تكاليف الموارد البشرية مايلي¹:

- عدم بقاء التكلفة على حالها بل تُعدّل على أساس التغيرات المحتملة بالأسعار الجارية وليس التكلفة التاريخية؛ بعبارة أخرى فإن هذا النموذج يُعدُّ بديلاً جيداً للنموذج السابق نظراً لمراعاته التغيرات في الأسعار؛
- استخدام التقديرات المعيارية لعناصر تكلفة الإحلال الوظيفي، والتي ستمكّن من تخطيط الموارد البشرية العاملة بإيجاد تقديرات لتكاليف الحصول عليها لمختلف الوظائف، وترشيد عملية اتخاذ القرارات، من خلال مقارنتها مع التكاليف الفعلية لتوظيفها وتدريبها والتعرف على الانحرافات الحاصلة عما هو مُخطّط؛
- توفير المعلومات المرتبطة بالموارد البشرية للأغراض الإدارية والتي تُستخدم كمتعمم لمعلومات النظام المحاسبي؛
- البساطة والوضوح في تحديد عناصر تكلفة الإحلال الوظيفي، والتي ستعكس على إمكانية احتسابها ورسمتها لاعتمادها على المتوقع إنفاقه في المستقبل بصرف النظر عن التكاليف الفعلية؛
- المساعدة على اتخاذ القرارات الخاصة بنوعية الموارد البشرية في ظل رأس المال البشري المطلوب توظيفه، وفي اختيار برامج التدريب سواء أكان داخل نطاق العمل أو خارجه والتي تتناسب مع مؤهلاته.

كما يعاني النموذج من مجموعة من **العيوب والمشاكل** تتمثل في الآتي²:

- اندغام الموضوعية في بعض الأحيان حيث يتم الاعتماد على التقديرات الذاتية في تقييم الأصول البشرية ضمن رأس المال البشري، وخير مثال على ذلك إذا طُلب من مسؤول ما عن أحد الأقسام تقديم تكاليف الإحلال الوظيفية للأصول البشرية العاملة لديه فإنه سيغالي في تقدير تكاليفها، فقد يعمل على رفع قيمتها إلى عدة أضعاف لكونها تتضمن عنصر عدم التأكد وتتعامل مع المستقبل؛ وعليه فقد تكون قيمة أصل بشري معين بالنسبة للوحدة أقل من تكلفة الإحلال الوظيفي المخصصة له؛

¹ المرجع السابق، ص: 18.

² راجع:

- جمعة كمال حسن، مرجع سابق، ص: 89.
- الغيان ثائر صبري، مرجع سابق، ص: 18.

- التكلفة الاستبدالية لا تُعبر بالضرورة عن المعارف والمهارات التي يمتاز بها الأفراد؛
- صعوبة أو تعذر إيجاد بديل للموارد البشرية الحالية عملياً، لأن كل شخص هو حالة منفردة من حيث القابليات البدنية والفكري؛
- صعوبة القبول بالتقديرات المعادلة والموضوعة لتكاليف إحلال رأس المال البشري من الناحية المحاسبية، مما يتوجب العمل على تصحيحها وذلك بدراسة العوامل المؤثرة كالإنتاجية وقابلية الأداء، ودرجة الإخلاص والوفاء والمواقع التي ينتقل فيما بينها خلال أدائه للعمل، وهذا يُصعب من حسابها، كونها تخضع للكثير من المتغيرات الداخلية والخارجية، والتي يمكن أن تُجبره على ترك العمل في أي وقت كان.

3. نموذج تكلفة الفرصة البديلة

تكلفة الفرصة البديلة تمثل مجموعة المنافع المُضحى بها في سبيل استخدام المورد البشري استخداماً بديلاً، وبعبارة أخرى هي القيمة الضائعة لتخصيصه في وظيفة دون أخرى؛ وهذا النموذج يعمل على حساب القيمة النقدية وتخصيص الأفراد حسب النشاطات الواعدة، ويعرض طريقة لتقييم المورد البشري من خلال عملية مزيدة تنافسية داخل المؤسسة، حيث تم اقتراح النموذج من قبل Hekimian & Jones¹. في ظل هذا النموذج يقوم مدراء مراكز الاستثمار بعرض أسعارهم للمستخدَمين الذين يمتازون بالندرة، أما المستخدَمين الآخرين الذين لا يتميزون بالندرة فإن هذه الطريقة لا تعتبرهم ضمن قاعدة الأصول البشرية؛ حيث يتم تطوير السوق الداخلية للعمل وتحديد قيمة الموظفين من قبل المديرين الذين يزايدون على بعضهم البعض على الموارد البشرية المتاحة بالفعل داخل المؤسسة، وأعلى مُزايد هو من يفوز بالموارد²؛ وتشتمل تكاليفها على تكاليف تعلم رأس المال البشري وتكاليف تدريب الموظفين الحاليين والجدد، وتكاليف التدريب على رأس العمل (التدريب أثناء العمل)، وتكاليف الفرصة البديلة لوقت المديرين، وهذه الأخيرة هي تكاليف غير مباشرة تتحملها المؤسسات لاستخدام العاملين بها كمدرسين، أي تكلفة الفرصة البديلة المترتبة عن فقدان الإنتاجية بسبب أن الموظفين يعملون كمدرسين³. وبالتالي طالما أن المؤسسات تستثمر في تعليم رأس المال البشري وحياسة ممتلكات الفرد، فإنها ينبغي أن تفصح عن مثل هذه الاستثمارات.

¹ Fleming Mary M. K., *Behavioral implications of human resource accounting: A survey of potential problems*, Human resource management, Vol.16, Iss. 2, pp. 24-29, 1977, p.25.

² Sumod Shahina Javad, Op. Cit., p.4.

³ Chen Hai Ming & Lin Ku Jun, Op. Cit., p.123.

يتميز هذا النموذج **بالميزات** التالية¹:

- تقديم أساس كمي لتخطيط وتطوير وتنمية الأصول البشرية العاملة داخل المؤسسة، يمكن الاسترشاد به في توزيع استخداماتها البديلة لضمان تفاعلها فيما بينها؛
 - المساعدة في الحصول على الموارد البشرية ذات المهارة العالية ورعايتها من قبل المسؤولين عن طريق تحفيزها ومكافئتها والعمل على صيانتها، بالشكل الذي يساعد في المحافظة على بقائها داخل المؤسسة وعدم التفريط بها؛
 - تستند على مفهوم المزايا التنافسية التي تؤكد على أن مديري مراكز الاستثمار يتنافسون فيما بينهم من أجل الحصول على الموارد البشرية النادرة ضمن رأس المال البشري، والتي ستعود بالأرباح العالية عن طريق الخدمات التي تقدمها.
- ويعاني هذا النموذج من **المحددات** التالية:

- الاقتصار بالاهتمام على الأصول البشرية الماهرة والنادرة وإهمال رعاية الأصول البشرية ذات المؤهلات الاعتيادية، والتي يتم الحصول عليها ببساطة من خارج المؤسسة؛ فهي تستثني من منظورها المستخدمين الذين لا تعرض الأقسام أو مراكز الاستثمار المختلفة أسعارا لهم، لذا فإنها لا تعكس تكلفة الموارد البشرية بشكل كامل؛
- الابتعاد عن الواقعية، حيث لا مجال للمتاجرة بالأصول البشرية وتحديد قيمتها للتعرف على القيمة الحالية للمكاسب المختلفة المتوقعة من استخدامها، ومن جهة أخرى تقوم الطريقة على أساس الفرصة الضائعة غير المحققة؛
- عدم التمكن من تحديد مدى صلاحية الأصل البشري للقسم الذي حصل عليه من خلال إعطاء أعلى الأسعار والقيمة الحالية للمكاسب المتوقعة من استخدامه؛ حيث يُفترض أن تتحدد قيمته على أساس قياس مقدرته الفعلية وقابليته الإنتاجية وليس على مبلغ المزداد.

II. نماذج القياس على أساس القيمة

تستند هذه الأساليب على مفهوم القيمة الاقتصادية للموارد البشرية، والتي عرفها Flamholtz & Lundy سنة 1975 بأنها "القيمة الحالية للإيرادات المستقبلية المتوقعة منها في إطار عملها في المؤسسة"². ومن الطرق المستخدمة هنا نذكر ما يلي:

¹ الغبان ثائر صبري، مرجع سابق، ص:20.

² Euske K. J. & Rock C. T., Jr, Op. Cit., p.101.

1. نموذج المكافآت لـ Lev & Schwartz

يُعرف هذا النموذج كذلك بالنموذج التعويضي؛ حيث قام كل من Lev & Schwartz سنة 1971 باشتقاق نموذج لقياس القيمة الاقتصادية للموارد البشرية من خلال التوفيق أو الجمع بين مفهوم رأس المال البشري كما تم تعريفه من قبل خبراء الاقتصاد مع المنطق المحاسبي، والنقطة الحاسمة أو الجوهرية في هذه الموافقة هي القدرة على التمييز بين التكاليف والاستثمار، وكذلك إمكانية قياس القيمة المكتسبة للاستثمار في الموارد البشرية لمؤسسة معينة بطريقة موضوعية¹. وقد استندا في ذلك إلى نظرية Fisher لرأس المال، إذ يُعرفه بأنه "مصدر توليد الدخل، وأن قيمته هي القيمة الحالية للدخل المستقبلي المخصص بمعدل معين بالنسبة لمالك ذلك المصدر"². ويتضمن هذا النموذج استخدام المرتبات والأجور المستقبلية للفرد المُستخدَم كمدخل لقيمه، ولتطبيق هذا النموذج يجب اتباع الخطوات التالية³:

- تصنيف قوة العمل بأكملها إلى مجموعات متجانسة معينة مثل العمال المهرة، والعمال غير المهرة وشبه المهرة، وكذلك وفقا لفئات مختلفة من العمر؛
 - تكوين متوسط الكسب لكل مجموعة؛
 - خصم متوسط الدخل بمعدل مُحدّد مسبقا من أجل الحصول على القيمة الحالية للموارد البشرية في كل مجموعة؛
 - تجميع القيمة الحالية للجماعات المختلفة التي تمثل رسملة الأرباح المستقبلية ككل.
- وتبعا لذلك، فإن قيمة رأس المال البشري لشخص بعمر ما هي القيمة الحالية لمجموع دخله المستقبلي المتأاتي من استخدامه، ويُعبّر عنه بالنموذج الموالي⁴:

$$E(V_y) = \sum_{t=Y}^T P_y(t+1) \sum_{i=y}^I \frac{I^*}{(1+y)^{t-y}}$$

حيث: $E(V_y)$: القيمة المتوقعة لرأس المال البشري لفرد عمره Y سنة.

t : سن التقاعد.

$P_y(t+1)$: احتمالية وفاة المورد البشري أو ترك العمل بسبب الاستقالة أو التقاعد.

I^* : الإيرادات المتوقعة للمورد البشري في الفترة i، ويتم الحصول عليها بتوزيع الأجور حسب

العمر، والتعليم، ومستويات المهارة⁵.

¹ Gumb Bernard & Desmoulins-Lebeault François, Op. Cit., p.4.

² العنزي سعد علي حمود والعايدي علي رزاق جيايد، مرجع سابق، ص: 8.

³ Kashive Neerja, Op. Cit., p.11.

⁴ Flamholtz Eric, *Human Resource Accounting*, Kluwer academic publishers, USA, 3rd edition, 1999, p.216.

⁵ Grove Hugh D. & Mock Theodore J., Op. Cit., p.223

Y : معدل الخصم المعين للمورد البشري.

تقوم المؤسسات بتكييف هذا النموذج لمتطلباتها العملية من خلال إحداث التعديلات الضرورية. على سبيل المثال، فإن العديد من المؤسسات تستخدم معدلات خصم مختلفة لحساب القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية.

يعاني هذا النموذج من عدة محددات تتعلق بالعناصر الرئيسية التي يتكون منها، كتقديرات المرتبات والأجور المستقبلية والمدة ومعدل الخصم، التي تحمل في طياتها قدرا كبيرا من عدم الموضوعية، بالإضافة لذلك نذكر **المحددات** التالية¹:

- لا يوحي هذا النموذج بكيفية تسجيل قيمة الموارد البشرية في دفاتر الحسابات؛
- هذا النموذج يأخذ الأجور والمرتبات كأساس لقيمة الموارد البشرية ولكن قيمة الموارد البشرية لا تقتصر فقط على مدى التكاليف المتعلقة بها، فهي تختلف عن الأصول الثابتة التقليدية، ولها قيمة أكبر من التكاليف المُتكبَّدة؛
- يتجاهل احتمال أن الأفراد قد يتم تغيير دورهم الوظيفي، فعلى سبيل المثال مساعد المدير في مؤسسة ما لا يبقى في نفس المنصب طوال حياته الخدمية المتوقعة في المؤسسة، بل أن هنالك احتمالات لتحويله إلى منصب آخر؛
- النموذج يتجاهل إمكانية واحتمال أن الفرد قد يترك المؤسسة لأسباب أخرى غير الموت أو التقاعد؛ فقيمة النموذج المتوقعة لرأس المال البشري هي في الواقع مقياس لـ " القيمة المشروطة " المتوقعة من بين رأس المال البشري في حالة أن الشخص سيبقى في المؤسسة حتى الموت أو التقاعد، وهذا الافتراض ليس عمليا؛
- لا يتم تحديد قيمة الشخص بالنسبة للمؤسسة من خلال خصائص الشخص نفسه فقط (كما اقترح Lev & Schwartz)، ولكن أيضا من خلال الدور التنظيمي الذي يقوم به الفرد، فالمعرفة والمهارة التي يملكها الفرد ليست ذات قيمة إلا إذا كان من المتوقع أن تكون بمثابة وسائل لتحقيق الغايات التنظيمية المنشودة.

إضافة إلى ذلك فقد اقترح Friedman & Lev سنة 1974 منهاجا آخر للتقييم استنادا إلى الفوارق في الأجور²؛ حيث بينا أن التفاوت في الأجور بين السوق والمؤسسة يعكس سياسة شؤون

¹ Kodwani Amitabh Deo & Tiwari Ravindra, Op. Cit., p.7.

² Grove Hugh D. & Mock Theodore J., Op. Cit.,p.224.

الموظفين فيها، وهذا الفرق في الأجر يمثل العائد على استثمار المؤسسة في مجال الموارد البشرية، وإذا كانت قيمة هذا العائد معروفة فإن قيمة الاستثمار في الموارد البشرية يمكن الحصول عليها بخصم الوفورات من الأجر المتوقعة خلال الحياة المتوقعة لخدمة الموظفين¹.

2. نموذج الشهرة غير المشتراة لـ Hermanson

اقترح Roger H. Hermanson نموذجين لقياس الموارد البشرية أحدهما يعتمد على الأجر المستقبلية المخصومة المعدلة، وهو نموذج آخر يستخدم المرتبات والأجر كمدخل لقياس القيمة على أساس مجموع الأفراد، ويعتمد القيمة الحالية للمرتبات والأجر المستقبلية، كما في نموذج Lev & Schwartz إلا أنه يُعدّل النتيجة بمعامل كفاءة لقياس الفاعلية النسبية لرأس المال البشري، وهو معدل العائد على الاستثمار للمؤسسة نسبةً إلى كل المؤسسات في الاقتصاد². كما يُعد Hermanson من المحاسبين الأوائل الذين دعوا إلى القياس باستخدام الشهرة غير المشتراة أو المستترة؛ ووفقاً له، يستند مفهوم الشهرة غير المشتراة على فرضية أن أفضل الأدلة المتاحة على الوجود الحالي للموارد المملوكة، هو حصول الشركة على دخل أعلى من معدل الدخل المعتاد في السنوات الأخيرة³. ويقترح Hermanson أن الدخل غير العادي هو مؤشر على موارد لا تظهر في قائمة المركز المالي، مثل الأصول البشرية، وطريقته في تقييم الموارد البشرية تهدف صراحة لاستخدامها في نشر البيانات المالية للمؤسسة وليس للاستهلاك الداخلي، وهذا يستلزم بالضرورة التنبؤ بالأرباح المستقبلية وتخصيص أي فائض في الأرباح المتوقعة للموارد البشرية للمؤسسة. ومع ذلك فإن هذه الافتراضات تخضع لعدم اليقين في أي توقعات للأحداث المستقبلية. إن هذا النموذج يفترض أن القيمة السوقية للمؤسسة ما هي إلا استجابة لوجود العنصر البشري داخلها وأن القيمة المعنوية تُعزى للموارد البشرية، فهو يُخصّص فائض القيمة السوقية لأسهم الشركة بعد الضرائب عن القيمة السوقية لإجمالي أصولها الملموسة للموارد البشرية⁴. وتحسب قيمة الموارد البشرية حسب الصيغة التالية⁵:

$$MV_s - MV_a = I = HR$$

¹ Rowbottom Nicholas, Op. Cit., p.60.

² Inekwe, Murumba, *Human asset accounting : Areconsideration of some contending issues*, international Journal of Public Administration and Management Research (IJPAMR), Vol. 2, No. 3, pp.156-163, 2014, p.160.

³ A.S.M. Mahmudul Hoque, *Methods and Accounting Treatment of HRA*, available at : <http://www.articlesbase.com/international-studies-articles/methods-and-accounting-treatment-of-hra-2773625.html> , 12/05/2013.

⁴ M.C. Garg, *Human Resource Planning and Development* , pp. 1-22, available at : <http://lezzbooks.com/post/class-mcom-author-dr-mc-garg-subject-human-resource> ,20/05/2013, p.13.

⁵ Grove Hugh D. & Mock Theodore J., Op. Cit.,p.226.

حيث أن: MV_S : القيمة السوقية لأسهم الشركة؛

MV_a : القيمة السوقية للأصول الملموسة للشركة؛

I : قيمة الأصول غير الملموسة؛

HR : قيمة الموارد البشرية

يعاني هذا النموذج من العديد من العيوب نوجزها فيما يلي:

- نظرا لأن هذا النموذج يحصر الاعتراف بالموارد البشرية في حدود كمية الأرباح الزائدة عن المعتاد، فإنه يتم تجاهل قاعدة الموارد البشرية المطلوبة لتنفيذ العمليات العادية، ونتيجة لذلك، فإن قيمة الأصول البشرية ستُقيَّم بأقل من قيمتها؛
- النموذج يستخدم الأرباح الفعلية للسنة الأخيرة فقط كأساس لحساب الأصول البشرية، وبالتالي فإنه يتجاهل توقعات الأرباح المستقبلية التي تُعتبر مهمة للقرارات الإدارية؛
- ينسب جميع الأرباح غير العادية إلى دور الموارد البشرية كأصول متجاهلا دور الأصول المادية التي تكون قد ساهمت هي الأخرى في تحقيق جزء من تلك الأرباح غير العادية؛
- النموذج يفترض ضمنا قيمة صفرية لرأس المال البشري في الوحدات الأخرى المماثلة والمنافسة، لأن أية قيمة إيجابية تتطلب إيرادات فوق المعدل العادي، كما أنها تفترض بأن الموارد البشرية كأصل من الأصول ما هي إلا كل الأصول غير المملوكة الأخرى؛
- عدم إمكانية الاعتماد عليه عند اتخاذ قرارات تخطيطية لاعتماده على بيانات تاريخية.

3. النموذج الاحتمالي لتقييم مكافئات الخدمة لـ Flamholtz

هذا النموذج اقترحه Eric Flamholtz، في 1972 و 1975م¹، بناءً على التطبيقات الخاصة بإحدى شركات التأمين التي أجرت دراسة لقياس قيمة أفرادها، فقامت بتحديد قيمة مختلف المواقع الوظيفية لديها، واحتمال شغل الفرد لهذه المواقع في نقاط زمنية محددة في المستقبل، واستنادا على ذلك يمكن قياس القيمة المتوقعة لأي فرد بالنسبة إلى المؤسسة بالقيمة النقدية المتوقعة المخصومة للمرتبات والأجور التي

¹ Flamholtz Eric G., *Valuation of human assets in a securities Brokerage firms: An empirical study*, Accounting Organizations and Society, Vol. 12, No. 4, pp. 309-318, Pergamon Journals Ltd, Great Britain, 1987, p.310.

يُتَوَقَّع أن يحصل عليها من خلال الأدوار المستقبلية التي يمكن أن يشغلها، آخذين بعين الاعتبار احتمال بقاءه في المؤسسة من عدمه، ولتطبيق هذا النموذج يجب اتباع الخطوات التالية¹:

- تحديد وتعريف مجموعة من المناصب التي قد يشغلها الفرد في المؤسسة؛
- تحديد مواصفات المناصب المتوقعة لأغراض التقييم؛
- قياس القيم العامة للخدمات؛
- تقدير احتمالات أن كل شخص سوف يشغل أي منصب ممكن في أوقات محددة في المستقبل؛
- تحديد سعر الخصم الذي سيتم تطبيقه.

ويتم حساب القيمة المشروطة للفرد في هذا النموذج وفقا للصيغة التالية²:

$$E(CV) = \sum_{T=y}^T \frac{E(CV)_t}{(1+i)^{t-y}} = \sum_{T=y}^T \frac{\sum_{j=1}^{m-1} V_{jt} P(V_{jt})}{(1+i)^{t-y}}$$

$$P(V_{jt}) = \frac{P(V_{jt})}{\sum_{j=1}^{m-1} P(V_{jt})}$$

حيث: (V_{jt}) هي قيمة المنصب j في الفترة t ؛

$P(V_{jt})$: احتمال الحصول على المنصب j للفترة t ؛

$(1+i)^{t-y}$: هو معدل الخصم، حيث i هو معدل الفائدة.

كما يمكن تحديد قيمة الفرد المتوقعة القابلة للتحقق في الفترة t ، كما يلي³:

$$E(RV) = \sum_{T=y}^T \frac{\sum_{j=1}^m V_{jt} P(V_{jt})}{(1+i)^{t-y}}$$

حيث: $V_{jt} = 0$ ، عند الحالة m التي تمثل ترك الوظيفة.

¹ Ibid., pp. 311; 312.

² Ibid., p.311.

³ Idem.

يعاني هذا النموذج من عدة **مشاكل** تعيق تطبيقه وذلك بسبب عدم الدقة في تقدير احتمالات بقاء الفرد في المؤسسة، إضافة إلى كيفية تحديد معدلات الخصم والمرتبات والأجور المستقبلية وما تستغرقه هذه العمليات من وقت وتكلفة.

4. نموذج Jaggi & Lau

تم اقتراح تقييم الموارد البشرية على أساس مجموعات عمل وليس كأفراد، وذلك بهدف معالجة مشكلة تقدير مدة الخدمة المتوقعة أو فرص الترقية للمستخدمين على أساس فردي، ويُفترض بمجموعة العمل أن تكون متجانسة وليس من الضروري أن تشتمل على عاملين يعملون في نفس القسم. إن هذا النموذج يفترض صعوبة تقدير مدة الخدمة المتوقعة للفرد المستخدم في موقع وظيفي معين، وأنه يكون أسهل أن يتم تحديد نسبة الأفراد الذين يُحتمل، إما أن يتركوا المؤسسة أو أن يتم ترقيتهم خلال فترة معينة. يختلف هذا النموذج عن سابقه من حيث الاعتماد على المجاميع بدل الفرد الواحد؛ ويتم فيه استخدام سلاسل ماركوف لتحديد تحركات العاملين ضمن المؤسسة واحتمالية تركهم إياها قبل سن التقاعد أو الوفاة¹. حيث تم تغيير التقدير من احتمال الفرد لأساس المجموعة باستخدام مفاهيم الاكتوارية، وذلك لتخفيض التباين في تقدير الاحتمال بما فيه الكفاية وتوليد تقدير احتمال أكثر موثوقية؛ وتفعيل البعد الزمني في تقديرات الاحتمالات، تم استخدام تقنية سلسلة ماركوف لتوليد مصفوفة الاحتمالات الانتقالية تُظهر حركات مهنة مجموعة من النقاط من الدخول إلى الخروج².

5. نموذج الأبعاد الخمسة لـ Mayer's & Flowers

يقترح Mayer's & Flowers إجراء تقدير لرأس المال البشري وتقدير تكاليف المدخلات المختلفة لتحسين كفاءة التنظيم البشري؛ حيث يفترض أن تتضمن أبعاد الموارد البشرية كلاً من المعرفة، والمهارة، والصحة، والوفرة، وبنية الجسم، ولتقدير الأبعاد الأربعة الأولى يتم استخدام تقديرات اللوائح المدققة والتقييم الشخصي وتُستخدم تقارير الملاحظة العامة لتقدير البنية الجسدية³. وتُعد الأبعاد الخمسة عملية أكثر منها نظرية، إذ يؤكد الباحثان بأنه عندما يُقصر مورد بشري ما، يصبح الآخرون غير فعالين تبعاً، وقبل تحسين أي بُعد يجب أن يعطى الاعتبار لمستوى الأبعاد الأخرى؛ إذ ربما لن تكون تكلفة تحسين معرفة مورد بشري ما فعالة إذا كانت بنيته الجسدية ضعيفة، ويجب أن تعتمد القرارات على فعالية التكلفة لكل من الأبعاد الخمسة. كما يقترحان أن يكون للبنية الجسدية الأفضلية، إذ تُعتبر هذه الأخيرة على أن للأصل

¹ العنزي سعد علي حمود والعايدي علي رزاق جيا، مرجع سابق، ص: 8.

² Grove Hugh D. & Mock Theodore J., Op. Cit., p.228.

³ حمادة رشا، مرجع سابق، ص: 153.

البشري استعدادا للاستجابة لأوضاع الحياة مثل إعطاء المعرفة والمهارات والصحة والوفرة، وقد يكون هذا المدخل مفيدا للقرارات المتعلقة بإدارة رأس المال البشري وليس للمحاسبة عنه. ويمكن توضيح ما تقدم فيما يلي:

البنية الجسدية القياسية = علامة البنية الجسدية الموزونة / البنية الجسدية

البنية الجسدية = البنية الجسدية القياسية X المدفوعات السنوية

صافي الربح = البنية الجسدية - المدفوعات السنوية

الربح في المورد البشري الواحد = الربح الكلي / عدد الموارد البشرية ضمن رأس المال البشري

وتُحدّد علامات البنية الجسدية عن طريق نقطة تعادل بين ترك العمل والدخول إليه وتوزيعها اعتمادا على أوضاع المورد البشري لتحديد بنيته الجسدية، والذي يُحدّد بضرب الرواتب السنوية بعلامات البنية الجسدية للمورد البشري الواحد وبالوضع القياسي للمجموعة. هذا ويقترح الباحثان إيجاد علاقة بين علامات البنية الجسدية والعوائد المالية على الاستثمارات في جداول الرواتب مُعبّرا عنها بمصطلحات الربح، الخسارة، ونقطة التعادل، ويُعد هذا المدخل إضافة هامة من حقل إدارة الموارد البشرية إلى أدبيات محاسبة رأس المال البشري¹.

من عيوب هذا النموذج استخدامه لشبكة سببية ضعيفة وغير مُحدّدة بشكل واضح لسمة الأداء، حيث أظهرت العديد من الدراسات التجريبية أن المواقف ليس لها علاقة قوية مع السلوك²؛ والمشكلة الرئيسية هي أن قياس العلاقات الكامنة بين الأداء السلوكي والمتغيرات النقدية (كالراتب)، هي متغيرات ليست واضحة المعالم في مجال البحوث النظرية والتجريبية التي أنشئت في هذا المجال.

6. نموذج المنافع الاقتصادية المعادلة نظروف التأكد لـ Ogan

باستثناءات قليلة تؤكد نماذج القياس حتى الآن على تجاهلها للتكاليف التي تتحملها المؤسسة للاحتفاظ بمواردها البشرية، ويُعد هذا غير كاف من وجهة نظر تأخذ بجانب الملاءمة للوحدة؛ حيث ينبغي أن يكون نظام المحاسبة عن الموارد البشرية أغنى من مجرد تقدير بسيط لقيمة الموارد البشرية، إذ يجب أن يتيح للمستخدمين النفاذ إلى المعلومات المتكررة على الموارد البشرية، كما يُمكن من التحكم في

¹ المرجع سابق، ص: 154.

² Grove Hugh D. & Mock Theodore J., Op. Cit., p.224.

المؤسسة من خلال هذه المعلومات الكمية؛ و لهذا فقد اقترح Ogan سنة 1976¹ مدخلا يتضمن بشكل صريح مراعاة التكلفة والمنفعة لقيمة الموارد البشرية كأصل من الأصول، ويعبر عنه بالمعادلة الآتية²:

$$Kki = \sum_{i=1}^n \sum_{k=1}^{L-t} \frac{1}{(1+r)^k} V_{ai}$$

حيث أن:

L : انتهاء فترة الحياة المقدره لخدمة المورد البشري بالمؤسسة؛

i : سلسلة وجود الأصل البشري العامل في العمل رقم 1، 2، 3؛

Vai : المنافع الصافية التي تتولد من قبل الموارد البشرية العاملة؛

r : معدل الخصم الخارجي للمؤسسة؛

k: الفترات الزمنية المستقبلية، ويفترض أن الإيرادات والتكاليف تحدث في نهاية هذه الفترات؛

t: الفترة الزمنية من 1 إلى L؛

إن ما يمكن انتقاد هذا المدخل عليه هو أنه يقدم نموذجا للقياس يكون من الصعب تحديد قيمة الأصول البشرية فيه وقياسها كميا، فضلا عن أنه يُغفل العلاقة بين الأصول البشرية كمجموعة عمل وأداء الوحدة ككل.

7. مدخل المكافآت المستقلة

تم تطبيق هذا المدخل في جمعية المحاسبين القانونيين في شيكاغو، وقد سجله Caplan و Landekich كحالة دراسية مع بعض التفاصيل في كتاب لهما يحمل عنوان: "محاسبة الموارد البشرية: الماضي، الحاضر والمستقبل".* ينظر هذا المدخل إلى حركة الموارد البشرية كأصل من الأصول من خلال أدوارهم ومناصبهم، باعتبارها - الحركة - عملية مستقلة تعتمد على الوظائف السابقة وحالات الخدمة التي تم القيام بها، ويستلزم جعل المدخل عمليا حساب القيمة القابلة للتحقق والمتوقعة للموارد البشرية كأصل من الأصول ضمن رأس المال البشري بالخطوات الآتية³:

¹ Andrade Pedro & Sotomayor Ana Maria, *Measurement models of human capital accounting: case study*, Global Advanced Research Journal of Economics, Accounting and finance, Vol. 2, No.4, pp.86-92, 2013, p.90.

² Idem.

* Caplan Edwin H. & Landekich Stephen, *Human resource accounting: Past, present and future*, National Association of Accountants, New York, 1975.

³ الغبان ثائر صبري، مرجع سابق، ص: 33.

- تعريف ووصف مجموعة من الحالات المتعاقبة التي يمكن أن يشغلها المورد البشري كأصل من الأصول في الوحدة؛
- تحديد القيمة الحالية لكل حالة؛
- تقدير الثبات المتوقع، احتمالية إشغال المورد البشري لحالة ممكنة في أوقات مستقبلية محددة. ويمكن أن يعبر عنها بالمعادلة الآتية:

$$E(RV) = \sum_{i=1}^n \left[\sum_{t=1}^m \frac{Ri - P(Ri)}{(1 + R)^t} \right]$$

حيث أن:

Ri : قيمة R المشتقة لكل خدمة ممكنة؛ $P(Ri)$: احتمالية إشغال المورد البشري الحالة i
 t: الوقت؛ n: حالة ترك العمل؛ R: معدل الخصم المناسب.

8. مدخل العائد على الجهد المستخدم

يهدف هذا النموذج إلى الوصول إلى أفضل توزيع ممكن للموارد البشرية العاملة في المؤسسة من خلال قياس الجهد المبذول في الوظائف المسندة إليها. وتتجلى الخطوات من الناحية العملية في تحديد الدرجات الوظيفية التي تشغلها الموارد البشرية بجانب تحديد المعاملات لكل درجة من الدرجات حتى الوصول في النهاية إلى وجود مُعامل لكل درجة يتم وضعها في الهيكل التنظيمي؛ بالإضافة إلى تحديد التقييمات الخاصة بفعالية وكفاءة الموارد البشرية كأصول في تأديتها للوظيفة المسندة إليها كأن يستخدم تقييم: إمتياز، جيد جداً، جيد، وسط، كفو وغيرها من التقييمات المختلفة، كما يتم وضع المُعاملات لكل تقييم من التقييمات المذكورة أعلاه كأن يوضع لتقييم الامتياز معامل (2) وتقييم جيد جداً معامل (1) حتى آخر التقييمات، ومن ثم بيان المُعاملات الخاصة بسنوات الخبرة، والتي ترتبط بمدى الكفاءة في أداء الوظيفة المسندة للموارد البشرية في الوحدة؛ وبحيث ترتفع درجة المُعاملات كلما ارتفعت سنوات الخبرة الوظيفية، ويمكن قياس الجهد المبذول من قبل المورد البشري من خلال المعادلة التالية¹:

مقياس الجهد = معامل الدرجة الوظيفية X معامل درجة الفعالية والكفاءة X معامل سنوات الخبرة.

¹ المرجع السابق، ص: 28.

كما يمكن قياس العائد على الجهد المبذول، وذلك بقسمة إجمالي الربح المتحقق في كل درجة وظيفية على العائد على الجهد المبذول من خلال المعادلة التالية¹:

$$\text{العائد على الجهد المبذول} = \text{إجمالي الربح المتحقق} / \text{إجمالي المجهود للأصل البشري}$$

يساعد هذا النموذج في الإجابة على تساؤلات الإدارة العليا كي يتسنى لها اتخاذ الإجراءات التصحيحية، كأن تعمل بتوزيع أفضل للموارد البشرية العاملة. ولتوضيح كيفية قياس الجهد المستخدم يتم أولاً البدء في تحديد المعاملات للمستويات الوظيفية والتي يُتوقع أن تشغلها الموارد البشرية، ثم يتم تحديد درجات تقييم الأداء الوظيفي والمعاملات الخاصة، وكذلك تحديد سنوات الخبرة والمعاملات، ويمكن توضيح طريقة تطبيق هذا النموذج بافتراض أن المعاملات تم تحدها على النحو الموضح في الجدول الموالي:

¹ المرجع نفسه.

جدول رقم (3-03): معاملات قياس الجهد المُستخدم

المعامل	سنوات الخبرة	المعامل	درجة تقييم الأداء الوظيفي	المعامل	المستوى الوظيفي
0.5	1 - 0	2	امتياز	15	المستوى الأول
0.8	2 - 1	1.5	جيد جدا	10	المستوى الثاني
1.1	3 - 2	1	جيد	5	المستوى الثالث
1.4	4 - 3	0.5	مقبول		
1.7	5 - 4				

المصدر: الغبان ثائر صبري، المناهج العلمية لقياس رأس المال البشري في ظل محاسبة رأس المال الفكري والإجراءات المقترحة للتطبيق في الوحدات المعرفية، مجلة دراسات محاسبية

ومالية، جامعة بغداد، العراق، المجلد 2، العدد8، ص ص: 1-60، 2009، ص ص: 28-29، (بتصرف).

وبناءً عليه يمكن قياس الجهد المستخدم بالاعتماد على المعادلة الآتية¹:

الجهد المستخدم = معامل المستوى الوظيفي X معامل تقييم الأداء X معامل سنوات الخبرة

وكتطبيق على ذلك بافتراض أن المورد البشري الذي يُراد قياس جهده المبذول كان من المستوى الوظيفي الثاني، ودرجة تقييم أدائه الوظيفي جيد جداً، وسنوات خبرته 4 سنوات؛ فإن مقياسه سيكون: $21 = 1.4 \times 1.5 \times 10$ ، ويمكن قياس الجهد المستخدم لباقي الموارد البشرية بنفس الأسلوب.

III. القياسات غير النقدية

الأساليب غير النقدية لتقييم القيمة الاقتصادية للموارد البشرية تقوم أيضاً بقياس قيمة الموارد البشرية ولكن ليس مالياً، وتهدف هذه الأساليب إلى وضع مجموعة من المتغيرات من خلال اختبار السببية النفسية والاجتماعية؛ حيث تعتمد على مؤشرات مختلفة أو مجموعة من التقييمات والتصنيفات، ويمكن استخدام هذه الأساليب كبديل للطرق النقدية، ولها أيضاً قيمة تنبؤية. الأساليب غير النقدية قد تشير إلى وجود مخزون بسيط من مهارات وقدرات الأفراد داخل المؤسسة أو إلى تطبيق بعض تقنيات القياس السلوكية لتقييم الفوائد المكتسبة من الموارد البشرية للمؤسسة ومن أساليبها نذكر²:

- **المهارات أو مخزون القدرة:** هو سرد بسيط من التعليم والمعرفة والخبرة والمهارات للموارد البشرية للمؤسسة.
- **التصنيفات والترتيبات:** حيث تشمل مقاييس تقييم الأداء المستخدمة في محاسبة الموارد البشرية تصنيفات وترتيبات مختلفة؛ فالتصنيف يعكس أداء الشخص فيما يتعلق بمجموعة من السلالم، وهي الأرقام التي تم تخصيصها لخصائص يمتلكها الفرد، وتشمل هذه الخصائص الحكم والمعرفة والمهارات الشخصية والذكاء وغيرها؛ أما الترتيب هو شكل ترتيب يصف فيه الرؤساء رتبة مرؤوسيهم حسب بُعد واحد أو أكثر من الأبعاد المذكورة سابقاً.
- **تقييم المحددات الكامنة لقدرة الشخص للتعزير والتطوير:** وعادة ما يستخدم هذا الأسلوب الصفات الأساسية للموقف، ثم يتم تقييم مدى امتلاك الشخص لهذه الصفات.
- **قياسات السلوك لتقييم اتجاهات العاملين تجاه عملهم:** كالدوافع وظروف العمل وغيرها، وذلك من أجل تحديد الرضاء الوظيفي وعدم الرضاء.

¹ المرجع السابق، ص: 29.

² Ahmed Asif, Op. Cit., p.9.

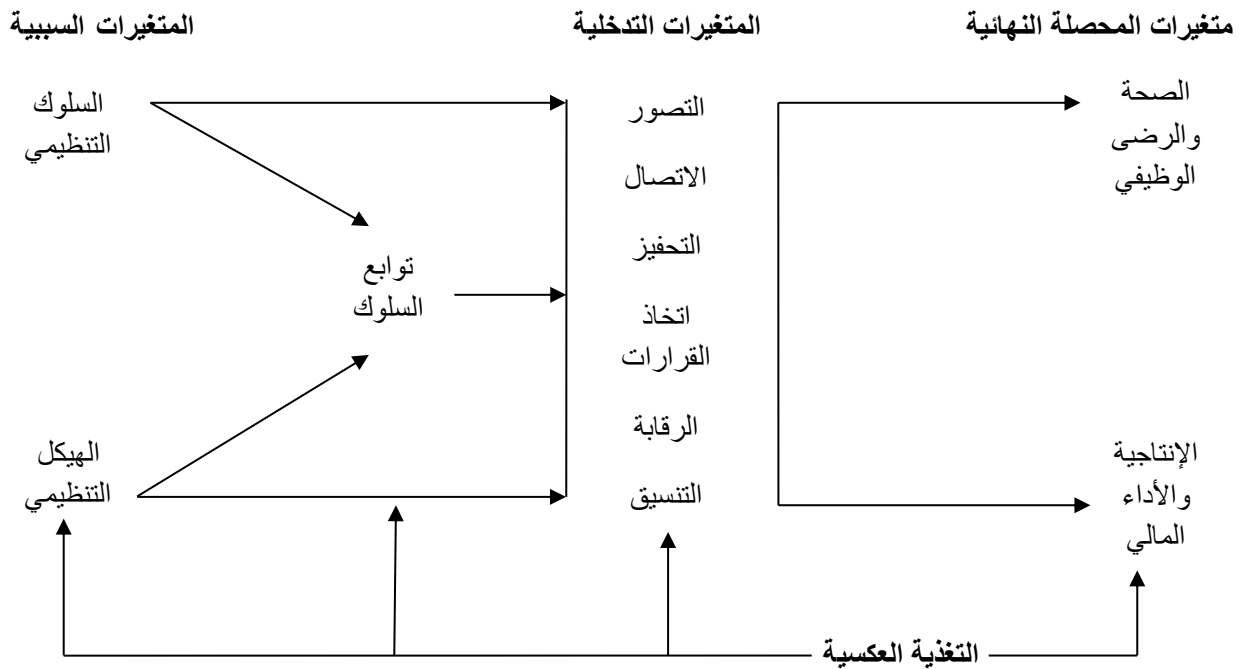
1. نموذج محددات قيمة المجموعة Likert & Bowers

لقد أكدت معظم المداخل المقترحة السابقة على تقدير الموارد البشرية كأصل من الأصول ولم تتعامل مع الأصل البشري كعنصر هام في نجاح العديد من الوحدات، وقد اختص Likert & Bowers فقط بهذا الاعتبار، حيث تم الاعتماد على علاقات مُقاسة بين ثلاث مجموعات من المتغيرات التي يرجعها إلى سببية وتدخلية ونتائج نهائية، فقد قاما بتحليل محددات قيمة المجموعة بهدف تمثيل القدرة الإنتاجية للمنظومة البشرية أو أي كيان ضمن المشروع. ويحدد هذا النموذج ثلاث متغيرات تؤثر على فاعلية العنصر البشري هي¹:

- **المتغيرات السببية:** هي متغيرات مستقلة يمكن تغييرها أو تعديلها مباشرة، وهي تتضمن فقط تلك المتغيرات التي يمكن السيطرة عليها من قبل المؤسسة وإدارتها؛ فعلى سبيل المثال لا يُنظر إلى الظروف العامة المحيطة بالمؤسسة، وإن كانت متغيرات مستقلة على أنها سببية لأنها غير خاضعة لسيطرة إدارة المؤسسة، والمتغيرات السببية تتضمن هنا هيكل المؤسسة، سياسات وقرارات الإدارة، استراتيجيات المؤسسة وغيرها.
 - **المتغيرات الداخلية (التدخلية):** تعكس الوضع الداخلي للمؤسسة وصحتها وقدراتها على الأداء، وتتضمن المواقف الولاء والدوافع وأهداف الأداء.
 - **متغيرات المحصلة النهائية:** غير مستقلة، وهي تعكس النتائج المتحققة من قبل المؤسسة مثل الإنتاجية، الخسارة، النمو، وحصة السوق والدخل.
- والشكل الموالي يوضح نموذج محددات قيمة المجموعة:

¹ بلقاوي أحمد رياحي، مرجع سابق، ص: 433 .

شكل رقم (3-04): نموذج محددات قيمة المجموعة



Source : Flamholtz Eric, *Human resource accounting: A review of theory and research*, journal of management studies, Vol.11, Iss. 1, pp.44-61 , 1974, p.47.

وفقا لهذا النموذج فإن المتغيرات السببية كالهيكـل التنظيمي مثلا تحث مستويات معينة من المتغيرات الداخلية كالعمليات التنظيمية من اتخاذ القرارات والرقابة وغيرها، والتي بدورها تولد مستويات معينة من متغيرات المحصلة النهائية التي تنعكس في والرضاء والإنتاجية والأداء المالي، ويتم حسم التوقع لتحديد البديل في قيمة التنظيم البشري إلى الحد الذي يكون المورد البشري فيه قادرا على تثبيت العلاقات بين المتغيرات السببية والداخلية والنتائج النهائية، وأن يثبت الفاصل الزمني الموجود للاستجابة للبديل، وتستخدم مقاييس الارتباط لتتقيل المقاييس السببية والداخلية وتحديد البديل في النتائج التي تؤثر في قيمة الموارد البشرية. ومما يُسجّل على هذا النموذج اعتماده على التقديرات الإحصائية وتجاهل القدرات الفردية والمعرفية للموارد البشرية.

2. نموذج محددات قيمة الفرد Flamholtz

وفقا لـ Flamholtz، فإن قيمة الفرد هي القيمة الحالية للخدمات التي من المرجح أن يقدمها للمؤسسة في المستقبل، وعندما ينتقل الفرد من موضع إلى آخر في نفس المستوى أو بين المستويات المختلفة، فإن طبيعة الخدمات التي يقدمها من المرجح أن تتغير كذلك، والقيمة التراكمية الحالية لجميع الخدمات

الممكنة التي يمكن أن تُؤدَّى من خلال هذا الفرد في المؤسسة هي قيمته¹. عادة، هذه القيمة هي غير مؤكدة ولها بُعدان، الأول هو القيمة المشروطة المتوقعة للفرد، وهي المبلغ الذي يُحتمل للمؤسسة أن تحققه من خدمات الفرد خلال حياته الإنتاجية فيها، وتتألف من ثلاثة عوامل²:

- الإنتاجية أو الأداء: هو مجموعة من الخدمات التي يُتَوَقَّع أن يقدمها الفرد في موقعه الحالي؛
 - قابلية الانتقال والتحول: مجموعة من الخدمات التي من المُتَوَقَّع أن يوفرها الفرد في مناصب مختلفة في نفس المستوى؛
 - قابلية الترقية: مجموعة من الخدمات التي من المُتَوَقَّع أن يوفرها الفرد وهو في المناصب العليا.
- هذه العوامل الثلاثة تعتمد إلى حد كبير على المحددات الفردية، مثل مستوى التحفيز للفرد (دوافعه ومستوى الطاقة) والمحددات التنظيمية مثل فرصة لاستخدام هذه المهارات أو الأدوار ونظام المكافأة.

البعد الثاني من قيمة الفرد هو القيمة المتوقعة القابلة للتحقق، والتي تعتبر وظيفة من القيمة المشروطة المتوقعة، وهي الاحتمال بأن الفرد سيستمر بعضويته داخل المؤسسة وهذا يرتبط بالرضى الوظيفي³، بما أن الأفراد ليسوا مملوكين من قبل المؤسسة وهم أحرار في مغادرتها، والتحقق من احتمال عائداتها يعد أمراً هاماً.

¹ Ahmed Asif, Op. Cit., p.7.

² Idem.

³ بلقاوي أحمد رياحي، مرجع سابق، ص: 432.

المبحث الثالث: صعوبات وإجراءات قياس الموارد البشرية

بالتزامن مع تزايد الحاجة إلى تطوير النموذج الذي يقيس بشكل كاف الموارد البشرية العاملة في المؤسسة بحيث يلي جميع معايير القياس المحاسبي؛ وفي ظل نقائص مختلف النماذج المقترحة فإنه عند اختيار أحدها على وجه التحديد يجب أن يكون المحتوى المعلوماتي للنموذج قبل كل شيء ملائماً لصنع القرارات؛ ويمكن التحقق منه باستخدام مصادر مستقلة بالإضافة إلى كونه خالياً من التحيز¹. هذا ما جعل عملية قياس الموارد البشرية تعاني من العديد من الصعوبات، ولتتم بشكل صحيح يجب اتباع مجموعة من الإجراءات التي تسمح بملاءمة وموثوقية محتواه الإعلامي.

I. صعوبات قياس الموارد البشرية

تواجه عملية القياس المحاسبي للموارد البشرية الكثير من الصعوبات كانت السبب في معارضة العديد من الباحثين لهذه العملية نظراً لأن النماذج المقترحة لذلك لم تتمكن من القياس الدقيق لهذا المورد؛ ونلخص الصعوبات التي تواجه عملية القياس المحاسبي للموارد البشرية في ما يلي:

1. صعوبة إيجاد المقاييس والأسس التي بموجبها يمكن قياس تكلفة الموارد البشرية ورسمتها، رغم الجهود ومحاولات التأسيس العلمي المبذولة من طرف مختلف الباحثين بشأنها. فبعدما تم التأكيد على توافر معايير الاعتراف بالموارد البشرية كأصول لا بد من تحديد تكلفة تلك الأصول، وهنا تكمن الصعوبة الكبرى وهي إيجاد المقاييس والأسس التي بموجبها يمكن قياس وتقدير أو تحديد قيمة الموارد البشرية، وبالتالي رسملة تلك القيمة.
2. عندما يتم الاعتراف بالموارد البشرية كأصول لا بد من توزيع تكلفة هذا الأصل على سنوات الاستفادة من خدماته، وذلك وفقاً لمبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات، بحيث يجب تحميل الدورة المالية بما استفادته من خدمات الأصل البشري؛ والصعوبة تكمن في تحديد العمر الإنتاجي لهذه الأصول بسبب اختلاف الفترة الزمنية التي ينبغي أن يبقى المورد البشري خلالها في المؤسسة، الأمر الذي يجعل عملية تحديدها صعبة، وذلك لارتباطها بفترة بقاءه في الوظيفة التي يشغلها وبقاء التكنولوجيا التي يعمل عليها داخل المؤسسة، ثم بقاءه في المؤسسة ككل. وبناءً عليه فإن تحديد المدة الزمنية لبقاء الفرد في المؤسسة تختلف من فرد لآخر.
3. اعتماد تحديد العمر الإنتاجي لرأس المال البشري بناءً على احتمال بقاء الفرد على قيد الحياة خلال عمله في المؤسسة، وذلك بوضع معدل معين للعمر البشري من خلال إما إجراء دراسة

¹ Parameswaran R. & Jothi K., *Op. Cit.*, p.873.

سكانية أو بالرجوع إلى شركات التأمين أو الأحوال المدنية؛ واحتمال بقاء الفرد في خدمة المؤسسة دون الاستغناء عنه، وذلك من خلال الرجوع إلى سجلات شؤون العاملين؛ إضافة إلى احتمال بقاء الخبرة التي يتميز بها الفرد والتي تُعد أساس اختياره وتعيينه؛ يزيد من صعوبة وتعقيد عملية القياس الحاسبي للموارد البشرية.

4. التغير المستمر في أعداد الموارد البشرية كأصل من الأصول ونوعيتها ومعدل دورانها مما قد يؤثر بشكل مباشر عند إظهارها في القوائم المالية؛ حيث سيتغير رصيدها من فترة لأخرى وبشكل غير منتظم، وهذا سيؤثر على إجراء المقارنات والدراسات المختلفة على الموارد البشرية؛ ولذلك فإن المحاسبين مازالوا يعارضون بشدة تضمين هذا النوع من البيانات في القوائم المالية التقليدية، وهنا يتم مواجهة المشكلة الدائمة المرتبطة بالتقارير الخارجية المتعلقة بتحقيق الموازنة بين الموثوقية والملاءمة؛

5. ظهور بعض الأصول البشرية بقيم رمزية وبالتالي لا تعبر عن حقيقتها بسبب المغالاة في حساب قسط الإطفاء الناتج عن التقديرات غير الصحيحة للعمر الإنتاجي، أو معدل الإطفاء المعتمد؛

6. مشكلة التضخم، حيث عمد المحاسبون إلى الاعتماد على مبدأ التكلفة التاريخية وثبات وحدة النقد في معالجة بنود وعناصر الميزانية سواء في القياس أو في حساب التغيرات التي تطرأ على هذه البنود، ولكن بسبب التغير المستمر في قيمة وحدة القياس، فقد وُجِهُت الكثير من الانتقادات لهذا الأسلوب من المعالجة؛ إلا أنه ما يزال يلقي قبولاً من معظم المهتمين في المحاسبة. الأمر ذاته ينطبق على الأصول البشرية، حيث يتم إظهار تلك الأصول وفقاً لتكلفتها التاريخية، مما يؤدي مع مرور الزمن إلى عدم التعبير بشكل موضوعي عن قيمة هذه الأصول نتيجة للتغير في قيمة وحدة القياس. إضافة إلى ذلك فإن الاستنفاد (الاهتلاك) للأصول البشرية سوف يتم على أساس القيمة التاريخية، وبالتالي المشاكل التي قد تصادف المؤسسة في نهاية العمر الإنتاجي لتلك الأصول بسبب ارتفاع قيم الأصول البشرية في تاريخ الاستبدال.

7. عدم القناعة بفكرة شراء وتملك الموارد البشرية لفترة طويلة قانونياً، وذلك لأسباب تتعلق بالمثل العليا والأخلاق، وأن المبالغ المدفوعة لها تعادل خدماتها ومصاريف تنمية قدراتها وليس تملكها.

وكتعقيب على النقطة الأخيرة فإن محاسبة الموارد البشرية لا تقتضي تملك الموارد البشرية المنافي للقيم وحرية الفرد وإنما تملك المنافع الاقتصادية للفرد العامل داخل المؤسسة، وهذا يكون بمقتضى عقد قانوني يوافق عليه المعني، كما أنها لا تسعى إلى قياس الفرد كشخص لأنه أسمى من أن يتم قياسه، فمن

المستحيل لنظام محاسبي تحقيق ذلك، وإنما تسعى لقياس الخبرات والمهارات التي تعتبر كمعلومات لها دور كبير في مساعدة متخذي القرارات وكشف الوضعية الحقيقية للمؤسسة.

II. إجراءات القياس الحاسبي للموارد البشرية

ليتم القياس الحاسبي للموارد البشرية بشكل صحيح، ولتجنب المشاكل المتعلقة به قدر الإمكان، يجب اتباع مجموعة من الإجراءات والخطوات لضمان الوصول إلى قياس صحيح للموارد البشرية للمؤسسة، ونلخص هذه الإجراءات الواجب اتباعها فيما يلي:

1. دراسة طبيعة نشاط الوحدة والتعرف على طبيعة الإنفاق فيها

يتم في هذا الإجراء حصر جميع النفقات المرتبطة بالموارد البشرية للمؤسسة، وفصلها عن النفقات الأخرى للمؤسسة حتى يتم تمييزها عن غيرها، ثم يتم تقسيم هذه النفقات - الخاصة بالموارد البشرية- على الأنشطة التالية¹:

- **نفقات الأنشطة التعليمية الرئيسية:** وتتضمن رواتب ومخصصات المعنيين بها من الموارد البشرية في المؤسسة بجانب النفقات التعليمية المكمل لها؛
- **نفقات الأنشطة التعليمية المساعدة:** وتتضمن كلا من نفقات الأبحاث والدراسات ومستلزماتها من اللوازم المخبرية المستخدمة في إجراء البحوث والكتب والمجلات العلمية وطبعتها؛
- **نفقات التنقيبات والاستكشاف:** وهي كل الاكتشافات التي يمكن أن تقوم بها الموارد البشرية؛
- **نفقات الخدمات الاجتماعية:** مثل المعالجات الطبية والنقل والسفريات العلمية والتخصصات الأخرى ذات الصلة بها؛
- **نفقات الأعمال الإنشائية:** من إنشاء مرافق ومباني مخصصة للموارد البشرية المتعلمة والمُدربة، بجانب نفقات تعميمها وتجديدها فضلا عن نفقات التأسيسات المائية والكهربائية والخدمات الأخرى المخصصة للموارد البشرية؛
- **نفقات الأعمال الإدارية:** أية نفقات إدارية أخرى ذات الصلة بالمواد البشرية.

¹ الغبان ثائر صبري، مرجع سابق، ص ص: 34؛ 35.

2. تقسيم النفقات المرتبطة بالمواد البشرية إلى نفقات إيرادية ونفقات رأسمالية

بعد حصر مجموعة النفقات المتعلقة بالموارد يتم العمل على تخصيصها إلى أحد المجموعات الآتية¹:

- المجموعة الأولى: تتولى حصر نفقات التوظيف؛
- المجموعة الثانية: تتولى حصر نفقات الاختبار والاختيار؛
- المجموعة الثالثة: تتولى حصر نفقات الاستئجار؛
- المجموعة الرابعة: تتولى حصر نفقات التدريب؛
- المجموعة الخامسة: تتولى حصر نفقات التكيف مع جو العمل الوظيفي؛
- المجموعة السادسة: تتولى حصر نفقات تطوير وتنمية قدرات الموارد البشرية المكونة لرأس المال البشري للمؤسسة.

ويتم بعد هذا التخصيص دراسة هذه النفقات وتصنيفها إلى نفقات إيرادية وأخرى رأسمالية بشكل مماثل لأسلوب دراسة وتمييز النفقات المرتبطة بالموجودات المادية؛ أي أن التي يتم الاستعادة من خدماتها لأكثر من سنة يتم رسملتها، أما النفقات المتبقية فتبقى كنفقات إيرادية وفقا لمبدأ مطابقة المصاريف بالإيرادات.

3. تحديد مصروفات إطفاء الاستثمار في الموارد البشرية

على غرار الأسلوب المُتَّبَع في حساب اهتلاك الموجودات المادية، يتم الأمر ذاته بالنسبة للموجودات البشرية، إلا أن الاختلاف يكون بالنسبة لملكية الموارد البشرية، وعلى الرغم من امتلاك المؤسسة للحقوق التعاقدية مع مواردها البشرية؛ إلا أنه تبقى دائما إمكانية لترك الفرد للمؤسسة، كما أن إنتاجيته تتوقف على وضعه الصحي؛ وعموما فإن الحياة المتوقعة للاستثمارات البشرية ترتبط بمجموعة من العوامل هي²:

- مدة حياة الفرد؛
- وضعه الصحي، ومدة حياته الإنتاجية داخل المؤسسة؛
- السن القانوني أو التعاقدية للتقاعد؛
- احتمال ترك المؤسسة قبل سن التقاعد، أو نهاية مدة العقد؛

¹ المرجع السابق، ص: 35.

² Marqués Edmond, *La Comptabilité Des Ressources Humaines*, Edition hommes et techniques, France, 1974, pp.29-30.

- تقدم المعارف التقنية والمهنية؛

- البيئة الاجتماعية للمؤسسة التي يعيش فيها الفرد.

لهذا فإن الصعوبة الأساسية تظهر في مسألة تحديد الأساس العلمي والموضوعي لمعدلات الإطفاء؛ وهذا يتطلب التمييز بين عمريين، الأول يتعلق بالعمر الفني للمورد البشري والثاني يرتبط بالعمر الاقتصادي للمورد البشري؛ فالعمر الفني يمثل الوقت الذي يمر على وجود الموارد البشرية داخل المؤسسة قبل أن تصبح غير مُنتجة والذي يمكن تحديده بالرجوع إلى القوانين السارية التي تحدد المدة القصوى اللازمة لبقاء الموارد البشرية داخل المؤسسة؛ بعبارة أخرى يمكن إطفاء نفقات الاستثمار في الموارد البشرية على طول فترة البقاء المتوقعة لها والمحددة بموجب القانون النافذ، كأن يكون الحد الأقصى خمسة وعشرين سنة ويمكن بعدها إحالتها على التقاعد. وينصرف مفهوم العمر الاقتصادي للموارد البشرية، والذي يكون أكثر دقة وتعقيدا من العمر الفني إلى النظر لما يُتَوَقَّع أن يجلبه التقدم العلمي من وسائل حديثة وتكنولوجيا متطورة تجعل من قدرات وقابليات الموارد البشرية غير مواكبة لها، مما يتطلب القيام باستثمار جديد ليتسنى للموارد البشرية مواكبة التطورات العلمية رغم عدم انتهاء عمرها الفني؛ مما يستلزم الأمر بذل المزيد من الرعاية في تحديد المعدلات للإطفاء وبالشكل الذي يجعل من العمر الاقتصادي للإنفاق على الموارد البشرية أقل من العمر الفني، ومعدلات الإطفاء بموجب العمر الاقتصادي أكبر من المعدلات المحسوبة بموجب العمر الفني. ومن الجدير بالذكر أن تحديد المعدلات يتم بصورة اجتهادية ذاتية وعلى أساس تجارب المؤسسات السابقة والعامله في مجالات مماثلة.

4. الملاحظة الدورية للموارد البشرية

من أجل تحديد مقدار الإطفاء السنوي لنفقات الاستثمار في الموارد البشرية يجب ملاحظة الموارد البشرية بصورة دورية ومستمرة لمعرفة حالتها إلى جانب التعرف على حالات الإنهاء المتعددة. حيث أنه في حالة انتهاء حياة الأصل البشري داخل المؤسسة أو تركه لها، يتم شطب جميع النفقات المتعلقة به، ويتم الشطب لتحويل جميع النفقات الإيرادية المؤجلة من الاستثمار إلى حساب إطفاء الاستثمار في الموارد البشرية، وقد يرغب البعض في تقادي حالة الشطب المفاجئة لها لما تتضمنها من تكاليف باهظة فتلجأ إلى وضع مخصص لمواجهة الحالات المذكورة سابقا والذي يستلزم أخذه بعين الاعتبار عند إعداد الحسابات الختامية، منطلقين في ذلك من مبدأ الحيطة والحذر؛ ويمكن عمل المخصص إذا ما توفرت الإحصائيات الكاملة والدقيقة عن الموارد البشرية، ودراسة كل حالة على حدة، وتحديد أي منها تتطلب استعمال المخصص الذي سيكون خاضعا للتعديل بشكل دوري سواء بالزيادة أو بالنقصان.

5. إضافة مصروفات الإطفاء والشطب إلى المصروفات الجارية

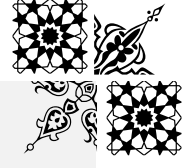
يتم العمل على إضافة مصروفات الإطفاء والشطب المتعلقة بالموارد البشرية إلى المصروفات الجارية الأخرى المرتبطة بالموارد البشرية وعرضها في قائمة الدخل، مع وجود رأي بإضافتها جنبا إلى جنب مع المصاريف الإدارية العامة المعروضة في هذه القائمة.

6. اعتبارات أخرى

يتطلب هذا النظام المحاسبي قبل البدء باعتماد نماذج تقاريره المالية دراسة كل من حجم استثمارات المؤسسة في الموارد البشرية المتعلمة والمُدْرَبَة المؤهلة تأهيلا عاليا؛ حيث لازالت تُعالج محاسبيا بطريقة غير سليمة بسبب عدم الأخذ بالاعتبار حقيقة الاستفادة المستقبلية منها؛ بالإضافة إلى دراسة مستوى معرفة ومهارة الموارد البشرية والذي يعد عاملا حاسما يتقرر على ضوءه الأخذ بفكرة تطوير النظام المحاسبي الحالي من عدمه، بجانب توفير التقارير المالية اللازمة، وبالنسبة لهذه الأخيرة فسنتطرق لها في الفصل الموالي من هذه الدراسة.

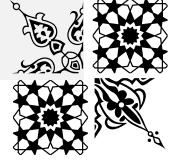
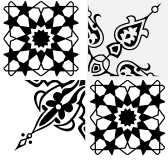
خلاصة

بعد التطرق إلى القياس الحاسبي للموارد البشرية ومختلف النماذج التي اقترحها الباحثون في هذا المجال؛ وبالرغم من أن لكل نموذج مزاياه وعيوبه الخاصة، وأن العديد من النماذج قد جاءت بهدف تجنب النقائص التي كانت في النماذج التي سبقتها؛ إلا أنه ولغاية الوقت الراهن لم يتم الاتفاق على نموذج محدد يتم اعتماده لقياس الموارد البشرية، نظرا لكثرة المتغيرات المتعلقة بهذا العنصر، والتي تساهم في تحديد قيمته، بالإضافة إلى أن منها من يصعب تقديره أو التنبؤ به والتحكم فيه، مما جعل البحوث لا تزال مستمرة بهدف إيجاد أسلوب متكامل للقياس الحاسبي لهذا العنصر الهام. لهذا فإننا نرى أنه في حالة تطبيق مؤسسة ما لمحاسبة الموارد البشرية، فإن لها الحرية في اختيار النموذج الذي يناسب طبيعة عملها ومواردها البشرية واحتياجاتها؛ فمثلا إذا كانت الأجور والرواتب المقدمة للموظفين في هذه المؤسسة تقوم على أساس الخبرة والكفاءة والقيمة المضافة التي يقدمها العامل، فإنه يمكنها اعتماد أساليب القياس التي تعتمد على الأجور ورسملتها. وبصفة عامة فإن النموذج القائم على التكلفة التاريخية يعد في الوقت الراهن النموذج الأنسب كونه يتماشى مع الأنظمة الحاسوبية الحالية وطرق عرض القوائم المالية.



إِهْفَظِكِ الْإِهْرَابِجَ

الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية



مُهِيز

صار في أيامنا هذه موضوع تحقيق الميزة التنافسية من أهم الأمور التي تسعى إليها المؤسسات، ومن المصادر الهامة لتحقيق هذه الميزة التنافسية العلاقات التي تربط المؤسسة مع مختلف أصحاب المصالح من مستثمرين ومقرضين وموظفين وغيرهم. إن هذه العلاقات تُبنى من خلال الإفصاحات التي تقدمها المؤسسة حول وضعيتها المالية؛ فمن خلال الإفصاح تقدم المؤسسة صورة وافية عن نشاطها ومختلف المعلومات الضرورية لمختلف الأطراف المتعاملة معها. وكما أشرنا في الفصل الأول فإن للموارد البشرية كذلك دور محوري في تحقيق الميزة التنافسية؛ لكن رغم الاهتمام الشديد الذي توليه المؤسسات بمواردها البشرية وتطويرها وتنميتها، إلا أن أغلب الدراسات المنشورة تشير إلى أن الموارد البشرية هي عادة الفئة الأقل إفصاحاً مقارنة بالكثير من مكونات رأس المال الأخرى، بالرغم من أن الإفصاح عن المعلومات حول الموارد البشرية مهم لأسواق رأس المال للعمل بكفاءة، فأغلب تدفقات الأموال في سوق رأس المال تكون من الأفراد والأسر إلى الشركات التجارية مروراً بالوسطاء الماليين، كل ذلك يتم بإشراف الهيئات التنظيمية، بما في ذلك الهيئات التشريعية. ومن الناحية العقلانية، فإن مقدمي الأموال للاستثمار يختارون الشركات التي تحقق أداء جيداً، وبذلك فإن المستثمرين يطلبون معلومات موثوقة بها وذات جودة عالية ليكونوا قادرين على اختيار أفضل الشركات، ومن أكثر المعلومات ملاءمة لهم والتي تبين صورة الشركة ووضعها هي المعلومات حول الموارد البشرية للمؤسسة.

ومن أجل توضيح أهمية المحاسبة عن الموارد البشرية من وجهة نظر إعلامية فإنه سيتم في هذا الفصل دراسة ومناقشة ضرورة الإفصاح عن الموارد البشرية، والأساليب التي تُستخدم في تحقيق ذلك ومحددات هذا النوع من الإفصاح.

المبحث الأول: الإفصاح المحاسبي وتوسعه ليشمل الموارد البشرية

تتعرض النظم المحاسبية التقليدية باستمرار للانتقادات بخصوص عدم إعطاء الموارد البشرية حقه من الاهتمام، واعتبارها مجرد تعويض مادي يتجسد في صورة أجور، خاصة في ظل الدور الكبير الذي تلعبه الموارد البشرية داخل المؤسسات الحديثة، وكون الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بها يلائم كثيرا متخذي القرارات، الأمر الذي جعل العديد من الأطراف ينادون بضرورة تقديم إفصاحات محاسبية كافية تشمل المعلومات الخاصة بالموارد البشرية، وعدم حصرها في إطار المعلومات حول الأجور والمرتبات.

I. الإفصاح المحاسبي

تتصل معظم المؤسسات العاملة في الاقتصاد مع مختلف الأطراف المهمة بنشاطها ونتائجها عن طريق التقارير المالية التي يتم الإفصاح عنها؛ حيث يعتبر الإفصاح المحاسبي حلقة الوصل بين مُصدري المعلومات المالية ومستخدميها، وسنتطرق في هذا العنصر إلى كل من مفهوم الإفصاح المحاسبي وأهدافه، وأنواعه ومقوماته.

1. مفهوم الإفصاح المحاسبي وأهدافه

يُستخدَم مصطلح الإفصاح في المحاسبة ليعبر عن عملية إظهار وتقديم المعلومات الضرورية عن الوحدات الاقتصادية للأطراف التي لها مصالح حالية أو مستقبلية بتلك الوحدات الاقتصادية، وهذا يعني أيضا أن تُعرض المعلومات بالتقارير المالية بلغة مفهومة للقارئ الواعي دون لبس أو تضليل¹. فالإفصاح المحاسبي هو توفير المعلومات الملائمة للفئات التي تستخدم البيانات المحاسبية في اتخاذ قرارات اقتصادية تتعلق بالمؤسسة مصدرة البيانات، كما تهيء لهؤلاء المستخدمين بعض المؤشرات المالية التي تمكنهم من التنبؤ ببعض المتغيرات الرئيسية لتلك المؤسسة². وقد كان الإفصاح المحاسبي وليد الانفصال بين الملكية والإدارة في المشروعات، حيث أنه أوجد بعدا بين المساهمين الذين يمتلكون المشروع وبين مركزه المالي ونتائج أعماله خلال فترة معينة، لذا كان لابد من تصوير ميزانية المشروع في البداية وطباعتها ونشرها لإتاحة الفرصة لهؤلاء المساهمين للاطلاع على المركز المالي ونتائج أعمال

¹ أبو زيد محمد المبروك، *المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية*، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2011، ص: 479.

² الحيايي وليد ناجي، *نظرية المحاسبة*، مرجع سابق، ص: 367.

المشروع من ربح أو خسارة، ومع تطور الحياة الاقتصادية وتعقدتها تطورت الحاجة إلى الإفصاح المحاسبي، فلم يعد وسيلة لاطلاع الملاك على المركز المالي للمشروع ومقدار الربحية أو الخسارة التي يحققها فحسب، بل أصبح هدفه أن يلبي احتياجات مختلف الأطراف ذات الصلة أو المهتمة بنشاط المؤسسة عموماً، من مساهمين ومستثمرين مرتقبين ومقرضين، وغير ذلك من مستخدمي المعلومات المالية. وفيما يلي أهم الأهداف التي يسعى الإفصاح إلى تحقيقها¹:

- وصف فقرات مُعترف بها وتوفير قياسات ملائمة لهذه الفقرات، عدا تلك القياسات (المعلومات) المدرجة ضمن القوائم المالية؛
- وصف البنود غير المُعترف بها وتوفير قياسات نافعة لهذه البنود؛
- توفير معلومات لمساعدة المستثمرين والدائنين لتقييم مخاطر واحتمالات كل من الفقرات المُعترف بها وغير المُعترف بها؛
- توفير معلومات مهمة تسمح لمستخدمي القوائم المالية بالمقارنة ضمن السنة الواحدة وبين السنوات؛
- توفير معلومات عن التدفقات النقدية المستقبلية؛
- مساعدة المستثمرين في تقدير العائد على الاستثمار.

2. أنواع الإفصاح المحاسبي

يكون الإفصاح المحاسبي على أحد الأشكال التالية:

1.2. الإفصاح الشامل

ويُعدّ به شمولية التقارير المالية وأهمية تغطيتها لأي معلومات ذات أثر محسوس عند اتخاذ القرارات المالية²؛ أي أن يشتمل الإفصاح على كافة المعلومات المحاسبية الكمية والوصفية المتوفرة والتي تكون لازمة وضرورية لمستخدمي المعلومات المحاسبية، وتتمثل أهمية هذا النوع في جعل القوائم المالية مصدراً أساسياً للمعلومات.

¹ بلقاوي أحمد رياحي، مرجع سابق، ص: 403.

² قدومي عبد الرحيم محمد عبد الرحيم، الإفصاح عن الموارد البشرية ضمن التقارير المالية في الشركات المساهمة، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة المسيلة، الجزائر، العدد 09، ص: 182-193، 2013، ص: 184.

2.2. الإفصاح الكافي

ويعني أن تشمل القوائم المالية كل المعلومات المتاحة المتعلقة بالمؤسسة لتجنب تضليل الأطراف المهتمة بالمؤسسة¹؛ حيث يهتم بتحديد الحد الأدنى للمعلومات المحاسبية الذي يجب توفيره في القوائم المالية، وهو يختلف حسب الاحتياجات والمصالح المختلفة؛ ويعد الإفصاح الكافي من أهم المبادئ الرئيسية لإعداد القوائم المالية.

3.2. الإفصاح العادل

ويتمثل في الإفصاح عن المعلومات بطريقة تضمن وصولها بنفس القدر إلى كافة المستخدمين دون تحيز إلى جهة معينة²؛ حيث يهدف هذا النوع من الإفصاح إلى مراعاة جميع احتياجات مستخدمي القوائم المالية بشكل متوازن، ولا يتم تفضيل مصلحة فئة معينة على مصالح باقي الفئات.

4.2. الإفصاح الوقائي

يهتم هذا النوع بجعل المعلومات المحاسبية الواردة ضمن التقارير المالية غير مضللة لمستخدميها، وهو يعبر عن الاتجاه التقليدي للإفصاح في المحاسبة، بحيث يهدف أساساً إلى حماية المجتمع المالي وبصفة خاصة المستثمر العادي الذي له قدرة محدودة على استخدام المعلومات المالية؛ ويتطلب الإفصاح الوقائي الكشف عن الأمور التالية³:

- السياسات المحاسبية؛
- التغيير في السياسات المحاسبية؛
- تصحيح الأخطاء في القوائم المالية؛
- التغيير في طبيعة الوحدة المحاسبية؛
- المكاسب والخسائر المحتملة؛
- الارتباطات المالية؛
- الأحداث اللاحقة.

¹ خلف لعبي هاتو، الإفصاح المحاسبي في ظل توسع المنهج المحاسبي المعاصر ليشمل المحاسبة الاجتماعية، الأكاديمية العربية في الدنمارك، 2009، متوفر على الموقع الإلكتروني: <http://www.ao-academy.org/>، اطلع عليه بتاريخ:

2013/05/20، ص: 16.

² المرجع السابق، ص: 16.

³ الشيرازي عباس مهدي، مرجع سابق، ص ص: 324؛ 326.

5.2. الإفصاح التثقيفي

يمثل هذا النوع الاتجاه المعاصر للإفصاح المحاسبي نحو ما يُعرف بالإفصاح الإعلامي أو التثقيفي، وظهر هذا الاتجاه نتيجة ازدياد أهمية الملاءمة باعتبارها أحد الخصائص الرئيسية للمعلومات المحاسبية¹. الأمر الذي ترتب عليه التوسع في مجال الإفصاح المحاسبي ليشمل عدة مجالات لم يكن يهتم بها سابقاً وذلك نظراً لتمييز هذه المعلومات بكونها ملائمة لاتخاذ القرارات.

3. مقومات الإفصاح المحاسبي

يرتكز الإفصاح المحاسبي على مجموعة من المقومات الرئيسية تتمثل فيما يلي:

1.3. تحديد المستخدم المستهدف من المعلومات المحاسبية أو الإفصاح المحاسبي

تتعدد الفئات المستخدمة للمعلومات المحاسبية وتختلف طرق استخدامها لهذه المعلومات، فهناك من يستخدمها بصورة مباشرة وهناك من يستخدمها بصورة غير مباشرة، ومن الفئات المستخدمة للمعلومات المحاسبية نجد كلا من الملاك الحاليين والمحتملين والدائنين والمحللين الماليين والموظفين والجهات الحكومية التي تهتم بالشؤون الاجتماعية وغيرها.

2.3. تحديد الأغراض التي تستخدم فيها المعلومات المحاسبية

يجب ربط الغرض الذي تُستخدم فيه المعلومات المحاسبية بخاصية الملاءمة؛ ففي حين تعتبر الأهمية النسبية بمثابة المعيار الكمي الذي يحدد حجم أو كمية المعلومات المحاسبية واجبة الإفصاح، تعتبر الملاءمة المعيار النوعي الذي يحدد طبيعة أو نوع المعلومات المحاسبية واجبة الإفصاح، لذا تتطلب خاصية الملاءمة وجود صلة وثيقة بين طريقة إعداد المعلومات والإفصاح عنها من جهة والغرض الرئيسي لاستخدام هذه المعلومات من جهة الأخرى².

3.3. تحديد طبيعة ونوع المعلومات المحاسبية التي يجب الإفصاح عنها

تتمثل المعلومات المحاسبية التي يتم الإفصاح عنها حالياً في البيانات المالية المحتواة في القوائم المالية التقليدية، وهي: قائمة المركز المالي وقائمة الدخل وقائمة التغيرات في حقوق الملكية وقائمة التدفقات النقدية؛ هذا إضافة إلى معلومات أساسية أخرى تعتبر ضرورية لكن نظراً لتعذر الإفصاح عنها في صلب القوائم المالية تُعرض في الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية، التي تعتبر جزءاً لا يتجزأ من تلك

¹ المرجع السابق، ص: 330.

² الحياي وليد ناجي، نظرية المحاسبة، مرجع سابق، ص: 374.

القوائم¹. غير أن القوائم المالية تُعد بموجب مجموعة من الافتراضات والأعراف والمبادئ المتعارف عليها بين المهنيين؛ لذا فإنه يترتب على ذلك نشوء مجموعة من القيود والمحددات على نوع وكمية المعلومات التي تظهر في تلك القوائم؛ هذا ما يمثل قيوداً يؤثر على نطاق المعلومات المحاسبية، فيستبعد منه كثيراً من الأحداث الاقتصادية التي قد تكون مفيدة لمستخدمي المعلومات المحاسبية، كالمعلومات المتعلقة بالمسؤولية الاجتماعية والموارد البشرية للمؤسسة.

4.3. تحديد أساليب وطرق الإفصاح عن المعلومات المحاسبية

توجد العديد من الأساليب التي يتم استخدامها في الإفصاح عن المعلومات المالية، وفي العموم تعتبر هذه الأساليب مكملة لبعضها البعض ولا يمكن لأحدها أن يحل محل الآخر، وتتمثل هذه الأساليب في كل من:

أ. إعداد القوائم المالية وعرض بنودها

إن جزءاً مهماً من عملية الإفصاح المحاسبي يتمثل في عرض القوائم المالية وترتيب مكوناتها وفق القواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، مما يسهل عملية قراءتها وفهمها، وإمكانية مقارنتها من قبل المستخدمين واستخلاص المعلومات.

ب. الملاحظات الهامشية

يتم استخدام الملاحظات الهامشية لتوضيح أو تفسير أو إضافة معلومات أقل أهمية، والمتعلقة بعناصر القوائم المالية، بحيث تهدف إلى عرض المعلومات التي لا يمكن عرضها بصورة كافية في صلب القوائم المالية؛ ويجب الإشارة إلى أن الملاحظات الهامشية يمكن أن تحتوي على معلومات كمية أو وصفية، وبشكل عام يمكن أن تُستخدم الملاحظات الهامشية للإفصاح عن معلومات مثل²:

- شرح الأساليب أو التغييرات في الطرق المحاسبية؛
- شرح أو بيان حقوق الدائنين على أصول معينة، أو أولوية الحقوق؛
- الإفصاح عن الأصول والالتزامات المحتملة؛
- الإفصاح عن القيود على سداد التوزيعات؛
- وصف العمليات التي تؤثر على رأسمال الأسهم والحقوق الأخرى؛

¹ المرجع السابق، ص: 376.

² إلدون هندريكسن، مرجع سابق، ص: 788.

- وصف العقود التنفيذية.

ج. الملاحق

تشتمل الملاحق على قوائم إضافية تُرفق بالقوائم المالية الأصلية، ويتم من خلالها إعطاء تفاصيل عن بعض البنود الواردة بالقوائم المالية، والتي لا تستوعبها الملاحظات الهامشية، ومن هذه القوائم الإضافية ما يلي¹:

- قائمة التغير في المركز المالي؛
- قائمة الأصول الثابتة وطرق الاستهلاك؛
- قائمة المخزون السلعي؛
- قائمة المدينين ومخصص الديون المشكوك فيها؛
- قائمة المركز المالي على أساس التغير في المستوى العام للأسعار.

د. المعلومات بين الأقواس

تُستخدَم الأقواس في القوائم المالية لتوضيح بعض الأرقام الظاهرة بها - القوائم المالية-؛ حيث يجب أن تُعرض أكثر المعلومات أهمية في صلب القوائم المالية بدلاً من عرضها في شكل ملحوظات أو جداول ملحقة²، مثل بيان الطريقة المُستخدَمة للوصول إلى الرقم الظاهر بالقوائم المالية أو لبيان المبدأ المُستخدَم في تقييم المخزون في نهاية الفترة، غير أنه يجب أن لا تكون هذه العناوين طويلة حتى لا تُحوّل الاهتمام عن البيانات الرئيسية المُخصّصة في القائمة.

كذلك يُعتَبَر من ضمن وسائل الإفصاح المُستخدَمة والمُنْتَق عليها تقرير المراجع الخارجي لحسابات الشركة، وتقرير مجلس إدارة الشركة.

II. التوسع في الإفصاح المحاسبي

إن المحاسبة وممارسات الإفصاح عن المعلومات في المؤسسة تتأثر بشدة بمجموعة متنوعة من العوامل الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، وتشمل هذه العوامل طبيعة ملكية المؤسسة، وأنشطتها التجارية، ومصادر التمويل، وتطور أسواق رأس المال، والنظام الضريبي، والمناخ الاجتماعي، والموقف من مهنة المحاسبة وطبيعة تنظيم المحاسبة في الدولة³. ومع نمو أسواق الأوراق المالية استلزم ذلك

¹ أبو زيد محمد المبروك، مرجع سابق، ص: 485-486.

² هندريكسن إلدون، مرجع سابق، ص: 785.

³ Dobija Mieczysław & Indulska Marta, Op. Cit., p.2.

التوسع في توافر المعلومات لجمهور أوسع، وعلى وجه الخصوص المستثمرين المحتملين المهتمين بشراء وبيع الأسهم، والمحللين الماليين الذين يساعدون هؤلاء المستثمرين في اتخاذ قراراتهم، كون معظم المساهمين من القطاع الخاص غير قادرين على التحليل الشامل للإفصاحات المالية للشركات؛ لذلك فهم يميلون إلى الاعتماد على المستشارين المتخصصين والمحللين الماليين. فدور المساهم العادي في اتخاذ القرارات الاستثمارية اضمحل في الوقت الحالي ليحل محله مجتمع مالي من متخذي القرارات يحتل فيه المحللون الماليون ومستشارو الاستثمار المكان الأول؛ مما يجعل مفهوم المستثمر العادي غير كاف للوفاء بحاجة المجتمع المالي، وهذا دفع كثيرا من كتاب المحاسبة لنقد المفهوم التقليدي الذي يتلخص في افتراض مستثمر يعتمد على قائمة الدخل وقائمة المركز المالي، والمطالبة بتوسيع مفهوم الإفصاح ليشمل معلومات أوسع من تلك التقليدية. بهذه الطريقة فإن الاحتياجات إلى المعلومات من المستثمرين، والمحللين الماليين على وجه الخصوص كانت بمثابة الضغط المستمر على الشركات لزيادة نوعية وكمية الإفصاحات الخاصة بهم؛ علاوة على ذلك، فإن التطور الكبير في أسواق الأوراق المالية عمل على تعميق وتوسيع نطاق الإفصاح.

فمن حيث الشكل لم يعد التعبير الرقمي الوارد في التقارير المالية كافيا، بل صارت الحاجة تدعو إلى عرض وسائل أخرى أكثر وضوحا، كتعزيز البيانات المُقدّمة في التقرير بحيث تُعجّل فهم القارئ وتعطيه صورة دقيقة عن أوضاع المشروع، كالخرائط والصور والرسومات، بحيث تعرض جميعها المظاهر الممكنة لأنشطة المشروع المتداخلة وبالصورة التي تكون أقرب إلى مفهوم مستخدم المعلومات؛ ونظرا لذلك نجد أن النظرة المعاصرة للإفصاح توصي بضرورة التوسع ضمن عناصره بما يكفي لتخفيض تكلفة تباين المعلومات الداخلية والخارجية.

أما فيما يخص البناء النظري للمحاسبة فإنه مع التطور والتوسع في القياسات المحاسبية يأتي التوسع في الإفصاح المحاسبي، فالتوسع في القياس يفرض علينا التوسع في سمات الإفصاح التالية¹:

- التوسع في نطاق المستخدمين من حملة الأسهم والدائنين والإدارة والجمهور بشكل عام إلى المجموعات العامة؛
- التوسع في نطاق المستخدمين من جانب التطور الاقتصادي والمساعدة في وضع التقديرات ودعم قرارات الاستثمار إلى توفير أو إحداث تنسيق داخل الشركة (أي بين أقسام الشركة)، وتلبية

¹ بلقاوي أحمد رياحي، مرجع سابق، ص: 397.

- الاحتياجات الخاصة من المعلومات من قبل المستخدمين، وتطوير أو تحسين مستوى ثقة الجمهور في نشاطات المؤسسة؛
- التوسع في نوع المعلومات من مجرد كونها قيم مبنية على الصفقات النقدية لنشاطات ذات طبيعة داخلية، إلى بيانات داخلية وخارجية تكشف عن كل من النشاطات الداخلية والوضع البيئي للنشاطات الداخلية ذات الطبيعة الاجتماعية-الاقتصادية؛
 - التوسع في الوسائل الفنية للقياس من مجرد نظام حسابي وحفظ السجلات، إلى مجال علم الإدارة الشامل؛
 - التوسع في نوعية الإفصاح من كونه ممتاز في ضوء الاحتياجات الماضية إلى كونه يعكس ملاءمة مُحسّنة أو مُطوّرة لقرارات خاصة؛
 - التوسع في أدوات الإفصاح من الكشوف المالية التقليدية إلى إعلام متعدد الأبعاد مبني على سايكولوجية الاتصالات الإنسانية؛
- ومن أبرز مجالات التوسع في الإفصاح المحاسبي نجد الإفصاحات المتعلقة بالمتغيرات الاجتماعية كالبيئة والعمال وغيرها، فظهور مفهوم الرفاهية الاجتماعية في مجال المحاسبة جعل الكثير من الأطراف يطالبون بإفصاحات محاسبية في هذا المجال، ومن أهم مجالات هذه الإفصاح هو ما يتعلق بالموارد البشرية للمؤسسات كونها تشكل العامل الحاسم في نجاح هذه الأخيرة ومن أهم مصادر قيمتها السوقية، وفي العنصر الموالي من هذا المبحث سنتطرق إلى الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية ومتطلباته.

III. ضرورة الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية والعوامل المؤثرة فيه

إن الغرض من البيانات المالية هو توفير معلومات مفيدة للدائنين والمستثمرين، لتقييم التدفقات النقدية المستقبلية للشركات، ومعلومات عن الموارد والاستخدامات للدائنين والمساهمين وكذلك تغيرات هذه الموارد والاستخدامات¹؛ ومع ذلك، فإنه في الوقت الحالي، جميع القوائم المالية المُعدّة وفقاً لمبادئ المحاسبة المقبولة عموماً لا تقي بالغرض أعلاه، بسبب أنها لا تكشف بشكل صحيح استثمار الشركات في الموارد البشرية والأصول المعرفية التي أنشأتها. فالبيانات المالية دون الكشف الصحيح عن الموارد البشرية تعتبر مضللة لإدارة الشركات التي تستخدمها لاتخاذ القرارات بناءً على المعلومات التي تقدمها

¹ Chen Hai Ming & Lin Ku Jun, Op. Cit., p.117.

القوائم المالية؛ حيث أنه يمكن اتخاذ قرارات غير مناسبة، مثل تسريح العمال، وبالتالي فهي تعوق أداء الشركات.

وكما ذكرنا سابقاً فقد انقسمت البحوث في مجال محاسبة الموارد البشرية إلى ثلاثة تيارات أساسية هي دراسات نماذج قياس الموارد البشرية، دراسات حول فائدة محاسبة الموارد البشرية، وثالث تيار هو دراسات بخصوص الإفصاح عن رأس المال البشري، هذا التيار يتعلق بكيفية الإفصاح في المؤسسات طوعاً عن الموارد في التقارير السنوية؛ وتوظف هذه الدراسات مؤشرات الإفصاح وتحليل المحتوى للتأكد من الكمية النسبية للإفصاح عن الموارد البشرية في المؤسسات، وقد شملت هذه الدراسات دولاً متقدمة كأستراليا ونيوزيلندا وأخرى نامية كماليزيا وسريلانكا¹.

ليس هناك شك في أن الإفصاح عن الموارد البشرية هو قضية شائكة هذه الأيام، ولإزالة هذه الصعوبة والحصول على اهتمام المساهمين، فإن الكثير من المؤسسات الآن تقدم تقارير على مواردها البشرية معظمها تكون غير مالية ضمن التقارير السنوية، والميزة الرئيسية لهذا النوع من الإفصاحات هي أنه يتم عرض معظمها في بصورة لغوية، وترد في فقرة منفصلة تحت عنوان منفصل، كذلك يتم الإفصاح عن طريق استخدام الرسوم البيانية والمخططات، وهذه الأنواع من الإفصاحات لها ميزة أنه يمكن أن تكون مفيدة ومفهومة بالنسبة لأي مستخدم². هذا وقد أجريت أبحاث كثيرة حول سياسات وممارسات الإفصاح عن الموارد البشرية سواء في الأسواق المالية المتقدمة أو الناشئة، وكلها أشارت إلى أن الإفصاح عن الموارد البشرية يعتبر ذا أهمية في الاقتصاديات الحالية التي تعتمد على المعرفة؛ حيث وجد Skoog (2003) علاقة طردية بين الأرباح في المدى الطويل وبين الإفصاح عن رأس المال البشري³. كما أنه في استبيان أعده Hossain et al. حول طبيعة الإفصاح الطوعي عن الموارد البشرية في الشركات البنغلادشية، وجدوا أن ما نسبته 100% من المستجوبين أجابوا أن الشركات يجب أن توضح عن معلومات بخصوص مواردها البشرية في تقاريرها السنوية، وما نسبته 73.316% يرون أن هذا النوع من الإفصاحات يساعد المستخدمين على اتخاذ القرارات الاستثمارية⁴.

¹ Samudhram Ananda et al., Op. Cit., p.111.

² Hossain Dewan Mahboob et al, *The Nature of Voluntary Disclosures on Human Resource in the Annual Reports of Bangladeshi Companies*, Dhaka University Journal of Business Studies, Vol. 25, No.1, pp. 1-19, June, 2004, p.5.

³ Jindal Sonia & Kumar Manoj, *The determinants of HC disclosures of Indian firms*, Journal of Intellectual Capital, Vol. 13, Iss. 2, pp. 221 – 247, 2012, p.223.

⁴ Hossain Dewan Mahboob et al., Op. Cit., p10.

وبالرغم من ضرورة الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية وأهميته فإن له عدة عوامل تتحكم فيه نلخصها فيما يلي¹:

- **حجم المؤسسة والقطاع الذي تنتمي إليه:** إن الإفصاح عن الموارد البشرية يرتبط إيجاباً بحجم المؤسسة؛ ففي دراسة تأثير العوامل المؤثرة على الإفصاح عن الموارد البشرية لـ Alvarez (2001)، حيث أجرى دراسته على 75 شركة مدرجة في بورصة مدريد، أكدت النتائج التي تم الحصول عليها على تأثير متغيرات الحجم والقطاع الذي تنتمي إليه الشركة على هذا النوع من الإفصاح.
 - **الربحية:** الإفصاح عن الموارد البشرية يرتبط إيجاباً بربحية الشركة؛ فجميع الشركات التي تتميز بربحية كبيرة ستزيد من نطاق الإفصاح لديها، وذلك للخفض من تكاليف الوكالة، وتجنب إعطاء إشارات سيئة للسوق وتبرير الأرباح لتجنب التكاليف السياسية.
 - **تشتت ملكية رأس المال:** إن الإفصاح عن الموارد البشرية يرتبط سلباً بمستوى تركيز الملكية؛ فالشركات ذات الحجم الأكبر من الأصول، والتشتت الكبير لملكية رأس المال، ومعدل النمو المرتفع تقوم بتقديم إفصاحات عن الموارد البشرية أكثر من غيرها.
 - **القدرة التنافسية:** معظم الشركات القادرة على المنافسة، هي من تعطي المزيد من الاهتمام للإفصاح عن رأس المال البشري والقضايا الاجتماعية ذات الصلة للمستخدمين، وذلك أن العاملين هم العنصر الرئيسي لوصول تلك الشركات لهذا الوضع التنافسي الجيد في السوق. وهناك احتمال أن الجوانب الاقتصادية والاجتماعية للموارد البشرية تساهم في توليد المزايا التنافسية في الشركات (مثل التحسن في سمعة الشركة).
- هذا ولتقديم معلومات مالية عن الموارد البشرية ملائمة في اتخاذ مختلف القرارات للمستخدمين المختلفين الذين هم في حاجة إليها، فإنه يجب إجراء مختلف المعالجات المحاسبية للموارد البشرية من قياس قيمتها وهو ما تكلمنا عليه في الفصل السابق، وكذلك تسجيلها محاسبياً وحساب أقساط الاهتلاكات، وغير ذلك من المعالجات المحاسبية، وهذه الأخيرة تتم من خلال نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية، بحيث تمثل الإفصاحات المتعلقة بالموارد البشرية مخرجات هذا النظام ومحصلة النهائية، وهو ما سنتطرق إليه في المبحث الموالي.

¹ América Alvarez Dominguez, *Company characteristics and human resource disclosure in Spain*, Social Responsibility Journal, Vol. 8, Iss. 1, pp. 4 - 20, 2012, pp. 5; 7; 15.

المبحث الثاني: نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية

تتم المعالجات المحاسبية للموارد البشرية داخل المؤسسة من خلال نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية والذي يتم استمداده من كل من نظام المعلومات المحاسبية ونظام معلومات الموارد البشرية؛ حيث يُعدُّ نظام المعلومات داخل المؤسسة المصدر الأساسي لتزويد الإدارة بالمعلومات المناسبة لعملية اتخاذ القرارات الإدارية، ويُعرَف بأنه "مجموعة من المكونات المترابطة مع بعضها البعض بشكل منتظم من أجل إنتاج المعلومات المفيدة، وإيصال هذه المعلومات إلى المستخدمين بالشكل الملائم، والوقت المناسب، من أجل مساعدتهم في أداء الوظائف المُوكَّلة إليهم"¹؛ فنظام المعلومات هو المدخل الذي يتعامل مع المؤسسة كوحدة، ويتكون من مجموعة من الأنظمة الفرعية المترابطة والتي تعمل معا لتوفير معلومات دقيقة وفي توقيت مناسب؛ فقد أصبحت نظم المعلومات أداة لا غنى عنها في مجال الأعمال، ومع وجود أجهزة الحاسوب وتقنيات الشبكات والاتصالات، وأصبحت الوحدات الاقتصادية التي لا تتعامل مع هذا التطور عاجزة عن التفاعل مع العالم الاقتصادي الجديد. وقبل التطرق إلى نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية لابد أن نعرِّج أولاً على كل من نظام معلومات إدارة الموارد البشرية ونظام المعلومات المحاسبية.

I. نظام معلومات إدارة الموارد البشرية

تحتاج الإدارة في المؤسسات إلى كم هائل من المعلومات في مختلف المستويات الإدارية لتسيير أعمالها اليومية، حيث يتولد عن ممارسة المؤسسات لنشاطاتها قدر كبير من البيانات، ولذلك لابد من نظام للمعلومات الإدارية يعمل على معالجة وتخزين وبث هذه البيانات إلى مختلف المستويات الإدارية، وينقسم نظام المعلومات الإدارية وفقاً لعدة تصنيفات أهمها التصنيف الذي يقسمه حسب وظائف المؤسسة إلى: نظام معلومات التمويل، نظام معلومات الإنتاج، نظام معلومات التسويق، نظام المعلومات المحاسبية*، نظام معلومات إدارة الموارد البشرية؛ وهذا النظام الأخير هو المعني بالدراسة والذي سنتطرق له فيما يلي.

¹ قاسم عبد الرزاق محمد، *نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة*، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع ودار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن 2003، ص: 18.

* هناك اختلاف بين الكتاب والباحثين حول نظام المعلومات المحاسبية إن كان نظاماً فرعياً لنظام المعلومات الإدارية أم أنه نظام مستقل بذاته.

1. مفهوم نظام معلومات إدارة الموارد البشرية

إن نظام معلومات الموارد البشرية هو ذلك النظام الذي يتم تصميمه للقيام بوظيفة إدارة الموارد البشرية، والسعي بصفة أساسية إلى توفير المعلومات التي يحتاجها المدراء لاتخاذ القرارات المتعلقة بفعالية وكفاءة استخدام العنصر البشري والرفع من مستوى أدائه؛ وقد قدم الباحثون عدة تعريفات له منها أنه " واحد من النظم الفرعية ضمن نظم المعلومات، والذي يعمل على توفير كافة المعلومات التاريخية والحالية والمستقبلية المتعلقة بالموارد البشرية، وعرضها على الأطراف المعنية سواء كانت داخلية أو خارجية، لتحديد قيمة هذه الموارد التي تعتبر المصدر الذي له قيمة أكبر في الوحدات الاقتصادية خاصة في المشاريع الخدمية والصناعية"¹، وتم تعريفه أيضا بأنه " نظام للمعلومات أو الخدمات المُدارة، التي تقدم رؤية واحدة مركزية للبيانات التي تتطلبها إدارة الموارد البشرية لاستكمال العمليات الخاصة بالموارد البشرية، وتشمل هذه العمليات كلا من التوظيف والمتابعة، والمرتبات، والوقت والحضور، وتقييم الأداء، وإدارة المنافع، والخدمات الذاتية للموظفين، وربما وظائف المحاسبة"²؛ وهناك من يعرفه على أنه "برنامج أو تطبيق على الإنترنت لتلبية احتياجات إدخال وتتبع البيانات، والمعلومات حول الموارد البشرية، في الأعمال التجارية، حيث تتم تعبئتها عادة كقاعدة بيانات وهو يوفر معلومات فعالة على كل شيء تقريبا تحتاج الشركة متابعته وتحليله عن الموظفين، والموظفين السابقين والمتقدمين"³. فضلا عن إدارة الموارد البشرية فإن نظام معلومات الموارد البشرية يتولى تزويد الإدارة العليا بمعلومات شاملة ودقيقة عن وظيفة إدارة وتوجيه الموارد البشرية، وتقديم المؤشرات الكمية وغير الكمية، وتحليل العلاقات الضرورية لتقييم كفاءة هذه الإدارة.

وتبعا لوظائف إدارة الموارد البشرية التي تطرقنا إليها في فصل سابق؛ فإن نظام معلومات الموارد البشرية ينقسم إلى عدة أنظمة فرعية تتمثل في كل من: النظام الفرعي لتخطيط الموارد البشرية؛ النظام الفرعي للاستقطاب والتعيين؛ النظام الفرعي لإدارة الأداء؛ النظام الفرعي للأجور والمرتبات؛ النظام الفرعي للمزايا المالية؛ نظام معلومات التدريب والتنمية.

¹ Al-Tarawneh Mohammad & Tarawneh Haroon, *The Effect of Applying Human Resources Information System in Corporate Performance in the Banking Sector in Jordanian Firms*, Intelligent Information Management, Vol.4, Iss. 2, pp.32-38, 2012, p.32.

² Rouse Margaret, *HRIS*, h available at: <http://searchfinancialapplications.techtarget.com/definition/HRIS>, 29/11/2013.

³ Heathfield Susan M., *Human Resources Information System (HRIS)*, available at : <http://humanresources.about.com/od/glossaryh/a/hris.htm> , 29/11/2013.

ويقوم نظام معلومات الموارد البشرية من خلال مكوناته من الأنظمة الفرعية بتجهيز الإدارة بفئتين أساسيتين من المعلومات: معلومات تخطيطية وتنبؤية؛ ومعلومات تتدمج مع وظائف إدارة الموارد البشرية، من عمليات اختيار وتحسين الأفراد، تحليل وتوصيف الوظائف، تدريب الأفراد، تقييم برامج التحول، أنظمة الأجور والمكافآت، تطوير الوظائف، نقل وترقية العاملين وغيرها¹.

2. مزايا نظام معلومات إدارة الموارد البشرية

إن إحدى سمات نظام معلومات الموارد البشرية التي تميزه عن نظم المعلومات الوظيفية الأخرى هي التنوع الواسع للتطبيقات التي يمكن أن يؤديها، ومن المزايا التي يوفرها نذكر ما يلي²:

- استعمال نظام معلومات إدارة الموارد البشرية يوفر معلومات أكثر دقة، ويحسن عملية التخطيط ووضع البرامج، والاتصالات بين الموظفين؛
- استعمال نظام معلومات إدارة الموارد البشرية من شأنه أن يقلل التكاليف عن طريق أتمتة المعلومات - automatisisation -؛ كذلك يقلل من عدد الموظفين، من خلال مساعدتهم على مراقبة والتحكم في معلوماتهم الخاصة؛
- السماح للمدراء بالوصول إلى المعلومات والبيانات ذات الصلة بسهولة، وإجراء تحليل، واتخاذ القرارات، والتواصل مع الآخرين دون الحاجة إلى استشارة المختصين في الموارد البشرية؛
- وبالإضافة إلى هذه المزايا فإن نظام معلومات إدارة الموارد البشرية يعمل على تهيئة رأس المال البشري من خلال توفير إمكانيات غير مسبقة للأفراد في مجال تنمية وتثمين القدرات والكفاءات البشرية، من خلال خدمات التعلم والتكوين عن بعد، وذلك عن طريق الشبكات المعلوماتية وهذا يساعد على نشر المعرفة والمعلومات للأفراد العاملين.

3. مكونات نظام معلومات إدارة الموارد البشرية

يتكون نظام معلومات الموارد البشرية من الأبعاد الرئيسية لأي نظام، ولقد تكلمنا في الفصل الأول من بحثنا عن الموارد البشرية كنظام داخل المؤسسة ومكوناته من مدخلات وعمليات تشغيلية ومخرجات

¹ ياسين سعد غالب، *نظم المعلومات الإدارية*، دار البازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 1998، ص ص: 68-

² Al-Tarawneh Mohammad & Tarawneh Haroon, Op. Cit., p.33.

- وتغذية عكسية، وهي نفسها مكونات نظام معلومات الموارد البشرية؛ بالإضافة إلى ذلك هناك خمسة مرتكزات أو عناصر رئيسية يجب توافرها في نظم معلومات الموارد البشرية وهي¹:
- **قاعدة البيانات:** إذ يعتبر إنشاء قاعدة البيانات من أهم مرتكزات النظام بحيث تشمل على البيانات الأساسية المتعلقة بالمؤسسة والعاملين فيها.
 - **إدخال البيانات:** ويشمل إدخال البيانات بصورة صحيحة وتحديثها باستمرار وتجنب التكرار غير الضروري في البيانات المخزنة في قاعدة البيانات.
 - **استرجاع المعلومات:** وهو الحصول على المعلومات وقت الحاجة إليها، بحيث تتفق مع احتياجات المديرين من حيث الشكل والمضمون.
 - **مركز معلومات الموارد البشرية:** وهو عبارة عن مجموعة الأفراد المكلفين بالأنشطة اليومية لنظم معلومات الموارد البشرية والذين لديهم الخبرة اللازمة لتلك الأنشطة.
 - **جودة وسلامة البيانات:** ويقصد بها الوثوق بالبيانات وضمان أمنها وسلامتها من خلال التحكم في الوصول إلى قاعدة البيانات.

II. نظام المعلومات المحاسبية

نتيجة للتطورات الكبيرة التي حدثت في المجال الاقتصادي في نهاية القرن التاسع عشر والتي أدت إلى ظهور المجمعيات الصناعية التي تمتاز بالإنتاج الكبير وتعدد أنماطه، تطلب من المحاسبة أن تطور من أساليبها التي تساعد إدارة الوحدة الاقتصادية في اتخاذ القرارات المبنية أساساً على متغيرات وخفايا المستقبل وتطوراتها، وعليه فإن وظيفة المحاسبة قد ازدادت أهميتها داخل الهيكل الإداري للوحدة الاقتصادية؛ وقد اهتمت الهيئات والجمعيات العلمية المعروفة بتوضيح دور المحاسبة كنظام للمعلومات، حيث حثت الجمعية الأمريكية للمحاسبة على ضرورة تطوير البحوث المحاسبية لتشمل طرق تطوير نظم المعلومات لسد احتياجات الإدارة، معتبرة البحث العلمي في مجالات نظم المعلومات يقع تماماً داخل إطار البحث المحاسبي، حيث اعتبرت المحاسبة نظاماً للمعلومات من حيث تعاملها مع نفس مشكلات نظم المعلومات الشاملة للإدارة وقيامها بعمليات استقبال البيانات وتسجيلها وتخزينها واسترجاعها وتشغيلها ونقلها وعرضها لتستخدم في ترشيد القرارات.

¹ المدهون محمد إبراهيم وأبو رحمة أمل إبراهيم، *مدى كفاءة نظم معلومات الموارد البشرية في وزارات السلطة الوطنية الفلسطينية في قطاع غزة*، مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية)، غزة، فلسطين، المجلد 16، العدد 2، ص: 745-785، 2008، ص: 748.

1. مفهوم نظام المعلومات المحاسبية

يعتبر نظام المعلومات المحاسبية عنصراً حيوياً في كل مؤسسة سواء كانت هادفة للربح أو غير ذلك، فكلها تحتاج إلى نظام للمعلومات المحاسبية؛ ولقد تعددت مفاهيم نظام المعلومات المحاسبية بتعدد الكتابات فيه؛ فنظام المعلومات المحاسبية هو "عبارة عن مجموعة من البيانات وإجراءات التجهيز التي تخلق المعلومات المطلوبة لمستخدميها"¹، وهو يمثل نقطة تقاطع بين مجالين هامين هما المحاسبة وأنظمة المعلومات كما يوضحه الشكل الموالي:

شكل رقم (4-01): تموقع نظام المعلومات المحاسبية



المصدر: من إعداد الباحثة.

فالمحاسبة تشمل كلا من المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية، ومحاسبة الضرائب وتستخدم نظم المعلومات المحاسبية في جميع هذه المجالات. ويُعرف نظام المعلومات المحاسبية بأنه "ذلك الجزء الأساسي والهام من نظام المعلومات الإدارية في المؤسسة في مجال الأعمال الذي يقوم بحصر وتجميع البيانات المالية من مصادر خارج وداخل المؤسسة، ثم يقوم بتشغيل هذه البيانات وتحويلها إلى معلومات مالية مفيدة لمستخدمي هذه المعلومات خارج وداخل المؤسسة"². كما يُعرف كذلك على أنه "أحد المكونات الرئيسية لنظم المعلومات الإدارية ويتضمن كافة الأنشطة والعمليات التي تخدم إنتاج وتوصيل المعلومات إلى مستخدميها الداخليين والخارجيين في المجالات المختلفة، كما يُعتبر النظام المحاسبي في ظل الثورة التقنية التي نعيشها أهم الأنظمة المنتجة للمعلومات المفيدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية والتي تؤثر في رفاهية الأفراد والمجتمعات"³.

من خلال التعريفين السابقين نجد أن هناك من الكتاب والباحثين من يعرف نظام المعلومات المحاسبية على أنه جزء من نظام المعلومات الإدارية، على اعتبار أن نظام المعلومات المحاسبية يهتم بقياس المعلومات المحاسبية التاريخية بغرض إعداد التقارير المالية للجهات الداخلية والخارجية، بينما يهتم

¹ Bagranoff Nancy A., et al, *Core concept of Accounting Information Systems*, John Wiley & Sons, Inc, United States of America, 11th Edition, 2010, p.5.

² الكردي أحمد، *مفهوم نظام المعلومات المحاسبية*، متوفر على الموقع الإلكتروني: www.kenanaonline.com، 2013/08/19.

³ أبو هويدى نهاد إسحاق عبد السلام، *دور نظم المعلومات المحاسبية في ترشيد اتخاذ قرارات الإنفاق الرأسمالي*، بحث مقدم استكمالاً لمتطلبات نيل شهادة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2011، ص: 15.

نظام المعلومات الإدارية بكل المعلومات اللازمة للإدارة بغرض تحقيق الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة للوحدة الاقتصادية، وعليه فإن ذلك يمكن أن يوسع مفهوم نظام المعلومات الإدارية ليشمل كل نظم المعلومات بالوحدة الاقتصادية، بما فيها نظام المعلومات المحاسبية؛ إلا أننا نجد أن هناك من ينظر إليه على أنه نظام فرعي أساسي للنظام الكلي المتمثل في الوحدة الاقتصادية ككل، حيث أن نظام المعلومات المحاسبية لم يعد قاصراً على الاهتمام بتقديم المعلومات التاريخية فقط، وإنما امتد ليشمل أنواعاً أخرى من المعلومات مثل: المعلومات الحالية (الخاصة بالعمليات التشغيلية والرقابة) والمستقبلية (الخاصة بحل المشكلات والتخطيط)؛ حيث تم تعريفه كذلك بأنه "ذلك الجزء من نظام المعلومات الكلي الذي يختص بتجميع وتشغيل وتخزين واسترجاع البيانات الكمية النقدية وغير النقدية لأغراض توفير المعلومات لمتخذي القرارات"¹؛ وهناك تعريف آخر يقول أن نظام المعلومات المحاسبية هو "نظام فرعي للمعلومات داخل المؤسسة يتكون من مجموعة من إمكانيات آلية وبشرية مسؤولة عن توفير المعلومات التي يتم الحصول عليها من تشغيل البيانات التاريخية، وذلك لمساعدة الإدارة وفئات أخرى خارجية في عملية التخطيط والرقابة واتخاذ القرار"².

وبالتالي يمكننا القول أن نظام المعلومات المحاسبية ما هو إلا جزء من النظام الكلي للمعلومات داخل المؤسسة، حيث يهدف بالدرجة الأولى إلى توصيل المعلومات المحاسبية بشكل مناسب للمستخدمين وفي الوقت المناسب، وبدقة متناهية، وبأقل تكلفة ممكنة.

وفي هذا السياق يجدر بنا الذكر أن هناك فرقا بين كل من النظام المحاسبي ونظام المعلومات المحاسبية؛ فالنظام المحاسبي هو: "مجموعة من الأجزاء البشرية المتمثلة بكافة الأشخاص العاملين في الدائرة المحاسبية الذين يستخدمون مجموعة من الأجزاء المادية المتمثلة بكافة لوازم العمل المحاسبي من آلات ومعدات ودفاتر وسجلات...، وفق إجراءات وقواعد محاسبية معينة في سبيل القيام بتسجيل البيانات وتشغيلها وتوصيل نتائجها في مجموعة من التقارير والقوائم المالية إلى كافة الجهات التي يمكن أن تستفيد منها في اتخاذ القرارات المختلفة"³، وهو بصفة عامة نظام كباقي الأنظمة الموجودة في حياتنا اليومية كالنظام الاقتصادي والنظام السياسي وغيرها، وكأي نظام فهو لديه مدخلات، وعمليات تشغيلية

¹ مبارك صلاح الدين عبد المنعم، *اقتصاديات نظم المعلومات المحاسبية والإدارية*، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر، ص: 69.

² الكردي أحمد، مرجع سابق.

³ الحبيتي قاسم إبراهيم والسقا زياد يحيى، *نظام المعلومات المحاسبية*، وحدة الحداثة للطباعة والنشر، العراق، 2003، متوفر على الموقع الإلكتروني www.infotechaccountant.com، اطلع عليه بتاريخ: 2013/09/19، ص: 16.

تقوم على أساس مبادئ وافتراضات أساسية، ومخرجات تمثل حاصل العمليات التشغيلية، ويتم تقييم هذا النظام عن طريق التغذية العكسية، ومن أمثلة الأنظمة المحاسبية نجد النظام المحاسبي للدول الفرنكوفونية في الغرب الإفريقي SYSCOA والنظام المحاسبي الموحد في الأردن، والنظام المحاسبي المالي في الجزائر. أما نظام المعلومات المحاسبية فهو كما تم تعريفه يمثل حلقة الوصل بين المحاسبة ونظام المعلومات، ويهدف بالدرجة الأولى إلى إنتاج معلومات تتميز بالدقة والموثوقية لمساعدة متخذي القرارات؛ أي أن نظام المعلومات المحاسبية يعتبر جزء من النظام المحاسبي إذ أنه يخضع للمبادئ والشروط التي يحددها هذا الأخير، حيث أنه يمكن لكل مؤسسة تصميم نظام معلوماتها المحاسبي وفقاً لظروفها ومواردها ومؤهلاتها في ظل المبادئ والأسس التي ينص عليها النظام المحاسبي.

2. أهداف ومقومات نظام المعلومات المحاسبية

كما لكل نظام معلومات أهداف فإن لنظام المعلومات المحاسبية أهداف يسعى إلى تحقيقها، ولبلوغها فإنه يجب توفر مجموعة من المقومات الضرورية لذلك وسنتطرق فيما يلي إلى أهداف نظام المعلومات المحاسبية، ثم بعد ذلك المقومات التي يقوم عليها.

1.2. أهداف نظام المعلومات المحاسبية

يعتبر نظام المعلومات المحاسبية شبكة اتصال في المؤسسة من حيث إنتاج المعلومات وتقديمها إلى المستخدمين والمنفذين في المؤسسة من أجل مساعدتهم في أداء مهامهم، وعلى ذلك فإن نظام المعلومات المحاسبية يسمح بتحقيق الأهداف التالية:

- جمع وتخزين البيانات حول الأنشطة المنفذة من قبل المؤسسة، والمصادر والأحداث المتأثرة بهذه الأنشطة والعوامل المشاركة في الأنشطة المختلفة، كالإدارة والموظفين والجهات الخارجية ذات الاهتمام بما يحدث في المؤسسة؛
- تحويل البيانات إلى معلومات لتمكين إدارة المؤسسة من اتخاذ قراراتها وتمكينها من التخطيط والتنفيذ ومراقبة أنشطتها؛
- تمكين المؤسسة من القيام بالرقابة الكافية لحماية أصولها بما فيها البيانات للتأكد من أنها متاحة عند الحاجة إليها وبمستوى عال من الدقة والمصداقية؛
- تلبية الحاجات من التقارير المالية للجهات الحكومية؛

- الوصول إلى المعلومات في التوقيت المناسب وبكفاءة؛
- تقليل كلفة العمليات الحالية؛
- تقليل الأخطاء في العمليات.

2.2. مقومات نظام المعلومات المحاسبية

يعتمد نظام المعلومات المحاسبية على مجموعة من المقومات تعمل جميعها على تحقيق الهدف المنشود من تصميم هذا النظام، نعرض أهمها فيما يلي:

أ. **المستندات:** تمثل المستندات مصادر القيد الأولى في نظام المعلومات المحاسبية، فهي أداة لإدخال البيانات فيه، وتقدم الدليل الموضوعي لإثبات العمليات المحاسبية؛ لذا فهي في غاية الأهمية لأن سلامتها تعني سلامة المراحل الأخرى في النظام¹؛ والمستندات أنواع فمنها الداخلية وهي المحررة بمعرفة المؤسسة مثل صورة فاتورة البيع، والخارجية وهي المحررة بمعرفة الغير مثل أصل فاتورة الشراء. ولكي تؤدي المستندات دورها بصورة صحيحة يجب مراعاة ما يلي²:

- استخدام أقل عدد ممكن من المستندات؛
- التبسيط والوضوح في تصميم المستندات، وإهمال كل ما هو غير ضروري من المعلومات؛
- استخدام عدة صور من نفس المستند؛
- أن تلبى المستندات أغراض الرقابة.

ب. **الدفاتر والسجلات:** تُعرّف الدفاتر والسجلات المحاسبية "بأنها مخزن للمعلومات تحتوى على جميع العمليات المتعلقة بنشاط المؤسسة"³، وتكمن أهميتها في:

- تعتبر مصدر المعلومات المحاسبية بالنسبة للقوائم المالية التي تعدها المؤسسة؛
- تأكيد التقييد المحاسبي لجميع الأحداث والوقائع الاقتصادية التي قامت بها المؤسسة؛

¹ بالرقمي تيجاني، دراسة أثر التضخم على النظرية التقليدية للمحاسبة مع نموذج مقترح لاستبعاد أثر التضخم على القوائم المالية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2005/2006، ص: 123.

² لعماري أحمد، طبيعة وأهمية نظام المعلومات المحاسبية، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، العدد 1، 2001، ص: 60.

³ بالرقمي تيجاني، مرجع سابق، ص: 124.

- تعتبر وسيلة إثبات في حالة وقوع نزاعات بين المؤسسة ومختلف المتعاملين معها.

وتتمثل الدفاتر المحاسبية في كل من:

✓ دفتر اليومية: وهو الدفتر الذي تُقَيَّد فيه العمليات المالية للمؤسسة وفقاً لقاعدة القيد المزدوج

أولاً بأول حسب تسلسل تاريخ حدوثها.

✓ دفتر الأستاذ: وهو سجل تُرَحَّل إليه (تنتقل إليه) جميع العمليات التي تم تسجيلها في دفتر

اليومية حيث يتم تجميع العمليات المتجانسة والتي من نوع واحد في حساب واحد.

ج. دليل الحسابات: يعتبر دليل الحسابات أداة مهمة في توجيه العمل المحاسبي حيث أنه "يمثل

مجموعة الحسابات التي تقوم المؤسسة بإنشائها لتلبية احتياجات المحاسبة فيها"¹. كما يعرف

بأنه "عملية اختيار وتحديد أسماء الحسابات المعبرة عن العمليات المالية التي تتم بالوحدة

المحاسبية وتجميعها وتبويبها في مجموعات رئيسية وفرعية متجانسة ثم وضعها في إطار عام

وإعطائها رموزاً أو أرقاماً مميزة لكل منها"².

د. التقارير: تعتبر التقارير من أهم مخرجات نظام المعلومات المحاسبية ولها أهمية كبيرة لدى

متخذي القرار داخل وخارج المؤسسة، حيث تعتبر أداة اتصال بين مختلف المستويات الإدارية

وبين نظام المعلومات المحاسبية والمستفيدين المختلفين من المعلومات المحاسبية داخل المؤسسة

وخارجها.

3. مكونات نظام المعلومات المحاسبية

يتكون نظام المعلومات المحاسبية من عدة وحدات يمكن عرضها على النحو التالي:

1.3 وحدة تجميع البيانات (المدخلات)

تقوم هذه الوحدة بتجميع البيانات من البيئة المحيطة بالمؤسسة، وتتمثل هذه البيانات في الأحداث

والوقائع التي يهتم بها المحاسب ويرى أنها مفيدة ويجب الحصول عليها وتسجيلها، بحيث تمثل مدخلات

لنظام المعلومات المحاسبية يتم الحصول عليها من الأدلة الموضوعية المؤيدة للأحداث المالية التي

تحدث في الوحدة الاقتصادية، ويمكن أن تصنف إلى الصنفين الرئيسيين الآتيين:

¹ Doriath Brigitte et al., *Comptabilité Et Gestion Des Organisation*, Dunod, Paris, 7^{ème} édition, 2010, p. 6.

² لعماري أحمد، مرجع سابق، ص: 61.

- أ. **بيانات مالية:** وهي تتعلق بكافة الأحداث الاقتصادية التي تحدث في المؤسسة ويتبعها أثر مالي، بحيث يمكن قياسها والتعبير عنها بصورة مالية، وهي تشمل كافة الأحداث الرئيسية الآتية:
- **الأحداث التمويلية؛** المتعلقة بكيفية الحصول على الأموال اللازمة لممارسة المؤسسة لنشاطها الاقتصادي (الجاري وغير الجاري)، سواء من قبل أصحاب الملكية أو عن طريق الاقتراض (قصير الأجل أو طويل الأجل)؛
 - **الأحداث الرأسمالية؛** المتعلقة بشراء وبيع الأصول الثابتة؛ أي العمليات المتعلقة برأس المال المنتج، الذي يخدم مباشرة العملية الإنتاجية في المؤسسة لعدة دورات مالية، وتُقسّم هذه العمليات إلى إنفاق رأسمالي لشراء الموجودات الثابتة بغرض استثمارها لعدة دورات محاسبية وليس بغرض إعادة بيعها، والمكاسب والخسائر الرأسمالية الناجمة عن بيع هذا النوع من الأصول.
 - **الأحداث الإيرادية؛** المتعلقة بكيفية تحقيق أرباح العمليات الجارية، وتُقسّم هذه الأحداث إلى إنفاق إيرادي مثل شراء المواد الأولية ودفع أجور العمال...، أو إيراد إيرادي مثل عوائد المبيعات.
- ب. **بيانات غير مالية:** وهي تتعلق بكافة الأحداث الاقتصادية التي تحدث في الوحدة المحاسبية ولا يتبعها أثر مالي، ولكنها تؤثر على إنتاجية المؤسسة أو على مقدرتها على تحقيق الأرباح، وتؤثر بالتالي على مركزها المالي والاقتصادي ومع ذلك لا يمكن التعبير عنها بقيمة محددة، وهي على نوعين:
- **بيانات كمية:** وهي تلك البيانات التي يمكن التعبير عنها بصورة كمية مثل عدد العاملين، عدد ساعات العمل، عدد الأسهم، عدد الوحدات المباعة...؛
 - **بيانات غير كمية:** وهي تلك البيانات التي لا يمكن التعبير عنها بصورة كمية، بل يتم التعبير عنها بصورة وصفية نظرًا لصعوبة قياسها بصورة كمية، ومن أمثلتها مدى الاستفادة من البرامج التدريبية للعاملين، أذواق المستهلكين، طرق الإنتاج والأسرار الفنية التي تمتلكها المؤسسة والتي تؤدي إلى تخفيض تكاليف الإنتاج، ظروف السوق المحيطة بالمؤسسة، وغيرها من الأحداث التي يمكن أن يتبعها أثر مالي.

إن هذه الوقائع الاقتصادية السالقة الذكر لا يمكن للمحاسب أن يعطيها قيمة مالية، حيث يضعها خارج الإطار المحاسبي للتسجيل بالرغم من أهميتها وأثرها على المركز الاقتصادي للمؤسسة ككل، وقد أصبحت هناك محاولات جادة من قبل الباحثين والكتاب المحاسبين لقياس هذه الأحداث والتعبير عنها بصورة كمية وهذا ما سنراه في العنصر الموالي الذي سنتطرق فيه إلى نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية الذي تم وضعه كمحاولة لقياس الموارد البشرية وتقديم معلومات كمية عنها.

2.3. وحدة تشغيل البيانات (العمليات التشغيلية)

تختص هذه الوحدة بتخزين البيانات في حالة عدم استخدامها مباشرة والحفاظ عليها لاستخدامها مستقبلاً أو لإدخال بعض العمليات عليها قبل إرسالها لمتخذي القرارات؛ وهي مجموعة العمليات التي تجري بواسطة الأجهزة أو القوى التي تقوم بتحويل المدخلات وضبطها باستخدام قوى بشرية ومادية وإجراءات معينة أخرى¹. وتتمثل العمليات التشغيلية عادة في عمليات التجميع والتبويب والتلخيص التي تجري على المدخلات (البيانات) في الدفاتر والسجلات المحاسبية وفق المبادئ والمفاهيم والقواعد المحاسبية المقبولة عموماً.

3.3. وحدة توصيل المعلومات (المخرجات)

تعتبر هذه الوحدة الوسيلة التي يتم بها نقل وتوصيل البيانات والمعلومات من وحدة إلى أخرى داخل نظام المعلومات المحاسبية حتى تصل إلى متخذي القرارات، وقد تكون قنوات آلية أو يدوية حسب الإمكانيات المتاحة للمؤسسة؛ وتمثل مخرجاتها حاصل تفاعل العمليات التشغيلية التي تجري على المدخلات وفقاً للأهداف المرسومة للنظام، وهي تشمل مجموعة التقارير والقوائم المالية والمعلومات المختلفة الناتجة عن تفاعلات العمليات التشغيلية للمدخلات في إطار المتغيرات البيئية والذاتية للجهات التي يمكن أن تستخدمها وتستفيد منها².

4.3. وحدة الرقابة (التغذية العكسية)

التغذية العكسية هي عملية الحصول على البيانات والمعلومات اللازمة لتقييم عناصر النظام السابقة (مدخلات عمليات التشغيل ومخرجات)، والتأكد من مدى دقتها وتمكنها من تحقيق أهدافها، وكذلك التعرف على رد فعل المستفيدين من المعلومات المحاسبية وما إذا كانت هذه الأخيرة تليبي طلباتهم. إن

¹ الحبيتي قاسم إبراهيم والسقا زياد يحيى، مرجع سابق، ص: 17.

² العبيدي حسنين حميد، إعداد الحسابات الختامية بواسطة الحاسوب (نموذج مقترح)، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة،

العدد 25، ص: 271-295، 2010، ص: 280.

هدف التغذية العكسية هو توفير أداة إرشادية لأنشطة النظام تعمل على تقويم النظام وتصحيح الأهداف إذا كانت هناك عيوب في أهداف النظام.

هذا ويتكون نظام المعلومات المحاسبية من عدة نظم فرعية تشمل كلا من نظام المحاسبة المالية، نظام محاسبة التكاليف، نظام الرقابة الداخلية، نظام محاسبة المال العام، وهي تعمل مع بعضها البعض بصورة مترابطة ومتناسقة بهدف توفير المعلومات لجميع الجهات التي يهمها أمر الوحدة الاقتصادية لمساعدتها في اتخاذ القرارات، ونظرا لظهور محاسبة الموارد البشرية كمفهوم محاسبي جديد فلا بد من استحداث نظام معلومات محاسبية فرعي يختص بمحاسبة الموارد البشرية، وهذا ما سنتطرق إليه في العنصر الموالي.

III. نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية

كما ذكرنا فإن المحاسبة هي نظام لتوفير المعلومات التي تحتاجها الأطراف المختلفة وعلى وجه الخصوص المستثمرين والمقرضين والعاملين والمتعاملين مع الوحدة الاقتصادية؛ والموارد البشرية تمثل جميع العاملين في الوحدة الاقتصادية وعلى اختلاف مستوياتهم الإدارية، أما نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية فهو مزوجة بين نظامي معلومات كل من المحاسبة وإدارة الموارد البشرية وهذا ما سنتطرق إليه في هذا العنصر.

1. مفهوم نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية وأهدافه

نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية يعتبر نظام معلومات تم استحداثه للقيام بالمعالجات المحاسبية للموارد البشرية وسنفضل في ما يلي مفهوم هذا النظام ومكوناته.

1.1 مفهوم نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية

إن الحاجة إلى نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية في الوحدات الاقتصادية تزداد كلما كان هناك كمًا كبيرًا من العمليات الاقتصادية التي تتطلب مهارات عالية التدريب والكفاءة؛ ويعتبر نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية أحد النظم الفرعية ضمن نظام المعلومات المحاسبية؛ حيث أنه يعمل على توفير كافة المعلومات التاريخية والحالية والمستقبلية، المالية وغير المالية، الخاصة بالموارد البشرية، وتقديمها إلى كافة الجهات التي يهمها أمر تلك الموارد وبما يؤدي إلى تحقيق الهدف المطلوب منها¹.

¹ شنداخ عقيل قاسم، دور نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية في تكامل نظم المعلومات المحاسبية والإدارية، مجلة كلية

الرافدين الجامعة للعلوم، العراق، الإصدار 26، ص ص: 203-226، 2010، ص: 204.

ويهتم نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية بكافة البيانات الخاصة بالموارد البشرية، من خلال تجميعها من مصادرها المختلفة ومن ثم تشغيلها وفق أسس وقواعد محاسبية معينة طبقاً لمدى الحاجة إلى المعلومات التي يمكن إنتاجها، والتي يتم إيصالها إلى الجهات التي لها اهتمامات بهذه الموارد.

إن تصميم نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية يساهم في قياس قيمة الموارد البشرية وتحليلها بصورة مالية، إضافة إلى المساهمة في تخطيط تلك الموارد على مستوى الوحدة الاقتصادية وكذلك على المستوى القومي، من خلال المساهمة في رسم سياسات التوظيف والعمالة وما يرتبط بها من سياسات تنظيم الهجرة والأجور والترقيات والحوافز بشكل علمي.

2.1. أهداف نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية

يتم تصميم نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية بهدف تحقيق مجموعة من الأهداف تتمثل في الآتي¹:

- جمع البيانات الخاصة بالموارد البشرية، مثل بيانات الأفراد العاملين في الوحدة الاقتصادية، ومؤهلاتهم ودرجاتهم المالية والمسؤوليات الملقاة على عاتقهم، والأجور المدفوعة لهم وتكاليف عمليات التدريب والبعثات والإجازات الدراسية؛
- تبويب البيانات المتعلقة بالموارد البشرية التي تعمل بالوحدة، مثل تبويب تكاليف القوى البشرية بالوحدة إلى أجور، تكاليف تدريب، تكاليف اختبار .. إلخ؛
- توصيل المعلومات المتعلقة بالموارد البشرية للجهات الداخلية والخارجية التي تهتمها هذه المعلومات في الوقت الملائم وبالدرجة المطلوبة؛
- استخدام المخرجات من قبل مستخدميها وتحقيق الفائدة المرجوة منها في اتخاذ القرارات المختلفة.

2. تكامل نظام معلومات إدارة/محاسبة الموارد البشرية

نظام المعلومات المتكامل هو النظام الذي تُكْمَلُ نظمه الفرعية بعضها البعض من خلال عملها بصورة متناسقة ومتبادلة، بحيث يُسْتَبَعَدُ تكرار توليد المعلومات من أكثر من نظام فرعي، وبما يؤدي إلى خفض تكاليف إنتاج المعلومات اللازمة للجهات المختلفة، فضلاً عن تقليل الجهد والوقت اللازمين لها²؛

¹ المرجع السابق، ص: 211.

² رشيد ناظم حسن، إمكانية تصميم نظام معلومات للمحاسبة عن الموارد البشرية في الوحدات الاقتصادية، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، العراق، المجلد 3، العدد 5، ص: 148-164، 2007، ص: 153.

ونظرا لتشابك العلاقات وتعددتها بين كل من نظام المعلومات المحاسبية ونظام المعلومات الإدارية، فكما ذكرنا سابقا، هناك من الباحثين والكتاب من يرى أن نظام المعلومات المحاسبية هو نظام فرعي ضمن نظام المعلومات الإدارية، وعلى النقيض من ذلك هناك من يرى أنه نظام مستقل بذاته، وأنه يمثل الركيزة الأساسية والمهمة بالنسبة لنظم المعلومات الأخرى في الوحدة الاقتصادية. وبغض النظر عن هذه الاختلافات التي تركز على الجانب المفاهيمي بشكل كبير، فإن ما يهمنا بهذا الصدد هو أنه يمكن النظر إلى الوحدة الاقتصادية على أنها تمثل نظاما متكاملًا للمعلومات يشمل كلا من نظام المعلومات المحاسبية بجميع نظمه الفرعية - بما فيها نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية-، ونظام المعلومات الإدارية - بما فيها نظام معلومات إدارة الموارد البشرية-، وعلى اعتبار أن النظام المتكامل هو النظام الذي تكمل نظمه الفرعية بعضها البعض فإن هنالك ضرورة لتكامل كل من نظام المعلومات المحاسبية ونظام المعلومات الإدارية، وبالإسقاط على أنظمتها الفرعية نجد أن هناك ضرورة للتكامل بين نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية باعتباره نظاما فرعيا من نظام المعلومات المحاسبية في الوحدة الاقتصادية، ونظام معلومات إدارة الموارد البشرية، باعتباره نظاما فرعيا ضمن نظام المعلومات الإدارية في الوحدة الاقتصادية.

وبالتالي فإنه يمكننا القول أن تكامل نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية ونظام معلومات إدارة الموارد البشرية سوف يشير إلى "النظام الذي يعمل من خلال تكامل كل من نظام المعلومات المحاسبية ونظام المعلومات الإدارية من خلال التنسيق بين عمليهما وتبادل البيانات والمعلومات التي تنشأ عن كل منها وفق قاعدة بيانات موحدة وبما يؤدي إلى خفض تكاليف إنتاج المعلومات المستهدفة وكذلك تقليل الوقت والجهد اللازمين لها"¹. كذلك فإن نظام معلومات إدارة الموارد البشرية يمكن أن يكون نظاما فاعلا بصورة أكبر إذا ما تم التكامل بينه وبين نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية، مما يؤدي إلى تحقيق الهدف الشامل للوحدة الاقتصادية فيما يتعلق بالموارد البشرية وذلك من خلال الآتي²:

أ. نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية يمكنه التعبير بصورة كمية مالية عن كافة البيانات والمعلومات التي يمكن أن يوفرها نظام معلومات الموارد البشرية، بحيث تكون لها قدرة تفسيرية أكبر عندما يتم استخدامها من قبل متخذي القرارات سواء داخل الوحدة الاقتصادية أو خارجها؛

¹ شنداخ عقيل قاسم، مرجع سابق، ص: 112.

² المرجع السابق، ص ص: 113-114.

ب. إنتاج الكثير من المعلومات الخاصة بالموارد البشرية عن طريق نظام معلومات المحاسبة عن الموارد البشرية مباشرة، سوف يساهم في تقليل الجهد الذي يمكن أن يُبدل في إعداد البيانات والمعلومات اللازمة؛ إضافة إلى تقليل التكاليف التي يمكن أن تُنفق في تجميع البيانات وتحليلها؛ ومن ثم إنتاج المعلومات منها، مع إمكانية توفيرها في الوقت المناسب دون انتظار الحصول عليها من قبل نظام معلومات إدارة الموارد البشرية أولاً، الأمر الذي يؤدي إلى تقليل الازدواجية في عمل النظامين أيضاً.

3. مكونات نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية

من المعروف بأن نظام المعلومات يتكون من عدة عناصر مرتبطة ببعضها البعض وذلك لتأدية وظيفة معينة أو عدة وظائف، وبغض النظر إن كان ذلك النظام محوسباً أم لا، فدوماً تحكمه سياسات وإجراءات يتم اتباعها بشكل روتيني، كما تتم مراقبة تلك الإجراءات من قبل المسؤول عن النظام للتأكد من عدم وجود أي اختراقات للسياسات الموضوعية، وتتمثل مكونات نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية كغيره من الأنظمة في المدخلات والعمليات التشغيلية والمخرجات والتي نلخصها فيما يلي:

1.3. مدخلات النظام

تتمثل مدخلات نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية في الآتي¹:

أ. مخرجات نظام معلومات إدارة الموارد البشرية، والتي تشمل كلاً من: معلومات لتخطيط القوى العاملة، معلومات لتحليل وتصنيف الوظائف، معلومات لتقويم الأداء، معلومات الترقية والنقل وانتهاء الخدمة؛

ب. مجموعة البيانات التي يتم الحصول عليها من المستندات المؤيدة للأحداث المالية المتعلقة بكافة ما ينفق على الموارد البشرية والتي يمكن أن تشمل كلاً من:

- قوائم الرواتب المُعدّة؛

- قوائم الحوافز والمكافآت؛

- مستندات صرف نفقات الدورات التدريبية.

ويمكن الاستفادة من نظم الحاسوب المُستخدمة في الوحدة الاقتصادية في تسهيل عملية الحصول على مدخلات نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية من حيث التكامل الذي يمكن تحقيقه مع

¹ جابر على فاضل، مرجع سابق، ص: 50.

النظم الأخرى التي تعمل ببرامج الحاسوب ومنها: نظام الأفراد، نظام الرواتب، نظام الإنتاج إضافة إلى كافة النظم الأخرى التي يمكن الاستفادة منها في عمل نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية.

2.3. العمليات التشغيلية

العمليات التشغيلية هي مجموعة العمليات التي تجري على مدخلات النظام بهدف تحويلها إلى مخرجات يستهدف الحصول عليها، وهي تشمل كافة عمليات التسجيل والتجميع والتبويب والتلخيص للبيانات التي يمكن تفرغها من المستندات التي تخص الأحداث المالية المتعلقة بالموارد البشرية ويمكن تلخيصها فيما يلي:

أ. يتم تسجيل كافة العمليات التي تتعلق بالموارد البشرية، وذلك بتحميل كافة النفقات في حساب خاص بالموارد البشرية يمكن أن يُطلق عليه "حساب الموارد البشرية أو الأصول البشرية"، بحيث يضم كافة بنود الإنفاق على الموارد البشرية من لحظة الإعلان عن الوظائف حتى تسريح تلك الموارد من العمل؛ ويجب أن يُحمّل كل مورد بشري بحصته من تلك المصاريف؛ حيث يتم تحميل قيمة مصاريف الإعلان والتعيين على الموظفين الذين تم تعيينهم لأنه من الضروري تحديد قيمة كل مورد على حدة، وذلك بعد جمعها في حساب مصاريف التعيين، والأمر نفسه بالنسبة لمصاريف التدريب والدورات، حيث يمكن استخدام القيود التالية:

- قيد إثبات مصاريف الإعلان

<p>×× من ح/ مصاريف الإعلان عن الوظائف</p> <p>×× إلى ح/ النقدية</p> <p>إثبات مصاريف الإعلان عن الوظائف</p>

- قيد إثبات مصاريف لجنة المقابلة

<p>×× من ح/ مصاريف التعيين</p> <p>×× إلى ح/ النقدية</p> <p>إثبات مصاريف لجنة المقابلة للمتقدمين</p>

- قيد إثبات مصاريف التدريب والدورات

×× من د/ مصاريف التدريب والدورات
×× إلى د/ النقدية
إثبات مصاريف التدريب والدورات

وبعد ذلك ووفقاً للأهمية النسبية للمورد البشري فإنه يتم إما تجميعها في حساب الأصول البشرية وذلك عندما تكون ليست ذات أهمية نسبية كبيرة ويكون ذلك كما يلي:

×× من د/ الأصول البشرية
إلى: ×× د/ مصاريف الإعلان عن الوظائف
×× د/ مصاريف التعيين
×× د/ مصاريف التدريب والدورات
تحميل مصاريف الإعلان والتعيين والتوظيف للأصول البشرية

أو يتم تحميل حساب الموارد البشرية - حسب اسم المورد- بحصته من مصاريف الإعلان والتعيين، أو مصاريف التدريب والدورات، وذلك إذا كان للمورد البشري أهمية كبيرة، ويكون التسجيل كالاتي:

×× من د/ الأصول البشرية - حسب اسم الأصل -
إلى: ×× د/ مصاريف الإعلان عن الوظائف
×× د/ مصاريف التعيين
×× د/ مصاريف التدريب والدورات
تحميل الأصل البشري بحصته من مصاريف الإعلان

ب. بعد تسجيل الأصول البشرية محاسبياً يتم تحميل السنة المالية بقيمتها من الموارد البشرية بعد أن يتم تحديد طريقة الإطفاء التي سيتم اتباعها، بحيث أن تكلفة الأصل البشري هي كافة المصاريف

الضرورية واللازمة للحصول على العنصر البشري حتى يصبح جاهزاً للإنتاج¹، وأن العمر الإنتاجي له يتمثل في مدة العقد المُبرَم مع الوحدة الاقتصادية؛ ولذلك فإن قسط إطفاء العنصر البشري سوف يكون قيمة المورد البشري مقسوماً على العمر الإنتاجي، وهذه الطريقة تتناسب مع طريقة حساب قسط الاهتلاك للأصول طويلة الأجل؛ ويتم تسجيل هذه القيمة بجعل حساب قسط أطفاء الأصول البشرية مديناً وحساب الأصول البشرية دائناً كما يلي:

$$\begin{aligned} & \times \times \text{ من د/ قسط أطفاء الأصول البشرية} \\ & \times \times \text{ إلى د / الأصول البشرية} \\ & \text{تسجيل قسط إطفاء الأصل البشري} \end{aligned}$$

ج. يتم إقفال قسط أطفاء الموارد البشرية في قائمة الدخل للسنة المالية كما يلي:

$$\begin{aligned} & \times \times \text{ من د/ قائمة الدخل (الأرباح والخسائر)} \\ & \times \times \text{ إلى د / قسط أطفاء الأصول البشرية} \\ & \text{ترصيد قسط إطفاء الموارد البشرية} \end{aligned}$$

د. قياس الطاقة الإنتاجية:

إن جوهر أي أصل هو القدرة على الإنتاج، والمورد البشري يُعدّ من أبرز عناصر الإنتاج وأهمها، ولأن مشكلة قياس الطاقة الإنتاجية تُعدُّ أبرز مشكلات قياس الموارد البشري، فيمكن استخدام إحدى الطرق التي ذكرناها سابقاً لقياس قيمة الموارد البشرية.

3.3. مخرجات النظام

من واقع البيانات التي يمكن الحصول عليها وتجميعها عن الموارد البشرية يمكن القول أن مخرجات نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية يمكن توفيرها طبقاً لحاجة الجهات التي يمكن أن تستفيد منها، فهي يمكن أن تأخذ أشكالاً متعددة اعتماداً على الهدف المراد تحقيقه منها، إضافة إلى إمكانية إعدادها في فترات زمنية مختلفة سواء كانت بصورة دورية أو غير دورية؛ وعليه فإن مخرجات نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية (الإفصاح) يمكن أن تكون كلاً أو بعضاً من المخرجات الآتية²:

¹ المرجع السابق، ص: 51.

² رشيد ناظم حسن، مرجع سابق، ص: 157.

- أ. الموازنة التخطيطية لتكاليف الحصول على الموارد البشرية؛
- ب. مقارنات التكاليف الفعلية مع التكاليف المخططة للحصول على الموارد البشرية ودراسة أسباب الانحرافات التي يمكن أن تحدث؛
- ج. الموازنة التخطيطية لتكاليف التدريب؛
- د. مقارنة التكاليف الفعلية مع التكاليف المخططة للتدريب ودراسة أسباب الانحرافات التي يمكن أن تحدث؛
- هـ. المساهمة المتوقعة والفعلية من كل فرد يعمل في المؤسسة، من خلال ربط الأجر بالإنتاجية؛
- و. حصر كافة النفقات المتعلقة بالرواتب المخططة والفعلية (بكافة تفصيلاتها ومفرداتها) ودراسة أسباب الانحرافات التي يمكن أن تحدث ومن ثم رسم سياسات بديلة للأجور في ضوء ذلك؛
- ز. بيان قيمة الموارد البشرية ضمن القوائم والتقارير المالية وفق الطرق الآتية:
- الإشارة إلى الموارد البشرية في التقارير المرفوعة لمجلس الإدارة فقط؛
 - الإشارة إلى الموارد البشرية بقائمة الأصول غير الملموسة والتي تشمل الشهرة وبراءة الاختراع والموارد البشرية وغيرها؛
 - الإشارة إلى الموارد البشرية بقوائم إضافية مرفقة مع القوائم المالية؛
 - إدخال الموارد البشرية ضمن القوائم المالية المعروفة لدينا من حيث رسمة الموارد البشرية ثم إهلاكها على مدى الحياة المتوقعة لها.
- ح. معلومات عن ربط الحوافز بإنتاجية كل عامل ودراستها من النواحي الاقتصادية والسلوكية، وتأثير ذلك فيها لكي يكون بالإمكان اتخاذ القرارات الخاصة بتوزيع العاملين حسب قدراتهم الذاتية (الفنية والعلمية) وبما يمكن أن يؤدي إلى زيادة الإنتاجية لكل عامل.

4.3. التغذية العكسية

تتم التغذية العكسية من خلال رقابة التنفيذ على العناصر السابقة بهدف تقييمها وتوجيهها التوجيه الصحيح وصولاً إلى تحقيق الأهداف المتوخاة منها.

وبناءً على ما تم التطرق إليه بخصوص نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية، وكما ذكرنا فإن مصطلح " النظام " يختلف عن مصطلح " نظام المعلومات " من الناحية العلمية؛ وعليه فإن أية وحدة اقتصادية يمكن أن يكون لديها نظام محاسبه عن الموارد البشرية يتكون من عناصره الأساسية المتمثلة في كل من المدخلات، العمليات التشغيلية، المخرجات، التغذية العكسية، ولكن لكي يصبح هذا النظام

نظماً للمعلومات فإن الأمر يتطلب أن تساهم مخرجات النظام في تحقيق الفائدة لمستخدميها وإلا أُعتبرت هذه المخرجات مجرد بيانات مرتبة يمكن الاستفادة منها مرة ثانية كمدخلات في النظام. كما تجدر بنا الإشارة إلى أنه ينبغي تصميم نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية في الوحدات الاقتصادية في سبيل تنظيم البيانات المتعلقة بالموارد البشرية، وبالتالي تشغيلها وإنتاج المعلومات الخاصة بها، نظراً لأهميتها على مستوى الوحدة الاقتصادية وكذلك على المستوى القومي؛ فمن خلال نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية تتمكن المؤسسات من تقديم إفصاحات بخصوص مواردها البشرية مما يساعد على اتخاذ قرارات ذات جدوى اقتصادية، وفي المبحث الموالي سنتطرق إلى الأساليب المعتمدة للإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية.

المبحث الثالث: أساليب وأثار ومحددات الإفصاح عن الموارد البشرية

تتمثل المخرجات الرئيسية لنظام معلومات محاسبة الموارد البشرية في المعلومات المالية حول الموارد البشرية ولعرضها لابد من اتباع أساليب معينة، وقد خصصنا هذا المبحث لأساليب الإفصاح عن الموارد البشرية، الآثار المترتبة عن هذا الإفصاح لنختم بمحددات الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية.

I. أساليب الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية

غالبا ما يستخدم الباحثون مؤشرات الإفصاح لقياس مدى الإفصاحات الطوعية عن الموارد البشرية من قبل الشركات؛ ومؤشرات الإفصاح هذه يمكن أن تشمل قوائم واسعة من العناصر المحددة للمعلومات، والتي قد يتم الكشف عنها في التقارير السنوية للمؤسسات، والتقارير المرحلية، وعلاقات المستثمرين، وغير ذلك، كما أنه يمكن أيضا تغطية المعلومات المفصحة عنها من قبل المؤسسة نفسها و/ أو غيرها مثل تقارير المحللين الماليين. ويُعرّف مؤشر الإفصاح على أنه أداة بحث لقياس مدى المعلومات التي تم الإعلان عنها في وسيلة إفصاح معينة من قبل كيان معين، وفقا لقائمة محددة من عناصر المعلومات؛ وأول استخدام لهذا المؤشر كان في عام 1961 من قبل الباحث Cerf¹. وقد استخدم الباحثون في هذا المجال عدة مؤشرات للإفصاح عن الموارد البشرية معدلة وموسعة، تم إعدادها من قبل الباحثين أمثال Brooking (1996)، Bontis (2003)، Bukh (2003)². حيث درس هؤلاء الباحثون بدقة الأدبيات المتوفرة من أجل التوصل إلى قائمة شاملة من العناصر للإفصاح عن الموارد البشرية. كما قام البعض ببناء مؤشر خاص بهم للإفصاح عن الموارد البشرية، حيث شكّل Deb & Alam في 2010 خمسة عشر عنصرا لمؤشر الإفصاح عن الموارد البشرية لدراسة نمط ومحددات الإفصاح بين الشركات المدرجة في بورصة بنجلادش؛ كما أعدّ Christopher & Kong عام 1998 قائمة تضم عشرين عنصرا تم جمعها من الدراسات السابقة وممارسات الإفصاح الفعلي (المنهج الاستقرائي لبناء نظرية) لتشكيل مؤشر إفصاح رأس المال البشري بهدف دراسة ممارسات الإفصاح عن الموارد البشرية في شركات التعدين الاسترالية الصغيرة³.

¹ Jindal Sonia & Kumar Manoj, Op. Cit., p.223.

² Ibid., p. 224.

³ Idem.

ووفقا لمحاسبة الموارد البشرية فإن رسمة الاستثمارات في الموارد البشرية والتعامل معها على أنها بند من بنود الأصول يستلزم إدراجها ضمن الأصول في قائمة المركز المالي؛ حيث يترتب على ذلك زيادة رأس المال المُستثمر بمقدار القيمة المقررة لها، كما ينشأ نتيجة لذلك تغير في صافي الربح المتحقق خلال السنة التي يتم فيها تحديد قيمة الموارد البشرية ورسمة ما يتعلق بها من نفقات، وكذلك للسنوات التي تليها حيث يكون التغيير بمقدار الفرق بين النفقات الخاصة بالموارد البشرية التي عُزلت من النفقات الجارية ورسمة قيمة الموارد البشرية التي يتقرر رسملتها؛ فالإفصاح عن الموارد البشرية إذن يتطلب إدراجها ضمن الأصول وببند خاص يسمى الأصول البشرية أو قيمة الموارد البشرية ويتم الإفصاح عن اهتلاكاتهما في قائمة الدخل. وقد تناولت أدبيات الفكر المحاسبي العديد من طرق الإفصاح والتقرير عن البيانات الخاصة بالموارد البشرية نذكر منها ما يلي:

1. الإفصاح في تقرير مجلس الإدارة

يتم بموجب هذه الطريقة الإفصاح عن البيانات المالية المتعلقة بالاستثمار في الموارد البشرية في تقرير مجلس الإدارة، وهذه الإفصاحات الطوعية تكون بشكل رئيسي في " تقرير الإدارة "، وهو قسم من التقرير السنوي¹؛ بحيث يتم توضيح حجم الاستثمارات التي قامت المؤسسة بتخصيصها لتطوير الإمكانات العلمية لدى العاملين فيها، وهذه المعلومات يستفيد منها المستثمرون والمحللون الماليون في تحديد مدى اهتمام الإدارة بتنمية الموارد البشرية، باعتبارها عاملا مهما من عوامل تحقيق الربحية في الأجل الطويل، ويمكن لهذه الطريقة أيضا خدمة المؤسسة بجذب أنظار مستخدمي وقراء البيانات المالية والإدارية في التقارير السنوية.

2. إعداد قائمة الاستثمارات المعنوية

وفق هذه الطريقة يتم إعداد قائمة الاستثمارات المعنوية للإفصاح عن الاستثمارات في الموارد البشرية، حيث تناسب هذه الطريقة المؤسسات التي تتفق مبالغ ضخمة على شراء براءات الاختراع وشهرة المحل لمؤسسات أخرى، بالإضافة إلى الاستثمارات في الأصول البشرية في المؤسسات التي تستخدم أساليب التكنولوجيا المتقدمة ومؤسسات الخدمات؛ ويكون لهذه القائمة تبويب منفصل من قائمة الدخل وتتضمن بيانات مالية مقارنة بمثلتها في العام السابق. لهذه الطريقة في الإفصاح عن الموارد البشرية دور كبير في تزويد المستثمرين بالمعلومات عن الاستثمارات في الموارد البشرية، كما أنها تُجنب مشاكل استنفاد هذه الاستثمارات من معدل الاهتلاك ومدته وغيرها، في حال ما إذا أُعْتُبرت أصولا ثابتة؛ غير أنه

¹ Hossain Dewan Mahboob et al., Op. Cit., p.5.

يُعبأ على هذه الطريقة أنها تؤدي إلى إعداد قوائم مالية تتضمن بيانات مالية غير حقيقية وبالتحديد قائمة مركز مالي لا تتضمن كافة بنود الأصول، وقائمة دخل تم فيها إدراج أصول على أنها نفقات جارية تخص الفترة المالية الحالية أو الجارية فقط.

3. قوائم مالية غير مُدقَّقة تُلحق بالقوائم المالية الأساسية

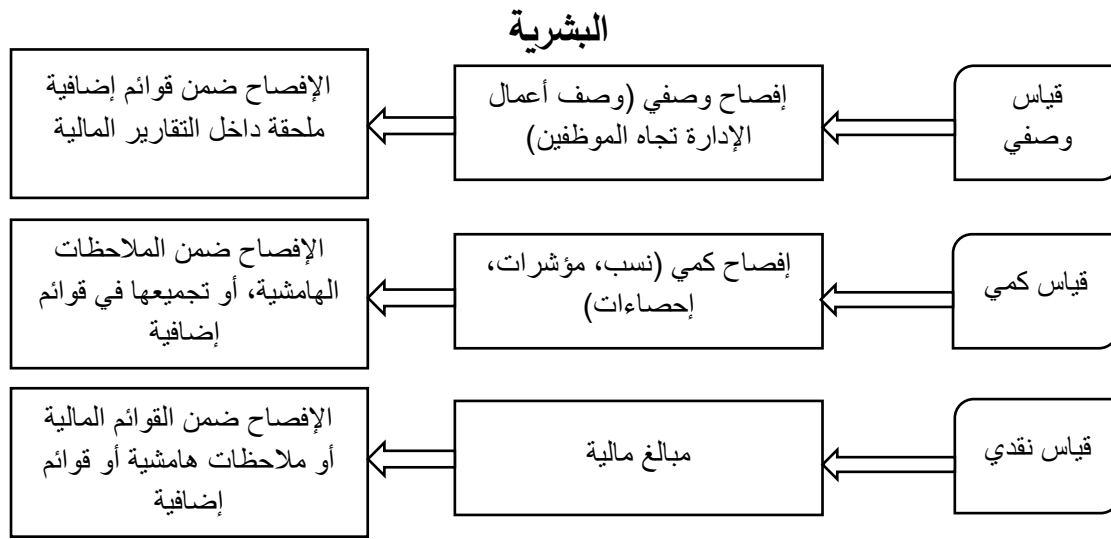
يتم بموجب هذه الطريقة الإفصاح عن الموارد البشرية في قوائم مالية منفصلة لا تخضع لمراجعة مراقب الحسابات أو المراجع، بحيث يتم إدراجها ضمن ملاحق القوائم المالية الأساسية المُدقَّقة من قبل المراجع الخارجي، ولقد طبقت بعض الشركات هذه الطريقة مثل شركة BARRY، والتي ظلت لعدة سنوات تدرج هذه القوائم ضمن القوائم المالية المنشورة.

4. الإدراج في القوائم الأساسية المُدقَّقة

وفيها يتم الإفصاح عن الاستثمارات في الموارد البشرية ضمن القوائم المالية الأساسية للمؤسسة، وتخضع لمعايير المحاسبة التقليدية ولمراجعة مراقب الحسابات أو المراجع الخارجي؛ حيث يتم رسمة الاستثمار في الموارد البشرية وإدراجها في قائمة المركز المالي، وإقفال الاستنفاد السنوي الخاص بها في قائمة الدخل على مدى عدة سنوات مالية.

وعليه نجد المؤسسات في قطاع الأعمال لديها عدة بدائل للإفصاح عن استثماراتها في الموارد البشرية، وفي هذا الصدد يمكننا القول أن اختيار أسلوب معين للإفصاح عن المعلومات التي تتعلق بالاستثمار في الموارد البشرية داخل التقارير المالية، سواء كان كجزء من القوائم المالية الأساسية أو من خلال الملاحظات الهامشية أو في قوائم إضافية ملحقة، يعتمد على الأسلوب المتبع في قياس الموارد البشرية، والذي ستنبثق عنه المعلومات التي سيتم الإفصاح عنها التقارير المالية، كما يلخصه الشكل الموالي:

شكل رقم (4-02): العلاقة بين أسلوب القياس وأسلوب الإفصاح المحاسبي عن الموارد



المصدر: من إعداد الباحثة.

إذ يتضح من خلال الشكل أن اعتماد أسلوب القياس الوصفي لبيانات الموارد البشرية، يؤدي إلى توفير معلومات تتضمن وصفاً للأعمال المقدمة من قبل المؤسسة تجاه مواردها البشرية، لذا فمن المتعذر الإفصاح عنها في القوائم المالية الأساسية، وإنما يتم الإفصاح عنها ضمن قوائم إضافية ملحقة داخل التقارير المالية؛ وفي حالة اتباع أسلوب القياس الكمي، فإن المعلومات الناتجة لا تعدو عن كونها مجموعة من النسب والمؤشرات الإحصائية، وعندها لا يمكن الإفصاح عن هذا النوع من المعلومات في القوائم المالية الأساسية، وإنما يتم الإفصاح عنها ضمن الملاحظات الهامشية أو تجميعها إن أمكن ذلك في قوائم إضافية ملحقة؛ أما عند استعمال أسلوب القياس النقدي للاستثمار في الموارد البشرية، فإن المعلومات الناتجة ستكون ذات طبيعة مالية، وعندها يصبح بالإمكان الإفصاح عنها ضمن القوائم المالية الأساسية أو كملاحظات هامشية أو كقوائم إضافية ملحقة داخل التقارير المالية، وفقاً للأهمية النسبية للمعلومات ومدى ملاءمتها لحاجة الأطراف المختلفة ذات الصلة بنشاط المؤسسة .

II. أثار الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية

بشكل عام، يمكن اعتبار أن الإفصاح على الموارد البشرية يهدف إلى تلبية هدفين أساسيين، أولهما تحقيق فائدة أكثر للمعلومات المحاسبية، وهو ما يعكس القدرة على الابتكار من المؤسسة والقدرة التنافسية؛ أما الثاني فهو تلبية متطلبات المسؤولية الاجتماعية (المعلومات حول المشتغلين المدرجة في التقارير الاجتماعية) التي من شأنها أن تيسر السلوك المستدام للمؤسسة. والإفصاح عن الموارد البشرية تنجر عنه مجموعة من الآثار نوجزها في الآتي.

1. الأثر على صورة المؤسسة

إن تقديم المؤسسات لمعلومات طوعية بشأن الموارد البشرية يوحي بأنها تتوقع الاستفادة من هذا الإفصاح، وقد أظهرت عدة أبحاث أن المؤسسات تستفيد من الإفصاح المحاسبي - الإفصاح العام -، من خلال وصول أسهل إلى سوق رأس المال، وزيادة في سيولة أسهمها أو انخفاض في تكلفة رأس المال؛ في حين وفيما يتعلق بالإفصاح عن الموارد البشرية، فقد تأكد تأثير بعض من هذه المعلومات على القيمة السوقية للمؤسسة. وقد أشار العديد من الباحثين إلى إمكانية أن تحسن المؤسسات سمعتها من خلال الإفصاح عن معلومات خاصة بالعاملين، منهم Craig & Hussey (1982)، حيث أكدوا أن الإفصاح عن العاملين يحفز التحسن العام في أداء كل فرد ويخلق انطبعا لإدارة تقدمية¹. كذلك فإن Maunders (1984) يقول أن الإفصاح عن الموارد البشرية قد يؤثر على المستثمرين من خلال عكسه لقدرة الإدارة فيما يخص العلاقات الصناعية، وكذلك المسؤولية الاجتماعية، كذلك فإن الإفصاح عن المعلومات للعاملين يمكن اعتباره كجزء من الاستراتيجية الاجتماعية للشركة²؛ فالكشف الطوعي عن المعلومات القائمة على الموارد البشرية يتم تفسيره بشكل عام من خلال نظرية الشرعية، حيث تميل الشركات الكبيرة للكشف عن مثل هذه المعلومات للحصول على موافقة ضمنية من المجتمع الذي تعمل فيه، حتى تحظى بنوع من الشرعية في أعين المجتمع، لإجراء أنشطة تعود بالنفع على طبقات مختلفة من المجتمع المعاصر، مثل توفير السياسات التي تؤدي إلى عدم التحيز بين الجنسين في العمل من القوى العاملة³.

Frederiksen & Westphalen (1998)، بعد العديد من الدراسات التجريبية أشارا أن الإفصاح عن الموارد البشرية يساعد على تحسين التسويق للعملاء الحاليين والمستقبليين، وكذلك تطوير الموارد البشرية، وأشارا كذلك إلى أنه يحسن الصورة التي تعكس المسؤولية الاجتماعية والقيمة الأخلاقية للعالم الخارجي، وأخيرا فإنه يجذب ويحتفظ باليد العاملة المؤهلة. وفي هذا الصدد أشار Foong & Yorston (2003) إلى أن الإفصاح عن الموارد البشرية مفيد، لأنه يدل على التزام المؤسسة بالتنوع والصحة والسلامة في العمل، كذلك تحسين ثقة أصحاب المصلحة، وكل من هذه القضايا ستكون لصالح صورة الشركات في نظر الجمهور⁴. هذا وقد كانت نتائج دراسة Fombrum & Shanley (1990)، التي قاما بها على محددات السمعة في 292 شركة أمريكية واسعة، تحث على أهمية الأخذ بعين الاعتبار المعلومات

¹ América Alvarez Dominguez, *The impact of human resource disclosure on corporate image*, Journal of human resource costing and accounting, Vol. 15, Iss. 4, pp. 279 – 298, 2011, p.182.

² América Alvarez Dominguez, *The impact of human resource disclosure on corporate image*, Op. Cit., p.183.

³ Samudhram Ananda et al., Op. Cit., p.111.

⁴ Idem.

حول الموظفين والتوظيف¹؛ فالإفصاح عن الموارد البشرية يلفت الانتباه إلى رفاة الموظف مما يجعل المؤسسة في وضع تنافسي أفضل ويمكنها من جذب أفضل للعمال وخفض التكاليف الرأس مالية.

من خلال النتائج السابقة التي توصل إليها مختلف الباحثون يتبين لنا الأثر الإيجابي لمتغير الإفصاح عن الموارد البشرية على سمعة المؤسسة وبالتالي صورتها، وهذه النتائج ترتبط مع فكرة أن يتم تكييف صورة المؤسسة من خلال تصورات مختلف أصحاب المصلحة؛ فبهذه الطريقة تقصح المؤسسة عن التزامها تجاه موظفيها، وعن نيتها لزيادة ثقة جماعات المصالح المختلفة، وجهودها لتطوير الكفاءة من أجل الحصول على مزايا تنافسية تتعلق بسمعتها والابتكار. لذلك، فإن الإفصاح عن الموارد البشرية يعتبر أداة لإضفاء الشرعية، علاوة على أن صورة المؤسسة تتأثر بكل المسائل المتعلقة بالاستثمار في الموارد البشرية وإدارتها.

2. الأثر على الحسابات الختامية

إن الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية، ينطوي على اعتبار الإنفاق على الاستثمار في الموارد البشرية (متوسط وطويل الأجل) مصروفاً رأس مالياً، وتحميل الحسابات الختامية بالمصروفات القصيرة الأجل الخاصة بالموارد البشرية مقسمة حسب نوع المصروف قصير الأجل كالأجور، قيمة الإجازات المدفوعة، العلاج الصحي، مصاريف أخرى؛ وحسب المراكز المستفيدة منها كمراكز الإنتاج، مراكز الخدمات التسويقية، مراكز الخدمات المالية. ويتم كذلك تحميل الحسابات الختامية بأقساط الاهتلاك السنوية الخاصة بالاستثمارات في الموارد البشرية طويلة الأجل ومتوسطة الأجل، مقسمة حسب المراكز المستفيدة، وحسب نوع الاستثمار (استقطاب - اختيار - تعيين - تدريب رسمي - توجيه - تدريب أثناء العمل - وغير ذلك)؛ وبالتالي فإن رقم صافي الربح في هذه الحالة سوف يعطي صورة حقيقية عن نتائج أعمال المؤسسة، نتيجة لاعتبار تكلفة الاستقطاب والتعيين والتأهيل والتنمية للموارد البشرية نفقات رأس مالية، وبالتالي رسمتها وإظهارها بالميزانية واهلاكها خلال العمر الإنتاجي للأصول البشرية.

وتنعكس آثار الإفصاح على كل من قائمتي الدخل والمركز المالي، ذلك لأن رسملة الاستثمار في الموارد البشرية يؤدي إلى قياس أكثر موضوعية لكل من نتيجة الأعمال والمركز المالي، هذا على عكس الحال عند تسييل هذا الاستثمار، إذ أن ذلك يحمل الفترات المالية بعبء تكاليف الموارد البشرية

¹ Idem.

حسب واقعة حدوثها بعيدا عن مفهوم الاستحقاق، مما سيؤدي إلى خلل في عمليات مقابلة الإيرادات بالنفقات تنعكس آثاره على قيمة النفقات في قائمة الدخل وقيمة الأصول في قائمة المركز المالي. من جانب آخر توفر معالجة الموارد البشرية محاسبيا كأصل مؤشرات كمية أكثر موضوعية لأغراض تقييم الأداء في المشروعات ذات الأقسام الإنتاجية المتعددة، كقيمة معدل العائد على الاستثمار (ROI) - وهو من أكثر الأدوات استخداما في هذا المجال - تتأثر بالمعالجة المحاسبية للأموال المستثمرة في الموارد البشرية.

إن الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية بإظهار الاستثمارات في الموارد البشرية ضمن القوائم المالية للوحدة الاقتصادية، يؤدي إلى التعبير الصحيح والعاقل عن المركز المالي للوحدة حيث أن تلك الاستثمارات تعامل محاسبيا معاملة الأصل في القوائم المالية؛ حيث تظهر قيمة الاستثمارات في الموارد البشرية تحت بند الأصول الثابتة المعنوية مقسمة حسب مدة الاستعادة منها سواء كانت طويلة الأجل أو متوسطة الأجل، وموزعة حسب مراكز الإنتاج المكونة للوحدة الاقتصادية بالتكلفة التاريخية، ومفصلة حسب الحسابات الخاصة بها. ويظهر مخصص الاهتلاك الخاص بقيمة الاستثمارات في الموارد البشرية تحت بند مخصصات الاهتلاك مقسم حسب مدة الاستعادة من قيمة الاستثمارات في الموارد البشرية طويلة الأجل أو متوسطة الأجل، وموزع حسب مراكز الإنتاج المكونة للوحدة الاقتصادية ومفصل حسب الحسابات الخاصة بها.

كذلك فإن الإفصاح عن قيمة الأصول البشرية ضمن قائمة المركز المالي يوفر للمحللين الماليين معلومات عن جانب كبير من الأهمية لصالح القرارات الاستثمارية؛ إذ بتوفر هذه المعلومات يصبح بالإمكان اشتقاق مجموعة من النسب المالية التي لا توفرها القوائم المحاسبية التقليدية، ومن هذه النسب نذكر¹:

- نسبة الأصول البشرية بالنسبة لإجمالي الأصول = $\frac{\text{قيمة الأصول البشرية}}{\text{القيمة الإجمالية للأصول}}$ ؛ وتستخدم هذه النسبة

كمؤشر لقياس درجة تركيز العمالة في المؤسسة، ومن ثم لتقييم الآثار الاقتصادية المترتبة على ارتفاع معدلات دوران العمالة في الصناعات المختلفة؛

¹ آل غزوي حسين عبد الجليل، *المشاكل المحاسبية المعاصرة*، بحث لمادة المشاكل المحاسبية المعاصرة، الأكاديمية العربية في

الدنمارك، كلية الإدارة والاقتصاد، قسم المحاسبة، 2010، ص: 51.

- نسبة الأصول البشرية بالنسبة للأصول غير البشرية = $\frac{\text{قيمة الأصول البشرية}}{\text{قيمة الأصول غير البشرية}}$ ؛ وتمثل مدى

اعتماد المؤسسة على مواردها البشرية مقارنة بالموارد غير البشرية؛

- نسبة الأصول المؤهلة = $\frac{\text{قيمة الأصول البشرية المؤهلة تأهيلاً عالياً}}{\text{القيمة الإجمالية للأصول البشرية}}$ ؛ وتستخدم كمؤشر لمدى

تركز المهارات العلمية في المؤسسة، ويستخدمها المحللون الماليون كمؤشر لقياس الإنتاجية في بعض الصناعات كالبتروكيماويات وصناعات الأدوية.

بالإضافة إلى ذلك، فإن تضمين التقارير المالية الداخلية بمعلومات عن القيمة النقدية للأصول البشرية يخلق لدى الأفراد آثاراً سلوكية كبيرة، تؤثر على اتجاهاتهم وميولهم وحوافزهم، كما أن هذه الآثار تنعكس على القرارات الإدارية وجوانب تنفيذها؛ فمثلاً معدل دوران الأصول يمكن استخدامه مؤشراً لضبط حركة الأصول، كما يمكن استخدامه في الرقابة على النفقات الإضافية المترتبة على ارتفاع هذا المعدل، والمتمثلة في نفقات إحلال القوى العاملة، كنفقات التدريب أو الخسائر المحققة بسبب انخفاض معدلات الإنتاج؛ كذلك فإنها توفر المعلومات المناسبة لتقييم البدائل المتاحة في كثير من القرارات المتعلقة بالموارد البشرية مثل قرارات التوظيف وقرارات الاستئجار وقرارات الاستغناء عن الموظفين، وفي رسم وتخطيط سياسات الأجور، كما توفر لها مثل هذه المعلومات البيانات المناسبة لإعداد الموازنات التخطيطية الرأسمالية.

3. الأثر على إدارة المؤسسة واتخاذ القرارات

تستفيد الإدارة بشكل كبير من محاسبة الموارد البشرية إذ أن معلوماتها تكون ملائمة لها وتقلل من حالة عدم التأكد لدى المدراء¹، كما يساهم الإفصاح عن الاستثمار في الموارد البشرية في تحسين جودة القرارات المتخذة من قبل مختلف الأطراف الداخلية والخارجية ذات الصلة بنشاط المؤسسة؛ فالموارد البشرية تعتبر متغيراً رئيسياً في معظم ما تتخذه الإدارة من قرارات، ولهذا فإن تمثيل هذا المتغير في صورة كمية سيكون أكثر إفادة للإدارة من تمثيله في صورة وصفية، إذ أن تجاهل الإفصاح عن معلومات الاستثمار في الموارد البشرية يترتب عليه اتخاذ قرارات قصيرة أو طويلة الأجل غير صحيحة بحق الكثير من القضايا، مثل الأثر على برامج تخفيض تكاليف الموارد البشرية من خلال تقليص أعداد الموارد البشرية العاملة في المؤسسة لتحقيق منافع آنية تتمثل في زيادة الأرباح الحالية على حساب الأرباح

¹ الصقر ثامر عادل، محاسبة الموارد البشرية: المفهوم والأهمية - دراسة على عينة من الشركات العراقية في البصرة -، مجلة

دراسات البصرة، جامعة البصرة، العراق، المجلد 16، الإصدار 16، ص ص: 160-206، 2013.

المستقبلية، والذي قد يخفي بين طياته خسائر جوهرية أكبر من التخفيض المتحقق؛ حيث أظهرت نتائج المسح الذي أُجري من قبل Pyle & Likert أن التكاليف الناشئة عن استبدال الموارد البشرية تتراوح بين ثلاثة إلى خمس مرات من الرواتب السنوية المدفوعة¹. بالإضافة إلى ذلك فإن الإفصاحات حول الموارد البشرية تساعد عند إجراء عملية إعادة الهندسة لموارد المؤسسة البشرية، حيث تجعل المختصين في المؤسسة على بيّنة بالموارد البشرية ذات المهارة والخبرة للاحتفاظ بها؛ كما تفيد في إجراء المقارنة المرجعية سواء على مستوى المؤسسة ذاتها لفترات مختلفة أو بين المؤسسة ومؤسسات أخرى لنفس المدة. فالإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية يؤثر وبشكل كبير على إدارة المؤسسة والقرارات المتخذة، ويساعد في مجال تخطيط واستخدام ورعاية هذه الموارد، الأمر الذي يؤدي في النهاية إلى تحقيق أهداف إدارة الموارد البشرية بالفاعلية والكفاءة المطلوبة.

III. محددات الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية

على الرغم من أهميته ومن تعالي النداءات المطالبة به؛ يعاني الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية من عدة مشاكل تحول دونه، فبالرغم من تطوير العديد من نماذج قياس تكاليف الموارد البشرية؛ إلا أن هناك نوع من عدم الموضوعية في قياس هذه الأخيرة تجعل من المعلومات المقدمة غير موثوقة²؛ فمقاييس محاسبة الموارد البشرية تتميز بعدم موضوعيتها، غير أنها ملائمة جدا للاحتياجات الحقيقية لمتخذي القرارات والمستثمرين، الأمر الذي يشكل أهم الصعوبات أمام الإفصاح عن معلومات حول الموارد البشرية، نظرا للتضارب الواقع بين معلومات التقارير المالية الموثوقة والتي تم قياسها بموضوعية، وتلك التي تعتبر ملائمة لاتخاذ القرارات، والسبب الرئيس في هذا هو أن المبادئ المحاسبية المقبولة عموما تشجع القياس الموضوعي، الموثوق والقابل للتحقق، وذلك بهدف قابلية المقارنة بالنسبة للمؤسسات؛ حيث أنه من الصعب المقارنة بين المؤسسات إذا كانت المقاييس لا تتميز بالموضوعية واستعمال كبير للتقديرات، ومن جهة أخرى فإن تحفظ المحاسبة التقليدية جعل من الصعب على المستثمرين مقارنة استثمارات رأس المال البشري في المؤسسات والنتيجة هي النقص الكبير في كفاءة أسواق رأس المال بسبب قلة المعلومات حول هذا الجانب.

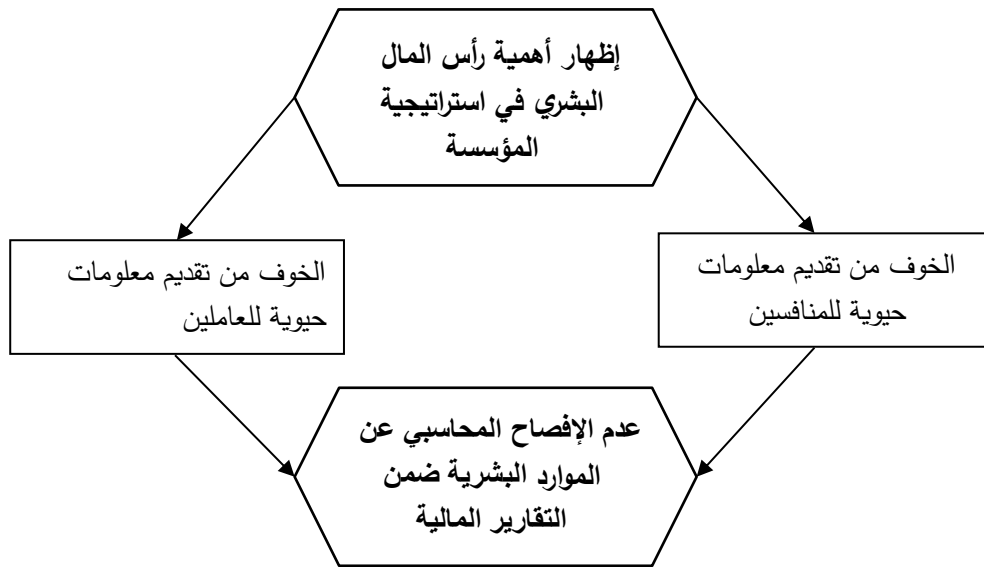
¹ الغبان ثائر صبري وياسين سناء أحمد، الإفصاح عن الاستثمار في الموارد البشرية في التقارير المالية للوحدات الاقتصادية

العراقية، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، مجلد 13، عدد 45، ص ص: 191-227، 2007، ص: 209.

² Flamholtz Eric G. et al., Op. Cit., p.947.

ومن جانب آخر نجد أن هناك عددا قليلا جدا من الدراسات التي بحثت على وجه التحديد في محددات إفصاح المؤسسات عن الموارد البشرية، كون هذه الإفصاحات تقدم معلومات عن أهمية الموارد البشرية في استراتيجية المؤسسة، مما يُكوّن العديد من المخاوف لدى إدارة هذه الأخيرة. وفي هذا السياق فقد ذكر Foong (2003) عدة عقبات تحول دون الإفصاح عن الموارد البشرية للمؤسسة، حيث يذكر أن المعلومات القائمة على رأس المال البشري ليست شيئا يمكن مشاركته خارجيا¹؛ وقد قدم تفصيلين مهمين عن سبب أن هذه المعلومات لا يمكن مشاركتها خارجيا، وفي الشكل الموالي نلخص هذين التفصيلين.

شكل رقم (4-03): محددات الإفصاح عن الموارد البشرية



المصدر: من إعداد الباحثة.

إن أول هذه التفاصيل هو أن مثل هذه المعلومات قد تعطي فكرة هامة للمنافسين، مما يؤدي إلى نشوء مخاوف بشأن الإفصاح عن هذه المعلومات خارجيا²؛ فبعض هذه المعلومات تعبر عن مصادر للميزة التنافسية، وبالتالي لن يكون مناسبا إدراجها في التقارير الخارجية؛ فالإفصاحات حول الموارد البشرية لأطراف خارجية تمثل تخلي عن مصادر للميزة التنافسية، إذ تعتبر الموارد البشرية عنصرا هاما في تحقيقها.

ثاني التفاصيل بشأن المحددات التي تحول دون الإفصاح عن الموارد البشرية، هو أن مثل هذه الإفصاحات يُحتمل أن تُفسّر بشكل سلبي من قبل أصحاب المصلحة الخارجيين مثل النقابات والموظفين بشكل عام؛ وهذا يشير إلى احتمال أن توفير المعلومات فيما يتعلق بأهمية رأس المال البشري، وموظفي

¹ Samudhram Ananda et al., Op. Cit., p.112.

² Idem.

المؤسسة بطريقة ما، قد يؤدي إلى عواقب غير مرغوب فيها، حيث أن هذه المعلومات ربما تدعم النقابات والعمال في المساومة من أجل أجور أفضل، لأن هذه المعلومات تجعل الموظفين أكثر وعياً بأهميتهم للمؤسسات. كما أنه عندما لا يتم الإفصاح عن مثل هذه المعلومات خارجياً، فإن النقابات والموظفين ربما يكونون على استعداد لقبول أجور أقل، لأنها لا تزال تجهل أهميتها للمؤسسة.

إن تفهم هذه المحددات والبحث فيها يساعد واضعي السياسات والهيئات التنظيمية للمحاسبة لصياغة معايير المحاسبة الدولية التي تأخذ في الاعتبار القوى التي تعيق حالياً الإفصاحات بشأن الموارد البشرية؛ مما يؤدي إلى تعزيز هذا النوع من الإفصاحات، والمساعدة في إصدار معايير محاسبية دولية فعالة، وهذا بدوره يؤدي إلى كفاءة تخصيص الموارد في الاقتصاد وتعزيز القوة الاقتصادية.

مُلخَص

من خلال ما جاء في هذا الفصل من مفهوم للإفصاح المحاسبي، وضرورة توسيعه ليشمل أهم العناصر والمتغيرات التي تؤثر بشكل كبير على نتائج المؤسسة وصورتها بشكل عام، وتساعدنا في تحقيق الميزة التنافسية، كما هو الحال بالنسبة للموارد البشرية؛ وبعد ما تطرقنا إليه من عوامل مؤثرة على الإفصاح عن الموارد البشرية وأساليبه وأهم الآثار المنجزة عنه ومحدداته؛ يتبين لنا أن الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية قد أصبح ضرورة ملحة لا بد منها في المؤسسات الحديثة ولا يمكن تجاهله؛ غير أنه يواجه مجموعة من المشاكل هي نفسها مشاكل القياس المحاسبي للموارد البشرية، وهي فيما يتعلق بعنصر موثوقية القياس بحيث وفق المبادئ والأعراف المحاسبية المعمول بها لا يتم الإفصاح عن البنود التي لا يتم قياسها بشكل موثوق؛ إلا أننا نرى أن هذا المشكل يمكن تجاوزه باختيار المؤسسة لأسلوب القياس الأنسب لطبيعة نشاطاتها ومواردها البشرية بحيث يكون أقرب للموضوعية، وهذا ما يساهم ولو بقدر ضئيل في تحقيق عنصر الموثوقية في القياس. كذلك فمن وجهة نظرنا فإن مسألة موثوقية قياس الموارد البشرية لا تمثل العقبة الكبرى في وجه القياس والإفصاح عن الموارد البشرية؛ وإنما نرى أن محاسبة الموارد البشرية كمفهوم يقوم على اعتبار الموارد البشرية كأصول وما يترتب عليه من قياس وإفصاح عنها، هو مفهوم يشوبه الكثير من الغموض خاصة في أوساط المهنيين، ومستخدمي المعلومات المالية، وهذا ما يشكل أكبر العقبات أمام محاسبة الموارد البشرية قبل مسألة موثوقية القياس.

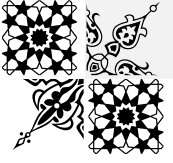
أما فيما يتعلق بالمخاوف التي يبديها المدراء بخصوص الإفصاح عن الموارد البشرية، ومن كون هذا الإفصاح قد يؤدي بها إلى فقدان عناصر تميزها، بالإضافة إلى تعرضها لضغوطات من قبل الموظفين والنقابات العمالية فنرى أن هذا الأمر يمكن السيطرة عليه من خلال إرساء مفهوم وقواعد الشفافية في الأسواق المالية، بالإضافة إلى تحسين ظروف العاملين ورفاهيتهم حتى لا يكون الخوف من ضغوطات نقاباتهم حاجسا يحول دون تقديم معلومات حول موارد المؤسسة البشرية والتي تساهم في تحسين مختلف القرارات المتخذة سواء كان ذلك داخليا أم خارجيا.



الفصل الخامس

دراسة تطبيقية حول إمكانية تطبيق محاسبة

الموارد البشرية في المؤسسات الجزائرية



مُخْتَصَرٌ

بعد ما تطرقنا إليه في الجانب النظري لهذه الدراسة بخصوص محاسبة الموارد البشرية، ومناقشة مدى إمكانية اعتبار المورد البشري كأصل وكل من نماذج القياس والإفصاح المحاسبيين المقترحة لذلك؛ حيث توصلنا إلى أنه يمكن للمؤسسات تطبيق محاسبة الموارد البشرية عن طريق اختيار أسلوب القياس والإفصاح الذي يناسب طبيعة نشاطها ومواردها البشرية، لأنه ولغاية الوقت الراهن لم يتم التوصل إلى أسلوب يناسب جميع المؤسسات. وبناءً على نتائج الجانب النظري تأتي الدراسة التطبيقية كمكمل له، حيث سنحاول من خلالها دراسة إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الجزائرية، وذلك من خلال اختبار فرضيات الدراسة الثلاث والتي ترتبط ارتباطاً مباشراً بالجوانب الأساسية لتطبيق محاسبة الموارد البشرية؛ حيث تم إعداد استبانة خُصص كل محور فيها لاختبار إحدى الفرضيات، بحيث تغطي عبارات كل محور جميع مؤشرات الفرضية المخصص لها، الأمر الذي يمكننا من اختبار الفرضيات بشكل شامل والتوصل إلى النتائج المرجوة، والتي سنقف من خلالها على ما إذا كان يمكن تطبيق هذا النوع من المحاسبة في المؤسسات الجزائرية، وفي حالة العكس سنتبين الأمور التي تمنع هذا التطبيق.

المبحث الأول: المنهجية الإحصائية للدراسة التطبيقية

تضم المنهجية الإحصائية لهذه الدراسة التطبيقية كلا من المنهج المعتمد في الدراسة، وأسلوب الدراسة، ثبات وصدق أداة الدراسة وعينة الدراسة، وذلك بغية الإحاطة بالأسس الإحصائية التي ستمكننا من جمع البيانات وتحليلها واختبار فرضيات الدراسة.

I. المنهج

من أجل تحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي الذي يُعرّف بأنه "شكل من أشكال الوصف والتحليل والتفسير العلمي، بغية وصف الظاهرة كما وكيفا، بواسطة جمع المعلومات النظرية والمعطيات الميدانية وتصنيفها وتحليلها وإخضاعها للدراسة"¹، حيث يهدف الجانب التطبيقي لهذه الدراسة إلى البحث في إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الجزائرية، وسيكون ذلك من خلال وصف واقع الاقتصاد والمؤسسات الجزائرية في هذا المجال وتحليله لاستنتاج مدى إمكانية تطبيقها من عدمه.

II. أسلوب الدراسة

تم الاعتماد في تقدير إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الجزائرية على الاستدلال الإحصائي، حيث تم اختيار أسلوب المعاينة الإحصائية باستخدام أداة الاستبانة، والتي تم تبويبها إلى قسمين، القسم الأول عبارة عن فقرات تتعلق بالمعلومات العامة لأفراد عينة الدراسة مثل المستوى الوظيفي، العمر، المؤهل العلمي، سنوات الخبرة، والمقر المهني، أما الجزء الثاني فهو يضم واحد وستون سؤالاً مبنية على أساس سلم ليكرت (Likert)، وقد تم تقسيمه بناءً على فرضيات البحث إلى ثلاثة محاور؛ حيث تم تخصيص المحور الأول لمدى إدراك أهمية الموارد البشرية في المؤسسات الجزائرية ومزايا تطبيق محاسبة الموارد البشرية، وذلك لاختبار الفرضية الأولى للدراسة " يدرك المحاسبون في الجزائر ضرورة تطبيق محاسبة الموارد البشرية لتحسين نوعية المعلومات المفصح عنها من قبل المؤسسات الجزائرية"، بحيث يضم واحدا وعشرين سؤالاً تتعلق بمؤشرات هذه الفرضية، والمتمثلة في إدراك أهمية الموارد البشرية، وضرورة تغيير معالجتها المحاسبية، ودور المعلومات المفصح عنها

¹ زرواتي رشيد، *مناهج وأدوات البحث العلمي في العلوم الاجتماعية*، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، عين مليلة، الجزائر، ط1، 2007، ص:87.

بخصوصها، إضافة إلى المزايا التي قد تحققها المؤسسات بتطبيق هذا النوع من المحاسبة وبذلك فقد تم تقسيمه إلى المجالات الثلاثة التالية:

- **المجال الأول:** الموارد البشرية تعتبر موردا اقتصاديا هاما في المؤسسات الجزائرية؛
 - **المجال الثاني:** ضرورة رسملة تكاليف الموارد البشرية؛
 - **المجال الثالث:** مزايا الإفصاح عن معلومات محاسبية بخصوص الموارد البشرية في المؤسسات الجزائرية.
- كما حُصِّصَ المحور الثاني للإجابة عن الفرضية الثانية " **البيئة الاقتصادية الجزائرية مهياة لتطبيق محاسبة الموارد البشرية**"، حيث أنه ولتقدير مدى تهيو البيئة الاقتصادية التي تعمل فيها المؤسسات الجزائرية لتطبيق محاسبة الموارد البشرية، تم تقسيم المحور إلى خمسة مجالات مقسمة بدورها إلى فقرات وفقا لمؤشرات هذه الفرضية، بحيث بلغ مجموع أسئلته أربعة وعشرين سؤالا موزعة ضمن المجالات التالية:

- **المجال الأول:** تحظى الموارد البشرية بمكانة هامة في الاقتصاد الجزائري؛
 - **المجال الثاني:** ركائز تحقيق الميزة التنافسية في المؤسسات الجزائرية؛
 - **المجال الثالث:** أساليب تحسين الخدمات في المؤسسات الخدمية الجزائرية؛
 - **المجال الرابع:** أشكال استثمار المؤسسات الجزائرية في الموارد البشرية؛
 - **المجال الخامس:** معوقات تطبيق محاسبة الموارد البشرية في البيئة الاقتصادية الجزائرية.
- أما المحور الثالث فقد تم تخصيصه للإجابة على الفرضية الثالثة " **النظام المحاسبي المالي (SCF) في الجزائر يسمح بتطبيق محاسبة الموارد البشرية**"، بحيث بلغ عدد أسئلته ستة عشر سؤالا، ولتقدير إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية وفقا للنظام المحاسبي المالي (SCF) تم تقسيم المحور إلى أربعة مجالات مقسمة هي الأخرى إلى فقرات وفقا لمؤشرات الفرضية كالتالي:

- أ. **المجال الأول:** قابلية النظام المحاسبي المالي (SCF) لتطبيق محاسبة الموارد البشرية؛
- ب. **المجال الثاني:** الأساليب التي يمكن الإفصاح بها عن الموارد البشرية وفقا لقواعد النظام المحاسبي المالي؛
- ج. **المجال الثالث:** بدائل القياس التي يتيحها النظام المحاسبي المالي وتسمح بتقييم الموارد البشرية؛
- د. **المجال الرابع:** عراقيل تضمين محاسبة الموارد البشرية في النظام المحاسبي المالي في الجزائر.

هذا وقد استعملت الباحثة مقياس ليكرت (Likert) الخماسي مع إضافة خانة تحت عنوان "دون رأي"، ليصبح العدد الكلي للخيارات المتاحة للمستجوب ستة خيارات، وذلك لتفادي إجباره على إعطاء رأي دونما إلمام بموضوعات الفقرات، فيؤثر ذلك على تحليل البيانات، كما أن إضافة هذه الخانة تعتبر ذات دلالة إحصائية في التحليل إذ ستتمكن الباحثة من خلال خيار "دون رأي"، من الحصول على معلومات تخدم موضوع البحث. أما فيما يخص الترميز المستعمل لخيارات المقياس، فهو كما يوضحه الجدول رقم (01-5)، ويتغير هذا الترميز تنازليا وتصاعديا حسب سلبية وإيجابية المعلومات المراد قياسها من موضوعات الفقرات، وذلك كما توضحه الاستبانة في الملحق الأول.

جدول رقم (01-5): مقياس ليكرت، تقسيمه وترميزه

الخيارات الحالة	موافق بشدة	موافق	نوعاً ما	غير موافق	غير موافق بشدة	دون رأي
إيجابية	5	4	3	2	1	0
سلبية	1	2	3	4	5	0

المصدر: من إعداد الباحثة استنادا إلى رأي المحكمين.

بعد ضبط محاور الاستبانة وفقا لفرضيات الدراسة، تم اختبار مدى ملاءمتها للإجابة على الفرضيات، وكذلك مدى قدرتها على جمع البيانات الميدانية من خلال توزيعها على عينة استطلاعية، مما استدعى زيادة وتعديل أو حذف أو إعادة صياغة بعض الأسئلة؛ إضافة لذلك تم الأخذ بعين الاعتبار إمكانية مواجهة الأفراد الذين تعودوا على استعمال المصطلحات المحاسبية باللغة الفرنسية، لذلك قمنا بإعداد نسخة للاستبانة باللغة الفرنسية، حيث يتم الاختيار بين اللغتين حسب رغبة الفرد المستجوب. وبعد التأكد من قدرة الاستبانة على جمع البيانات واختبار الفرضيات، قمنا بتوزيعها، وقد تم ذلك بثلاثة طرق مختلفة للتسهيل على المستجوبين القدرة على الإجابة بالطريقة التي تناسبهم وتراعي ظروفهم، وتجنَّب عناء التنقل لتوزيع الاستبانة، فتم إعداد ثلاثة نماذج، الأول ورقي، موجه إلى أفراد العينة الذين يمكن تسليمهم الاستبانة في صورتها الورقية بطريقة مباشرة أو غير مباشرة؛ أما ثاني النماذج فهو إلكتروني تم إعداده من خلال برنامج Office Word باستخدام تطبيق Developer، وهو موجه إلى أفراد العينة الذين لا تستطيع الباحثة الوصول إليهم وتملك بريدهم الإلكتروني، أو الأفراد الذين تُمرر لهم الاستبانة بين بعضهم البعض حسب الطريقة التي ستبينها الباحثة في كيفية اختيار عينة الدراسة. أما

النموذج الثالث للاستبانة فهو أيضا إلكتروني وقد تم إعداده من خلال موقع Google وباستعمال تطبيق Google Drive*، وهو الأسرع والأقدر على الوصول إلى أكبر عدد من أفراد العينة، حيث يمكنهم من الإجابة وإرجاع الاستبانة بسهولة وسرعة؛ وقد تم ربط إجابات النسخة الموضوعة عبر الإنترنت ببرنامج Office Excel. كما قمنا بإعداد نسخة مطابقة لنماذج الاستبيانات الثلاثة باللغة الفرنسية.

III. ثبات وصدق الاستبانة

قبل التوزيع النهائي للاستبانة على عينة الدراسة يجب التأكد من صحتها وقابليتها لاختبار الفرضيات وذلك من خلال دراسة مدى ثباتها وصدقها كما يلي:

1. ثبات الاستبانة

يُقصد بثبات الاستبانة أن تعطي نفس النتيجة لو تم إعادة توزيعها أكثر من مرة، وبعبارة أخرى فإن ثبات الاستبانة يعني الاستقرار في نتائج الاستبانة، وعدم تغييرها بشكل كبير فيما لو تم إعادة توزيعها عدة مرات خلال فترة زمنية معينة. وقد تم التحقق من ثبات استبانة الدراسة من خلال طريقتي التجزئة النصفية ومعامل ألفاكرونباخ، وذلك كما يلي:

1.1. طريقة التجزئة النصفية:

حيث يتم في هذه الطريقة تجزئة فقرات الاستبانة إلى جزأين، الجزء الأول يمثل الأسئلة الفردية والجزء الثاني يمثل الأسئلة الزوجية ثم يحسب معامل الارتباط (r) بين درجات الأسئلة الفردية ودرجات الأسئلة الزوجية، ليتم بعد ذلك تصحيح معامل الارتباط بمعادلة سبيرمان براون كالتالي :

$$\text{Reliability Coefficient} = \frac{2r}{1+r}$$

حيث (r) هو معامل الارتباط بين الأسئلة الفردية والأسئلة الزوجية؛ ويبين الجدول الموالي النتائج بالنسبة للاستبانة ككل وبالنسبة لكل مجال من مجالاتها بحيث تم حساب الارتباط بين الأسئلة الفردية والزوجية ثم تصحيحه بتطبيق العلاقة السابقة لنحصل على معامل الثبات.

* رابط الاستبانة باللغة العربية والفرنسية على التوالي:

-<https://docs.google.com/forms/d/1ELiCw4btjRZthAIouI8mUicY3i5iZCJp57XhUpiT9k/viewform>.

-https://docs.google.com/forms/d/1ASQWTgQTqbzXJ2eEJmo9eew_ozSmb_EH9p0dcp86pBk/viewform.

جدول رقم (5-02): معامل الثبات بطريقة التجزئة النصفية بين كل مجال والدرجة

الكلية للاستبانة

معامل الثبات	معامل الارتباط	عدد الفقرات	المجالات	
0,921	*0.853	61	الاستبانة ككل	
0,869	*0.769	06	المجال (01)	المحور 1
0,848	*0.736	06	المجال (02)	
0,815	*0.688	09	المجال (03)	
0,884	*0.792	04	المجال (01)	المحور 2
0,842	*0.727	06	المجال (02)	
0,598	*0.427	04	المجال (03)	
0,831	*0.711	04	المجال (04)	
0,777	*0.635	06	المجال (05)	
0,720	*0.562	04	المجال (01)	المحور 3
0,613	*0.442	04	المجال (02)	
0,678	*0.513	03	المجال (03)	
0,544	*0.374	05	المجال (04)	
* sig = 0.000، مستوى الدلالة الإحصائية عند $\alpha = 0.05$				

المصدر: تحليل بيانات الاستبانة باستعمال برنامج SPSS .

من خلال الجدول يتضح لنا أن معامل الثبات للاستبانة ككل قد بلغ 0.921 وهو معامل مقبول جدا ودال إحصائيا، والأمر نفسه على مستوى كل مجال من مجالات الاستبانة، حيث انحصرت معاملات الثبات للمجالات بين 0.54 و 0.86 وهي قيم مقبولة كمعدلات للثبات، ويرجع كونها أقل من المعدل العام للاستبانة إلى عدد فقرات كل مجال، حيث أن معامل الثبات بطريقة التجزئة النصفية يتأثر بعدد الفقرات فكلما كان العدد كبيرا زاد المعامل والعكس بالعكس، مما يدل على الثبات الكبير الذي تتميز به استبانة الدراسة.

2.1. معامل ألفا كرونباخ:

تم حساب معامل ألفا كرونباخ للاستبانة ككل وكذلك لكل مجال من مجالاتها وذلك كما يوضحه الجدول:

جدول رقم (5-03): معامل ألفا كرونباخ للاستبانة ومحاورها ومجالاتها

معامل ألفا كرونباخ	عدد الفقرات	المجالات	
0.875	61	الاستبانة ككل	
0.857	21	المحور ككل	المحور 1
0.825	06	المجال (01)	
0.805	06	المجال (02)	
0.883	09	المجال (03)	
0.883	24	المحور ككل	المحور 2
0.839	04	المجال (01)	
0.794	06	المجال (02)	
0.704	04	المجال (03)	
0.820	04	المجال (04)	
0.760	06	المجال (05)	
0.784	16	المحور ككل	المحور 3
0.707	04	المجال (01)	
0.608	04	المجال (02)	
0.617	03	المجال (03)	
0.624	05	المجال (04)	

المصدر: تحليل بيانات الاستبانة باستعمال برنامج SPSS.

يتضح من خلال الجدول السابق أن معامل ألفا كرونباخ للاستبانة ككل بلغ 0.875، وهي قيمة مرتفعة من الناحية الإحصائية في مثل هذه الدراسات، حيث أنه يُشترط أن تكون قيمة المعامل تساوي أو تفوق 0.6 حتى يمكننا القول أن الفقرة أو المجال يتميز بالثبات؛ وهذا ما تثبته لنا قيم معاملات ألفا كرونباخ في جميع مجالات الاستبانة والتي كانت كلها أكبر من 0.6؛ وبذلك هي تعتبر جيدة من الناحية الإحصائية ويمكننا القول أن استبانة الدراسة تتمتع بدرجة عالية من الثبات.

2. صدق الاستبانة

يُقصد بصدق الاستبانة أن تكون قادرة على إنجاز وقياس ما وُضعت لأجله بما يحقق أهداف الدراسة، ويجيب على أسئلتها وفرضياتها، وقد تم قياس صدق الاستبانة من خلال صدق كل من المحتوى والاتساق والبناء الداخليين. حيث يبين الاتساق الداخلي لأسئلة الاستبانة قوة الارتباط بين درجات كل

مجال ودرجات أسئلة الاستبانة الكلية، فالصدق ببساطة هو أن تقيس أسئلة الاستبانة ما وُضعت لقياسه؛ أي أن تقيس فعلا المتغير الذي يفترض أنها تقيسه، ويتم التأكد من صدق الاستبانة من خلال كل من صدق محتواها، وصدق اتساقها الداخلي والصدق البنائي.

1.2. صدق المحتوى

تم عرض استبانة الدراسة والمتعلقة بقياس إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الجزائرية على مجموعة من الأكاديميين المتخصصين في المحاسبة، والإحصاء ومنهجية البحث العلمي للاسترشاد بأرائهم حول مدى دقة ووضوح فقرات الاستبانة، وقد أخذت الباحثة بأراء المحكمين حيث تم حذف بعض الفقرات التي لا ترتبط بموضوع الاستبانة ولا تخدم الدراسة، كما تم إعادة صياغة بعض الفقرات بحيث تكون أكثر وضوحا وتعبيرا عن الأهداف المطلوب تحقيقها من خلال الاستبانة؛ وبعد إجراء التعديلات المقترحة من قبل المحكمين تم التوصل إلى الاستبانة في صورتها النهائية، بحيث أصبح بمقدور الباحثة توزيع الاستبانة على أفراد عينة الدراسة.

2.2. صدق الاتساق الداخلي

يقيس الاتساق الداخلي مدى اتساق كل فقرة من فقرات الاستبانة مع المجال الذي تنتمي إليه الفقرة، وقد تم التحقق من صدق الاتساق الداخلي من خلال إيجاد معامل الارتباط الخطي بين كل فقرة من فقرات الاستبانة والدرجة الكلية للمجال الذي تنتمي إليه هذه الفقرة. وقد كانت النتائج إيجابية بشكل عام؛ حيث دلت معاملات الارتباط المختلفة أن هناك اتساقا داخليا لفقرات مع المجالات التي تنتمي إليها. والجداول الموالية توضح ذلك.

جدول رقم (5-04): معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول والدرجة

الكلية للمجال التابعة له

المحور الأول: أهمية الموارد البشرية في المؤسسات الجزائرية ومزايا تطبيق محاسبة الموارد البشرية					
المجال 1	معامل الارتباط	المجال 2	معامل الارتباط	المجال 3	معامل الارتباط
الفقرة (01)	*0,530	الفقرة (07)	*0,560	الفقرة (13)	*0,624
الفقرة (02)	*0,590	الفقرة (08)	*0,615	الفقرة (14)	*0,725
الفقرة (03)	*0,625	الفقرة (09)	*0,539	الفقرة (15)	*0,605
الفقرة (04)	*0,692	الفقرة (10)	*0,549	الفقرة (16)	*0,440

*0,603	الفقرة (17)	*0,547	الفقرة (11)	*0,593	الفقرة (05)
*0,737	لفقرة (18)	*0,604	الفقرة (12)	*0,536	الفقرة (06)
*0,583	لفقرة (19)				
*0,724	لفقرة (20)				
*0,657	لفقرة (21)				
* sig = 0.000 ، مستوى الدلالة الإحصائية عند $\alpha = 0.05$					

المصدر: تحليل بيانات الاستبانة باستعمال برنامج SPSS .

يُلاحظ من خلال الجدول السابق أن كافة معاملات الارتباط بين فقرات كل مجال من المجالات والدرجة الكلية له كانت موجبة تماما كما أنها دالة إحصائيا عند مستوى دلالة 0,05، وهذا يشير إلى الاتساق الداخلي الكبير لمجالات المحور الأول.

جدول رقم (5-05): معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني والدرجة الكلية للمجال التابعة له

المحور الثاني: مدى تهيو البيئة الاقتصادية التي تعمل فيها المؤسسات الجزائرية لتطبيق محاسبة الموارد البشرية									
المجال 1	معامل الارتباط	المجال 2	معامل الارتباط	المجال 3	معامل الارتباط	المجال 4	معامل الارتباط	المجال 5	معامل الارتباط
الفقرة		الفقرة		الفقرة		الفقرة		الفقرة	
(01)	*0,645	(05)	*0,398	(11)	*0,508	(15)	*0,544	(19)	*0,495
(02)	*0,640	(06)	*0,538	(12)	*0,624	(16)	*0,685	(20)	*0,638
(03)	*0,738	(07)	*0,580	(13)	*0,306	(17)	*0,668	(21)	*0,558
(04)	*0,667	(08)	*0,557	(14)	*0,544	(18)	*0,681	(22)	*0,468
		(09)	*0,619				*0,544	(23)	*0,504
		(10)	*0,684					(24)	*0,390
* sig = 0.000 ، مستوى الدلالة الإحصائية عند $\alpha = 0.05$									

المصدر: تحليل بيانات الاستبانة باستعمال برنامج SPSS .

يتبين من خلال الجدول السابق أن كافة معاملات الارتباط بين فقرات كل مجال من مجالات المحور الثاني والدرجة الكلية له موجبة تماما وهي دالة إحصائيا عند مستوى دلالة 0,05، وهذا يشير إلى الاتساق الداخلي الكبير لمجالات المحور الثاني.

جدول رقم (5-06): معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثالث والدرجة

الكلية للمجال التابعة له

المحور الثالث: إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية وفقا للنظام المحاسبي المالي							
معامل الارتباط	المجال 4	معامل الارتباط	المجال 3	معامل الارتباط	المجال 2	معامل الارتباط	المجال 1
*0,477	الفقرة (12)	*0,481	الفقرة (09)	*0,407	الفقرة (05)	*0,394	الفقرة (01)
*0,558	الفقرة (13)	*0,500	الفقرة (10)	*0,647	الفقرة (06)	*0,556	الفقرة (02)
*0,493	الفقرة (14)	*0,405	الفقرة (11)	*0,455	الفقرة (07)	*0,617	الفقرة (03)
*0,441	الفقرة (15)			*0,457	الفقرة (08)	*0,416	الفقرة (04)
*0,438	الفقرة (16)						

* sig = 0.000 ، مستوى الدلالة الإحصائية عند $\alpha = 0.05$

المصدر: تحليل بيانات الاستبانة باستعمال برنامج SPSS .

يبين الجدول السابق أن كافة معاملات الارتباط بين فقرات كل مجال من مجالات المحور الثالث والدرجة الكلية له موجبة تماما وهي دالة إحصائيا عند مستوى دلالة 0.05، وهذا يشير إلى الاتساق الداخلي الكبير لمجالات المحور الثالث.

3.2. الصدق البنائي

يعتبر الصدق البنائي أحد مقاييس صدق الأداة، وهو يقيس مدى تحقق الأهداف التي يُراد من الأداة الوصول إليها، ويبين مدى ارتباط كل مجال من مجالات الدراسة بالدرجة الكلية للاستبانة، كما يوضحه الجدول الموالي:

جدول رقم (5-07): معامل الارتباط بين كل مجال من مجالات الاستبانة والدرجة الكلية

للمحور التابع له

معامل ارتباط المجال بالمحور	عدد الفقرات	المجال	المحور
*0,413	6	المجال (01)	المحور الأول
*0,488	6	المجال (02)	
*0,387	9	المجال (03)	
*0,566	4	المجال (01)	المحور الثاني
*0,584	6	المجال (02)	
*0,611	4	المجال (03)	
*0,542	4	المجال (04)	
*0,379	6	المجال (05)	
*0,419	4	المجال (01)	المحور الثالث
*0,468	4	المجال (02)	
*0,419	3	المجال (03)	
*0,532	5	المجال (04)	
* sig = 0.000، مستوى الدلالة الإحصائية عند $\alpha = 0.05$			

المصدر: تحليل بيانات الاستبانة باستعمال برنامج SPSS .

يتضح من خلال الجدول السابق أن جميع معاملات الارتباط الداخلية بين مجالات كل محور من المحاور الثلاثة والدرجة الكلية له كانت موجبة تماما ودالة إحصائيا وبدرجة قوية عند مستوى دلالة إحصائية (0.05). وهذا يشير إلى تحقق صدق البناء الداخلي لاستبانة الدراسة وبشكل قوي.

وبذلك تكون الباحثة قد تأكدت من صدق وثبات استبانة الدراسة المتعلقة بإمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الجزائرية. مما يجعلها على ثقة تامة بصحة الاستبانة وصلاحياتها لتحليل النتائج واختبار فرضياتها؛ وبالتالي فهي قابلة للتوزيع على أفراد عينة الدراسة المختارة.

IV. عينة الدراسة

تم توزيع الاستبانة على عينة من مجتمع الدراسة المتمثل في أساتذة المحاسبة الأكاديميين في مختلف الجامعات الجزائرية، والمهنيين المتخصصين، من محاسبين لدى مختلف المؤسسات الجزائرية ومحاسبين معتمدين ومحافظي حسابات، بالإضافة إلى كل من يمارس مهام المحاسب العمومي بصفة رئيسية أو ثانوية (مثل المحاسب العمومي، المقتصد، المتصرف الإداري الرئيسي، أمين خزينة مركزي، أمين خزينة رئيسي، أمين خزينة الولاية، أمين خزينة البلدية، العون المحاسب للخزينة، قابض الرهون، قابض أملاك الدولة، قابض الضرائب، محاسب البريد والمواصلات)؛ 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 الدمج بين 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 الطريقتين نظراً لما تتميزان به من قدرة على تحقيق أهداف البحث؛ بحيث ستكون العينة موزعة على أكبر عدد ممكن من ولايات الوطن حتى يمكن تعميم نتائجها بصورة أقرب إلى الواقع. أما فيما يخص عدد أفراد العينة، فتلجأ الباحثة إلى أسلوب المعاينة المستقلة والذي يكون أنسب في حالتنا التي لا يُعلم فيها حجم مجتمع الدراسة، حيث سنعتمد في حساب حجم العينة على العلاقة التالية معتمدين على السيناريوهات المبينة في الجدول رقم (5-08) لتحديد حجمها:

$$n = \frac{t\alpha^2}{4d_0^2}$$

جدول رقم (5-08): سيناريوهات تحديد حجم العينة

حجم العينة n	درجة المخاطرة α	خطأ المعاينة d_0	السيناريوهات
9604	0.05	0.01	السيناريو الأول
384.6	0.05	0.05	السيناريو الثاني
270.56	0.1	0.05	السيناريو الثالث
96.04	0.05	0.1	السيناريو الرابع

المصدر: من إعداد الباحثة.

وفقا للمعطيات السابقة تم اختيار السيناريو الثالث لحساب حجم العينة، والذي يحدد عدد مفرداتها بـ 270 مفردة، كونه الأنسب، أما السيناريو الرابع فيعتبر غير ممثل نظرا لأن خطأ المعاينة فيه كبير نوعا ما؛ لذلك وبما أن أسئلة الاستبانة بسيطة وسهلة نسبيا، ومجتمع الدراسة متجانس نسبيا، لأن الأكاديميين تلقوا تعليما محاسبيا شبه موحد في البيئة الجزائرية وكذلك المهنيين الذي يمارسون المهنة تحت نظام محاسبي مالي موحد على كل التراب الوطني؛ فإننا في اختيار عينة الدراسة سنضبط خطأ المعاينة d_0 عند 05% و درجة مخاطرة α تساوي 10%، لنحصل على حجم عينة تقدر بحوالي 270 مفردة.

المبحث الثاني: عرض وتحليل النتائج

I. وصف خصائص عينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة كما ذكرنا من أساتذة المحاسبة الأكاديميين في مختلف الجامعات الجزائرية، والمهنيين المتخصصين من محاسبين معتمدين ومحافظي حسابات وكل من يمارس مهام المحاسب العمومي، بحيث تم توزيع 270 استبانة على عينة الدراسة، وقد شمل التوزيع أكبر عدد ممكن من ولايات الوطن حتى يمكن تعميم نتائجها بصورة أقرب إلى الواقع، ويمثل الجدول الموالي عدد الاستبانات الموزعة والمستردة بالنسبة للولايات التي تم التوزيع فيها.

جدول رقم (5-09): الإحصائيات الخاصة بالاستبانة

الولاية البيان	سطيف	أم البواقي	الجزائر	باتنة	ورقلة	المسيلة	قسنطينة	مستغانم	ولايات متفرقة*	الإجمالي
عدد الاستبانات الموزعة	70	35	40	35	20	15	20	10	25	270
	%26	%13	%14.81	%13	%7.4	%5.55	%7.4	%3.7	%9.25	%100
عدد الاستبانات المستردة	65	27	35	22	10	12	15	08	18	212
	%24	%10	%13	%11.11	%3.70	%4.44	%5.55	%3	%6.67	%78.51
عدد الاستبانات الملغاة	05	02	01	01	00	02	00	00	04	15
	%1.85	%0.74	%0.37	%0.37	%0	%0.74	%0	%00	%1.48	%5.55
عدد الاستبانات الجاهزة للتحليل	60	25	34	21	10	10	15	08	14	197
	%22.22	%9.25	%12.59	%7.77	%3.70	%3.70	%5.55	%3	%5.18	%73

* هذه الولايات تم إرسال الاستبانات فيها إلى أشخاص معينين، ولم يطلب منهم توزيعها على أشخاص آخرين، أو تم الحصول على إجاباتهم عبر الصيغ الإلكترونية (وبالأخص صيغة الاستبانة في Google drive). وتشمل هذه الولايات كلاً من: تيارت، تلمسان، تيزي وزو، برج بوعريج، الطارف.
ملاحظة: يوجد تشابه نسبي بين الإحصائيات المبينة في الجدول والإحصائيات الخاصة باستبانة الدراسة التي تحمل عنوان: أثر اتجاهات وظيفة الإعلام المحاسبي وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية على قواعد وأساليب القياس المحاسبي للبيانات المالية، وذلك نظراً للتوزيع المشترك لاستبانتي الدراستين.

المصدر: تحليل بيانات الاستبانة باستعمال برنامج SPSS .

من خلال الجدول يتبين أن نسبة الاسترداد الكلية للاستبانة الموزعة بلغت 78.51 % وهي نسبة جيدة للاسترداد، وبهدف الإجابات التي كانت غير كاملة والتي رأينا أنها تفتقد نوعا ما إلى المصدقية بلغت نسبة الاسترداد 73% وهي نسبة مقبولة عموما.

وللتعرف على خصائص مفردات الدراسة تم تحليل الجزء الأول من الاستبانة والمتعلق بالبيانات الشخصية، حيث كانت النتائج كما يلي:

جدول رقم (5-10): وصف العينة من حيث المجال والقطاع

النسبة	عدد المفردات	القطاع	النسبة	عدد المفردات	المجال
65,5%	129	عام	30,5%	60	أكاديمي
31%	61	خاص	66,5%	131	مهني
3,6%	7	مختلط	3%	6	مختلط
100%	197	المجموع	100%	197	المجموع

المصدر: تحليل بيانات الاستبانة باستعمال برنامج SPSS .

من خلال الجدول نلاحظ أن ستون فردا أي ما نسبته 30,5% من أفراد عينة البحث هم أكاديميون، وذلك كونهم يعتبرون على قدر من الإحاطة والمعرفة بآخر المستجدات على ساحة الفكر المحاسبي؛ مما يجعلهم ضمن الفئة المستهدفة لتعبئة الاستبانة؛ أما المهنيين فقد بلغ عددهم مائة وواحد وثلاثون فردا أي بنسبة 66,5% وكان عددهم مرتفعا نظرا لأن المهنيين هم أكثر قريبا من الواقع الاقتصادي الجزائري، وبالتالي فإن إجاباتهم تتحلى بقدر كبير من المصدقية؛ أما بالنسبة لفئة المختلط فهي تمثل الأفراد الأكاديميين وفي الوقت نفسه يعملون كمهنيين خارج إطار الجامعة؛ وقد انقسمت قطاعات نشاط أفراد العينة بين القطاعين العام والخاص والمختلط تبعا لطبيعة عمل كل فرد. كما يجدر بنا الذكر أن عددا كبيرا من أفراد مجتمع البحث لم يوافقوا على تعبئة الاستبانة ولم يبدوا أي تعاون في هذا المجال.

جدول رقم (5-11): وصف العينة من حيث المستوى الوظيفي والمؤهل العلمي

النسبة	عدد المفردات	المؤهل العلمي	النسبة	عدد المفردات	المستوى الوظيفي
12,2%	24	شهادة مهنية	30,5%	60	أستاذ مختص في المحاسبة
41,6%	82	ليسانس	52,8%	104	محاسب
13,7%	27	ماستر	3,6%	7	محاسب معتمد
23,4%	46	ماجستير	6,1%	12	محافظ حسابات
8,1%	16	دكتوراه	4,60%	9	خبير محاسب
1%	2	آخر	2,5%	5	آخر
100%	197	المجموع	100%	197	المجموع

المصدر: تحليل بيانات الاستبانة باستعمال برنامج SPSS .

يتبين من الجدول أن مائة وأربعة من أفراد العينة أي ما نسبته 52,8% هم المحاسبون العاملون لدى المؤسسات الاقتصادية، ويرجع ذلك إلى أنهم المستهدفون بشكل أساسي لتعبئة الاستبانة، وذلك لارتباطهم بصورة مباشرة بالجانب التطبيقي للمحاسبة في المؤسسات الجزائرية، تليهم بعد ذلك فئة الأكاديميين المتمثلة في الأساتذة المتخصصين في المحاسبة بنسبة 30,5% كونهم كما ذكرنا الأكثر إحاطة بآخر المستجدات على الساحة المحاسبية لتتقسم باقي النسب بين كل من المحاسبين المعتمدين والخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات وباقي المكلفين بمهام المحاسب العمومي.

كما يبين الجدول أن أربعة وعشرين فردا من عينة البحث يحملون مؤهل شهادة مهنية أي بنسبة 12,2%، وأن اثنان وثمانون من أفراد عينة البحث أي بنسبة 41,6% يحملون درجة ليسانس، وهما الدرجتان الأكثر انتشارا لدى موظفي دائرة المالية والمحاسبة في المؤسسات والمحاسبين المعتمدين بالإضافة إلى درجة الماستر التي دخلت حديثا. إضافة إلى ذلك فإن ستة وأربعون فردا من عينة البحث يحملون مؤهل ماجستير أي بنسبة 23,4% ومعظمهم أكاديميون، بالإضافة إلى 8,1% يحملون مؤهل دكتوراه.

جدول رقم (5-12): وصف العينة من حيث العمر والخبرة

العمر	عدد المفردات	النسبة	الخبرة	عدد المفردات	النسبة
من 20 إلى 34 سنة	109	55,3%	من 1 إلى 5 سنة	76	38,6%
من 35 إلى 49 سنة	62	31,5%	من 6 إلى 10 سنة	52	26,4%
من 50 سنة فما أكثر	26	13,2%	أكثر من 10 سنوات	69	35%
المجموع	197	100%	المجموع	197	100%

المصدر: تحليل بيانات الاستبانة باستعمال برنامج SPSS.

يبين الجدول السابق أن أغلب أفراد العينة تتراوح أعمارهم من عشرين إلى أربعة وثلاثين سنة، حيث بلغت نسبتهم 55,3% وهذا ما جعل الفئة التي تبلغ سنوات خبرتها من سنة إلى خمس سنوات هي الأكبر حيث بلغت نسبتها 38,6% لتليهم بعد ذلك الفئة العمرية من خمسة وثلاثين سنة إلى تسعة وأربعين سنة بنسبة 31,5%، أما الباقي فكانت أعمارهم تفوق خمسين سنة؛ أما خبرة أفراد العينة فكما ذكرنا كانت الفئة الأولى هي الأكبر نظرا للخصائص العمرية لأفراد عينة الدراسة، وهذا ما سيكون ذو دلالة في اختبار الفرضيات لاحقا كون هذه الفئة تعتبر قد مارست نشاطها سواء المهني أو الأكاديمي في ظل النظام المحاسبي المالي وهذا ما نسعى لدراسته، تليها بعد ذلك فئة الذين يمتلكون خبرة أكبر من عشر سنوات بنسبة 35% ثم الذين تتراوح خبرتهم بين ست وعشر سنوات بنسبة 26,4%.

II. اختبار الفرضيات

لاختبار صحة فرضيات البحث من عدمها سنقوم باستعمال مجموعة من الاختبارات الإحصائية والتي تناسب طبيعة دراستنا، فنظرا لأن طبيعة متغيرات الاستبانة (الفقرات) هي من النوع الرتبتي فإنها لا تتبع التوزيع الطبيعي، وبالتالي فإن الاختبارات المعلمية كاختبار 't' مثلا لا تناسبها، ويتم تعويضها بالاختبارات اللامعلمية التي تعتبر هي الأنسب في هذه الحالة؛ حيث سنجري اختبار الإشارة (Sing test) كبديل لاختبار (One sample T test) للبيانات المعلمية. وقد تم اختيار اختبار الإشارة نظرا لأن متغيرات الاستبانة كما ذكرنا هي من النوع الرتبتي، حيث سيستخدم اختبار فرضيات الدراسة من خلال اختبار ما إذا كان متوسط آراء أفراد العينة عن فقرة من فقرات الاستبانة وكذلك المجالات ككل يختلف إحصائيا عن متوسط المقياس المستخدم في استبانة الدراسة والذي تم تبينه في الجدول رقم (5-01)، من أجل معرفة ما إذا كان هناك موافقة جوهرية ومعنوية إحصائية في إجابات أفراد العينة على عبارات الاستبانة أم لا. بحيث كلما اقتربنا من الدرجة (5) ازدادت الموافقة على الفقرة والعكس كلما اقتربنا من الدرجة (1) بالنسبة

للفقرات الإيجابية، أما الفقرات السلبية فكلما اقتربنا من الدرجة (1) ازدادت الموافقة وكلما اقتربنا من الدرجة (5) كان العكس؛ وقد تم حساب المتوسط كالتالي:

$$\mu = \frac{5+4+3+2+1}{5} = 3$$

بحيث سيتم إجراء اختبار الإشارة للفرضيتين: $H_0 : \mu = 3$ ؛ $H_1 : \mu \neq 3$.

1. اختبار الفرضية الأولى

تم تخصيص الفرضية الأولى لجانب ثقافة محاسبة الموارد البشرية، بحيث خُصّصت لدراسة مدى إدراك مزايا تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الجزائرية وقد تم صياغتها كما يلي:

يدرك المحاسبون في الجزائر ضرورة تطبيق محاسبة الموارد البشرية لتحسين نوعية المعلومات المفصح عنها من قبل المؤسسات الجزائرية.

1.1 الفرضية الصفرية H_0 والفرضية البديلة H_1

لاختبار الفرضية تم استخدام اختبار الإشارة لاختبار الفرضيتين التاليتين:

H_0 : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات إجابات أفراد العينة حول إدراك ضرورة تطبيق محاسبة الموارد البشرية لتحسين نوعية المعلومات المفصح عنها من قبل المؤسسات الجزائرية.

H_1 : توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات إجابات أفراد العينة حول إدراك ضرورة تطبيق محاسبة الموارد البشرية لتحسين نوعية المعلومات المفصح عنها من قبل المؤسسات الجزائرية.

2.1 إحصائية اختبار الإشارة

لقد تم تحديد الإشارات على أساس وسط مقياس الاستبانة ($\mu = 3$) - وسط آراء أفراد العينة- وبناءً عليه فإن عدد الإشارات الموجبة في هذه الحالة يشير إلى عدد المساندين (موافق، موافق جداً)، أما عدد الإشارات السالبة فيشير إلى عدد المعترضين والمترددین (نوعاً ما، غير موافق، غير موافق بشدة)، أما عدد الأصفار فيشير إلى عدد الذين لا رأي لهم. ويلخص الجدول الموالي نتائج الاختبار.

جدول رقم (5-13): نتيجة اختبار الإشارة للمحور الأول ومجالاته

القرار		مستوى المعنوية sig ^d	الأهمية النسبية	المتوسط	عدد الأصفر ^c	عدد الإشارات السالبة ^b	عدد الإشارات الموجبة ^a	المحور الأول ومجالاته
H ₁	H ₀							
قبول	رفض	0.00	%63.61	3,8168	<u>00</u> %0.00	<u>14</u> %7,11	<u>183</u> %92,89	أهمية الموارد البشرية في المؤسسات الجزائرية ومزايا تطبيق محاسبة الموارد البشرية
قبول	رفض	0.00	%68.03	4,0821	<u>00</u> %0.00	<u>16</u> %8,12	<u>181</u> %91,88	الموارد البشرية تعتبر موردا اقتصاديا هاما
قبول	رفض	0.00	%64.04	3,8426	<u>00</u> %0.00	<u>25</u> %12,69	<u>172</u> %87,31	ضرورة رسملة تكاليف الموارد البشرية
قبول	رفض	0.00	%60.04	3,6026	<u>00</u> %0.00	<u>28</u> %14,21	<u>159</u> %80,71	مزايا الإفصاح عن معلومات محاسبية بخصوص الموارد البشرية في المؤسسات الجزائرية

(a): تشير الإشارات الموجبة إلى عدد الذين يؤيدون فرضية الدراسة، وهي الإشارات الأكبر تماما من μ ($\mu = 3$).

(b): تشير الإشارات السالبة إلى عدد الذين يعارضون، أو هم مترددون (نوعا ما) حول فرضية الدراسة، وهي الإشارات الأقل من أو تساوي μ ($\mu = 3$).

(c): يشير عدد الأصفر إلى عدم تحديد خيار من خيارات سلم ليكرت الخماسي، وتحدد في دراستنا ب (دون رأي).

(d): مستوى المعنوية الإحصائية عند $\alpha = 0.05$.

المصدر: تحليل بيانات الاستبانة باستعمال برنامج SPSS.

من خلال الجدول السابق نجد أن قيمة اختبار الإشارة بالنسبة للمحور ككل وفي كل مجال من مجالاته الثلاثة يبين أن الإجابات ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05، حيث أن مستوى المعنوية sig أقل من 0.05، مما يجعلنا نرفض الفرضية الصفرية H_0 ونقبل الفرضية البديلة H_1 ؛ كما نجد أن متوسط آراء أفراد العينة في المحور الأول ككل أكبر من متوسط المقياس المُستخدَم في استبانة الدراسة بدرجة معنوية إحصائية، ويعزز هذه النتيجة أن المتوسط العام لآراء أفراد العينة في كل مجال من مجالات المحور الأول المتعلق بإدراك المحاسبين لأهمية الموارد البشرية ومزايا تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الجزائرية قد بلغ 3.81، وهي تمثل تقريبا درجة موافق في الاستبانة؛ وبالتالي نستنتج من ذلك أن هناك إدراكا لضرورة تطبيق محاسبة الموارد البشرية وأثاره الإيجابية على المؤسسات الجزائرية؛ وبناءً على ذلك نقبل الفرضية البحثية الأولى والتي تنص على أن المحاسبين في الجزائر يدركون ضرورة تطبيق محاسبة الموارد البشرية لتحسين نوعية المعلومات المُفصح عنها من قبل المؤسسات الجزائرية، وأن ذلك سيزيد من الميزة التنافسية والخدمية للمؤسسات.

وللوقوف على جوانب الإدراك المختلفة لأهمية الموارد البشرية، ومزايا تطبيق محاسبة الموارد البشرية من قبل أفراد العينة، تم إجراء اختبار الإشارة لعبارات كل مجال من مجالات المحور الأول على حدة وذلك كما توضحه الجداول الموالية:

جدول رقم (5-14): نتيجة اختبار الإشارة لعبارات المجال الأول من المحور الأول

القرار الخاص بالفقرة	مستوى المعنوية sig ^d	الأهمية النسبية	المتوسط	عدد الأصفر ^c	عدد الإشارات السالبة ^b	عدد الإشارات الموجبة ^a	عبارات المجال الأول
قبول	0.000	%65.83	4,01	$\frac{02}{1,02}$	$\frac{41}{20,81}$ %	$\frac{154}{78,17}$ %	تساهم الموارد البشرية في تحقيق الميزة التنافسية.
قبول	0.000	%67	4.02	$\frac{02}{1,02}$	$\frac{42}{21,32}$ %	$\frac{153}{77,66}$ %	تعتبر العامل الأهم في زيادة الإنتاجية وتحسين جودة المنتج.
قبول	0.000	%67.33	4,04	$\frac{03}{1,52}$	$\frac{43}{21,83}$ %	$\frac{151}{76,65}$ %	تشكل ثروة يصعب تقليدها.
قبول	0.000	%68.33	4,10	$\frac{04}{2,03}$	$\frac{39}{19,80}$ %	$\frac{156}{79,19}$ %	تمثل أهم أسس النمو والتنمية الاقتصادية.
قبول	0.000	%72	4,32	$\frac{01}{0,51}$ %	$\frac{18}{9,14}$ %	$\frac{817}{90,36}$ %	تحقيق أهداف المؤسسة بالمستوى المطلوب يتوقف على كفاءة مواردها البشرية.
قبول	0.000	%72.16	4,33	$\frac{03}{1,52}$ %	$\frac{12}{6,09}$ %	$\frac{182}{92,39}$ %	تعتبر العامل الأهم في زيادة الإنتاجية وتحسين جودة المنتج.

(a): تشير الإشارات الموجبة إلى عدد الذين يؤيدون فرضية الدراسة، وهي الإشارات الأكبر تماما من μ ($\mu = 3$).

(b): تشير الإشارات السالبة إلى عدد الذين يعارضون، أو هم مترددون (نوعا ما) حول فرضية الدراسة، وهي الإشارات الأقل من أو تساوي μ ($\mu = 3$).

(c): يشير عدد الأصفر إلى عدم تحديد خيار من خيارات سلم ليكرت الخماسي، وتحدد في دراستنا بـ (دون رأي).

(d): مستوى المعنوية الإحصائية عند $\alpha = 0.05$.

المصدر: تحليل بيانات الاستبانة باستعمال برنامج SPSS.

ومن خلال الجدول نجد أن قيمة اختبار الإشارة بالنسبة لكل فقرة من فقرات المجال معنوية إحصائيا عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ ، حيث أن مستوى المعنوية sig أقل من 0.05، مما يجعلنا نرفض الفرضية الصفرية H_0 ونقبل الفرضية البديلة H_1 ؛ أي أن هناك فروقات ذات دلالة إحصائية بين متوسطات إجابات أفراد العينة، وبالنظر إلى الإشارات الخاصة بكل عبارة في الجدول نجد أن عدد الإشارات الموجبة كان عموما أكبر من عدد الإشارات السالبة، بحيث أن نسبة هذه الأخيرة كانت في كل العبارات أقل من 50% وهذا ما يؤكد المتوسط العام لإجابات أفراد العينة بحيث كان أكبر من 4 مما

يعني أن الآراء كانت تتراوح بين الموافق والموافق بشدة وهو ما يجعل فرضيتنا البحثية مثبتة في هذا المجال؛ أي أن أفراد العينة يدركون وبشكل جيد أن الموارد البشرية تشكل موردا اقتصاديا هاما.

جدول رقم (5-15): نتيجة اختبار الإشارة لعبارات المجال الثاني من المحور الأول

القرار الخاص بالفقرة		مستوى المعنوية sig ^d	الأهمية النسبية	المتوسط	عدد الأصفر ^c	عدد الإشارات السالبة ^b	عدد الإشارات الموجبة ^a	عبارات المجال الثاني
H ₁	H ₀							
قبول	رفض	0.000	%68.17	4,09	<u>00</u> %0.00	<u>26</u> %13.20	<u>171</u> %86.80	محاسبة الموارد البشرية تشكل اعترافا صريحا بأن الأفراد يمثلون موارد تنظيمية ذات قيمة كبيرة.
قبول	رفض	0.000	%66.33	3,98	<u>08</u> %4.06	<u>32</u> %16.24	<u>157</u> %79.70	تقدم محاسبة الموارد البشرية معلومات هامة للجهات ذات العلاقة داخل وخارج المؤسسة، وخاصة أجهزة الرقابة الحكومية.
قبول	رفض	0.000	%67.5	4,05	<u>05</u> %2.54	<u>37</u> %18.78	<u>155</u> %78.68	محاسبة الموارد البشرية تحاول قياس فوائد الإنفاق على الموارد البشرية عكس المحاسبة التقليدية.
قبول	رفض	0.000	%64.67	3,88	<u>08</u> %4.06	<u>54</u> %27.41	<u>135</u> %68.53	تكاليف الموارد البشرية تدر عوائد مستقبلية وبالتالي فإن المعالجة المحاسبية المستحسنة هي رسملتها.
قبول	رفض	0.000	%64.67	3,88	<u>09</u> %4.57	<u>48</u> %24.37	<u>140</u> %71.07	تقييم الموارد البشرية كأصول يؤدي إلى رد فعل سلوكي من طرف العاملين الأمر الذي يدفعهم إلى تحسين إنتاجيتهم.
قبول	رفض	0.000	%65.83	3,95	<u>04</u> %2.03	<u>45</u> %22.84	<u>148</u> %75.13	نقص المعلومات المالية حول الموارد البشرية يؤدي إلى نقص في التمثيل الصادق لقيمة الشركة لا سيما في الصناعات كثيفة العمالة.

(a): تشير الإشارات الموجبة إلى عدد الذين يؤيدون فرضية الدراسة، وهي الإشارات الأكبر تماما من μ ($\mu = 3$).

(b): تشير الإشارات السالبة إلى عدد الذين يعارضون، أو هم مترددون (نوعا ما) حول فرضية الدراسة، وهي الإشارات الأقل من أو تساوي μ ($\mu = 3$).

(c): يشير عدد الأصفر إلى عدم تحديد خيار من خيارات سلم ليكرت الخماسي، وتحدد في دراستنا ب (دون رأي).

(d): مستوى المعنوية الإحصائية عند $\alpha = 0.05$.

المصدر: تحليل بيانات الاستبانة باستعمال برنامج SPSS.

نجد نتائج هذا المجال قريبة إلى حد كبير من نتائج المجال الأول بحيث كل عباراته دالة إحصائيا مما يجعلها قابلة للتحليل، وبالنظر إلى الإشارات نجد أن نسبة الإشارات الموجبة تفوق نظيرتها السالبة وهو ما يترجم الإدراك الجيد لأفراد العينة بخصوص ضرورة تغيير المعالجة المحاسبية لنفقات الموارد البشرية ورسملتها.

جدول رقم (5-16): نتيجة اختبار الإشارة لعبارات المجال الثالث من المحور الأول

القرار الخاص بالفقرة		مستوى المعنوية sig ^d	الأهمية النسبية	المتوسط	عدد الأصفر ^c	عدد الإشارات السالبة ^b	عدد الإشارات الموجبة ^a	عبارات المجال الثالث
H ₁	H ₀							
قبول	رفض	0.000	%64.33	3,86	<u>03</u> %1.52	<u>57</u> %28.93	<u>137</u> %69.54	مساعدة الحكومة في اتخاذ القرارات المتعلقة برسم سياسات التوظيف والعمالة، بشكل عملي بناء على أسس علمية سليمة.
قبول	رفض	0.000	%65	3,90	<u>04</u> %2.03	<u>51</u> %25.89	<u>142</u> %72.08	تحديد الثروة الكلية التي تمتلكها الدولة والتي من ضمنها الثروة البشرية.
قبول	رفض	0.000	%61.5	3,69	<u>12</u> %6.09	<u>62</u> %31.47	<u>123</u> %62.44	إعطاء صورة أحسن عن أرباح المؤسسة من خلال تجنب تحميل حسابات النتيجة بكافة المصروفات المرتبطة بالموارد البشرية التي لا تُستفد خلال الفترة المالية.
قبول	رفض	0.000	%53	3,18	<u>16</u> %8.12	<u>76</u> %38.58	<u>105</u> %53.30	تشجيع عمليات الاقتراض طويلة الأجل بضمان الأصول التي تضخمت بزيادة الأصول البشرية.
قبول	رفض	0.000	%65	3,90	<u>04</u> %2.03	<u>49</u> %24.87	<u>144</u> %73.10	اعتبار العاملين كأصول يحفز الإدارة على زيادة اهتمامها بتطوير مواردها البشرية.
قبول	رفض	0.000	%65	3,90	<u>08</u> %4.06	<u>36</u> %18.27	<u>153</u> %77.66	تحديد أفضل مجالات الاستفادة من الأصول البشرية، طريق قياس العائد من استخدامها.
قبول	رفض	0.000	%65	3,90	<u>19</u> %9.64	<u>42</u> %21.32	<u>136</u> %69.04	تحسين قياس نسب التحليل المالي، كنسبة قيمة الموارد البشرية إلى مجموع الأصول، وغيرها، والتي تعيد في اتخاذ القرارات.
قبول	رفض	0.000	%65	3,90	<u>08</u> %4.06	<u>39</u> %19.80	<u>149</u> %75.63	تقدير الاستثمارات التي توجهها المنظمة في بناء مواردها البشرية.
قبول	رفض	0.000	%63.17	3,79	<u>10</u> %5.08	<u>52</u> %26.40	<u>135</u> %68.53	تساعد على عملية صنع القرار الخارجي والداخلي.

(a): تشير الإشارات الموجبة إلى عدد الذين يؤيدون فرضية الدراسة، وهي الإشارات الأكبر تماما من μ ($\mu = 3$).

(b): تشير الإشارات السالبة إلى عدد الذين يعارضون، أو هم مترددون (نوعا ما) حول فرضية الدراسة، وهي الإشارات الأقل من أو تساوي μ ($\mu = 3$).

(c): يشير عدد الأصفر إلى عدم تحديد خيار من خيارات سلم ليكرت الخماسي، وتحدد في دراستنا بـ (دون رأي).

(d): مستوى المعنوية الإحصائية عند $\alpha = 0.05$.

المصدر: تحليل بيانات الاستبانة باستعمال برنامج SPSS.

يبين الجدول أن نتائج اختبار الإشارة لهذا المجال شبيهة بسابقه حيث أن كل عباراته دالة إحصائياً، ونسبة الإشارات الموجبة كذلك كانت أكبر من نسبة السالبة التي كانت في أغلبها أقل من 50%، مما يثبت أن أفراد عينة الدراسة على دراية بمزايا تطبيق محاسبة الموارد البشرية.

3.1. القرار

من خلال الجداول السابقة والتي بينت لنا أن نتائج اختبار الإشارة كانت دالة إحصائياً في جميع مجالات وعبارات المحور دون استثناء إضافة إلى الأهمية النسبية الكبيرة لجميع العبارات تقريبا، وارتفاع نسبة المؤيدين لفرضية الدراسة مقارنة بنسبة المعارضين والمترددین، وهذا ما يدعم نتائج الجدول الأول ويثبت صحة الفرضية البحثية الأولى؛ وأن المحاسبين الجزائريين المهنيين والأكاديميين يدركون ضرورة تطبيق محاسبة الموارد البشرية لتحسين نوعية المعلومات المفصح عنها من قبل المؤسسات الجزائرية.

2. اختبار الفرضية الثانية

الفرضية الثانية تخص البيئة الاقتصادية الجزائرية، والتي تعتبر الدعامة الأساسية لتطبيق محاسبة الموارد البشرية، وهي التي تساعد أو تثبط نجاح هذا التطبيق؛ حيث كانت فرضيتنا البحثية الثانية كما يلي:

البيئة الاقتصادية الجزائرية مهياة لتطبيق محاسبة الموارد البشرية

لإثبات صحة هذه الفرضية من عدمها تم اتباع نفس خطوات اختبار الإشارة للفرضية الأولى، مع الأخذ بعين الاعتبار في التحليل المجال الخامس من هذا المحور الذي كانت أوزانه سلبية على عكس أوزان باقي مجالات المحور التي كانت إيجابية؛ حيث تم إعطاء عبارة موافق بشدة وزن 5 وعبارة موافق وزن 4 وعبارة نوعا ما وزن 3 وهكذا، في حين أن المجال الخامس كانت أوزانه سلبية على عكس المجالات السابقة كونه يحمل عبارات تثبت عكس فرضية الدراسة.

1.2. الفرضية الصفرية H_0 والفرضية البديلة H_1

تم إجراء اختبار الإشارة للفرضيتين التاليتين من أجل الحكم على صحة فرضيتنا من عدمها:

H_0 : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات آراء أفراد العينة حول مدى تهيو البيئة

الاقتصادية الجزائرية لتطبيق محاسبة الموارد البشرية.

H_1 : توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات آراء أفراد العينة حول مدى تهيؤ البيئة الاقتصادية الجزائرية لتطبيق محاسبة الموارد البشرية.

2.2. إحصائية اختبار الإشارة

لإثبات صحة هذه الفرضية من عدمها تم اتباع نفس خطوات اختبار الإشارة للفرضية الأولى، مع الأخذ بعين الاعتبار في التحليل المجال الخامس من هذا المحور الذي كانت أوزانه سلبية على عكس أوزان باقي مجالات المحور التي كانت إيجابية؛ حيث تم إعطاء عبارة موافق بشدة وزن 5 وعبارة موافق وزن 4 وعبارة نوعا ما وزن 3 وهكذا، في حين أن المجال الخامس كانت أوزانه سلبية على عكس المجالات السابقة كونه يحمل عبارات تثبت عكس فرضية الدراسة. ويلخص الجدول الموالي نتائج اختبار الإشارة لهذا المحور.

جدول رقم (5-17): نتيجة اختبار الإشارة للمحور الثاني ومجالاته

القرار		مستوى المعنوية sig ^d	الأهمية النسبية	المتوسط	عدد الأصفر ^c	عدد الإشارات السالبة ^b	عدد الإشارات الموجبة ^a	المحور الأول ومجالاته
H ₁	H ₀							
قبول	رفض	0.00	%30	1.80	<u>00</u> %0.00	<u>194</u> %98	<u>03</u> %2	مدى تهيؤ البيئة الاقتصادية التي تعمل فيها المؤسسات الجزائرية لتطبيق محاسبة الموارد البشرية.
قبول	رفض	0.022	%53.32	3,1992	<u>00</u> %0.00	<u>82</u> %42	<u>115</u> %58	مكانة الموارد البشرية في الاقتصاد الجزائري
قبول	رفض	0.000	%55.59	3,3359	<u>00</u> %0.00	<u>63</u> %32	<u>134</u> %68	دعائم الميزة التنافسية في المؤسسات الجزائرية
رفض	قبول	0.154	%53.82	3.2297	<u>00</u> %0.00	<u>88</u> %45	<u>109</u> %55	طرق تحسين الخدمات في المؤسسات الجزائرية
قبول	رفض	0.007	%56.14	3,3684	<u>00</u> %0.00	<u>79</u> %40	<u>118</u> %60	أشكال استثمار المؤسسات الجزائرية في الموارد البشرية
قبول	رفض	0.000	%70.418	1,7749	<u>00</u> %0.00	<u>194</u> %98	<u>03</u> %2	معيقات تطبيق محاسبة الموارد البشرية في البيئة الاقتصادية الجزائرية

(a): تشير الإشارات الموجبة إلى عدد الذين يؤيدون فرضية الدراسة، وهي الإشارات الأكبر تماما من μ ($3 = \mu$).

(b): تشير الإشارات السالبة إلى عدد الذين يعارضون، أو هم مترددون (نوعا ما) حول فرضية الدراسة، وهي الإشارات الأقل من أو تساوي μ ($3 = \mu$).

(c): تشير عدد الأصفار إلى عدم تحديد خيار من خيارات سلم ليكرت الخماسي، وتحدد في دراستنا ب (دون رأي).

(d): مستوى المعنوية الإحصائية عند $\alpha = 0.05$.

المصدر: تحليل بيانات الاستبانة باستعمال برنامج SPSS .

من خلال الجدول نلاحظ أن المحور ككل دال إحصائيا عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ ، مما يجعله قابلا لاختبار الإشارة، أي أن H_0 مرفوضة وهناك فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات آراء أفراد العينة حول مدى تهيو البيئة الاقتصادية الجزائرية لتطبيق محاسبة الموارد البشرية؛ وبالنظر إلى نتائج اختبار الإشارة نجد أن نسبة الإشارات السالبة تفوق بكثير نسبة الإشارات الموجبة؛ حيث أن نسبة الاعتراض على تهيو البيئة الاقتصادية بلغت 98% وهذا ما ينفي لنا فرضية الدراسة الثانية.

أما بالنسبة لنتائج المجالات الخمس لهذا المحور فنجدها دالة إحصائيا ماعدا المجال الثالث، والذي بلغ مستوى معنويته 0.154، مما يجعلنا نستثنيه من التحليل كونه غير قابل لاختبار الإشارة نظرا لأن H_0 مقبولة فيه، أي أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات آراء أفراد العينة في هذا المجال. أما باقي المجالات فقد كانت دالة إحصائيا بحيث تم رفض H_0 وقبول H_1 ، وبالنظر إلى نتائج اختبار الإشارة نجد أنه في المجالات الأربع الأولى كانت نسبة الإشارات الموجبة أكبر من نسبة الإشارات السالبة، إلا أن هذا لم يكن كافيا لإثبات فرضية الدراسة نظرا لأنه في المجال الخامس كانت الإشارات السالبة أكبر من الموجبة، وقد غلبت نتيجته نتائج باقي المجالات لكون الأهمية النسبية لهذا المجال كانت كبيرة مقارنة بالأهمية النسبية لباقي المجالات حيث بلغت 70.41% . وللتفصيل أكثر والوقوف على الجوانب المختلفة لمدى تهيو البيئة الاقتصادية الجزائرية لتطبيق محاسبة الموارد البشرية، تم إجراء اختبار لعبارات كل مجال من مجالات المحور على حدة وذلك كما توضحه الجداول الموالية:

جدول رقم (5-18): نتيجة اختبار الإشارة لعبارات المجال الأول من المحور الثاني

القرار الخاص بالفقرة		مستوى المعنوية sig ^d	الأهمية النسبية	المتوسط	عدد الأصفر ^c	عدد الإشارات السالبة ^b	عدد الإشارات الموجبة ^a	عبارات المجال الأول
H ₁	H ₀							
قبول	رفض	0.022	%56	3.36	00 %0.00	82 %41.62	115 %58.38	تولي الدولة أهمية كبيرة للاستثمار في مواردها البشرية من خلال تحسين جودة التعليم.
رفض	قبول	0.175	%55.83	3.35	01 %0.51	88 %44.62	108 %54.82	تعمل الدولة على توفير المرافق والخدمات الصحية لرعاية الموارد البشرية.
قبول	رفض	0.004	%50.5	3.04	02 %1.02	118 %59.90	77 %39.09	يتم العمل على تحسين الظروف المعيشية لل فرد، حتى يهتم بتطوير ذاته.
قبول	رفض	0.008	%51.83	3.11	01 %0.51	117 %59.39	79 %40.10	تعتبر الموارد البشرية طاقة لا تنفذ ولهذا تسعى الدولة لتطويرها وتأهيلها بدل الاعتماد على الموارد النفطية فقط.

(a): تشير الإشارات الموجبة إلى عدد الذين يؤيدون فرضية الدراسة، وهي الإشارات الأكبر تماما من μ ($\mu = 3$).

(b): تشير الإشارات السالبة إلى عدد الذين يعارضون، أو هم مترددون (نوعا ما) حول فرضية الدراسة، وهي الإشارات الأقل من أو تساوي μ ($\mu = 3$).

(c): يشير عدد الأصفر إلى عدم تحديد خيار من خيارات سلم ليكرت الخماسي، وتحدد في دراستنا بـ (دون رأي).

(d): مستوى المعنوية الإحصائية عند $\alpha = 0.05$.

المصدر: تحليل بيانات الاستبانة باستعمال برنامج SPSS.

من خلال الجدول يتضح لنا أن أغلب عبارات المجال الأول كانت دالة إحصائيا ماعدا العبارة الخاصة باهتمام الدولة بتوفير الرعاية الصحية، حيث لم تكن دالة إحصائيا نظرا لكون عدد الإشارات الموجبة والسالبة كان متقاربا مما يجعل H_0 مقبولة في هذه العبارة، وبالتالي يتم استثنائها من التحليل؛ أما بالنسبة لباقي العبارات فنجد نسبة الإشارات الموجبة أكبر من السالبة في العبارة الخاصة باهتمام الدولة بالاستثمار في الموارد البشرية من خلال تحسين جودة التعليم، إلا أن هذا يعتبر غير كاف للقول أن الموارد البشرية تحظى بأهمية على مستوى الاقتصاد الوطني، نظرا لأن نسبة الإشارات السالبة في كل من العبارتين الثالثة والرابعة كانت أكبر من نسبة الإشارات الموجبة، أي أنه لا يتم الاهتمام بتحسين الظروف المعيشية للفرد لكي يتفرغ هو بالمقابل لتطوير ذاته مما يساهم في بناء رأس المال البشري للدولة؛ كذلك فإن الدولة لا تسعى لتطوير الموارد البشرية بهدف الاعتماد عليها كبديل للثروة النفطية التي تعتبر ركيزة الاقتصاد الوطني؛ وبالتالي فإن فرضية الدراسة مرفوضة في هذا المجال نظرا لأن الموارد البشرية لا تحظى بالأهمية اللازمة على مستوى الاقتصاد الجزائري.

جدول رقم (5-19): نتيجة اختبار الإشارة لعبارات المجال الثاني من المحور الثاني

القرار الخاص بالفقرة	مستوى المعنوية sig ^d	الأهمية النسبية	المتوسط	عدد الأصفر ^c	عدد الإشارات السالبة ^b	عدد الإشارات الموجبة ^a	عبارات المجال الثاني
قبول	0.000	%64.5	3.87	04 %2.03	52 %26.40	142 %72.08	استثماراتها المادية الضخمة.
قبول	0.037	%57.5	3.45	03 %1.52	82 %41.62	112 %56.85	جودة منتوجاتها وتفردها.
رفض	0.830	%55.83	3.35	03 %1.52	95 %48.22	99 %50.25	الموارد البشرية الكفوة وذات الخبرة.
قبول	0.000	%49.5	2.97	05 %2.54	130 %65.99	62 %31.47	براءات الاختراع وحقوق الامتياز.
قبول	0.026	%57.17	3.43	03 %1.52	81 %41.12	113 %57.36	البيع بسعر تنافسي.
رفض	0.615	%55	3.30	03 %1.52	93 %47.21	101 %51.27	علامتها التجارية (شهرة محلها).

(a): تشير الإشارات الموجبة إلى عدد الذين يؤيدون فرضية الدراسة، وهي الإشارات الأكبر تماما من μ ($\mu = 3$).

(b): تشير الإشارات السالبة إلى عدد الذين يعارضون، أو هم مترددون (نوعا ما) حول فرضية الدراسة، وهي الإشارات الأقل من أو تساوي μ ($\mu = 3$).

(c): يشير عدد الأصفر إلى عدم تحديد خيار من خيارات سلم ليكرت الخماسي، وتحدد في دراستنا بـ (دون رأي).

(d): مستوى المعنوية الإحصائية عند $\alpha = 0.05$.

المصدر: تحليل بيانات الاستبانة باستعمال برنامج SPSS.

يبين الجدول نتائج اختبار الإشارة للمجال الثاني والخاص بدعائم الميزة التنافسية ومدى اعتماد المؤسسات الجزائرية عليها، وقد كانت كذلك أغلب عباراته دالة إحصائيا، ماعدا عبارتي اعتماد المؤسسات الجزائرية على الموارد البشرية الكفوة وذات الخبرة، وعلامتها التجارية، حيث كان مستوى المعنوية فيهما على التوالي 0.830 و 0.615 مما يجعل الفرضية الصفرية H_0 مقبولة فيهما؛ فأغلب المستجوبين كانوا مترددين في الإجابة بخصوصهما؛ لكن بالنظر إلى نتائج باقي العبارات والتي كانت فيها الإشارات الموجبة تفوق نظيرتها السالبة، يمكننا القول أن المؤسسات الجزائرية عموما تسعى لتحقيق الميزة التنافسية من خلال مختلف دعائمها، إلا أنها لا تركز بشكل كبير على مواردها البشرية المؤهلة مما يدفعنا للقول أن البيئة الاقتصادية الجزائرية مهياة في هذا المجال لكن ليس كما ينبغي.

جدول رقم (5-20): نتيجة اختبار الإشارة لعبارات المجال الثالث من المحور الثاني

القرار		مستوى المعنوية sig ^d	الأهمية النسبية	المتوسط	عدد الأصفر ^c	عدد الإشارات السالبة ^b	عدد الإشارات الموجبة ^a	عبارات المجال الثالث
H ₁	H ₀							
قبول	رفض	0.000	% 62.83	3.77	<u>02</u> % 1.02	<u>55</u> % 27.92	<u>140</u> % 71.07	حوسبة أنظمة المعلومات لتقليل الجهد والوقت.
قبول	رفض	0.003	% 51.5	3.09	<u>01</u> % 0.51	<u>119</u> % 60.41	<u>77</u> % 39.09	اختيار الموظفين بحرص وعناية كبيرين.
قبول	رفض	0.000	% 47.66	2.86	<u>00</u> % 0.00	<u>138</u> % 70.05	<u>59</u> % 29.95	زيادة عدد ساعات العمل مقابل زيادة الأجر.
رفض	قبول	0.200	% 54.17	3.25	<u>00</u> % 0.00	<u>108</u> % 54.82	<u>89</u> % 45.18	التكوين الجيد للموظفين خاصة الجدد منهم لأنهم يلعبون دورا مؤثرا على مستوى الخدمات الممنوحة.

(a): تشير الإشارات الموجبة إلى عدد الذين يؤيدون فرضية الدراسة، وهي الإشارات الأكبر تماما من μ ($\mu = 3$).

(b): تشير الإشارات السالبة إلى عدد الذين يعارضون، أو هم مترددون (نوعا ما) حول فرضية الدراسة، وهي الإشارات الأقل من أو تساوي μ ($\mu = 3$).

(c): يشير عدد الأصفر إلى عدم تحديد خيار من خيارات سلم ليكرت الخماسي، وتحدد في دراستنا بـ (دون رأي).

(d): مستوى المعنوية الإحصائية عند $\alpha = 0.05$.

المصدر: تحليل بيانات الاستبانة باستعمال برنامج SPSS.

يظهر لنا الجدول نتائج اختبار الإشارة للمجال الثالث، والخاص بالطرق التي تعتمد عليها المؤسسات الجزائرية في تحسين خدماتها؛ فرغم أن عباراته كانت دالة إحصائيا، إلا أن نتيجة الاختبار للمجال عموما لم تكن دالة إحصائيا مما جعلنا نستنتج من التحليل، وذلك نظرا لأن العبارات المرتبطة بالموارد البشرية لم تكن دالة إحصائيا أو دلالتها ضعيفة، فنجد مثلا عبارة اختيار الموظفين بحرص وعناية كبيرين هي دالة إحصائيا ولكن أهميتها النسبية منخفضة مقارنة بالعبارات الأخرى، وكذلك عبارة التكوين الجيد للموظفين خاصة الجدد منهم لأنهم يلعبون دورا مؤثرا على مستوى الخدمات الممنوحة لم تكن دالة إحصائيا مما جعل الفرضية H_0 مقبولة في هاتين العبارتين.

جدول رقم (5-21): نتيجة اختبار الإشارة لعبارات المجال الرابع من المحور الثاني

القرار الخاص بالفقرة		مستوى المعنوية sig ^d	الأهمية النسبية	المتوسط	عدد الأصفر ^c	عدد الإشارات السالبة ^b	عدد الإشارات الموجبة ^a	عبارات المجال الرابع
H ₁	H ₀							
قبول	رفض	0.015	%52.66	3.16	<u>02</u> %1.02	<u>115</u> %58.38	<u>80</u> %40.61	الرعاية الصحية للعاملين.
قبول	رفض	0.000	%61.16	3.67	<u>02</u> %1.02	<u>62</u> %31.47	<u>133</u> %67.51	التدريب على العمل.
رفض	قبول	0.385	%57.17	3.43	<u>06</u> %3.05	<u>89</u> %45.18	<u>102</u> %51.78	الدورات التكوينية والبعثات إلى الخارج.
رفض	قبول	0.830	%56.16	3.37	<u>01</u> %0.51	<u>96</u> %48.73	<u>100</u> %50.76	المكافآت وتوفير المزايا الاجتماعية.

(a): تشير الإشارات الموجبة إلى عدد الذين يؤيدون فرضية الدراسة، وهي الإشارات الأكبر تماما من μ ($\mu = 3$).

(b): تشير الإشارات السالبة إلى عدد الذين يعارضون، أو هم مترددون (نوعا ما) حول فرضية الدراسة، وهي الإشارات الأقل من أو تساوي μ ($\mu = 3$).

(c): يشير عدد الأصفر إلى عدم تحديد خيار من خيارات سلم ليكرت الخماسي، وتحدد في دراستنا بـ (دون رأي).

(d): مستوى المعنوية الإحصائية عند $\alpha = 0.05$.

المصدر: تحليل بيانات الاستبانة باستعمال برنامج SPSS.

تشير نتائج الجدول إلى أن المجال الرابع قد انقسمت عباراته بين الدالة إحصائيا وغير الدالة؛ حيث كانت عبارة الرعاية الصحية للعمال كنوع من الاستثمار في الموارد البشرية دالة إحصائيا، إلا أن عدد الإشارات السالبة فاق عدد الإشارات الموجبة ليبين أنه رغم اهتمام المؤسسات برعاية عاملها صحيا إلا أن ذلك لا يتم أو لا يعتبر كنوع من الاستثمار، وبالنسبة لعبارة التدريب على العمل كنوع من الاستثمار فقد كانت كذلك دالة إحصائيا ونسبة إشاراته الموجبة كانت أكثر من نسبة الإشارات السالبة، مما يبين أن التدريب على العمل يعتبر كاستثمار في الموارد البشرية في المؤسسات الجزائرية؛ أما بالنسبة للدورات التكوينية والبعثات إلى الخارج، والمكافآت والمزايا الاجتماعية فإنها لم تكن دالة إحصائيا نظرا لأنه لم تكون هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات الإجابة فمعظم أفراد العينة كانوا مترددين بخصوصهما، وربما يعود ذلك لكونهما لا تعتبران كاستثمارات بمنظورهم أو أن فئة قليلة جدا من المؤسسات الجزائرية من تقوم بهذا النوع من الاستثمارات وهو التحليل الأقرب.

جدول رقم (5-22): نتيجة اختبار الإشارة لعبارات المجال الخامس من المحور الثاني

القرار		مستوى المعنوية sig ^d	الأهمية النسبية	المتوسط	عدد الأصفر ^c	عدد الإشارات السالبة ^b	عدد الإشارات الموجبة ^a	عبارات المجال الخامس
H ₁	H ₀							
قبول	رفض	0.000	%71.66	1.70	$\frac{00}{0.0\%}$	$\frac{191}{96.95\%}$	$\frac{06}{3.05\%}$	غياب ثقافة شفافية الإفصاح في المجتمع المالي الجزائري.
قبول	رفض	0.000	%71	1.74	$\frac{00}{0.00\%}$	$\frac{194}{98.48\%}$	$\frac{03}{1.52\%}$	عدم الاهتمام بالمعلومات المالية حول الموارد البشرية ودورها في تحسين جودة القرارات.
قبول	رفض	0.000	%70.5	1.77	$\frac{00}{0.00\%}$	$\frac{189}{95.94\%}$	$\frac{08}{4.06\%}$	الاقتصاد الجزائري لم يندمج بعد في ركب اقتصاد المعرفة.
قبول	رفض	0.000	%69.33	1.84	$\frac{00}{0.00\%}$	$\frac{188}{95.43\%}$	$\frac{09}{4.57\%}$	غياب المنافسة بين المؤسسات العاملة في الاقتصاد الوطني للحصول على الموارد البشرية الكفؤة وتنميتها وتطويرها.
قبول	رفض	0.000	%70.5	1.77	$\frac{00}{0.00\%}$	$\frac{192}{97.46\%}$	$\frac{05}{2.54\%}$	عدم وجود دافع قوي للإفصاح عن معلومات مالية متعلقة بالموارد البشرية، مثل وجود سوق مالية نشطة.
قبول	رفض	0.000	%69.16	1.85	$\frac{01}{0.51\%}$	$\frac{185}{93.91\%}$	$\frac{11}{5.58\%}$	نفقات الاستثمار في الموارد البشرية في المؤسسات تتم فقط لتجنب ضغوطات العمال ونقاباتهم لتحسين ظروفهم وليس لأهداف اقتصادية.

(a): تشير الإشارات الموجبة إلى عدد الذين يؤيدون فرضية الدراسة، وهي الإشارات الأكبر تماما من μ ($\mu = 3$).

(b): تشير الإشارات السالبة إلى عدد الذين يعارضون، أو هم مترددون (نوعا ما) حول فرضية الدراسة، وهي الإشارات الأقل من أو تساوي μ ($\mu = 3$).

(c): يشير عدد الأصفر إلى عدم تحديد خيار من خيارات سلم ليكرت الخماسي، وتحدد في دراستنا بـ (دون رأي).

(d): مستوى المعنوية الإحصائية عند $\alpha = 0.05$.

المصدر: تحليل بيانات الاستبانة باستعمال برنامج SPSS.

يبين الجدول أن جميع عبارات المجال الخامس كانت دالة إحصائيا، مما يجعل H_0 مرفوضة في كل العبارات، كما أن إشارات العبارات كانت كلها تقريبا سالبة أي أن أغلب الآراء كانت منحصرة بين درجتي موافق وموافق بشدة بخصوص معيقات تطبيق محاسبة الموارد البشرية في البيئة الجزائرية - وذلك لأن أوزان هذا المجال كانت سلبية-، ومن أكثر المعيقات التي اتفق حولها أفراد عينة الدراسة مسألة "عدم الاهتمام بالمعلومات المالية حول الموارد البشرية ودورها في تحسين جودة القرارات"، حيث بلغت نسبة إشاراتها السالبة 98.48% وهي الأعلى مقارنة بباقي العبارات، لتليها مسألة "عدم وجود دافع قوي للإفصاح

عن معلومات مالية متعلقة بالموارد البشرية، مثل وجود سوق مالية نشطة"، بنسبة 97.46%، ثم "غياب ثقافة شفافية الإفصاح في المجتمع المالي الجزائري" بنسبة 96.95%، ثم باقي العبارات والتي كانت نسب إشاراتها السالبة في العموم مرتفعة.

3.2. القرار

بناءً على ما سبق فإنه لا يمكننا إثبات صحة الفرضية البحثية الثانية والقاتلة أن "البيئة الاقتصادية الجزائرية مهيأة لتطبيق محاسبة الموارد البشرية"، فالبيئة الاقتصادية الجزائرية غير مهيأة تماما لتطبيق محاسبة الموارد البشرية، إذ أن هنالك بعض النقائص في البنية الاقتصادية الجزائرية يجب إصلاحها ليكون تطبيق محاسبة الموارد البشرية مجديا لدى المؤسسات الجزائرية.

3. اختبار الفرضية الثالثة

تم تخصيص الفرضية الثالثة للجانب المحاسبي بحيث كانت كما يلي:

النظام المحاسبي المالي الجزائري (SCF) يسمح بتطبيق محاسبة الموارد البشرية

1.3. الفرضية الصفرية H_0 والفرضية البديلة H_1

لاختبار فرضية البحث تم استخدام اختبار الإشارة لاختبار الفرضيتين التاليتين:

H_0 : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات آراء أفراد العينة حول إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية وفقا للنظام المحاسبي المالي.

H_1 : توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات آراء أفراد العينة حول إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية وفقا للنظام المحاسبي المالي.

2.3. إحصائية اختبار الإشارة

يلخص الجدول الموالي نتائج الاختبار للمحور الثالث.

جدول رقم (5-23): نتيجة اختبار الإشارة للمحور الثالث ومجالاته

القرار		مستوى المعنوية sig ^d	الأهمية النسبية	المتوسط	عدد الأصفر (الحياد) ^c	عدد الإشارات السالبة ^b	عدد الإشارات الموجبة ^a	المحور الأول ومجالاته
H ₁	H ₀							
قبول	رفض	0.000	%59,64	3,578	<u>00</u> %0.00	<u>23</u> %11.68	<u>174</u> %88.32	إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية وفقا للنظام المحاسبي المالي
قبول	رفض	0.000	%58.08	3,484	<u>00</u> %0.00	<u>59</u> %29.95	<u>138</u> %70.05	موقف ال SCF من محاسبة الموارد البشرية
قبول	رفض	0.000	%60,11	3,606	<u>00</u> %0.00	<u>46</u> %23.35	<u>151</u> %76.65	طرق الإفصاح عن الموارد البشرية التي يسمح بها النظام المحاسبي المالي
قبول	رفض	0.000	%57,98	3,479	<u>00</u> %0.00	<u>54</u> %27.41	<u>143</u> %72.59	بدائل قياس الموارد البشرية التي يتيحها النظام المحاسبي المالي
قبول	رفض	0.000	%61,43	3,686	<u>00</u> %0.00	<u>25</u> %12.69	<u>172</u> %87.31	عراقيل تضمين محاسبة الموارد البشرية في النظام المحاسبي المالي

(a): تشير الإشارات الموجبة إلى عدد الذين يؤيدون فرضية الدراسة، وهي الإشارات الأكبر تماما من μ ($\mu = 3$).
 (b): تشير الإشارات السالبة إلى عدد الذين يعارضون، أو هم مترددون (نوعا ما) حول فرضية الدراسة، وهي الإشارات الأقل من أو تساوي μ ($\mu = 3$).
 (c): يشير عدد الأصفر إلى عدم تحديد خيار من خيارات سلم ليكرت الخماسي، وتحدد في دراستنا ب (دون رأي).
 (d): مستوى المعنوية الإحصائية عند $\alpha = 0.05$.

المصدر: تحليل بيانات الاستبانة باستعمال برنامج SPSS .

من خلال الجدول السابق نجد أن قيمة اختبار الإشارة بالنسبة للمحور ككل وفي كل مجال من مجالاته الثلاثة دالة إحصائيا عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ ، حيث أن مستوى المعنوية sig هو أقل من 0.05، ما يؤكد أن متوسط آراء أفراد العينة في المحور ككل وفي كل مجال من مجالاته هو أكبر من متوسط المقياس المستخدم في الاستبانة، حيث بلغ متوسط المحور ككل 3.5784؛ ما يجعلنا نرفض الفرضية الصفرية H_0 ونقبل الفرضية البديلة H_1 ، أي أن معظم آراء أفراد العينة تميل إلى درجة موافق، مما يثبت صحة فرضيتنا القائلة بأن النظام المحاسبي المالي يسمح بتطبيق محاسبة الموارد البشرية، إضافة إلى ذلك نجد نتائج المجال الرابع والخاص بصعوبات تطبيق محاسبة الموارد البشرية ضمن النظام المحاسبي المالي كذلك دالة إحصائيا ونسبة إشارات الموجبة أكبر بكثير من نسبة السالبة، مما يدل على تأييد المستجوبين لفكرة أن هنالك صعوبات تعيق تضمين محاسبة الموارد البشرية في النظام المحاسبي المالي، وبالتالي يمكننا القول أن فرضيتنا محققة وأن النظام المحاسبي المالي يمكن من تطبيق محاسبة الموارد البشرية، إلا أن هناك صعوبات قد تعيق ذلك سنفصل فيها لاحقا. وللوقوف على الجوانب المختلفة

لهذه الفرضية تم إجراء اختبار الإشارة لعبارات كل مجال من مجالات المحور الثالث على حدة وذلك كما توضحه الجداول الموالية:

جدول رقم (5-24): نتيجة اختبار الإشارة لعبارات المجال الأول من المحور الثالث

القرار الخاص بالفقرة		مستوى المعنوية sig ^d	الأهمية النسبية	المتوسط	عدد الأصفر ^c	عدد الإشارات السالبة ^b	عدد الإشارات الموجبة ^a	عبارات المجال الأول
H ₁	H ₀							
قبول	رفض	0.000	%60.83	3,65	<u>11</u> %5.58	<u>63</u> %31.98	<u>123</u> %62.44	يقبل بالاعتراف بالموارد البشرية كونه يعتمد على تغليب الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني.
رفض	قبول	1.000	%56.33	3,38	<u>11</u> %5.58	<u>96</u> %48.73	<u>96</u> %48.73	يسمح باعتبار الموارد البشرية كأصل غير ملموس كونها تحقق منافع مستقبلية تتوّل إلى الكيان ويمكن حساب قيمتها.
قبول	رفض	0.000	%59.83	3,59	<u>04</u> %2.03	<u>67</u> %34.01	<u>126</u> %63.96	يسمح بالإفصاح عن المعلومات المالية حول الموارد البشرية كونها تساعد على زيادة شفافية وملاءمة المعلومات المالية المُفصح عنها.
قبول	رفض	0.000	%62.5	3,75	<u>03</u> %1.52	<u>57</u> %28.93	<u>137</u> %69.54	يُمكن من تطبيق محاسبة الموارد البشرية، إذا تم اعتمادها من قبل الهيئات المنظمة للمحاسبة في الجزائر.

(a): تشير الإشارات الموجبة إلى عدد الذين يؤيدون فرضية الدراسة، وهي الإشارات الأكبر تماما من $\mu (3=)$.

(b): تشير الإشارات السالبة إلى عدد الذين يعارضون، أو هم مترددون (نوعا ما) حول فرضية الدراسة، وهي الإشارات الأقل من أو تساوي $\mu (3=)$.

(c): يشير عدد الأصفر إلى عدم تحديد خيار من خيارات سلم ليكرت الخماسي، وتحدد في دراستنا ب (دون رأي).

(d): مستوى المعنوية الإحصائية عند $\alpha = 0.05$.

المصدر: تحليل بيانات الاستبانة باستعمال برنامج SPSS .

يبين الجدول أن عبارات المجال الأول من المحور كانت كلها دالة إحصائيا، ما عدا العبارة الثانية والخاصة بإمكانية اعتبار الموارد البشرية كأصل غير ملموس وفقا لقواعد النظام المحاسبي المالي، والتي لم تكن دالة إحصائيا نظرا لتقارب آراء المؤيدين والمعارضين مما يجعل الفرضية الصفرية H_0 محققة في هذه العبارة وبالتالي تستثنى من التحليل. أما باقي العبارات فكما ذكرنا كانت دالة إحصائيا ونسبة إشاراتها الموجبة فاقت نسبة الإشارات السالبة، مما يؤكد أن النظام المحاسبي المالي يسمح بتطبيق محاسبة الموارد البشرية، إذا تم اعتمادها من قبل الهيئات المنظمة للمحاسبة في الجزائر إذ أنه يسمح بالإفصاح عن المعلومات المالية حول الموارد البشرية كونها تساعد على زيادة شفافية وملاءمة المعلومات المالية

المُفصّل عنها، وكذلك يسمح بالاعتراف بالموارد البشرية كونه يعتمد على تغليب الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني.

جدول رقم (5-25): نتيجة اختبار الإشارة لعبارات المجال الثاني من المحور الثالث

القرار الخاص بالفقرة	مستوى المعنوية sig ^d	الأهمية النسبية	المتوسط	عدد الأصفر ^c	عدد الإشارات السالبة ^b	عدد الإشارات الموجبة ^a	عبارات المجال الثاني
قبول	0,430	%54,66	3,28	03 %1.52	103 %52.28	91 %46.19	قائمة المركز المالي كأحد الأصول المعنوية.
رفض	0,000	%65,83	3,95	00 %0.00	40 %20.30	157 %79.70	الملاحق التفسيرية.
قبول	0,000	%63	3,78	04 %2.03	59 %29.95	134 %68.02	تقارير مجلس الإدارة.
رفض	0,000	%61,33	3,68	01 %0.51	61 %30.96	135 %68.53	إعداد قوائم خاصة تضم الاستثمارات المعنوية ومنها الموارد البشرية.

(a): تشير الإشارات الموجبة إلى عدد الذين يؤيدون فرضية الدراسة، وهي الإشارات الأكبر تماما من μ ($\mu = 3$).

(b): تشير الإشارات السالبة إلى عدد الذين يعارضون، أو هم مترددون (نوعا ما) حول فرضية الدراسة، وهي الإشارات الأقل من أو تساوي μ ($\mu = 3$).

(c): يشير عدد الأصفر إلى عدم تحديد خيار من خيارات سلم ليكرت الخماسي، وتحدد في دراستنا بـ (دون رأي).

(d): مستوى المعنوية الإحصائية عند $\alpha = 0.05$.

المصدر: تحليل بيانات الاستبانة باستعمال برنامج SPSS.

يبين الجدول أن جميع عبارات المجال الثاني دالة إحصائيا عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ ، عدا العبارة الأولى والمتعلقة بالإفصاح عن الموارد البشرية ضمن قائمة المركز المالي، والتي لم تكن دالة إحصائيا نظرا لأن مستوى معنويتها مساوٍ لـ 0.430 مما يدل على عدم وجود فروق جوهرية بين متوسطات آراء المستجوبين، أي أن H_0 مقبولة في هذا المجال، وعليه نستنتج هذه العبارة من التحليل؛ وحسب رأينا يعتبر عدم دلالة هذه العبارة امتدادا لعدم دلالة العبارة الخاصة باعتبار الموارد البشرية كأصل غير ملموس، كون هذه الأخيرة تستدعي الإفصاح عنها ضمن قائمة المركز المالي وهذا ما لاقى معارضة لدى أغلب أفراد عينة الدراسة؛ ومن خلال هذا نستنتج أن النظام المحاسبي المالي يسمح بتطبيق محاسبة الموارد البشرية، غير أن اعتبار الموارد البشرية كأصل غير ملموس والإفصاح عنه ضمن قائمة المركز المالي لم يلقى قبولا كبيرا، وكان أغلب أفراد العينة مترددين بخصوصه، ويرجع ذلك إلى أنه يمكن القول أنها فكرة ثورية نوعا ما في مجال المحاسبة والمبادئ المحاسبية المعمول بها حاليا،

وفي المقابل نجد تأييدا كبيرا لفكرة الإفصاح عن الموارد البشرية ضمن الملاحق التفسيرية؛ حيث بلغت نسبة إشارات الموجبة 79.70% وهي الأعلى، كما أن أهميتها النسبية بلغت 65.83% وهي مرتفعة مقارنة بباقي أساليب الإفصاح المقترحة.

جدول رقم (5-26): نتيجة اختبار الإشارة لعبارات المجال الثالث من المحور الثالث

القرار		مستوى المعنوية sig ^d	الأهمية النسبية	المتوسط	عدد الأصفر ^c	عدد الإشارات السالبة ^b	عدد الإشارات الموجبة ^a	عبارات المجال الثالث
H ₁	H ₀							
قبول	رفض	0,012	%53,17	3,19	<u>03</u> %1.52	<u>115</u> %58.38	<u>79</u> %40.10	التكلفة التاريخية لاقتناء الموارد البشرية.
قبول	رفض	0,01	%58,67	3,52	<u>03</u> %1.52	<u>73</u> %37.06	<u>121</u> %61.42	التكلفة الاستبدالية للموارد البشرية.
قبول	رفض	0,000	%65,67	3,94	<u>05</u> %2.54	<u>37</u> %8.78	<u>155</u> %78.68	القيمة النفعية للموارد البشرية.

(a): تشير الإشارات الموجبة إلى عدد الذين يؤيدون فرضية الدراسة، وهي الإشارات الأكبر تماما من μ ($\mu = 3$).

(b): تشير الإشارات السالبة إلى عدد الذين يعارضون، أو هم مترددون (نوعا ما) حول فرضية الدراسة، وهي الإشارات الأقل من أو تساوي μ ($\mu = 3$).

(c): يشير عدد الأصفر إلى عدم تحديد خيار من خيارات سلم ليكرت الخماسي، وتحدد في دراستنا ب (دون رأي).

(d): مستوى المعنوية الإحصائية عند $\alpha = 0.05$.

المصدر: تحليل بيانات الاستبانة باستعمال برنامج SPSS.

يبين الجدول أن جميع عبارات المجال الثالث دالة إحصائيا مما يستدعي رفض H_0 وقبول H_1 ؛ وبالنظر إلى نتائج اختبار الإشارة نجد أن أسلوب القياس الذي لاقى أغلب التأييد هو القياس على أساس القيمة النفعية للموارد البشرية، حيث بلغت نسبة إشاراته الموجبة 78.68% وهي الأعلى بين النسب، كما أن أهميته النسبية كانت هي الأعلى، ثم يليه القياس على أساس القيمة الاستبدالية بنسبة تأييد بلغت 61.42%، ليكون القياس على أساس التكلفة التاريخية أضعف الخيارات، نظرا لأن نسبة إشاراته السالبة كانت أكثر من الموجبة.

جدول رقم (5-27): نتيجة اختبار الإشارة لعبارات المجال الرابع من المحور الثالث

القرار الخاص بالفقرة		مستوى المعنوية sig ^d	الأهمية النسبية	المتوسط	عدد الأصفر ^c	عدد الإشارات السالبة ^b	عدد الإشارات الموجبة ^a	عبارات المجال الخامس
H ₁	H ₀							
قبول	رفض	0,002	%60,83	3,65	<u>02</u> %1.02	<u>75</u> %38.07	<u>120</u> %60.91	تعارض محاسبة الموارد البشرية مع المبادئ المحاسبية المعتمدة من قبل الهيئات المحاسبية.
قبول	رفض	0,000	%53.67	3,22	<u>00</u> %0.00	<u>130</u> %65.99	<u>67</u> %34.01	عدم قبول المحاسبين لتطبيق هذا النوع من المحاسبة.
قبول	رفض	0,000	%66,33	3,98	<u>00</u> %0.00	<u>43</u> %21.83	<u>154</u> %78.17	صعوبة التحكم في أساليب قياس الموارد البشرية التي تتميز بعدم تأكد كبير.
قبول	رفض	0,000	%62,17	3,73	<u>00</u> %0.00	<u>64</u> %32.49	<u>133</u> %67.51	عدم وجود إشارة صريحة إليها في معايير المحاسبة الدولية التي يُستمد منها الـ .SCF
قبول	رفض	0,000	%65,17	3,91	<u>01</u> %0.51	<u>46</u> %23.35	<u>150</u> %76.14	عدم وجود مبادرة من الهيئة المحاسبية المشرعة لدفع المؤسسات إلى تطبيق محاسبة الموارد البشرية.

(a): تشير الإشارات الموجبة إلى عدد الذين يؤيدون فرضية الدراسة، وهي الإشارات الأكبر تماما من μ ($\mu = 3$).

(b): تشير الإشارات السالبة إلى عدد الذين يعارضون، أو هم مترددون (نوعا ما) حول فرضية الدراسة، وهي الإشارات الأقل من أو تساوي μ ($\mu = 3$).

(c): يشير عدد الأصفر إلى عدم تحديد خيار من خيارات سلم ليكرت الخماسي، وتحدد في دراستنا بـ (دون رأي).

(d): مستوى المعنوية الإحصائية عند $\alpha = 0.05$.

المصدر: تحليل بيانات الاستبانة باستعمال برنامج SPSS .

تبين النتائج التي في الجدول أن جميع عبارات هذا المجال دالة إحصائيا، مما يستدعي رفض H_0 وقبول H_1 والقول أن هنالك فروق ذات دلالة إحصائية حول معيقات تضمين محاسبة الموارد البشرية ضمن النظام المحاسبي المالي؛ وبالرجوع إلى نتائج اختبار الإشارة نجد أن نسبة الإشارات الموجبة كانت عموما أكبر من نسبة الإشارات السالبة في جميع العبارات باستثناء عبارة "عدم قبول المحاسبين لتطبيق هذا النوع من المحاسبة" ويرجع ذلك إلى عدة تبريرات أضافها المستجوبون كملاحظات وهي أن المحاسبين الجزائريين وخاصة المهنيين منهم لا يتمتعون باستقلالية تامة ليرفضوا أو ليقبلوا تطبيق نوع معين من المحاسبة؛ إنما هم يطبقون ما تمليه عليهم الهيئة المحاسبية المشرعة بفرض

القوانين؛ أما بخصوص باقي العقوبات فقد اتجهت آراء أغلب المستجوبين إلى تأييد أن صعوبة التحكم في أساليب قياس الموارد البشرية التي تتميز بعدم تأكد كبير تشكل أكبر العقبات أمام تضمين محاسبة الموارد البشرية في النظام المحاسبي المالي؛ حيث بلغت نسبة إشاراتها الموجبة 78.17% وهي الأعلى مقارنة بباقي العبارات، والأمر نفسه نجده في الأهمية النسبية حيث حظيت العبارة بأهمية نسبية كبيرة مقارنة بباقي العبارات وبلغت 66.33%، لتليها عدم وجود مبادرة من الهيئة المحاسبية المشرعة لدفع المؤسسات إلى تطبيق محاسبة الموارد البشرية بنسبة إشارات موجبة بلغت 76.14% وبنسبة أهمية نسبية 65.17% لتليهما باقي العقوبات.

3.3. القرار

من خلال الجداول السابقة الخاصة بمجالات وعبارات المحور الثالث فإن فرضيتنا الثالثة قد ثبتت صحتها وأن محاسبة الموارد البشرية يمكن تطبيقها وفقا للنظام المحاسبي المالي تقنيا؛ إلا أنه على الصعيد التشريعي ومدى تحكم المحاسبين في أساليبها هناك بعض العقبات قد تعيقها.

وبالتالي بناءً على كل ما سبق وكنتيجة لاختبار فرضيات الدراسة الثالث والتي ثبتت صحة الأولى والثالثة في حين الثانية ثبت عكسها، يمكننا القول أن هنالك إدراكا لأهمية الموارد البشرية وضرورة تغيير المعالجة المحاسبية الحالية لها، إضافة إلى أن النظام المحاسبي المالي يمكن تقنيا من تطبيق محاسبة الموارد البشرية مع وجود بعض العقبات التي قد تعيق ذلك والتي فصلنا فيها فيما سبق؛ إلا أن المشكلة الرئيسية تكمن في البيئة الاقتصادية الجزائرية التي تبين لنا أنها غير مهياًة بشكل تام لتطبيق هذا النوع من المحاسبة.

4. اختبار كاي مربع (Test khi-deux)

بعد اختبار فرضيات الدراسة الثالث وإثبات صحة الأولى والثالثة ونفي الثانية، ولمزيد من التحليل نمر الآن إلى دراسة العلاقة التي تربط بين متغيرات المراقبة التي تم اختيارها في استبانة الدراسة وفرضيات البحث؛ وذلك من خلال اختبار كاي مربع (khi-deux) الذي عن طريقه يتم تحديد وجود العلاقة من عدمه، بحيث تم إجراء الاختبار للفرضيتين التاليتين:

H_0 : لا توجد هنالك علاقة بين متغيرات المراقبة وفرضيات الدراسة؛

H_1 : توجد هنالك علاقة بين متغيرات المراقبة وفرضيات الدراسة.

والجدول الموالي يوضح اختبار كاي مربع.

جدول رقم (5-28): العلاقات بين متغيرات المراقبة وفرضيات الدراسة

الخبرة	العمر		المؤهل العلمي		المستوى الوظيفي		القطاع		المجال			
	العلاقة	Sig	العلاقة	Sig	العلاقة	Sig	العلاقة	Sig	العلاقة	Sig		
لا توجد	0.292	لا توجد	0.297	لا توجد	0.913	لا توجد	0.603	لا توجد	0.254	لا توجد	0.748	الفرضية 1
لا توجد	0.075	لا توجد	0.174	لا توجد	0.160	توجد	0.000	توجد	0.000	توجد	0.019	الفرضية 2
لا توجد	0.296	لا توجد	0.191	توجد	0.00	لا توجد	0.129	لا توجد	0.598	لا توجد	0.917	الفرضية 3

حسب مستوى الدلالة Sig عند مستوى معنوية $\alpha = 0.05$.

المصدر: تحليل بيانات الاستبانة باستعمال برنامج SPSS.

يوضح لنا الجدول رقم (5-28) عدم وجود أية علاقة بين متغيرات المراقبة الخاصة بالاستبانة والفرضية الأولى، في حين توجد هنالك علاقة بين الفرضية الثانية وكل من المجال والقطاع والمستوى الوظيفي؛ أما الفرضية الثالثة فلديها علاقة مع المؤهل العلمي فقط .

وبعد الكشف عن وجود العلاقات من عدمها بين متغيرات المراقبة وفرضيات الدراسة نأتي إلى الكشف عن طبيعة هذه العلاقات - قوية/ ضعيفة - وذلك من خلال معامل Vde cramer الذي يحدد مدى قوتها أو ضعفها وقد تم اختيار هذا المعامل نظرا لأن كل متغير يضم أكثر من مسميين اثنين، والجدول الموالي يوضح ذلك:

جدول رقم (5-29): طبيعة العلاقات بين متغيرات المراقبة وفرضيات الدراسة

الخبرة	العمر		المؤهل العلمي		المستوى الوظيفي		القطاع		المجال			
	الشدة	Cramer's V	الشدة	Cramer's V	الشدة	Cramer's V	الشدة	Cramer's V	الشدة	Cramer's V		
-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	ف1
-	-	-	-	-	ضعيفة	0.291	متوسطة	0.491	ضعيفة	0.275	-	ف2
-	-	-	-	قوية	1.205	-	-	-	-	-	-	ف3

حسب مستوى الدلالة Sig عند مستوى معنوية $\alpha = 0.05$.

المصدر: تحليل بيانات الاستبانة باستعمال برنامج SPSS.

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن العلاقات الموجودة بين متغيرات المراقبة والفرضية الثانية هي ضعيفة في مجملها ما عدا العلاقة التي تربط القطاع بالفرضية حيث نجد أنها متوسطة الشدة، حيث

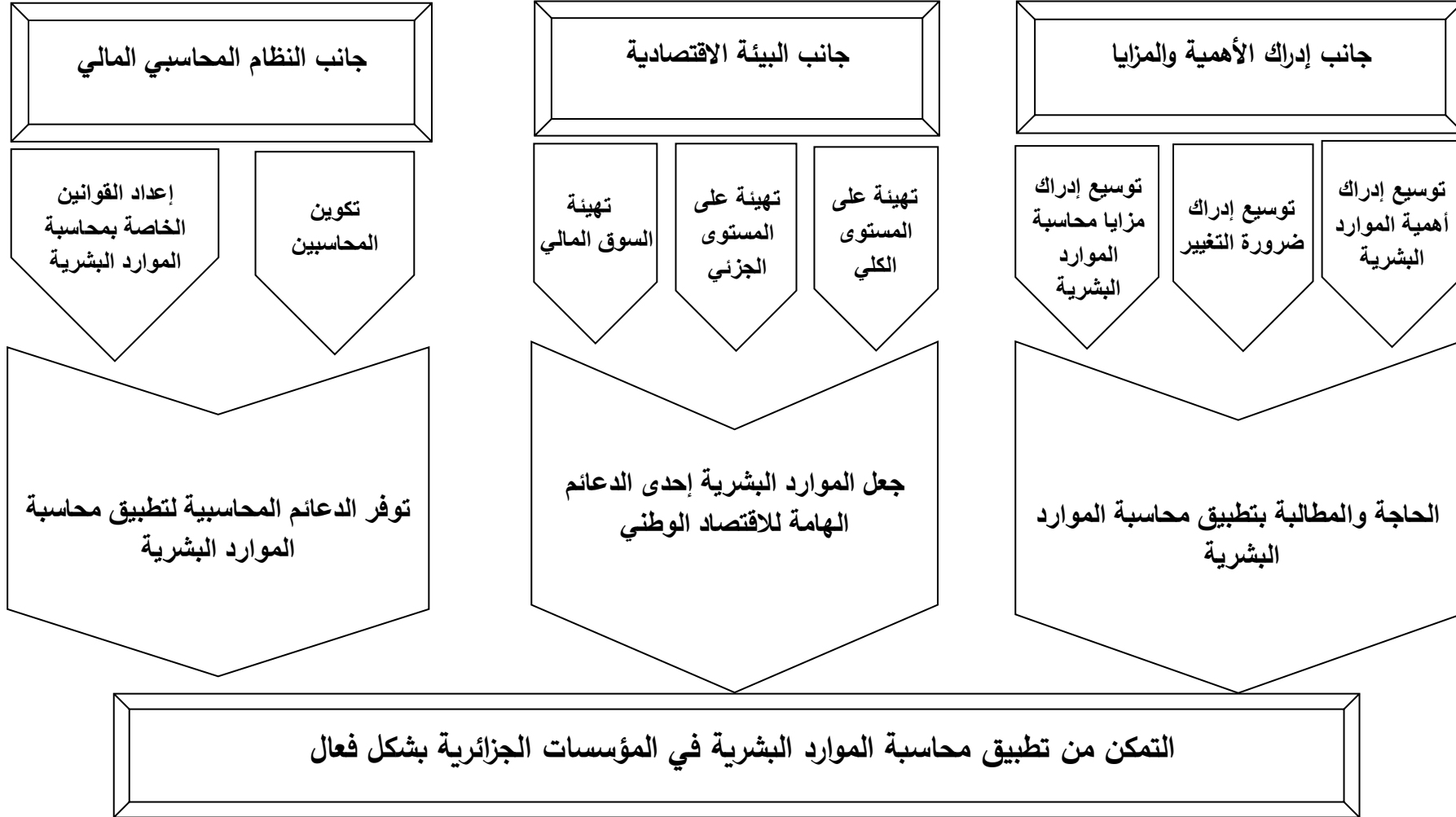
أن مدى تهيؤ البيئة الاقتصادية الجزائرية لتطبيق محاسبة الموارد البشرية يختلف من قطاع إلى آخر، وهذا ما جعله يؤثر على الإجابات التي قدمها المستجوبون بهذا الخصوص انطلاقا من القطاع الذي يشتغلون به. أما العلاقة التي تربط المؤهل العلمي والفرضية الثالثة فهي قوية جدا، كون الأخيرة تتعلق بالنظام المحاسبي المالي، ومدى التحكم في تقنياته مما يجعل المؤهل العملي للمستجوب مؤثرا على الإجابات، وهذا ما لمسناه في العديد من إجابات المستجوبين، والتي كانت أغلبها تتمحور في خاتمة نوعا ما إضافة إلى أن هنالك من طالب بالمزيد من التكوين للمحاسبين.

وبالتالي فإنه بالنظر إلى الجدولين السابقين يمكننا القول أنه لا توجد علاقة بين متغيرات المراقبة الخاصة بالاستبانة وفرضيات الدراسة، وإن وُجدت فهي ضعيفة في مجملها، ما عدا العلاقة بين الفرضية الثالثة والمؤهل العلمي والتي كانت قوية على خلاف باقي العلاقات، وهذا ما سيكون له أثر في المقترح الذي سنقدمه بخصوص هذه الفرضية؛ وعموما يمكننا القول أن متغيرات المراقبة ليس لها تأثير على فرضيات الدراسة.

المبحث الثالث: مقترح للتمكين من تطبيق محاسبة الموارد البشرية

بعدما تطرقنا إليه في هذه الدراسة بخصوص أهمية الموارد البشرية، وضرورة تغيير المعالجة المحاسبية الخاصة بها، من خلال تطبيق محاسبة الموارد البشرية التي تعتبر نهجا مخالفا لما هي عليه المحاسبة الحالية للموارد البشرية، وكمحاولة لدراسة إمكانية تطبيق هذا النمط الجديد من المحاسبة في المؤسسات الجزائرية، فقد تم وضع ثلاث فرضيات للدراسة بحيث تغطي الجوانب الهامة المتعلقة بإمكانية تطبيق هذا النوع من المحاسبة؛ فكانت الفرضية الأولى عن إدراك الدور الفعال الذي تلعبه الموارد البشرية وأهميتها في الاقتصاد ومزايا تطبيق محاسبة الموارد البشرية، ويتوفر هذا الإدراك يمكننا القول أن دوافع تطبيق محاسبة الموارد البشرية موجودة، إذ تعتبر هذه المسألة من أهم الدوافع الداعية لتطبيق هذا النوع من المحاسبة. أما الفرضية الثانية فكانت بخصوص مدى تهيؤ البيئة الاقتصادية الجزائرية لتطبيق محاسبة الموارد البشرية، إذ لا يمكن إدخالها ضمن النظام المحاسبي للمؤسسات إذا لم تكن البيئة الاقتصادية التي تعمل فيها المؤسسات مهياً لذلك، حتى وإن كان هنالك إدراك بأهمية تطبيقها. وبذلك فقد كانت الفرضية الثالثة تخص النظام المحاسبي المالي للمؤسسات في الجزائر، وما إذا كان يُمكن من تطبيق محاسبة الموارد البشرية من خلال أساليب القياس والإفصاح المختلفة التي يسمح بها. وبناءً على هذه الفرضيات الثلاث والتي من خلال اختبارها درسنا إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الجزائرية، توصلنا إلى المقترح الذي سنوضحه فيما يلي، والخاص بمخطط العمل أو الخطوات والتدابير اللازمة، والتي يجب الأخذ بها لجعل تطبيق محاسبة الموارد البشرية أمراً مجدياً وذو عائد لدى المؤسسات الجزائرية؛ حيث بنينا مقترحنا على الجوانب الثلاثة سالفة الذكر معتمدين في ذلك على نتائج اختبار الفرضيات؛ والشكل الموالي يوضح لنا المقترح بصورة عامة.

شكل رقم (5-01): مقترح للتمكن من تطبيق محاسبة الموارد البشرية



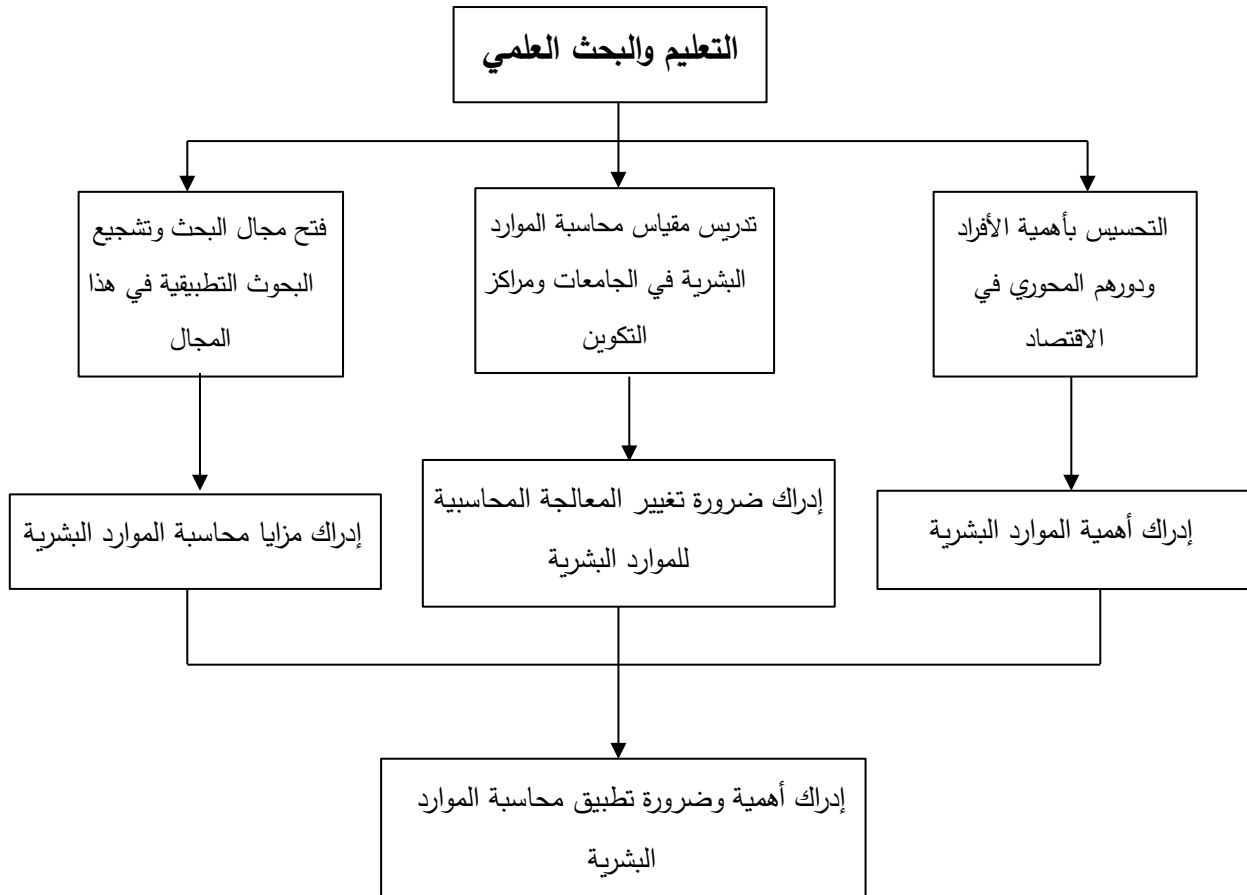
المصدر: من إعداد الباحثة.

يوضح الشكل السابق مقترح الدراسة، والذي يركز على ثلاثة دعائم أساسية لتمتكن المؤسسات الجزائرية من تطبيق محاسبة الموارد البشرية، والتي سنتناولها بشكل من التفصيل في النقاط الموالية.

I. جانب إدراك الأهمية والمزايا

يرتكز هذا الجانب بشكل أساسي على توسيع وزيادة إدراك المحاسبين ومختلف المتعاملين الاقتصاديين في الجزائر بأهمية الموارد البشرية وضرورة تغيير المعالجة المحاسبية لها، ونرى أن هذا يكون من خلال التعليم والبحث العلمي في جميع مستوياته، فقبل التكلم عن محاسبة الموارد البشرية يجب تطوير الجانب الثقافي (المعرفي) لهذا التوجه الجديد قبل الانتقال إلى التطبيق المحاسبي. والشكل الموالي يلخص أهم ما يجب القيام به في هذا الإطار.

شكل رقم (5-02): مقترح لتوسيع إدراك أهمية الموارد البشرية



المصدر: من إعداد الباحثة.

انطلاقاً من الشكل السابق فإن مقترحنا في هذا الجانب يشمل ما يلي:

1. التحسيس بأهمية الأفراد ودورهم المحوري في الاقتصاد

ويكون هذا التحسيس خلال التوعية بأهمية الموارد البشرية وأنها عامل النجاح والاستمرار سواء كان ذلك اقتصادياً أم اجتماعياً أم سياسياً، ويكون هذا التحسيس من خلال المؤسسات التعليمية والندوات والملتقيات التي تقيمها الجامعات والمراكز المتخصصة؛ مما يساهم في تغيير الثقافة السائدة، وجعل الأفراد أكثر وعياً بدورهم الاقتصادي الذي يجب أن يتصرفوا على أساسه، مما يجعلهم مسؤولين أكثر في سلوكياتهم بحيث بدل أن تكون بهدف تحقيق المنفعة الذاتية فقط تصبح بهدف تحقيق منفعة ذاتية لهم وللاقتصاد الوطني عموماً؛ وهذه التوعية تكون أكثر نجاعة إذا بدأت من المراحل الأولى للتعليم، لتتجنر هذه المعتقدات في أذهان الأفراد مما يجعلهم يتصرفون وفقها.

2. تدريس مقياس محاسبة الموارد البشرية في الجامعات ومراكز التكوين

فإدخال هذا المجال البحثي الجديد ضمن أنظمة التعليم يلفت الانتباه إلى التطور الحاصل في هذا المجال ومفاهيمه النظرية، والنقائص التي جاء لتغطيتها، مما يفتح المجال أمام الدارسين والباحثين للمقارنة بين ما هو كائن من معالجات محاسبية وما يجب أن يكون عليه الحال، مما يخلق وعياً لدى المحاسبين الباحثين بهذه المستجدات وينمي الفكر النقدي لديهم، مما يساهم في زيادة البحوث في هذا المجال الذي جذب الكثر من الباحثين على مستوى العالم؛ وبالتالي تطويره.

3. فتح مجال البحث وتشجيع البحوث التطبيقية في هذا المجال

وذلك نظراً لما للبحوث التطبيقية من أثر واسع في كشف مزايا ونقائص أية نظرية في أي مجال كانت، كون تطبيق ما هو نظري على أرض الواقع يجعل الباحث أكثر دراية بالمتغيرات التي تتحكم بدراسته، وتوفر له الكثير من الخيارات للبحث في أي منها أكثر نجاعة وإفادة لدراسته؛ كما أن تطبيق محاسبة الموارد البشرية ولو كان ذلك تجريبياً سيبيّن ويؤكد مزايا تطبيق هذا النوع من المحاسبة في أرض الواقع، مما سيدعمها ويدفع المؤسسات إلى تطبيقها. إضافة إلى ذلك فإن فتح المجال أمام البحوث التطبيقية في محاسبة الموارد البشرية وتشجيعها سيمكن الباحثين من الوقوف على مواطن الضعف في هذا الميدان البحثي، مما يدفعهم للبحث عن الحلول التي قد تساهم في تعزيزه وتطويره، إضافة إلى جعل المحاسبين بشكل عام على دراية بآخر المستجدات في الساحة المحاسبية، ولم لا إبداء آرائهم ومقترحاتهم

بخصوصها؛ فالنظريات في جميع الحقول العلمية تتطور من خلال التطبيق العملي الذي يوضح مواطن الخلل، وبناءً عليه يتم التعديل والتطوير على المستوى النظري.

وعليه فإننا نرى أنه إذا تم تطبيق المقترحات السابقة ومتابعتها، ستؤدي إلى تكوين وعي لدى الأفراد عموماً والمحاسبين خصوصاً، وتوسيعه إن وُجد، بأهمية الموارد البشرية ودورها الاقتصادي الفعال، وضرورة الاهتمام بها محاسبياً كأحد الأصول الهامة، مما يستدعي ضرورة تغيير المعالجة المحاسبية الحالية لها والتي لا تبين أهميتها الكبيرة، ومن خلال الدراسات التطبيقية ستتأكد هذه المزايا، مما سيدفع المهنيين والأكاديميين على حدٍ سواء إلى المطالبة بتطبيقها بناءً على إدراكهم وثقتهم في مزاياها.

إن المقترحات الثلاثة سالفة الذكر هي التي شجعت البحث في موضوع محاسبة الموارد البشرية والمطالبة بتطبيقها في كثير من الدول خاصة المتقدمة منها، بحيث قامت العديد من الشركات العالمية بتطبيق نظام محاسبة الموارد البشرية، مثل شركة NTPC Ltd وهي إحدى مؤسسات القطاع العام بالهند وقد قامت بتطبيق محاسبة الموارد البشرية بنجاح منذ 1986¹، إضافة إلى شركة BARRY بولاية أوهايو الأمريكية وذلك في سنة 1966²، ولا تزال إلى يومنا هذا تطبقها حيث أثبتت نجاعتها وفوائدها في تحسين جودة القرارات المتخذة وكسب ثقة المتعاملين مع هذه الشركات، وغيرها من الشركات؛ فنقطة البداية كانت في تغيير الثقافة بخصوص الموارد البشرية وأهميتها اقتصادياً، ليس كمستهلكين فقط وإنما كمنتجين للقيمة، وضرورة إعطائها نفس الأهمية محاسبياً، وهو ما يجب القيام به في الجزائر للتمكين من تطبيق محاسبة الموارد البشرية.

II. جانب البيئة الاقتصادية الجزائرية

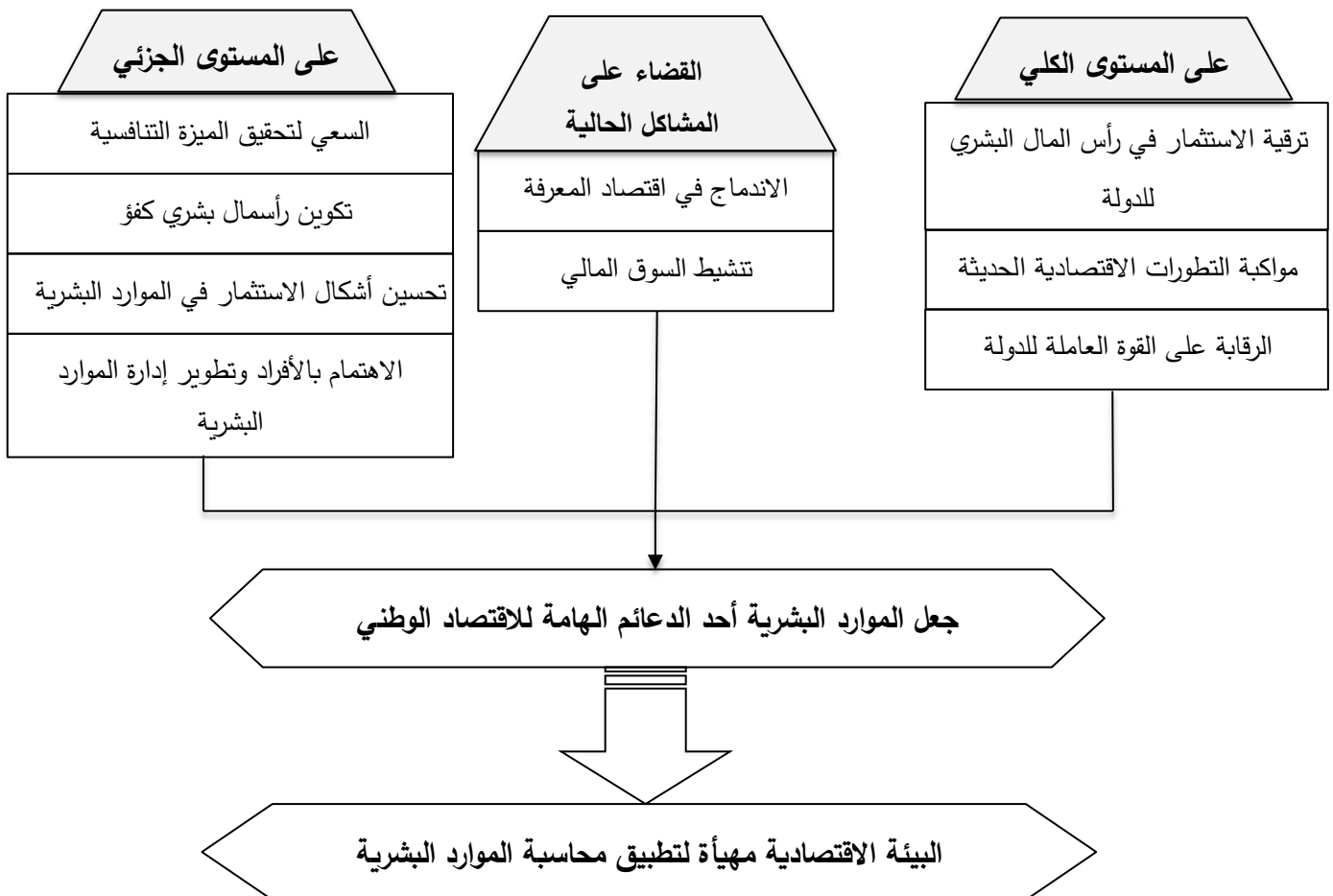
من خلال النتائج المتوصل إليها من اختبار الفرضيات والفرضية الثانية على وجه الخصوص المتعلقة بتهيؤ البيئة الاقتصادية الجزائرية لتطبيق محاسبة الموارد البشرية؛ والتي توصلنا إلى أنها غير مهيأة لتطبيق هذا النوع من المحاسبة، ويرجع ذلك إلى عدة نقائص وعراقيل تم الوقوف عليها من خلال أسئلة الاستبانة، إضافة إلى الموافقة الشديدة من جانب أفراد عينة البحث على العقبات التي تم افتراض أنها قد تشكل عراقيل أمام تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الجزائرية؛ ونظراً لذلك فلكي يتم تطبيق محاسبة الموارد البشرية بنجاح في البيئة الاقتصادية الجزائرية، وتكون المؤسسات مهيأة بشكل جيد

¹ Sumod Shahina Javad , Op. Cit., p.4.

² الحياي وليد ناجي، المشاكل المحاسبية المعاصرة ونماذج مقترحة، مرجع سابق، ص: 292.

لتطبيقها، فإننا نرى أن مجموعة المقترحات التي سنطرحها فيما يلي من شأنها أن تساهم في تحسين البيئة الاقتصادية الجزائرية والرقى بها لتضاهي نظيراتها على المستوى الدولي؛ مما يجعل تطبيق محاسبة الموارد البشرية فيها مجديا ويحقق المزايا التي تترتب عن تطبيق هذا النوع من المحاسبة، والتي لاحظنا إجماع عينة الدراسة عليها وعلى ضرورة تغيير المعالجة المحاسبية التقليدية للموارد البشرية. فقد توزعت مقترحاتنا على ثلاثة محاور أساسية أولها يتعلق بتهيئة الاقتصاد الوطني من خلال تحسين مكانة الموارد البشرية فيه، وثاني المحاور يتعلق بتعزيز مكانة الموارد البشرية داخل المؤسسات الجزائرية حتى تكون مفتاح نجاحها الأساسي، أما المحور الثالث فخصص لطرق مقترحة لتخطي العقبات التي تمنع تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الاقتصاد الجزائري، والتي تدور في معظمها حول السوق المالي كونها نتجت عن عدم نشاط السوق المالية الجزائرية؛ والشكل الموالي يلخص مقترحنا بخصوص تهيئة البيئة الاقتصادية لتطبيق محاسبة الموارد البشرية.

شكل رقم (5-03): مقترح تهيئة البيئة الاقتصادية الجزائرية



المصدر: من إعداد الباحثة.

يوضح الشكل أعلاه أن مقترحنا بخصوص تهيئة البيئة الاقتصادية يتركز على ثلاثة نقاط أساسية نسردها فيما يلي:

1. تحسين مكانة الموارد البشرية في الاقتصاد الجزائري

كما تبين لنا من خلال اختبار الفرضية الثانية، فإن مكانة الموارد البشرية في الاقتصاد الجزائري ليست في المستوى المطلوب وأن الدولة تهتم إلى حد ما فقط بالاستثمار في هذا الجانب، لهذا ولتحسين هذه المكانة فإننا نقترح ما يلي:

أولاً: سعي الدولة لترقية رأسمالها البشري والاستثمار فيه، كون ذلك يؤثر على الأداء الاقتصادي من خلال زيادة معدلات التوظيف والدخل على حدٍ سواء؛ ويتم الاستثمار من خلال تنمية مهارات ومعارف وقدرات الموارد البشرية للدولة سواء العاملة أو المُنتظرة؛ فمن خلال الموارد البشرية المؤهلة والمدربة ستتمكن الدولة من تنفيذ برامج التنمية الاقتصادية التي تعمل عليها، مما يساعدها على توفير احتياجات سكانها من السلع والخدمات، ويتم ذلك من خلال:

- توفير المرافق والخدمات الصحية اللازمة؛
- تدريب الأفراد على العمل قبل التوظيف وفي جميع المستويات الوظيفية، مما يعمل على التطوير المستمر للخبرات والكفاءات البشرية؛
- تطوير التعليم الرسمي المنظم في الابتدائي والمتوسط والثانوي والتعليم العالي والرقمي به، في محاولة لجعله موازيا لنظيره في الدول المتقدمة؛
- محاولة بناء الدوافع الاقتصادية لدى الأفراد من خلال خلق الصفات الاقتصادية البناءة التي تقتضيها طبيعة العمل في الأفراد من إتقان للعمل واحترام المواعيد وإطاعة للرؤساء، وغيرها من الدوافع التي تؤثر على السلوك الاقتصادي للفرد وبالتالي على الاقتصاد القومي بشكل عام؛
- توفير مناخ البحث العلمي في المجتمع من خلال توفير أدوات البحث العلمي، وتجهيز مؤسساته بأحدث التجهيزات التي تساعد الباحثين على أداء عملهم على أفضل وجه، بالإضافة إلى توفير الدعم اللازم لهم مما يدفع عجلة التنمية للأمام؛

- تحسين المناخ السياسي من خلال وضع السياسات العامة للدولة التي تهدف إلى تشجيع الاستثمار في الموارد البشرية، مما يؤدي إلى مزيد من الإنتاج وتحسين كفاءة الأجهزة الإدارية؛ وتلغي السلبات التي تعوق خطط التنمية، وتوفر المناخ الملائم للتنمية الاقتصادية والاجتماعية للبلد.

ثانيا: مواكبة التطورات الحديثة في الساحة الاقتصادية ومسايرة التطور التقني الذي يعتبر أحد دعائم تحقيق النمو والتنمية الاقتصادية؛ هذا التطور الذي لا يمكن تحقيقه إلا من خلال موارد بشرية كفؤة، فليس الأولى بالدولة والمستثمرين الخواص التركيز على بناء المصانع والبنوك، وإنما يجب بناء الإنسان فكريا وسلوكيا لمواجهة التحديات الاقتصادية الحديثة؛ فالفرق الجوهرى بين الدول المتقدمة والدول النامية يكمن بشكل أساسي في ارتفاع إنتاجية العنصر البشري في الدول المتقدمة عنها في الدول النامية؛ لهذا فإن الاعتماد على الموارد البشرية الكفؤة والمؤهلة يجب أن يكون أحد الدعائم الأساسية للتنمية الاقتصادية في الجزائر، كونها لن تتمكن من التطور اقتصاديا مهما بلغت إمكانياتها المادية والمالية إذا لم تتوفر بها موارد بشرية مؤهلة.

ثالثا: وضع آليات رقابة فعالة من قبل الهيئات الحكومية لمعرفة حجم القوى العاملة في الاقتصاد، والتكلفة الحقيقية لهذه القوة لكي يمكن توجيهها واستثمارها بالطرق المناسبة، إضافة إلى إلزام المؤسسات بإعطاء معلومات حول قوتها العاملة.

2. تحسين مكانة الموارد البشرية داخل المؤسسات الجزائرية

من خلال نتائج اختبار الفرضية الثانية تبين لنا أن المؤسسات الجزائرية تسعى لتحقيق الميزة التنافسية من خلال مختلف دعائمها ما عدا عنصر الموارد البشرية، الذي كان أغلب أفراد العينة مترددين بخصوصه، كون الموارد البشرية في المؤسسات الجزائرية لا يُنظر إليها كعنصر هام لتحقيق الميزة التنافسية؛ كذلك في جانب تحسين الخدمات، فإن التكوين الجيد للموظفين واختيارهم بحرص وعناية لا يعتبران من الأسس التي تعتمد عليها المؤسسات الجزائرية بشكل محوري في تحسين الخدمات، إضافة إلى ذلك فإن استثمار المؤسسات الجزائرية في مواردها البشرية يعتبر محصورا جدا وليس هنالك أي تنوع فيه؛ فالمؤسسات الجزائرية لم تصل بعد ولا يزال معظمها بعيدا كل البعد عن اعتبار المورد البشري كعامل من عوامل النجاح والتطور، لذلك لا يمكن اعتباره كاستثمار، وبالتالي عدم قياس قيمته ومراقبة تطوره؛ وبناءً على ذلك فإننا نتقدم بالمقترح التالي لتحسين مكانة الموارد البشرية لدى المؤسسات الجزائرية:

أولاً: على المؤسسات الجزائرية الاهتمام أكثر بمسألة تحقيق الميزة التنافسية على مستوى الاقتصاد الوطني والدولي بالاعتماد على جميع مصادرها مادية كانت أو مالية أو بشرية دون استثناء، والتركيز بشكل كبير على هذه الأخيرة. فالمؤسسات تكون أفضل من غيرها وأقدر على المنافسة من خلال مواردها البشرية، كونها تجعل المؤسسات التي تنتمي إليها أكثر استجابة للابتكارات الفنية وتحركات المنافسين؛ كما أن الفرد هو المؤثر الأهم على الإنتاجية في مختلف المؤسسات كونه يستطيع بطريقة أدائه للعمل وأسلوب استخدامه للآلة أن يؤثر سلباً أو إيجاباً على إنتاجية الآلة ذاتها، فلكي تصبح المؤسسة أكثر إنتاجية وتقدم خدماتها بشكل متميز لا بد أن تكون هنالك رغبة حقيقية لدى الأفراد، وأن تكون لهم القدرة على ذلك، وهذا هو العنصر الذي يجب أن تركز عليه المؤسسات الجزائرية كونه يمثل حجر الزاوية في عملية التغيير، بدل الاعتماد على تكديس المعدات وجلب أحدث الابتكارات، لأنها لن تكون مجدية إذا لم تكن هناك رغبة حقيقية لدى الأفراد في تحسين الإنتاجية. ولتحقيق ذلك يجب وضع مخطط تنقيطي للكوادر البشرية يسمح للمؤسسات بالتمييز بين إمكانياتها غير المادية على الصعيد التنافسي، ومنح المؤسسات التي بها موارد بشرية مؤهلة شهادة تأهيل تنافسية.

ثانياً: على كل المؤسسات الجزائرية بناء رأس مال بشري خاص بها والذي يميزها عن غيرها، ويكون ذلك من خلال ما يلي:

- استقطاب رأس المال البشري من خلال البحث عن الخبرات المتقدمة والمتجددة في نفس الوقت، وجذب المهارات العالية وتوفير نظام معلوماتي يسهل عملية الجذب والاستقطاب؛
- صناعة رأس المال البشري من خلال تعزيز قدرات الأفراد العاملين؛
- تنشيط رأس المال البشري، وتشجيع الجماعات الحماسية والاهتمام بآراء العاملين؛
- المحافظة على رأس المال البشري من خلال التدريب والتطوير المستمرين والتحفيز المادي والمعنوي.

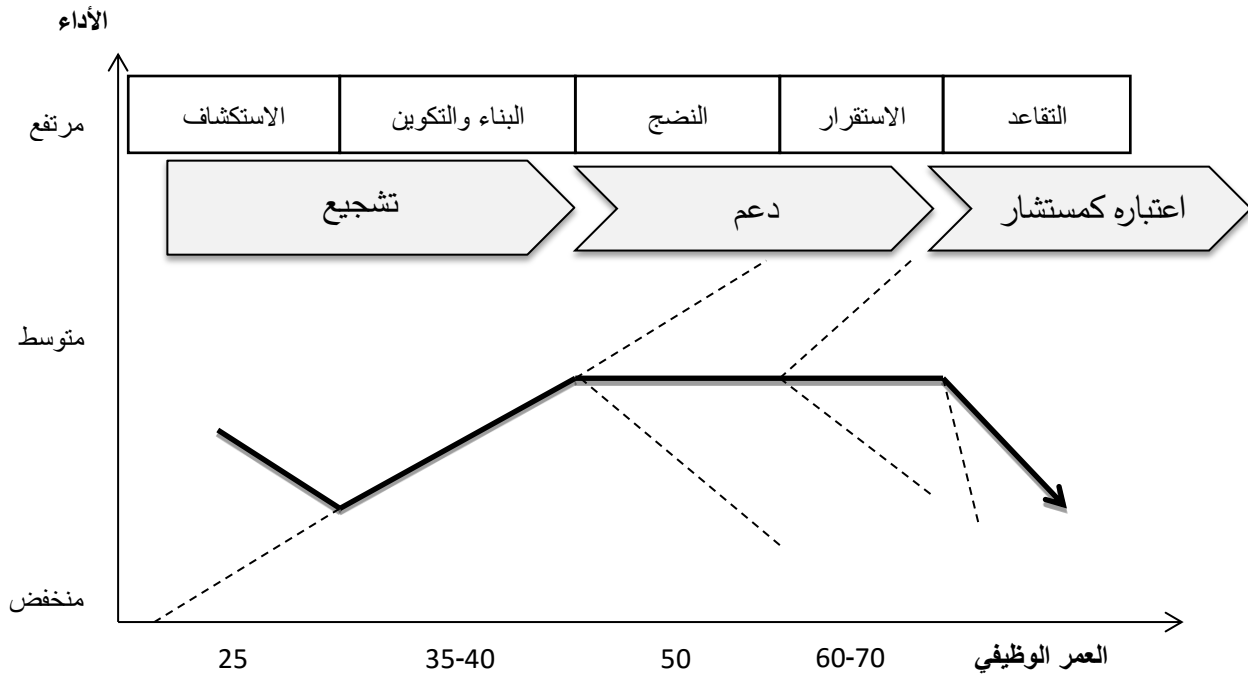
فمن خلال ذلك يتم إنتاج أفكار جديدة، وتطوير الأفكار القديمة، وبالتالي تميز المؤسسة عن غيرها مما يساهم في رفع قيمتها.

ثالثاً: تحسين مختلف أشكال الاستثمار في الموارد البشرية، وجعل هذه العملية هادفة لرفع كفاءة العمال وقدراتهم، وليس فقط لتفادي ضغوطات نقاباتهم؛ ونعني هنا تغيير النظرة لمفهوم الاستثمار في

الموارد البشرية بحيث لا يكون هدفه تحسين ظروف العمال بل يجب أن يكون بهدف تكوين موارد بشرية متميزة تساهم رفع قيمة المؤسسة.

رابعاً: على المؤسسات الجزائرية أن توزع اهتمامها بمواردها البشرية تبعاً لمراحل الحياة الوظيفية للفرد، بحيث يتم تشجيعه خلال مرحلتي الاستكشاف والتكوين - المرحلة الأولى لالتحاق الفرد بالمؤسسة - وجعله يتعود أكثر ويندمج مع محيطها الداخلي وأهدافها؛ ودعمه خلال مرحلة النضج، كونها تمثل مرحلة الاستقرار الوظيفي للفرد لذلك يجب دعمه حتى يستمر أكثر في بذل جهده وتطوير عمله؛ أما في مرحلة الانحدار أو نهاية المسار فيتم الاعتماد على خبراته التي تكونت خلال مساره الوظيفي أكثر من الاعتماد على إنتاجيته، ومن الأفضل في هذه المرحلة اعتباره كمستشار نظراً لخبرته ومعرفته الواسعة بالمؤسسة ومحيطها الداخلي والخارجي وأهدافها بدل تركه في نفس المستوى الوظيفي كون إنتاجيته تكون في تناقص كما يوضحه الشكل الموالي:

شكل رقم (5-04): استراتيجية الاهتمام بالأفراد وفقاً لمراحل المسار الوظيفي



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على:

مصطفى محمود أبو بكر، الموارد البشرية - مدخل تحقيق الميزة التنافسية-، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007، ص: 217.

خامسا: تطوير إدارة الموارد البشرية داخل المؤسسات الجزائرية بحيث تصبح مسايرة لأحدث التطورات في هذا المجال، إذ أنه في المؤسسات الحديثة والرائدة تعتبر إدارة الموارد البشرية إحدى الوظائف الأساسية في المؤسسة ولها نفس أهمية باقي الوظائف إن لم تكن أكثر، كالإنتاج والتسويق وغيرها، وذلك لأهمية العنصر البشري وتأثيره على الكفاية الإنتاجية، على عكس النظرة التقليدية لإدارة الموارد البشرية التي نجدها في أغلب مؤسساتنا، والتي حسبها إدارة الموارد البشرية ما هي إلا نشاط روتيني يشتمل على نواحي تنفيذية كحفظ ملفات وسجلات العاملين، ومتابعة النواحي المتعلقة بهم وضبط مواعيد حضورهم وانصرافهم وإجازاتهم؛ لذلك يجب تطوير إدارة الموارد البشرية في المؤسسات الجزائرية وذلك من خلال:

- جعل إدارة الموارد البشرية تعمل على تحقيق أهداف المؤسسة ككل ولا تعمل بشكل مستقل؛
 - العمل على توظيف المهارات والكفاءات عالية التدريب، بحيث يكون التوظيف على أساس المؤهلات التي يمتلكها الشخص (شخصية، علمية...)
 - جعل إدارة الموارد البشرية تعمل على زيادة الرضى الوظيفي وتحقيق الذات عند الموظف بحيث يحس نفسه جزءا من المؤسسة؛
 - اهتمام إدارة الموارد البشرية بالعمل على المحافظة على السياسات السلوكية داخل المؤسسة وأخلاقيات العمل، وجعلها في المقام الأول لأن الانضباط في السلوك هو أحد أهم الأسباب التي تساعد المؤسسة على التقدم؛
 - جعل إدارة الموارد البشرية تسعى لتحقيق الأداء الجيد للمؤسسة ككل، وذلك من خلال برامج تدريب وتطوير العاملين، وفي الوقت نفسه زيادة رغبتهم في العمل من خلال أنظمة الحوافز وبرامج الصحة والسلامة - زيادة الرغبة والمقدرة على حد سواء لدى العاملين -.
- بهذه الاقتراحات نرى أنه يمكن للمؤسسات الجزائرية تطوير مواردها البشرية وأن تبني رأسمالها البشري بحيث يصبح أحد الدعائم القوية بها، ومفتاحا لنجاحها وتطورها.

3. طرق تخطي عقبات تطبيق محاسبة الموارد البشرية

تبعا لنتائج اختبار الفرضية الثانية كذلك، رأينا أن هنالك إجماعا بين أفراد عينة الدراسة على وجود معيقات لا تسمح بتطبيق محاسبة الموارد البشرية، كان من أهمها مسألة "عدم الاهتمام بالمعلومات

المالية حول الموارد البشرية ودورها في تحسين جودة القرارات"، والتي نرى أنه لتخطيها يجب أن لا يعتمد الاقتصاد الجزائري على الموارد المادية بشكل كلي، وإنما يجب توجيه أكبر الاهتمام للموارد المعرفية والبشرية، وبذلك يندمج الاقتصاد الجزائري بشكل كلي في اقتصاد المعرفة الذي تلعب فيه الموارد البشرية دورا محوريا، مما يجعل المؤسسات العاملة في الاقتصاد الوطني تتنافس للحصول على الموارد البشرية الكفوة التي تمثل مفتاح النجاح بالنسبة لها، وهذا ما يزيد أهمية المعلومات التي يتم الإفصاح عنها بخصوص الموارد البشرية، بحيث تصبح مؤثرة بشكل كبير على قيمة المؤسسة ومنه على عملية صنع وتحسين القرار؛ كذلك فإن هذا الأمر يجعل من النفقات التي توجهها المؤسسات لرعاية وتطوير مواردها البشرية تعتبر نفقات استثمارية بالدرجة الأولى، أكثر من كونها نفقات لتجنب ضغوطات العمال ونقاباتهم لتحسين ظروفهم وليس لأهداف اقتصادية.

كذلك نرى أن عملية تنشيط السوق المالي تعتبر مسألة محورية لتخطي عقبات تطبيق محاسبة الموارد البشرية، ويكون ذلك من خلال توسيع نشاطها عن طريق تشجيع الشركات على التسجيل ودفع الجمهور للاستثمار فيها والاكتماب في الأسهم والسندات، الأمر الذي يزيد اهتمام مستخدمي المعلومات المالية بنوعية الإفصاحات المقدمة من قبل مختلف المؤسسات، وما ينتج عن ذلك من مطالبة بتوسيع الإفصاح حول جميع المعلومات المتعلقة بالمؤسسة ومنها الموارد البشرية؛ كذلك فإنه في ظل سوق مالية نشطة تصبح مسألة الشفافية في الإفصاح أمرا لا بد من توفره نظرا لما في ذلك من تأثير على اتخاذ القرارات وسمعة المؤسسات بشكل عام.

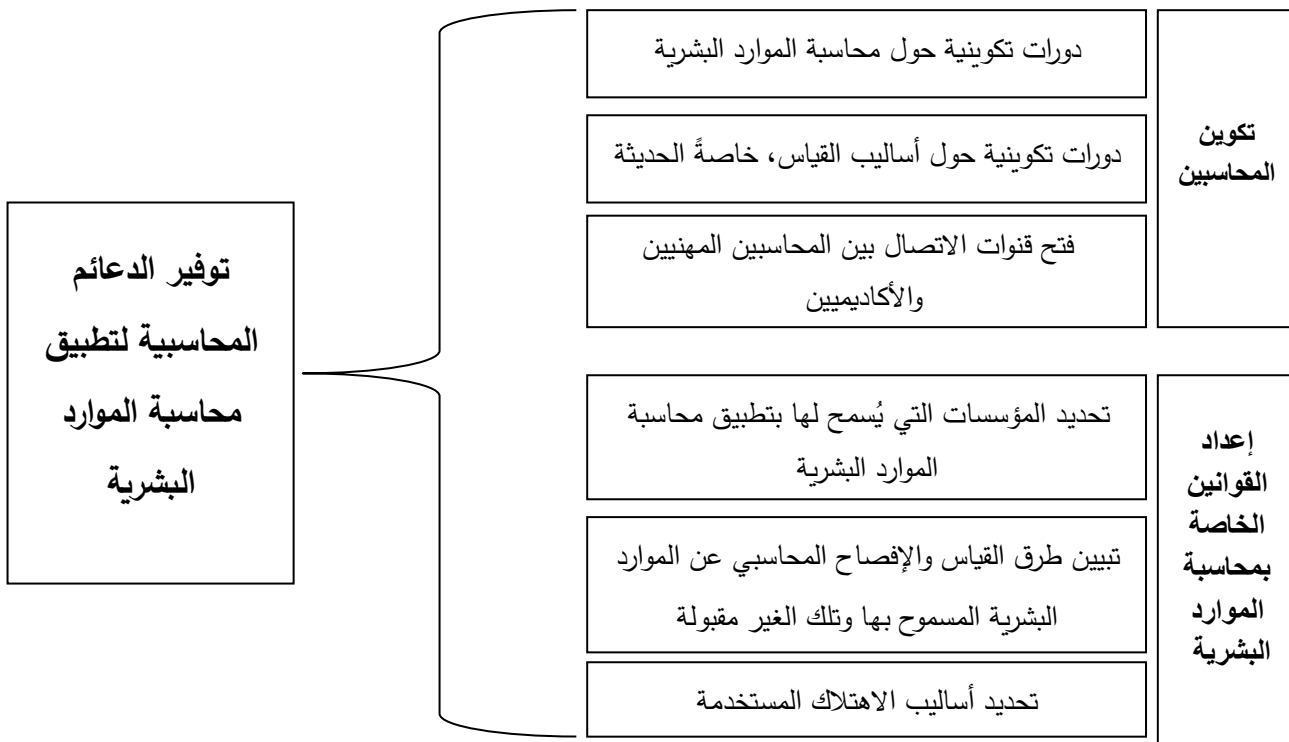
من خلال عرض الاقتراحات السابقة والتي خصصنا جزءا منها للاقتصاد في مستواه الكلي وجزءا آخر للمستوى الجزئي أي المؤسسات، والجزء المتبقي كان بخصوص تخطي العقبات، فإنه حسب وجهة نظرنا نرى أن هذه الاقتراحات من شأنها أن تؤثر على البيئة الاقتصادية الجزائرية وتجعلها مهياة بشكل أكثر لتطبيق محاسبة الموارد البشرية، بل حتى أنها قد تجعل المتعاملين الاقتصاديين في حد ذاتهم يطالبون بهذا التطبيق نظرا لمزايا وفوائد الإفصاح عن معلومات مالية حول الموارد البشرية، والتي لاحظنا إجماع المستجوبين على تأييد أهميتها.

III. جانب النظام المحاسبي المالي

من خلال اختبار الفرضية الثالثة توصلنا إلى أن النظام المحاسبي المالي للمؤسسات في الجزائر يسمح تقنيا من تطبيق محاسبة الموارد البشرية، فوفقا لقواعد النظام المحاسبي المالي فإن تكاليف الموارد

البشرية يتم تقديرها وتسجيلها بطريقة واضحة، حيث أن هنالك جداول ونسب تسمح بقياس وتحليل تكاليف الموارد البشرية حسب الريحية الفردية والجماعية؛ فالنظام المحاسبي المالي يتطلب من المؤسسات تقريراً خاصاً لـ 5 أو 10 موظفين الأعلى دخلاً وقيمة المداخل التي يحققونها خلال السنة؛ كذلك يفرض على مدققي الحسابات أن يقدموا تقريراً خاصاً عن استحقاقات الموظفين، مما يبين أن النظام المحاسبي المالي يولي أهمية للموارد البشرية لكن ليس في إطار محاسبة الموارد البشرية وإنما في إطار محاسبة التكاليف. كما بينت نتائج الاستبانة أن هنالك من طرق القياس الإفصاح وفقاً للنظام المحاسبي المالي ما يُمكن من تطبيق محاسبة الموارد البشرية؛ إلا أن هنالك بعض العقبات اتفق المستجوبون أنها قد تعيق تضمين محاسبة الموارد البشرية في النظام المحاسبي المالي وتطبيقها في المؤسسات الجزائرية؛ وهي متعلقة بالدرجة الأولى بالمحاسبين وبيئة المحاسبة في الجزائر أكثر من تعلقها بالتقنيات الخاصة بمحاسبة الموارد البشرية؛ حيث وجدنا أن من أكبر العقبات هي مسألة صعوبة التحكم في أساليب قياس الموارد البشرية وهي كما ذكرنا تتعلق بالمحاسبين وتكوينهم، لتليها مسألة عدم وجود مبادرة من الهيئة التشريعية، أي ما يتعلق بالقوانين التي تنظم هذا التطبيق؛ وبناءً على ذلك فإن مقترحنا في هذا الجانب يتمحور في نقطتين رئيسيتين هما الجانب التشريعي، والجانب التطبيقي والمتعلق بالممارسين للمحاسبة - أي المحاسبين - كما يوضحه الشكل الموالي.

شكل رقم (5-05): الدعائم المحاسبية لتطبيق محاسبة الموارد البشرية



المصدر: من إعداد الباحثة.

يبين الشكل السابق النقاط الأساسية في الجانب المحاسبي في الجزائر التي يجب التركيز عليها للتمكّن من تطبيق محاسبة الموارد البشرية، والتي حصرناها في مجموعتين رئيسيتين الأولى تخص تكوين المحاسبين أما الثانية فتتعلق بالقوانين المُنظمة للمحاسبة في الجزائر.

1. تكوين المحاسبين

تكوين المحاسبين يعتبر أحد أهم الدعائم للتمكّن من تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الجزائرية؛ فرغم أن النظام المحاسبي المالي يتيح الطرق الممكنة لقياس الموارد البشرية، وهناك ضمن أساليب الإفصاح التي ينص عليها ما يسمح بالتقرير عن الموارد البشرية، إلا أن هذا يعتبر غير كافٍ إذ يجب أن يتم أولاً تكوين المحاسبين وشرح هذا الأسلوب الجديد في المحاسبة حتى يتمكنوا من تطبيقه بشكل جيد، ونرى أن ذلك يتحقق من خلال ما يلي:

أ. تنظيم دورات تكوينية حول محاسبة الموارد البشرية:

ويتم في هذه الدورات توضيح وشرح مفاهيم محاسبة الموارد البشرية، والأسس والفروض التي تقوم عليها، بحيث يتكون لدى المحاسبين الإطار المفاهيمي لمحاسبة الموارد البشرية؛ حيث يمكن لجميع الراغبين والمهتمين بمعرفة المزيد حول محاسبة الموارد البشرية البحث وتصفح الأنترنت، غير أن أفضل طريقة هي تنظيم أيام تكوينية موجهة لفئة معينة لترسيخ المفاهيم والمعارف.

ب. تنظيم دورات تكوينية حول أساليب القياس، خاصة الحديثة منها:

نظراً لأن نتائج الدراسة التي قمنا بها بيّنت أن أكبر عقبات تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الجزائرية هو عدم تحكم المحاسبين بشكل جيد في طرق وأساليب القياس الحديثة عموماً، والمتعلق منها بقياس الموارد البشرية خصوصاً؛ لذلك فإن تكوينهم في هذا الجانب سيساعد على التطبيق السليم لمحاسبة الموارد البشرية، ولن يسبب صعوبات على مستوى تقدير قيمتها.

ج. فتح قنوات الاتصال بين المحاسبين المهنيين والأكاديميين في الجزائر:

هذا الأمر لا يخص محاسبة الموارد البشرية فقط، وإنما يتعلق بكل المستجدات على الساحة المحاسبية، كون الاتصال بين الأكاديميين والمهنيين، يجعل المهنيين على اطلاع دائم بنتائج آخر البحوث في المحاسبة، والتطورات الحاصلة على المستوى النظري؛ وفي الوقت نفسه ونظراً لارتباطهم بالواقع العملي أو التطبيقي للمحاسبة فالمهنيون يمثلون مصدراً مهماً من خلاله يطلع الأكاديميون على المشاكل الموجودة على الصعيد التطبيقي ومحاولة إيجاد حلول لها، الأمر الذي يجعل البيئة المحاسبية

في تطور مستمر موازية بذلك تطور البيئة الاقتصادية، مما يجعلها أقدر على تحقيق متطلبات القياس والإفصاح المحاسبي التي تفرضها الاقتصاديات الحديثة.

إضافة إلى المقترحات السابقة فإننا نرى كذلك ضرورة التكوين المستمر للمحاسبين بخصوص النظام المحاسبي المالي، كوننا قد لمسنا حاجتهم للتكوين من خلال العديد من الاقتراحات التي وردتنا مع أيجابية استبانة الدراسة؛ فقد أشار العديد من المحاسبين إلى أنهم بحاجة إلى تكوين أكثر فيما يخص النظام المحاسبي المالي، والمعايير المحاسبية الدولية التي تم استمداده منها.

2. إعداد القوانين الخاصة بمحاسبة الموارد البشرية

تعتبر مسألة إعداد القوانين الخاصة بمحاسبة الموارد البشرية ثاني أهم الأمور التي يجب الأخذ بها، كون المحاسب في الجزائر ليست لديه استقلالية في قبول أسلوب قياس دون آخر، وقبول أو رفض نوع معين من المحاسبة، فهو مرتبط في ذلك بالهيئة المشرفة والقوانين المنظمة للمحاسبة في الجزائر؛ وبالتالي فإنه للتمكن من تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الجزائرية، يجب على الهيئة المنظمة للمحاسبة في الجزائر توفير الدعامة القانونية لها، ويكون ذلك من خلال:

أ. تحديد المؤسسات التي يُسمح لها بتطبيق محاسبة الموارد البشرية:

وهذا التحديد يكون بحسب حجم المؤسسات وطبيعة مواردها البشرية، بحيث يكون للمؤسسات التي يُسمح لها تطبيق محاسبة الموارد البشرية حرية الاختيار في التطبيق من عدمه؛ إضافة إلى ذلك نرى أنه يمكن للهيئات المشرفة استحداث سلم يتضمن تصنيف الموارد البشرية حسب كفاءتها وخبرتها والشهادات التي تحملها من أجل دمجها في محاسبة الشركات بالشكل الملائم، وضمان عدم تعارضها مع الواقع الاقتصادي، ويمكن استحداث نفس المقاربة المطبقة في الوظيف العمومي من حيث الرتب.

ب. تبيين طرق القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية المسموح بها وتلك الغير مقبولة:

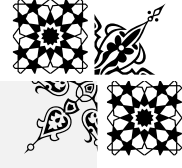
نظرا لأن هناك العديد من النماذج المقترحة لقياس الموارد البشرية، فيجب تبيين طرق القياس والإفصاح المحاسبي المسموح بها والتي تلائم المؤسسات الجزائرية وإمكانياتها وطبيعة الاقتصاد الوطني ككل.

ج. تحديد أساليب الاهتلاك المُستخدمة:

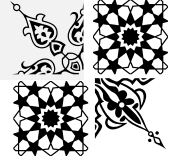
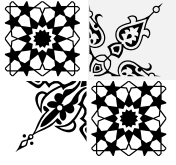
هناك العديد من طرق الاهتلاك وحساب القيمة القابلة للاهلاك الخاصة بالموارد البشري، لذلك فإنه يجب ضبط وتحديد أساليب الاهتلاك المسموح بها وطرق حساب قسط الاهتلاك.

مُخَلَّصَة

من خلال ما تطرقنا إليه في هذا الفصل الخاص بدراسة إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الجزائرية، حيث قمنا بذلك من خلال استبانة تم تقسيمها إلى ثلاثة محاور وفقاً لفرضيات الدراسة الثلاث؛ ومن خلال اختبار هذه الفرضيات وتحليل نتائجها توصلنا في النهاية إلى مقترح إن تم تطبيقه في أرض الواقع سيُمكن من تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الجزائرية. هذا المقترح استخلصناه بالدرجة الأولى من فرضيات الدراسة والنتائج التي تحصلنا عليها من اختبارها. وبناءً على كل ما تطرقنا إليه في هذا الفصل يمكننا القول أن استحداث محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الجزائرية تعتبر خطوة تحتاج إلى ترقية الفكر والوعي الاقتصادي 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، وسن القوانين والتشريعات التي تنظم تطبيق المؤسسات لهذا النوع من المحاسبة.



الخاتمة



إن العنصر المميز للاقتصاديات المتطورة هو اعتمادها المتزايد على الموارد البشرية؛ حيث ينظر الاقتصاديون 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 المحور 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 استدعى ظهور حقل جديد في المحاسبة أُصطلح على تسميته بمحاسبة الموارد البشرية؛ وعلى هذا الأساس فقد جاءت دراستنا لتبحث في الإشكالية التالية:

كيف تتم محاسبة الموارد البشرية في ظل مختلف النماذج المقترحة للقياس والإفصاح المحاسبي عن المورد البشري؟ وما مدى إمكانية تطبيقها في المؤسسات الجزائرية؟

حيث بحثنا في الجانب النظري من هذه الدراسة في مفهوم محاسبة الموارد البشرية، ومدى إمكانية اعتبار المورد البشري كأحد الأصول، والنماذج المقترحة للقياس والإفصاح المحاسبي عنه، أما الجانب التطبيقي فقد حُصِّص لدراسة إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الجزائرية وذلك إنطلاقا من فرضيات الدراسة الثلاث التي قمنا بوضعها، ليكون أهم ما توصلنا إليه من خلال دراستنا ما يلي:

I. النتائج

- اهتم الاقتصاديون بالموارد البشرية من خلال اعتبارها كصنف من أصناف رأس المال، وصياغة نظرية رأس المال البشري التي تطورت مع تطور الفكر الاقتصادي، والتي تزايد الاهتمام بها مع تزايد أهمية العنصر البشري في الاقتصاديات؛ أما على مستوى المؤسسات فقد تجسدت أهمية الموارد البشرية من خلال إحداث إدارة خاصة بها؛ وعلى غرار كل من الفكرين الاقتصادي والإداري نجد هذا الاهتمام يعد من المواضيع الحديثة على الساحة المحاسبية؛
- نظرا لأن الموارد البشرية أصبحت في ظل الاقتصاديات الحالية تمثل الأصول الأكثر قيمة لدى المؤسسات؛ فإن المعالجات المحاسبية التقليدية لها على أنها مجرد مصاريف إيرادية يجعل من

- التقارير المالية لا تقدم صورة وفيية عن المؤسسة، خاصة تلك التي تعتمد على الموارد البشرية بشكل كبير، وأن الأصح معالجتها على أساس أنها مصاريف استثمارية؛
- الموارد البشرية تحقق شروط اعتبارها كأصل، فتوافر شروط الأصول من ملكية - نقصد هنا ملكية خدمات الفرد وليس ملكيته كشخص - والمنافع المستقبلية، والقدرة على سداد الديون والتي ذكرنا أن الموارد البشرية تساهم فيها بطريقة غير مباشرة عن طريق العمل الذي تقدمه، إضافة إلى خاصية القدرة الإنتاجية؛ كلها تؤكد اعتبار الموارد البشرية أصولاً بالمفهوم المحاسبي؛ وعليه يمكن أن تظهر أرصدة للموارد البشرية في القوائم المالية دون الخروج عن المبادئ المحاسبية التقليدية ويعد ذلك إجراء منطقيًا؛
- يمكن تطبيق محاسبة الموارد البشرية في ظل المعيار المحاسبي الدولي رقم 38 الخاص بالأصول غير الملموسة؛ فإلى جانب البنية التحتية، والاتصالات، وبراءات الاختراع، والعلامات التجارية، والممتلكات، والموارد الفكرية الأخرى؛ يمكن اعتبار المورد البشري كأصل غير ملموس؛
- اجتذبت محاسبة الموارد البشرية قدرًا كبيرًا من الاهتمام في فترة قصيرة نسبيًا من الزمن، 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، نظرًا لأنها تختص بقياس وتقييم أهم أصل لدى المؤسسة؛
- صعوبة قياس الموارد البشرية جعل العديد من 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 وجوبًا تغيير المعالجة المحاسبية لها وتضمينها ضمن أصول المؤسسة؛
- اقترح الباحثون في مجال محاسبة الموارد البشرية الكثير من النماذج لقياس قيمة المورد البشري؛ منها ما يعتمد على التكلفة كالتكلفة التاريخية والاستبدالية، ومنها ما يعتمد على القيمة الاقتصادية للموارد البشرية؛
- بالرغم من أن لكل نموذج من نماذج قياس الموارد البشرية مزاياه وعيوبه الخاصة، وأن العديد من النماذج قد جاءت بهدف تجنب النقائص التي كانت في النماذج التي سبقتها؛ إلا أنه ولغاية الوقت الراهن لم يتم الاتفاق على نموذج محدد يتم اعتماده لقياس الموارد البشرية، نظرًا لكثرة

المتغيرات المتعلقة بهذا العنصر، والتي تساهم في تحديد قيمته، بالإضافة إلى أن منها ما يصعب تقديره أو التنبؤ به والتحكم فيه، مما جعل البحوث لا تزال مستمرة بهدف إيجاد أسلوب متكامل للقياس المحاسبي لهذا العنصر الهام؛

- إن عملية قياس الأفراد وفقا لمحاسبة الموارد البشرية تقتضى بقاء الأفراد في المؤسسة ووضع مسار محدد للتطور الوظيفي للأفراد، مع مراعاة سياسات التقاعد واحتمالية مغادرة العمل في أي وقت، وتطبيق ذلك في الواقع العملي يعتبر أمرا صعبا؛

- نظرا لأنه لا يوجد هناك نموذج موحد تم الاتفاق عليه لتحديد قيمة المورد البشري فإننا نرى أنه في حالة تطبيق مؤسسة ما لمحاسبة الموارد البشرية، فإن لها الحرية في اختيار النموذج الذي يناسب طبيعة عملها ومواردها البشرية واحتياجاتها؛ فمثلا إذا كانت الأجور والرواتب المقدمة للموظفين في هذه المؤسسة تقوم على أساس الخبرة والكفاءة والقيمة المضافة التي يقدمها العامل، فإنه يمكنها اعتماد أساليب القياس التي تعتمد على الأجور ورسمتها؛

- بصفة عامة فإن النموذج القائم على التكلفة التاريخية يعد في الوقت الراهن النموذج الأنسب كونه يتماشى مع الأنظمة المحاسبية الحالية وطرق عرض القوائم المالية؛

- بالرغم من أن الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية قد أصبح ضرورة ملحة لا بد منها في المؤسسات الحديثة ولا يمكن تجاهله؛ غير أنه يواجه مجموعة من المشاكل هي نفسها مشاكل القياس المحاسبي للموارد البشرية، وهي فيما يتعلق بعنصر موثوقية القياس، حيث أنه وفق المبادئ والأعراف المحاسبية المعمول بها لا يتم الإفصاح عن البنود التي لا يتم قياسها بشكل موثوق؛ وكما ذكرنا فإن هذا المشكل يمكن تجاوزه باختيار المؤسسة لأسلوب القياس الأنسب لطبيعة نشاطاتها ومواردها البشرية بحيث يكون أقرب للموضوعية، وهذا ما يساهم ولو بقدر ضئيل في تحقيق عنصر الموثوقية في القياس؛

- يبدي المدراء الكثير من المخاوف بخصوص الإفصاح عن الموارد البشرية، كونه قد يؤدي بهم إلى فقدان عناصر تميز مؤسساتهم من خلال تقديم معلومات عن مفتاح تميزها المتمثل في مواردها البشرية؛ بالإضافة إلى تعرضهم لضغوطات من قبل الموظفين والنقابات العمالية، إلا أن هذا الأمر يمكن السيطرة عليه من خلال إرساء مفهوم وقواعد الشفافية في الأسواق المالية، بالإضافة إلى تحسين ظروف العاملين ورفاهيتهم حتى لا يكون الخوف من ضغوطات نقاباتهم

هاجسا يحول دون تقديم معلومات حول موارد المؤسسة البشرية، والتي تساهم في تحسين مختلف القرارات المُتخذة سواء كان ذلك داخليا أم خارجيا؛

- إن تطبيق محاسبة الموارد البشرية يدفع الإدارة إلى المزيد من استغلال جهود الأفراد بأكفاً طريقة ممكنة في سبيل تحقيق الأهداف الاقتصادية للمؤسسة.

ومن خلال كل ما سبق يمكننا القول أن مسألة موثوقية قياس الموارد البشرية لا تمثل العقبة الكبرى في وجه القياس والإفصاح عن الموارد البشرية؛ وإنما نرى أن محاسبة الموارد البشرية كمفهوم يقوم على اعتبار الموارد البشرية كأصول، هو مفهوم يشوبه الكثير من الغموض خاصة في أوساط المهنيين، ومستخدمي المعلومات المالية، وهذا ما يشكل أكبر العقبات أمام محاسبة الموارد البشرية قبل مسألة موثوقية القياس.

أما فيما يتعلق بتطبيقها في المؤسسات الجزائرية، فمن خلال ما تطرقنا إليه في الجانب التطبيقي من دراستنا والذي خصصناه للبحث في إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الجزائرية؛ توصلنا إلى أن استحداث محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الجزائرية يعتبر خطوة تحتاج إلى ترقية الفكر 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، وسن القوانين والتشريعات التي تنظم تطبيق المؤسسات لهذا النوع من المحاسبة. حيث قمنا بذلك من خلال استبانة تم تقسيمها إلى ثلاثة محاور وفقا لفرضيات الدراسة الثلاث، والتي كانت:

- يدرك المحاسبون في الجزائر ضرورة تطبيق محاسبة الموارد البشرية لتحسين نوعية المعلومات

المفصح عنها من قبل المؤسسات الجزائرية؛

- البيئة الاقتصادية الجزائرية مهياة لتطبيق محاسبة الموارد البشرية؛

- النظام المحاسبي المالي (SCF) في الجزائر يسمح بتطبيق محاسبة الموارد البشرية.

ومن خلال اختبار هذه الفرضيات وتحليل نتائجها توصلنا في النهاية إلى مقترح إن تم تطبيقه في

أرض الواقع سيتمكن من تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الجزائرية. حيث توصنا إلى تأكيد

صحة الفرضية الأولى الخاصة بأن المحاسبين في الجزائر يدركون أهمية وضرورة تطبيق محاسبة الموارد

البشرية لتحسين نوعية المعلومات المُفصح عنها من قبل المؤسسات الجزائرية، مما يزيد من ميزتها التنافسية والخدمية؛ في حين ثبت لنا عكس الفرضية الثانية والخاصة بمدى تهيؤ البيئة الاقتصادية الجزائرية لتطبيق محاسبة الموارد البشرية، حيث بينت لنا نتائج الدراسة أن البيئة الاقتصادية الجزائرية ليست مهياًة بعد لتطبيق هذا النوع من المحاسبة، وتحتاج لنوع من التهيئة في هذا المجال؛ أما فيما يتعلق بالفرضية البحثية الثالثة والتي مفادها أن النظام المحاسبي المالي الجزائري يسمح بتطبيق محاسبة الموارد البشرية، فقد ثبتت صحتها كذلك، إلا أن هناك بعض العقبات تعيق هذا التطبيق يجب تجاوزها. وبناءً على نتائج اختبار الفرضيات الثلاث توصلنا إلى وضع مقترح دراستنا والذي يعتمد على ثلاثة دعائم أساسية أولها توسيع إدراك أهمية وضرورة تطبيق محاسبة الموارد البشرية، ويكون ذلك من خلال التوعية والتحسيس بأهمية الموارد البشرية ونشر ثقافة محاسبة الموارد البشرية؛ وثانيها هو تهيئة البيئة الاقتصادية وذلك من خلال زيادة الاهتمام بالموارد البشرية على المستويين الجزئي والكلي، ومحاولة نشر ثقافة الشفافية في المجتمع المالي الجزائري، أما ثالث الدعائم فهو تهيئة المحاسبين من خلال تكوينهم والرفع من كفاءاتهم خاصة فيما يخص أساليب القياس الحديثة؛ وكذلك تهيئة البيئة القانونية المحاسبية لتطبيق محاسبة الموارد البشرية، عن طريق سن القوانين والتشريعات المنظمة لها. من خلال هذا المقترح الذي وضعناه نرى أنه بتطبيقه سيتمكن تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الجزائرية.

وللتفصيل أكثر في نتائج دراستنا وتبيين مدى تحقيقها للأهداف المرجوة منها سنناقش نتائجها في

ظل كل من الأهمية والأهداف والدراسات السابقة.

1. مناقشة النتائج في ضوء أهمية الدراسة

نظرا للأهمية المتصاعدة للموارد غير الملموسة عامة والبشرية منها على وجه الخصوص، ولأن فاعليتها وكفاءتها تُعدّ عاملا أساسيا في تحقيق الاستخدام الكفاء للاستثمارات المادية الضخمة في المؤسسات الحديثة، ذلك أن هذه الأخيرة تعتمد عليه في تحقيق أهدافها ونجاحها بصورة متزايدة؛ فإن الدراسات التي تنطرق لهذا العنصر سواء كان ذلك اقتصاديا أم إداريا أم محاسبيا تكتسي أهمية بالغة، وهذا ما يكسب دراستنا أهميتها، حيث أنها تطرقت لأهمية الموارد البشرية في كل من الاقتصاد والإدارة والمحاسبة، محاولة في فصولها لفت الانتباه لهذه الأهمية الكبيرة.

كذلك فإن حداثة موضوع محاسبة الموارد البشرية الذي يعتبر من المشاكل المحاسبية المعاصرة، نظرا لاختلاف آراء المنظرين في المحاسبة حولها؛ تجعل أي دراسة في هذا المجال تعتبر مهمة نظرا للحاجة الملحة لمزيد من البحوث فيه، وهذا ما يجسد أهمية دراستنا حيث قمنا من خلالها بالتطرق لمحاسبة الموارد البشرية من جميع جوانبها محاولين بذلك توجيه إدارات المؤسسات، وخاصة تلك التي تعتمد بشكل كبير على العنصر البشري في أعمالها إلى أهمية وضرورة القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية.

إضافة إلى ما سبق فإن نتائج الجانب التطبيقي من هذه الدراسة الذي كان للبحث في إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الجزائرية، تعطيها أهمية خاصة لكون الموضوع في الدول النامية مثل الجزائر لا يزال في بداياته الأولى، والأبحاث في هذا المجال قليلة جدا إلى حدّ يتطلب المزيد من الدراسات.

2. مناقشة النتائج في ضوء أهداف الدراسة

انطلاقا من الأهداف المسطرة لهذه الدراسة والنتائج التي توصلنا إليها يمكننا القول عموما أنه قد تم التوصل إلى تحقيقها إجمالا من حيث:

- قمنا بتبسيط الضوء على محاسبة الموارد البشرية، وذلك من خلال توضيح مفهومها وتاريخ تطورها، والفروض التي تقوم عليها، إضافة إلى مناقشة آراء المعارضين والمؤيدين لها؛
- تبيان نماذج وطرق القياس المحاسبي للموارد البشرية، سواء ما كان يعتمد على التكلفة أو القيمة حسب المفهوم الاقتصادي؛ حيث تطرقنا إلى متطلبات قياس الموارد البشرية والنماذج المقترحة لذلك بالتفصيل مع ذكر مزايا وعيوب كل نموذج، إضافة إلى صعوبات هذا النوع من القياس والإجراءات التي يجب اتخاذها للقيام به؛
- إبراز أهمية الإفصاح عن الموارد البشرية كأحد عناصر الأصول، باعتباره من أهم الأصول غير الملموسة؛ وذلك من خلال مناقشة مدى انطباق خصائص الأصول على الموارد البشرية، وأهمية تقديم معلومات مالية بخصوصها لمختلف الأطراف ذات العلاقة؛

- التعرف على طرق الإفصاح عن الموارد البشرية؛ وذلك من خلال تطرقنا إلى ضرورة الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية والطرق المقترحة لذلك؛
 - توضيح أثر تطبيق محاسبة الموارد البشرية على كل من الإدارة والمستثمرين والأفراد في المؤسسة، وذلك من خلال تطرقنا إلى مزاياها وأثرها على اتخاذ القرارات بالنسبة لإدارة المؤسسة والمستثمرين، إضافة إلى أثرها على سلوكيات الأفراد داخل المؤسسة ذاتها؛
 - دراسة مدى إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الجزائرية، وهذا الهدف تم تحقيقه في الجانب التطبيقي من الدراسة بواسطة الاستبانة التي تم إعدادها لهذا الغرض؛
 - لفت انتباه وتوجيه إدارة المؤسسات الجزائرية إلى أهمية محاسبة الموارد البشرية، وهذا الهدف يمكننا القول أنه قد تحقق جزئيا، فخلال توزيعنا للاستبانة وزيارتنا للمؤسسات والأكاديميين، طلب العديدون منهم إرسال نتائج الدراسة وأبدوا اهتماما كبيرا بها.
- وبذلك يمكننا القول أن الدراسة حققت الأهداف المرجوة منها بشكل جيد.

3. مناقشة النتائج في ضوء الدراسات السابقة

كما ذكرنا في مناقشتنا للدراسة السابقة، فقد حرصت معظمها على تبيين أهمية العنصر البشري في المؤسسات الحديثة، وإبراز طرق وأساليب القياس المحاسبي للموارد البشرية، وقد ركزت معظمها على ضرورة معاملة تلك الموارد كأصول ومعالجتها محاسبيا بنفس طريقة معالجة الأصول. كذلك فقد سعت كلها إلى تبيين ضرورة تبني نظام للمحاسبة عن الموارد البشرية، نظرا لما في ذلك من فوائد خاصة في مجال اتخاذ القرارات. والأمر ذاته أبرزناه في دراستنا الحالية، فما يُميّزها هو أنها قد ألمت بجميع الجوانب السالفة الذكر في الدراسات السابقة بنوع من التحليل والنقاش، حيث سعينا لإكمال النقص في الدراسات السابقة وإعطاء نظرة متكاملة حول موضوع محاسبة الموارد البشرية مفاهيميا وتطبيقيا مركزين بشيء من التفصيل على عنصري القياس والإفصاح المحاسبيين، حيث لم تخص نتائج دراستنا جانبا واحدا دون سواه كغيرها من الدراسات، وإنما توصلنا إلى نتائج بخصوص محاسبة الموارد البشرية كمفهوم، ونتائج بخصوص الإفصاح والقياس المحاسبيين عن الموارد البشرية، بالإضافة إلى دراسة مدى إمكانية تطبيق

هذا النوع من المحاسبة في المؤسسات الجزائرية وهو أكثر ما ميّز دراستنا عن غيرها نظرا لعدم وجود أي دراسة سابقة حاولت التطرق لهذه المسألة.

II. حدود نتائج الدراسة

بعد ما تطرقنا إليه في هذه الدراسة بخصوص محاسبة الموارد البشرية وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الجزائرية يمكننا أن نلخص حدودها الموضوعية والزمانية والمكانية في الآتي:

1. الحدود الموضوعية

ركزت دراستنا على محاسبة الموارد البشرية من حيث المفهوم والتطور التاريخي، وبحثت في الإفصاح والقياس المحاسبيين للموارد البشرية، في ظل ما هو موجود من نماذج مقترحة، بحيث ناقشنا كل نموذج من حيث مزاياه وعيوبه وأي النماذج أصح ويمكن أن يلائم المؤسسات الجزائرية، ولم نحاول البحث في نماذج بديلة للقياس والإفصاح المحاسبي للموارد البشرية.

2. الحدود الزمانية

يمكن القول أن الحدود الزمانية لنتائج دراستنا تبدأ منذ بداية البحث في مجال محاسبة الموارد البشرية إلى غاية تاريخ 2014/05/01، حيث تمس دراستنا جميع مراحل تطور محاسبة الموارد البشرية النظرية والتطبيقية وآخر المستجدات بخصوصها منذ بدايتها وإلى غاية هذا التاريخ، ومن الجدير بالإشارة أن البحث في مجال محاسبة الموارد البشرية لا يزال مستمرا.

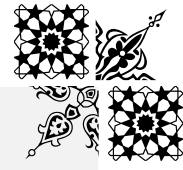
3. الحدود المكانية

تطرقنا في دراستنا لمحاسبة الموارد البشرية بصورة عامة دون ربطها بمكان معين، غير أن الجانب التطبيقي خصص فقط لدراسة إمكانية تطبيقها في المؤسسات الجزائرية دون غيرها من الدول.

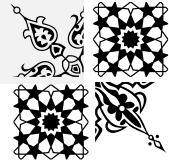
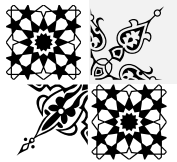
III. آفاق الدراسة

بناءً على ما تطرقنا إليه في هذه الدراسة، وما توصلنا إليه من نتائج، ونظرا لكونها من أولى الدراسات على المستوى الوطني في تطرقها لهذا الموضوع، فهي تعتبر بذلك كبداية للبحث في مجال محاسبة الموارد البشرية في الجزائر، ويمكن الاعتماد على نتائجها للانطلاق في دراسات أخرى أعمق وأكثر تفصيلا؛ كأن تكون هنالك دراسات مماثلة تختص فقط بالإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية في المؤسسات الجزائرية، والطرق الملائمة لذلك، أو الأساليب الأكثر ملاءمة للقياس المحاسبي للموارد

البشرية، أو دراسات تختص في البحث في نماذج قياس وإفصاح جديدة بما يتناسب والبيئة الاقتصادية الجزائرية، إضافة إلى الدراسات التي تناقش بتحليل معمق مواقف كل من المؤيدين والمعارضين لمحاسبة الموارد البشرية، محاولة الفصل في هذا الخلاف وإبراز وجهة النظر الأصح بطريقة تقنع جميع الأطراف، مما يساهم في تطوير هذا المجال البحثي الجديد.



الملاحق



استبانة

معدة لبحث جامعي

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

هذه الاستبانة موجهة إلى:

*الأساتذة المختصين في المحاسبة؛ *المحاسبين؛ *المحاسبين المعتمدين؛ *محافظي الحسابات؛
*الخبراء المحاسبين؛ *لكل من يمارس مهام المحاسب العمومي.

السادة _____ المحترمين.

في إطار تحضير أطروحة دكتوراه في المحاسبة تتطلع الباحثة من خلال هذه الاستبانة إلى معرفة اتجاهات وآراء الأكاديميين والمهنيين المتخصصين في مجال المحاسبة حول إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الجزائرية؛ والتي تُعد حقلًا جديدًا من حقول المحاسبة تقوم على أساس الاعتراف بعنصر الموارد البشرية كأصل من الأصول في قائمة المركز المالي، ونلتمس من سيادتكم المحترمة الإجابة على الأسئلة الواردة في هذه الاستبانة بكل دقة وصراحة. ونتعهد لكم من جهتنا بسرية هذه المعلومات واستخدامها لأغراض البحث العلمي فقط.

إذا كنتم ترغبون في الحصول على نسخة من نتائج البحث يرجى إرفاق البريد الإلكتروني الخاص بكم

البريد الإلكتروني

إذا كنتم ترغبون في النسخة الإلكترونية يرجى الاتصال بالبريد التالي: aufincomp@yahoo.fr

نشكركم على حسن تعاونكم، ولكم منا فائق الشكر والاحترام.

وفقكم الله لكل خير، والسلام عليكم ورحمة الله.

طالبة الدكتوراه: نور الهدى حدّاد

قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

جامعة سطيف 1

معلومات عامة

1. المجال: أكاديمي ؛ مهني ؛ مختلط .

2. القطاع: عام ؛ خاص ؛ مختلط .

3. المستوى الوظيفي: محاسب ؛ محاسب معتمد ؛ أستاذ محاسبة ؛ محافظ حسابات ؛ خبير محاسب ؛ آخر

4. المؤهل العلمي: شهادة مهنية ؛ ليسانس ؛ ماستر ؛ ماجستير ؛ دكتوراه ؛ آخر ،
وضوح.....

5. العمر: عاما؛

6. الخبرة (الأكاديمية/المهنية): عاما؛

الولاية (المقر الأكاديمي/ المهني):

المحور الأول: أهمية الموارد البشرية في المؤسسات الجزائرية ومزايا تطبيق محاسبة الموارد البشرية

ضع علامة (X) في الخانة المناسبة.

دون رأي	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	العبارة
						الموارد البشرية تعتبر موردا اقتصاديا هاما في المؤسسات الجزائرية، وذلك لأنها:
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	(1) تساهم في تحقيق الميزة التنافسية (الربحية، خدمة العملاء، انخفاض التكاليف..).
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	(2) تعتبر العامل الأهم في زيادة الإنتاجية وتحسين جودة المنتج.
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	(3) تشكل ثروة يصعب تقليدها على عكس الموارد المادية الأخرى.
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	(4) تمثل الموارد البشرية أهم أسس النمو والتنمية الاقتصادية.
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	(5) تحقيق أهداف المؤسسة بالمستوى المطلوب يتوقف على كفاءة مواردها البشرية.
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	(6) كفاية وفعالية وكفاءة العاملين تُعدّ عاملا أساسيا في تحقيق الاستخدام الكفء للاستثمارات المادية الضخمة في الصناعات الحديثة.
دون رأي	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	العبارة
						كثير من الباحثين ينادون بضرورة رسملة نفقات الموارد البشرية واعتبارها أصولا بدل اعتبارها كمصروف إيرادي، وذلك في ظل ما يُعرف بمحاسبة الموارد البشرية، وذلك لأن:
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	(1) محاسبة الموارد البشرية تشكل اعترافا صريحا بأن الأفراد يمثلون موارد تنظيمية ذات قيمة كبيرة.
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	(2) تقدم محاسبة الموارد البشرية معلومات هامة للجهات ذات العلاقة داخل وخارج المؤسسة، وخاصة أجهزة الرقابة الحكومية.
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	(3) محاسبة الموارد البشرية تحاول قياس فوائد الإنفاق على الموارد البشرية في حين أن المحاسبة التقليدية لا تحاول تحديد هذه الفوائد.
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	(4) تكاليف الموارد البشرية تدر عوائد مستقبلية وبالتالي فإن المعالجة المحاسبية المستحسنة هي رسملة هذه التكاليف.
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	(5) تقييم الموارد البشرية كأصول يؤدي إلى رد فعل سلوكي إيجابي من طرف العاملين الأمر الذي يدفعهم إلى تحسين إنتاجيتهم.
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	(6) نقص المعلومات المالية حول الموارد البشرية يؤدي إلى نقص في التمثيل الصادق لقيمة الشركة، ولا سيما في الصناعات كثيفة العمالة.
دون رأي	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	العبارة
						الإفصاح عن معلومات محاسبية بخصوص الموارد البشرية في المؤسسات الجزائرية، سيساعد على:
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	(7) مساعدة الحكومة في اتخاذ القرارات السليمة المتعلقة برسم سياسات التوظيف والعمالة وما يرتبط بها من سياسات الأجور والترقيات والحوافز، بشكل عملي بناء على أسس علمية سليمة.

<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	(8) تحديد الثروة الكلية التي تمتلكها الدولة والتي من ضمنها الثروة البشرية.
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	(9) إعطاء صورة أحسن عن أرباح المؤسسة من خلال تجنب تحميل حسابات النتيجة بكافة المصروفات المرتبطة بالموارد البشرية التي لا تُستنفد خلال الفترة المالية.
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	(10) تشجيع عمليات الاقتراض طويلة الأجل بضمان الأصول التي تضخمت بزيادة الأصول البشرية.
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	(11) اعتبار العاملين كأصول (بدلا من اعتبارهم كأعباء)، يحفز الإدارة على زيادة اهتمامها بتطوير مواردها البشرية.
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	(12) تحديد أفضل مجالات الاستفادة من الأصول البشرية، وذلك عن طريق قياس العائد من استخدامها.
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	(13) تحسين قياس نسب التحليل المالي، كنسبة قيمة الموارد البشرية إلى مجموع الأصول، ونسبة قيمة الموارد البشرية إلى قيمة الأصول غير البشرية، التي تفيد في اتخاذ القرارات.
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	(14) تقدير الاستثمارات التي توجهها المنظمة في بناء مواردها البشرية.
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	(15) إن قياس الموارد البشرية يساعد على عملية صنع القرار الخارجي والداخلي.
المحور الثاني: تهيؤ البيئة الاقتصادية التي تعمل فيها المؤسسات الجزائرية لتطبيق محاسبة الموارد البشرية.						
ضع علامة (X) في الخانة المناسبة.						
دون رأي	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	العبارة الموارد البشرية تعتبر من أهم ركائز الاقتصاد الجزائري حيث:
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	(1) تولي الدولة أهمية كبيرة للاستثمار في مواردها البشرية من خلال تحسين جودة التعليم.
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	(2) تعمل الدولة على توفير المرافق والخدمات الصحية لرعاية الموارد البشرية.
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	(3) يتم العمل على تحسين الظروف المعيشية للفرد، حتى يهتم بتطوير ذاته.
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	(4) تعتبر الموارد البشرية طاقة لا تنفذ ولهذا تسعى الدولة لتطويرها وتأهيلها بدل الاعتماد على الموارد النفطية فقط.
دون رأي	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	العبارة خلال سعيها لتحقيق الميزة التنافسية تعتمد المؤسسات الجزائرية بشكل كبير على:
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	(5) استثماراتها المادية الضخمة.
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	(6) جودة منتوجاتها وتقريدها.
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	(7) الموارد البشرية الكفوة وذات الخبرة.
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	(8) براءات الاختراع وحقوق الامتياز.

<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	(9) البيع بسعر تنافسي.
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	(10) علامتها التجارية (شهرة محلها).
دون رأي	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	العبارة في المؤسسات الخدمية الجزائرية، يتم تحسين الخدمات من خلال:
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	(11) حوسبة أنظمة المعلومات لتقليل الجهد والوقت.
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	(12) اختيار الموظفين بحرص وعناية كبيرين.
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	(13) زيادة عدد ساعات العمل.
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	(14) التكوين الجيد للموظفين خاصة الجدد منهم لأنهم يلعبون دورا مؤثرا على مستوى الخدمات الممنوحة.
دون رأي	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	العبارة تستثمر المؤسسات الجزائرية في مواردها البشرية من خلال:
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	(15) الرعاية الصحية للعاملين.
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	(16) التدريب على العمل.
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	(17) الدورات التكوينية والبعثات إلى الخارج.
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	(18) المكافآت وتوفير المزايا الاجتماعية.
دون رأي	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	العبارة من الأمور التي تعيق تطبيق محاسبة الموارد البشرية في البيئة الاقتصادية الجزائرية:
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	(19) غياب ثقافة شفافية الإفصاح في المجتمع المالي الجزائري.
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	(20) عدم الاهتمام بالمعلومات المالية حول الموارد البشرية ودورها في تحسين جودة القرارات.
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	(21) الاقتصاد الجزائري لم يندمج بعد في ركب اقتصاد المعرفة.
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	(22) غياب المنافسة بين المؤسسات العاملة في الاقتصاد الوطني للحصول على الموارد البشرية الكفؤة وتنميتها وتطويرها.
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	(23) عدم وجود دافع قوي للإفصاح عن معلومات مالية متعلقة بالموارد البشرية، مثل وجود سوق مالية نشطة.
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	(24) نفقات الاستثمار في الموارد البشرية في المؤسسات تتم فقط لتجنب ضغوطات العمال ونقاباتهم لتحسين ظروفهم وليس لأهداف اقتصادية.

المحور الثالث: إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية وفقا للنظام المحاسبي المالي (SCF)

ضع علامة (X) في الخانة المناسبة.

العبارة						موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	دون رأي
النظام المحاسبي المالي للمؤسسات الجزائرية SCF:											
(1) يقبل بالاعتراف بالموارد البشرية كونه يعتمد على تغليب الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني.						<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
(2) يسمح باعتبار الموارد البشرية كأصل غير ملموس كونها تحقق منافع مستقبلية تتوكل إلى الكيان ويمكن حساب قيمتها.						<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
(3) يسمح بالإفصاح عن المعلومات المالية حول الموارد البشرية كونها تساعد على زيادة شفافية وملائمة المعلومات المالية المفصّل عنها.						<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
(4) يُمكن من تطبيق محاسبة الموارد البشرية، إذا تم اعتمادها من قبل الهيئات المنظمة للمحاسبة في الجزائر.						<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
العبارة											
وفقا لقواعد النظام المحاسبي المالي فإنه يمكن الإفصاح عن الموارد البشرية ضمن:											
(5) قائمة المركز المالي كأحد الأصول المعنوية.						<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
(6) الملاحق التفسيرية.						<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
(7) تقارير مجلس الإدارة.						<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
(8) الخرائط والرسومات التوضيحية.						<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
(9) يتم إعداد قوائم خاصة تضم الاستثمارات المعنوية ومنها الموارد البشرية.						<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
العبارة											
بدائل القياس التي يتيحها النظام المحاسبي المالي وتسمح بتقييم الموارد البشرية هي:											
(10) التكلفة التاريخية لاقتناء الموارد البشرية.						<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
(11) التكلفة الاستبدالية للموارد البشرية.						<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
(12) القيمة النفعية للموارد البشرية.						<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
العبارة											
من أكبر العراقيل لتضمين محاسبة الموارد البشرية في النظام المحاسبي المالي في الجزائر:											
(13) هناك تعارض بين المبادئ المحاسبية المعتمدة من قبل الهيئات المحاسبية ومحاسبة الموارد البشرية.						<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

(14) صعوبة التحكم في أساليب قياس الأصول غير المادية بشكل عام.

(15) رفض المحاسبين تطبيقها.

(16) عدم التحكم في أساليب قياس الموارد البشرية التي تتميز بعدم تأكد كبير.

(17) عدم وجود إشارة صريحة إليها في معايير المحاسبة الدولية التي يُستمد منها الـ .SCF

(18) عدم وجود مبادرة من الهيئة المحاسبية المشرعة لدفع المؤسسات إلى تطبيق محاسبة الموارد البشرية.

إذا كانت لديك آراء أو اقتراحات حول إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الجزائرية، وإنجاح ذلك يمكنك إضافتها هنا:

.....

.....

.....

.....

ملاحظات:

.....

.....

.....

Questionnaire

Pour une recherche universitaire

Ce questionnaire s'adresse à:

*** Les enseignants spécialistes en comptabilité; * comptables; * comptables Agréés; * Commissaires aux comptes; * Experts comptables; *Tous qui sont exercés les fonctions du comptable public.**

Recevez, Mademoiselle, Madame, Monsieur mes salutations respectueuses.

Dans le cadre de la préparation d'une thèse du doctorat en comptabilité, nous visons à savoir les tendances et les opinions des universitaires et des professionnels dans le domaine de la comptabilité, sur la possibilité d'appliquer *la comptabilité des ressources humaines dans les entreprises algériennes* ; qui est un nouveau domaine dans la comptabilité, basée sur le traitement des employés comme un actif et présenter des informations comptables sur eux dans les états financiers. Et parce que vous pouvez donner une idée de ce que nous cherchons, nous vous demandons de répondre aux questions figurant dans ce questionnaire attentivement et ouvertement.

De notre part Nous nous engageons que toutes les informations qui sont collectées dans le cadre de cette enquête seront gardées CONFIDENTIELLES et feront l'objet d'un traitement GLOBAL et ANONYME.

Si vous souhaitez obtenir une copie des résultats de la recherche

S'il vous plaît inclure votre adresse e-mail

E-mail :

Si vous êtes intéressé par la version électronique de ce questionnaire, s'il vous plaît contacter l'adresse suivante: **aufincomp@yahoo.fr**

La Doctorante: Nour Elhouda HADDAD
Département des sciences commerciales, Faculté des sciences,
économiques, commerciales et des sciences de gestion
Université de Sétif 1

Informations générales

– Cochez la case appropriée.

1. **Domaine** : Académique , Professionnel , Mixte .

2. **Secteur** : Public , Privé , Mixte .

3. **Profession/ Fonction** : Enseignant de comptabilité , Comptable , Comptable agréé , Commissaire aux comptes , Expert comptable , Autre expliquer

4. **Qualification scientifique** : Diplôme Professionnel , Licence , Master , Magister Doctorat , Autre expliquer

5. **Âge** (.....) ans.

6. **Expérience (académique/ professionnelle)** : (.....) ans.

7. **Wilaya (siège universitaire / professionnel)** :

Axe I : L'importance des ressources humaines dans les entreprise algériennes et les avantages de l'application de la comptabilité des ressources humaines

– Cochez la case appropriée.

Les ressources humaines jouent un rôle essentiel au niveau des entreprises algériennes, parce que :	Tout à Fait D'accord	D'accord	Neutre	Pas D'accord	Absolument Pas D'accord	Sans opinion
(1) Elles contribuent dans la réalisation d'avantage concurrentielle (Rentabilité, services...).	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
(2) Elles sont le facteur le plus important dans l'augmentation de la productivité et l'amélioration de la qualité du produit.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
(3) Contrairement à d'autres ressources matérielles ; les ressources humaines constituent une richesse qui est difficile à imiter.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
(4) Elle sont les fondements principaux de la croissance et du développement économiques.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
(5) La capacité d'une entreprise à atteindre ses objectifs au niveau requis dépend de l'efficacité de ses ressources humaines.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
(6) L'efficacité et l'efficience des travailleurs sont des facteurs clés dans la réalisation de l'utilisation efficace des énormes investissements physiques dans les industries modernes.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
De nombreux chercheurs ont demandé de considérer les ressources humaines comme des actifs plutôt que des coûts, Sous ce qu'on appelle la comptabilité des ressources humaines parce que:	Tout à Fait D'accord	D'accord	Neutre	Pas D'accord	Absolument Pas D'accord	Sans opinion
(7) La comptabilité des ressources humaines est une reconnaissance explicite que les personnes représentent des ressources organisationnelles d'une grande valeur.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
(8) La comptabilité des ressources humaines fournit des informations importantes pour les parties liées à l'intérieur et à l'extérieur de l'entreprise, et en particulier le gouvernement.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
(9) La comptabilité des ressources humaines tente de mesurer les avantages des dépenses sur les ressources humaines, tandis que la comptabilité traditionnelle ne cherche pas à déterminer ces avantages.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
(10) Les coûts des ressources humaines génèrent des revenus futurs ; donc le traitement comptable recommandé est de capitaliser ces coûts.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
(11) L'évaluation des ressources humaines comme des actifs, conduit à une réaction positive de comportement des travailleurs, qui les pousse à améliorer leur productivité.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
(12) Le manque des informations financières sur les ressources humaines conduit à un manque de représentation fidèle de la valeur de l'entreprise, particulièrement dans les industries de main-d'œuvre.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

les informations comptable à fournir en matière de ressources humaines dans les entreprises Algériennes, aident à:	Tout à Fait D'accord	D'accord	Neutre	Pas D'accord	Absolument Pas D'accord	Sans opinion
(13) faciliter au gouvernement à prendre des décisions éclairées concernant les politiques de l'emploi, salaire, promotions et les incitations, d'une manière pratique.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
(14) Déterminer la richesse nationale, y compris le capital humain.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
(15) Donner une image fidèle sur les bénéfices de l'entreprise, parce qu'elle évite l'insertion des dépenses des ressources humaines qui ne sont pas épuisées au cours de l'exercice dans les comptes de résultat .	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
(16) Encourager l'emprunt à long terme sécurisé par les actifs qui gonflait grace aux actifs humains.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
(17) La consideration des travailleurs comme des actifs stimule l'administration d'augmenter sa participation dans le développement de ses ressources humaines.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
(18) Déterminer les meilleurs domaines d'exploiter le capital humain en mesurant le rendement de l'utilisation de ces actifs.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
(19) Améliorer la mesure des ratios d'analyse financière, qui sont utiles pour la prise de décision.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
(20) Estimer les investissements de l'entreprise dans la construction de ses ressources humaines.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
(21) La mesure des ressources humaines aide le processus de prendre des décisions internes et externes.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

Axe II : La préparation de l'environnement économique dans lequel opèrent les entreprises algériennes, pour appliquer la comptabilité des ressources humaines.

Cochez la case appropriée.

Les ressources humaines occupent une place importante dans l'économie algérienne en termes de:	Tout à Fait D'accord	D'accord	Neutre	Pas D'accord	Absolument Pas D'accord	Sans opinion
(1) L'État attache une grande importance à l'investissement dans les ressources humaines par l'amélioration de la qualité de l'éducation.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
(2) L'État s'efforce de fournir des établissements et des services de santé pour le soin des ressources humaines.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
(3) L'État améliore les conditions de vie de l'individu, pour qu'il s'intéresse par le développement de lui-même	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
(4) l'État s'efforce de développer les ressources humaines et les réhabiliter plutôt que de compter uniquement sur les ressources pétrolières.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

Pour obtenir un avantage concurrentiel les entreprises algériennes dépendent considérablement à :	Tout à Fait D'accord	D'accord	Neutre	Pas D'accord	Absolument Pas D'accord	Sans opinion
(5) Ses énormes investissements physiques.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
(6) La qualité et l'originalité de leurs produits.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
(7) Les ressources humaines compétentes et avec expérience.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
(8) Les brevets et les franchises.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
(9) La vente à un prix compétitif.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
(10) Le fond de commerce (Goodwill, la Marque)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Dans les entreprises de services en Algérie, l'amélioration des services se déroule à travers :	Tout à Fait D'accord	D'accord	Neutre	Pas D'accord	Absolument Pas D'accord	Sans opinion
(11) L'informatisation des systèmes d'information afin de réduire le temps et les efforts.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
(12) la sélection du personnel soigneusement et avec diligence.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
(13) L'augmentation du nombre d'heures de travail avec une augmentation des salaires.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
(14) La bonne configuration du personnel, en particulier les nouveaux, car ils jouent un rôle influant sur le niveau des services offerts.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Les entreprises algériennes investir dans ses ressources humaines à travers :	Tout à Fait D'accord	D'accord	Neutre	Pas D'accord	Absolument Pas D'accord	Sans opinion
(15) la prise en charge médicale des travailleurs.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
(16) la formation professionnelle.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
(17) Les sessions et les missions de formation à l'étranger.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
(18) Les primes, et fournir des prestations sociales.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Parmi les obstacles qui entravent l'application de la comptabilité des ressources humaines dans l'environnement économique Algérien::	Tout à Fait D'accord	D'accord	Neutre	Pas D'accord	Absolument Pas D'accord	Sans opinion
(19) L'absence de culture de la transparence de l'information à fournir dans la communauté financière algérienne.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
(20) Le manque de la bonne perception de l'importance d'une information financière sur les ressources humaines dans l'amélioration de la qualité des décisions.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
(21) L'économie algérienne n'a pas encore intégrée totalement dans l'économie de la connaissance.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
(22) L'absence de concurrence entre les entreprises algériennes pour avoir des ressources humaines compétentes et les développer.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

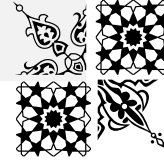
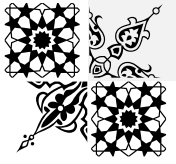
(23) L'absence d'une forte motivation pour fournir des informations financières relative aux ressources humaines ; telles que la présence de marché financier actif.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
(24) Les dépenses de l'investissement des entreprises dans les ressources humaines sont justes pour éviter les pressions des travailleurs et de leurs syndicats pour améliorer leur situation et pas pour des objectifs économiques.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Axe III : La possibilité d'appliquer la comptabilité des ressources humaines conformément au système comptable financier SCF						
Cochez la case appropriée.						
Le système comptable financier algérien SCF:	Tout à Fait D'accord	D'accord	Neutre	Pas D'accord	Absolument Pas D'accord	Sans opinion
(1) Accepte la reconnaissance des ressources humaines parce qu'il base sur le principe de donner la priorité à la substance économique que de la forme juridique.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
(2) Permet de considérer les ressources humaines comme une immobilisation incorporelle, parce qu'elles enquêtent des avantages futurs reviennent à l'entité, et on peut les calculer.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
(3) permet à fournir des informations financières sur les ressources humaines ; étant qu'elles contribuent à accroître la transparence et la pertinence des informations financières communiquées.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
(4) Permet l'application de la comptabilité des ressources humaines ; si elle est approuvée par les organismes de réglementation comptable en Algérie.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Selon les règles du système de comptable financier, les ressources humaines peuvent être divulguées dans:	Tout à Fait D'accord	D'accord	Neutre	Pas D'accord	Absolument Pas D'accord	Sans opinion
(5) Le bilan comme immobilisations incorporelles.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
(6) Les annexes d'explication.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
(7) les rapports du conseil d'administration.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
(8) Des états spéciaux comprennent les placements incorporels, y compris les ressources humaines.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Les alternatives de mesure offertes par le système comptable financier qui permet l'évaluation des ressources humaines sont:	Tout à Fait D'accord	D'accord	Neutre	Pas D'accord	Absolument Pas D'accord	Sans opinion
(9) Le coût historique pour l'acquisition des ressources humaines.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
(10) le coût de remplacement des ressources humaines.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
(11) la valeur utilitaire des ressources humaines.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

Parmi les plus grands obstacles à inclure la comptabilité des ressources humaines dans le système de comptable financier en Algérie :	Tout à Fait D'accord	D'accord	Neutre	Pas D'accord	Absolument Pas D'accord	Sans opinion
(12) Il ya un conflit entre la comptabilité des ressources humaines et les principes comptables adoptés par les organismes comptables.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
(13) les comptables refusent d'appliquer ce type de comptabilité.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
(14) L'incapacité de maîtriser les méthodes de mesure des ressources humaines, qui se caractérisent par une grande incertitude.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
(15) L'absence d'une référence explicite à la comptabilité des ressources humaines dans les normes comptables internationales à partir de laquelle le SCF est extrait.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
(16) Le manque d'initiative de la Commission comptable législateur de pousser les entreprises à appliquer la comptabilité des ressources humaines.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
<p>Si vous avez des avis ou des suggestions concernant la possibilité d'appliquer la comptabilité des ressources humaines dans les entreprises algériennes avec réussite, vous pouvez les ajouter ici :</p> <p>.....</p> <p>.....</p>						
<p>Remarques :</p> <p>.....</p> <p>.....</p>						

قائمة المحكمين

الرتبة العلمية، الاسم واللقب	الجامعة	التخصص،	مجال التحكيم
أ.د./ مصطفى عقاري	جامعة باتنة	محاسبة	تم التحكيم الكلي للاستبانة لغويا، وكذلك من ناحية ملاءمة المجالات والفقرات للإجابة على الفرضيات.
أ.د./ تيجاني بالرقبي	جامعة سطيف 1	حاسبة،	تم التحكيم الكلي للاستبانة من ناحية ملاءمة المجالات والفقرات للإجابة على الفرضيات.
أ.د./ ساعد بن فرحات	جامعة سطيف 1	منهجية وتقنيات كمية	تم التحكيم الكلي للاستبانة من الناحية المنهجية والتقنية لجعلها أكثر قدرة على جمع البيانات.
أ. / تريش نجود	جامعة سطيف 1	محاسبة	تم التحكيم الكلي للاستبانة من ناحية وضوح الأسئلة ودقتها.
د/ عمر شريقي	جامعة سطيف 1	محاسبة وتدقيق	تم التحكيم الكلي للاستبانة من ناحية ملاءمة المجالات والفقرات للإجابة على الفرضيات.
أ/ اسماعيل ولد عمر	جامعة سطيف 1	محاسبة	تم التحكيم الكلي للاستبانة من خلال ضبط النسخة الفرنسية من ناحية المصطلحات المحاسبية التقنية.
أ/ كمال محلي	جامعة سطيف 1	معالجة بيانات	تم التحكيم الكلي للاستبانة من ناحية سلامة بنائها المنهجي والترميز المساعدين على معالجة البيانات.
أ/ سبوعي حياة	أستاذة تعليم ثانوي	لغة فرنسية	مراجعة الترجمة للغة الفرنسية.

قائمة المراجع



قائمة المراجع المعتمدة في الدراسة

المراجع باللغة العربية

I. الكتب

1. أبو النصر مدحت محمد، إدارة وتنمية الموارد البشرية: الاتجاهات المعاصرة، مجموعة النيل العربية، القاهرة، مصر، ط1، 2007.
2. أبو بكر مصطفى محمود، الموارد البشرية - مدخل تحقيق الميزة التنافسية-، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007.
3. أبو زيد محمد المبروك، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2011.
4. أبو شيخة نادر أحمد، إدارة الموارد البشرية -إطار نظري وحالات عملية-، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2010.
5. اتحاد الخبراء والاستشاريون الدوليون، عائد الاستثمار في رأس المال البشري، إيتراك للطباعة والنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، ط1، 2004.
6. إدارة الموارد البشرية ودورها في التطوير الإداري، بحوث وأوراق عمل ندوة الاتجاهات الحديثة في التطوير الإداري وتحسين جودة الأداء المؤسسي المنعقدة من 12 إلى 14 أبريل 2009، بطنجة، المملكة المغربية، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، 2010.
7. الجمل هشام مصطفى، دور الموارد البشرية في تمويل التنمية بين النظام المالي الإسلامي والنظام الوضعي، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2006.
8. الحارثي جريبة بن أحمد بن سنان، الفقه الاقتصادي لأمير المؤمنين عمر بن الخطاب، دار الأندلس الخضراء للنشر والتوزيع، جدة، المملكة العربية السعودية، ط1، 2003.
9. الحبيتي قاسم إبراهيم والسقا زياد يحيى، نظام المعلومات المحاسبية، وحدة הדباء للطباعة والنشر، العراق، 2003.
10. الحيايى وليد ناجي، المحاسبة المتوسطة، منشورات الأكاديمية العربية بالدنمارك، 2007.
11. الحيايى وليد ناجي، المشاكل المحاسبية المعاصرة ونماذج مقترحة، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك.
12. الحيايى وليد ناجي، نظرية المحاسبة، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2007.

13. الدهراوي كمال الدين ومحمد سمير كمال، نظم المعلومات المحاسبية، الدار الجامعية الجديدة، الإسكندرية، مصر، 2002.
14. السلمي علي، إدارة الإنتاجية، مكتبة غريب للطباعة، القاهرة، 1991.
15. الشمري هاشم والليثي ناديا، الاقتصاد المعرفي، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2008.
16. الشيرازي عباس مهدي، نظرية المحاسبة، ذات السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع، الكويت، ط1، 1990.
17. العزاوي نجم عبد الله وجواد عباس حسين، الوظائف الاستراتيجية في إدارة الموارد البشرية، دار اليازوري للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010.
18. العنزلي سعد علي وصالح أحمد علي، إدارة رأس المال الفكري في منظمات الأعمال الحديثة، دار اليازوري للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
19. القاضي حسين وحمدان مأمون، نظرية المحاسبة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان الأردن، ط1، 2006.
20. القرشي مدحت، اقتصاديات العمل، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2007.
21. الليثي فؤاد محمد، نظرية المحاسبة: المدخل المعاصر، دار النهضة العربية، مصر، ط2، 2003.
22. النقيب كمال عبد العزيز، مقدمة في نظرية المحاسبة، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، ط1، 2004.
23. أيوب أنطوان، دروس في الاقتصاد السياسي، مديرية الكتب والمطبوعات الجامعية، حلب، سورية، ط1، 1965.
24. بدوي محمد عباس وعثمان الأميرة إبراهيم، دراسات في قضايا ومشاكل محاسبية معاصرة، منشأة المعارف، الإسكندرية، مصر، 2000.
25. بلقاوي أحمد رياحي، نظرية محاسبية، ج1، تعريب رياض العبد الله، طلال الجاوي، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
26. بني عطا حيدر محمد علي، مقدمة في نظرية المحاسبة والمراجعة، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2007.
27. جمعة أحمد حلمي، نظرية المحاسبة المالية - النموذج الدولي الجديد-، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2010.

28. حسن راوية، مدخل استراتيجي لتخطيط وتنمية الموارد البشرية، الدار الجامعية الإسكندرية، 2002.
29. حسونة فيصل، إدارة الموارد البشرية، دار أسامة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2008.
30. حمدي هاشم رضا، تنمية وبناء نظم الموارد البشرية، دار الراجحة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2010.
31. حمود خضير كاظم والخرشة ياسين كاسب، إدارة الموارد البشرية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2007.
32. حنان رضوان حلوة، النموذج المحاسبي المعاصر، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، ط1، 2003.
33. داود عدنان وزوير هدى، الاقتصاد المعرفي وانعكاساته على التنمية البشرية، دار جرير للنشر والتوزيع، عمان الأردن، ط1، 2010.
34. ديسلر جاري، إدارة الموارد البشرية، تر: محمد سيد أحمد عبد المتعال، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 2007.
35. رمضان علي، المحاسبة المتقدمة - دراسات في مشاكل محاسبية معاصرة-، دار الحامد، ط1، 1997.
36. زرواتي رشيد، مناهج وأدوات البحث العلمي في العلوم الاجتماعية، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، عين مليلة، الجزائر، ط1، 2007.
37. ستينبارت بول. ج. ورومني مارشال، نظم المعلومات المحاسبية، ج1، تر: قاسم إبراهيم الحسيني، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 2009.
38. عادل محمد زايد، إدارة الموارد البشرية: رؤية استراتيجية، دن، القاهرة، مصر، 2003.
39. عبد الباقي صلاح الدين، مسلم عبد الهادي علي، حسن راوية، إدارة الموارد البشرية، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2007.
40. عبد الرحمن بن عنتر، إدارة الموارد البشرية - المفاهيم والأسس، الأبعاد، الاستراتيجية-، دار اليازوري للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010.
41. عقيلي عمر وصفي، إدارة الموارد البشرية المعاصرة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان الأردن، ط1، 2005.
42. كشواي باري، إدارة الموارد البشرية، دار الفاروق للنشر والتوزيع، مصر، ط 2، 2006.
43. لطفي أمين السيد أحمد، نظرية المحاسبة - منظور التوافق الدولي-، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005.

44. ماهر أحمد، إدارة الموارد البشرية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007.
45. مبارك صلاح الدين عبد المنعم، اقتصاديات نظم المعلومات المحاسبية والإدارية، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر، 2000.
46. مصطفى أحمد سيد، إدارة الموارد البشرية: رؤية استراتيجية معاصرة، مطابع الدار الهندسية، القاهرة، مصر، ط1، 2006.
47. هندريكسن إدون، النظرية المحاسبية، تر: كمال خليفة أبو زيد، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، مصر، ط4، 2004.
48. ياسين سعد غالب، نظم المعلومات الإدارية، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان الأردن، ط1، 1998.

II. الدوريات والبحوث

1. آل غزوي حسين عبد الجليل، المشاكل المحاسبية المعاصرة، بحث لمادة المشاكل المحاسبية المعاصرة، إشراف وليد ناجي الحياي، الأكاديمية العربية في الدنمارك، كلية الإدارة والاقتصاد، قسم المحاسبة، 2010.
2. الخطيب سعيد محمد، دور التعليم في بناء رأس المال البشري: الأراضي الفلسطينية، معهد أبحاث السياسات الاقتصادية، رام الله، فلسطين، 2005.
3. الربيعي كمال حسن جمعة، أهمية الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بتدريب وتطوير العاملين وأثره في قرارات الاستثمار، مجلة دراسات محاسبية ومالية، جامعة بغداد، العراق، المجلد 3، الإصدار 9، ص ص: 108-132، 2009.
4. الشعباني صالح إبراهيم يونس، الكسب علي حسين إبراهيم، الحياي صدام محمد محمود، أهمية معلومات المحاسبة عن تكاليف الموارد البشرية وأثرها على تنمية تلك الموارد، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، كلية الإدارة والاقتصاد، المجلد 3، العدد 5، ص ص: 165-179، العراق، 2007.
5. الصقر ثامر عادل، محاسبة الموارد البشرية: المفهوم والأهمية - دراسة على عينة من الشركات العراقية في البصرة -، مجلة دراسات البصرة، جامعة البصرة، العراق، المجلد 16، العدد 16، ص ص: 160-206، 2013.

6. العبيدي حسنين حميد، إعداد الحسابات الختامية بواسطة الحاسوب (نموذج مقترح)، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العراق، العدد 25، ص ص: 271-295، 2010.
7. العنزي سعد علي حمود والعايدي علي رزاق جيايد، كلفة المورد البشري بمنظور سلوكي، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة بغداد، العراق، المجلد 17، الإصدار 62، ص ص: 1-19، 2011.
8. العنزي سعد ونعمة نغم حسين، قياس رأس المال الفكري بين النظرية والتطبيق، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، كلية الاقتصاد، جامعة بغداد، المجلد 9، العدد 31، العراق، 2002.
9. الغبان ثائر صبري وياسين سناء أحمد، الإفصاح عن الاستثمار في الموارد البشرية في التقارير المالية للوحدات الاقتصادية العراقية، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة بغداد، العراق، المجلد 13، العدد 45، ص ص: 191-243، 2007.
10. الغبان ثائر صبري، المناهج العلمية لقياس رأس المال البشري في ظل محاسبة رأس المال الفكري والإجراءات المقترحة للتطبيق في الوحدات المعرفية، مجلة دراسات محاسبية ومالية، جامعة بغداد، العراق، المجلد 2، العدد 8، ص ص: 1-60، 2009.
11. الكردي أحمد السيد، مفهوم نظام المعلومات المحاسبي، متوفر على الموقع الإلكتروني: www.kenanaonline.com، اطلع عليه بتاريخ: 2013/08/19.
12. الكردي أحمد السيد، نظام المحاسبة عن الموارد البشرية، مقال متوفر على الموقع الإلكتروني www.kenanaonline.com، شوهد بتاريخ 2011/09/27.
13. المدهون محمد إبراهيم وأبو رحمة أمل إبراهيم، مدى كفاءة نظم معلومات الموارد البشرية في وزارات السلطة الوطنية الفلسطينية في قطاع غزة، مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية)، غزة، فلسطين، المجلد 16، العدد 2، ص ص: 745-785، 2008.
14. الهايشة محمود سلامة، التعليم وأثره في التنمية الاقتصادية: دراسة تطبيقية في اقتصاديات التعليم، متوفرة على موقع شبكة الألوكة: www.alukah.net، 2013/06/25.
15. بدر أحمد أنور، هل يمكن أن تتحول الأفكار إلى رأسمال، مجلة مكتبة الملك فهد الوطنية، مجلد رقم 16، عدد 2، 2010.
16. جابر علي فاضل، تصميم نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية في الوحدات الاقتصادية، مجلة الأكاديمية العربية المفتوحة بالدنمارك، العدد 2، ص ص: 32-62، 2007.
17. جمعة كمال حسن، محاسبة الموارد البشرية منهج جديد لقياس قيمة خدمات المورد البشري، مجلة كلية العلوم الاقتصادية، جامعة بغداد، العراق، الإصدار 18، ص ص: 79-122، 2008.

18. جواد انتصار محمد وعيدي إيمان سعيد، إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الشركات العراقية - بحث تطبيقي في شركة نفط ميسان-، مجلة أبحاث ميسان، جامعة ميسان، العراق، المجلد 8، العدد 16، ص ص:560-588، 2012.
19. حمادة رشا، القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية وأثره في القوائم المالية - دراسة تطبيقية على أعضاء الهيئة التدريسية في جامعة دمشق-، مجلة جامعة دمشق، سوريا، المجلد 18، العدد 1، ص ص : 134-177، 2002.
20. خلف لعبيبي هاتو، الإفصاح المحاسبي في ظل توسع المنهج المحاسبي المعاصر ليشمل المحاسبة الاجتماعية، الأكاديمية العربية في الدنمارك، 2009، متوفر على الموقع الإلكتروني : <http://www.ao-academy.org/>، 2013/05/20.
21. راضي نوال حربي، مدى إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الجامعات - دراسة تطبيقية- مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة القادسية، العراق، المجلد 16، العدد 1، ص ص: 14-165، 2014.
22. رشيد ناظم حسن، إمكانية تصميم نظام معلومات للمحاسبة عن الموارد البشرية في الوحدات الاقتصادية، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، العراق، المجلد 3، العدد 5، ص ص: 148-164، 2007.
23. شريفي إبراهيم، دور رأس المال البشري في النمو الاقتصادي في الجزائر-دراسة قياسية في الفترة 1946-2010 -، الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، جامعة الشلف، الجزائر، العدد 8، ص ص:33-40، 2012.
24. شنداخ عقيل قاسم، دور نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية في تكامل نظم المعلومات المحاسبية والإدارية، مجلة كلية الرافدين للعلوم، العراق، الإصدار 26، ص ص: 203-226، 2010.
25. شنوف شعيب، علاقة الإنسان بالاقتصاد: التنمية البشرية والنمو الاقتصادي في ظل العولمة، مقال متوفر على الموقع الإلكتروني <http://www.chihab.net> ، 2013/04/29.
26. شيحان شهاب حمد، فرص وتحديات الاستثمار البشري ودوره في التنمية الاقتصادية لدول عربية مختارة، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، العراق، المجلد 2، الإصدار 4، ص ص:193-228، 2010.

27. علاوي خضير مجيد، أثر تطبيق القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية -دراسة تطبيقية في الشركة العامة لتجارة المواد الإنشائية، مجلة المثنى للعلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة المثنى، العراق، المجلد 2، العدد 3، ص ص: 62-82، 2012.
28. قدومي عبد الرحيم محمد عبد الرحيم، الإفصاح عن الموارد البشرية ضمن التقارير المالية في الشركات المساهمة، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة المسيلة، الجزائر، العدد 09، ص ص: 182-193، 2013.
29. قراوي أحمد الصغير وحطي محمد شاكر السراج، مؤشرات الاستثمار في رأس المال البشري كآلية لرفع القدرة التنافسية والمحافظة عليها، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة المسيلة، الجزائر، العدد 04، 2010.
30. لعماري أحمد، طبيعة وأهمية نظام المعلومات المحاسبية، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 1، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2001.
31. نعمة نغم حسين، بناء وتطوير رأس المال البشري ودوره في تحقيق الميزة التنافسية، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة الكوفة، العراق، المجلد 3، الإصدار 16، ص ص: 199-216، 2010.
32. نور عبد الناصر، القشي ظاهر، قراقيش جهاد ، رأس المال الفكري: الأهمية والقياس والإفصاح، مجلة كلية العلوم الاقتصادية لجامعة بغداد، العراق، العدد 25، 2010.
33. يوسف جابر يوسف محمد، استحالة التنمية الاقتصادية دون تنمية بشرية، الأكاديمية العربية المفتوحة بالدنمارك، متوفر على الموقع الإلكتروني: <http://www.ao-academy.org>، 2013/05/12.

III. الرسائل العلمية

1. أبو هويدى نهاد إسحاق عبد السلام، دور نظم المعلومات المحاسبية في ترشيد اتخاذ قرارات الإنفاق الرأسمالي، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2011.
2. بالزقي تيجاني، دراسة أثر التضخم على النظرية التقليدية للمحاسبة مع نموذج مقترح لاستبعاد أثر التضخم على القوائم المالية، أطروحة دكتوراه، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2005/2006.

3. بوجعادة إلياس، تفعيل الموارد البشرية أثره في تحسين الأداء الاقتصادي، رسالة ماجستير في علوم التسيير، غير منشورة، جامعة 20 أوت 1955، قالمة، الجزائر، 2006.
4. الجعيدي سناء عبد الهادي، دور وأهمية القياس المحاسبي للموارد البشرية في الجامعات الفلسطينية في قطاع غزة - دراسة تحليلية تطبيقية - ، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، غير منشورة، الجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين، 2007.
5. سالم فضل كمال، مدى أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره على اتخاذ القرارات المالية - دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة في قطاع غزة-، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، غير منشورة ، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2008.
6. سلمان قيس حمد، إدارة المعرفة الشاملة وأثرها في الفاعلية التنظيمية على وفق مدخل رأس المال الفكري -دراسة ميدانية في وزارة الكهرباء، رسالة دكتوراه غير منشورة ، كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة بغداد، العراق، 2005.
7. شبير أحمد عبد الهادي، دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الإدارية "دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة في فلسطين"، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2006.
8. شلتوت أماني خضر، تنمية الموارد البشرية كمدخل استراتيجي لتعظيم الاستثمار في العنصر البشري، رسالة ماجستير في إدارة الأعمال، غير منشورة، الجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين، 2009.
9. صالح الخضر على الخضر، أهمية الموارد البشرية في المنشآت ووظائفها التخصصية، بحث تخرج في معهد تسيير الموارد البشرية، 2009، موفر على الموقع الإلكتروني: <http://www.hrdiscussion.com/hr96326.html>، اطع عليه بتاريخ، 2013/03/10.
10. القشي ظاهر شاهر يوسف، مدى فاعلية نظم المعلومات المحاسبية في تحقيق الأمان والتوكيدية والموثوقية في ظل التجارة الإلكترونية، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، غير منشورة، كلية الدراسات الإدارية والمالية العليا، جامعة عمان العربية، الأردن، 2003.
11. يرقى حسين، استراتيجية تنمية الموارد البشرية في المؤسسة الاقتصادية : حالة مؤسسة سونطراك، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، غير منشورة، جامعة الجزائر، 2007.

IV. المؤتمرات والملتقيات

1. أبو غزاله طلال، محاسبة الموارد البشرية، مؤتمر قياس النجاح المؤسساتي من خلال رأس المال البشري، المنامة، مملكة البحرين، 12-14 ديسمبر 2005.
2. بن عمارة نوال، صديقي مسعود، محاسبة الموارد البشرية، الملتقى الدولي حول التنمية البشرية وفرص الاستثمار في اقتصاد المعرفة، جامعة ورقلة، الجزائر، 2004.
3. مركز البحوث والدراسات بالغرفة التجارية الصناعية بالرياض، الاستثمار في رأس المال البشري، ورقة عمل، متوفر على الموقع الإلكتروني: www.riyadhchamber.com/doc/Asthtmar.doc ، 2013/02/28.

V. الوثائق

1. وزارة المالية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، " القرار المؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق 26 يوليو سنة 2008، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سرها"، الجريدة الرسمية المؤرخة في 28 ربيع الأول 1430هـ، الموافق لـ 25 مارس 2009، العدد 19.

المراجع باللغة الإنجليزية

I. Books

1. Alexander David, Nobes Christopher, *Financial accounting -An International Introduction-*, Pearson education Limited, England, 4th edition, 2010.
2. Bagranoff Nancy A., Simkin Mark G., Norman Carolyn Strand, *Core concept of Accounting Information Systems*, John Wiley & Sons, Inc, United States of America, 11th Edition, 2010.
3. Bose Chandra, *Advanced accounting*, PHI learning, Vol.1, India, 2010.
4. Bragg Steven M., *Accounting Best Practices*, John Wiley & Sons, Inc, 5th Edition, 2007 .
5. Caplan Edwin H. & Landekich Stephen, *Human resource accounting: Past, present and future*, National Association of Accountants, New York, 1975.
6. Elliott Barry & Elliott Jamie, *Financial Accounting and Reporting*, Pearson Education Limited, England, 14th edition, 2011.
7. Fitz-enz Jac, *The Roi of human capital: Measuring the economic value of employee performance*, American Management Association, New York, USA, 2000.

8. Flamholtz Eric, *Human resource accounting*, Kluwer academic publishers, USA, 3rd Edition, 1999.
9. French W., *The personnel management process: Human resource administration*, Houghton Migglin co, Boston, 3rd edition, 1974.
10. Gascio Wayne & Boudreau John, *Investing in people*, Pearson education, USA, 2^{ed} Edition, 2011.
11. Gomez-Mejia Luis R., Balkin David B., Cardy Robert L., *Managing human resources*, Pearson, USA, 7th edition, 2011.
12. Hartog Joop & van den brink Henriette Maassen, *Human Capital: Theory and Evidence*, Cambridge university press, New York, USA, 2007.
13. Jack Edwards, Scott John C., & Raju Nambury S, *Evaluating human resources programs*, Wiley imprint, USA, 2007.
14. Kennedy Frances & Brewer Peter, *Motivating Employee Performance in Lean Environments: Respect, Empower, Support*, in Stenzel Joe (ed), *Lean Accounting: Best Practices For Sustainable Integration*, John Wiley & Sons, Inc., Hoboken, New Jersey, pp. 93-118, 2007.
15. Needles Belverd E., Powers Marian & Crosson Susan V., *Financial and Managerial Accounting*, South-Western Cengage Learning, USA, 9th edition, 2010.
16. Weatherly Leslie A., *Human Capital: The Elusive Asset*, SHRM Research, 2003, http://www.ispi.org/pdf/suggestedReading/6_Weatherly_HumanCapital.pdf, 12/06/2013.
17. Weetman Pauline, *Financial accounting An Introduction*, Pearson Education Limited, England, 5th Edition, 2011.

II. Periodicals

1. A.S.M. Mahmudul Hoque, *Methods and Accounting Treatment of HRA*, available at : <http://www.articlesbase.com/international-studies-articles/methods-and-accounting-treatment-of-hra-2773625.html> , 12/05/2013.
2. Ahmed Asif, *Human Resource Accounting (HRA): Techniques and Accounting Treatment*, 2010, p.5, available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=1624928> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1624928>, 26/01/2013.
3. Al-Beshtawi Sulieman H., *Accounting for the Cost of Human Resource and Disclosed in Financial Reports of the Banks of Jordan*, European Journal of Economics, Finance and Administrative Sciences, Iss. 46. P13-25, 2012.

4. Alfaro José Luis Navarro , López Ruiz Víctor Raúl & Nevado Peña Domingo, *An alternative to measure national intellectual capital adapted from business level*, African Journal of Business Management, Vol. 5, No.16, pp. 6707-6716, 2011.
5. Al-Tarawneh Mohammad & Tarawneh Haroon, *The Effect of Applying Human Resources Information System in Corporate Performance in the Banking Sector in Jordanian Firms*, Intelligent Information Management, Vol.4, Iss.2, pp.32-38, 2012.
6. América Álvarez Domínguez M., *Company characteristics and human resource disclosure in Spain*, Social Responsibility Journal, Vol. 8, Iss. 1, pp. 4 – 20, 2012.
7. América Alvarez Dominguez, *The impact of human resource disclosure on corporate image*, Journal of human resource costing and accounting, Vol. 15, Iss. 4, pp. 279 – 298, 2011.
8. Amir Eli & Gilad Livene, *Accounting for human capital when labor mobility is restricted*, London Business School Accounting Subject Area, No.002, 2001.
9. Anantadjaya Sam P.D, *Measuring Human Resources: A Case Study in Small and Medium Enterprises*, In Proceedings, Seminar National Industrial Services, Universitas Sultan Ageng Tirtayasa, Cilegon, Banten, Indonesia, pp. 101-114, April 29-30, 2009.
10. Andrade Pedro & Sotomayor Ana Maria, *Measurement models of human capital accounting: case study*, Global Advanced Research Journal of Economics, Accounting and finance, Vol. 2, No.4, pp.86-92, 2013.
11. Avazzadehfath Fariborz & Raiashekar H., *Decision-Making Based on Human Resource Accounting Information and Its Evaluation Method*, Asian Journal of Finance & Accounting, Vol.3, No 1, 2011.
12. Barcons Carme, Moya Soledad, Somoza Antonio, Vallverdu Josef & Calrlos Griful, *Human resource accounting*, International advances in economic research, Vol.5, iss. 3, pp.386- 394 , 1999.
13. Bassett Glenn A., *Employee turnover measurement and human resources accounting*, Human resource management, Vol.11, iss.3, pp. 21-30, 1972.
14. Becker Brian E, Huselid Mark A., Pikus Peter S., & Spratt Michael F., *HR as a source of shareholder value*, Human resource management, Vol.36, No.1, pp.39-47, 1997.
15. Bullen Maria L.& Eyler Kel-Ann, *Human resource accounting and international developments: implications for measurement of human capital*, Journal of International Business and Cultural Studies, Vol.3, No.5, pp.1-16, 2010.

16. Burgman Roland & Roos Göran, *The importance of intellectual capital reporting: evidence and implications*, Journal of Intellectual Capital, Vol. 8, Iss. 1, pp. 7-51, 2007.
17. Chadraba Petr G. & O'Keefe Robert D., *Human resources: interculturalism as an asset in the global marketplace*, Journal of International Business and Cultural Studies, Vol. 4, 2011.
18. Chen Hai Ming & Lin Ku Jun, *The role of human capital cost in accounting*, Journal of Intellectual Capital, Vol. 5, No. 1, pp. 116-130, 2004.
19. Chopra Abha, *Lean accounting : An margine concept*, International Journal of Marketing, Financial Services & Management Research, Vol.2, No. 8, pp.79-84, 2013.
20. Christiaan Grootaert, *Social Capital, Household Welfare and Poverty in Indonesia*, Environmentally and Socially Sustainable Development Network, World bank policy research working paper, No.2148, 1999.
21. Damodaran, Aswath, *Invisible Value? Valuing Companies with Intangible Assets*, , 2009, available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=1609799> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1609799> , 25/01/2013.
22. Doong Shuh-Chyi, Fung Hung-Gay, & Wu Jr-Ya, *Are social, financial, and human capital value enhancing? Evidence from Taiwanese firms*, International Review of Economics and Finance, Vol.20, No.3, pp.395–405, 2011.
23. Ehrlich Isaac & Shin Jong Kook, *The role of human capital in imperfectly informed international financial markets*, journal of human capital, Vol.2, pp.217-261, 2010.
24. Ehrlich Isaac & Shin Jong Kook, Yong Yin, *Private information, human capital, and optimal "home bias" in financial markets*, National bureau of economic research, Cambridge, January 2010.
25. Ehrlich Isaac, Hamlen William A. Jr, & Yin Yong, *Asset management, human capital, and the market for risky assets*, National bureau of economic research, Cambridge, September 2008.
26. Eric G. Flamholtz, *Conceptualizing and measuring the economic value of human capital of the third kind: Corporate culture*, Journal of Human Resource Costing & Accounting, Vol. 9 Iss. 2, pp. 78 – 93, 2005.
27. Euske K. J., & Rock C. T., *Integrating Human Resource Accounting into the Public Policy Process: An illustration*, Journal of Accounting and Public Policy, Vol.2, No.2, pp.99-114, 1983.

28. Flamholtz Eric G, Main Erica D., *Current issues, recent advancements, future directions in HRA*, Journal of human resource costing and accounting, Vol.4, p.11-20, 1999.
29. Flamholtz Eric G., Bullen Maria L. & Hua Wei, *Human resource accounting: a historical perspective and Future implications*, Management Decision, Vol. 40, Iss. 10, pp. 947 – 954, 2002.
30. Flamholtz Eric G., *Human resource accounting: A review of theory and research*, journal of management studies, Vol.11, iss. 1, pp.44-61 , 1974.
31. Flamholtz Eric G., *Valuation of human assets in a securities Brokerage firms: An empirical study*, Accounting Organizations and Society, Vol. 12, No. 4, pp. 309-318, Pergamon Journals Ltd, Great Britain, 1987.
32. Fleming Mary M. K., *Behavioral implications of human resource accounting: A survey of potential problems*, Human resource management, Vol.16, Iss. 2, pp. 24-29, 1977.
33. GLAUTIER, M.W.E., *Human resource accounting: A critique of research objectives for the development of human resource accounting models*, journal of business finance & accounting, Vol.3, Iss. 2, pp.3-21 ,1976.
34. Gröjter Jan-Erik & Johanson Ulf, *Current development in human resource costing and accounting: Reality present, researchers absent?*, Accounting, Auditing & Accountability Journal, Vol. 11 Iss. 4, pp. 495 – 506, 1998.
35. Grove Hugh D. & Mock Theodore J., *A Review of human resource accounting measurement: Systems from measurement theory perspective*, Accounting, Organizations and Society, Pergamon Press, Printed in Great Britain, Vol. 2, No. 3, pp. 219-236, 1977.
36. Gupta Anubha & Mahesh Vidya, *Human resource accounting in educational institutions*, National monthly refereed journal of research in arts an education "ABHINAV", Vol.1, No.12, pp.18-22, 2012.
37. Hamid Khani & Jafari Eskandar, *The Effect of Human Resource Accounting (Costing) Information (HRAI) on Balanced Scorecard System in Iran Khodro Company (A Nonlinear Approach)*, American Journal of Scientific Research, Iss. 62, pp.101-108, EuroJournals Publishing, Inc. 2012, pp.103-104.
38. Hansson Bo, *Is it time to disclose information about human capital investments?*, 2004, available at <http://ssrn.com/abstract=615503> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.615503>, 25/01/2013.

39. Haslinda A., *Evolving terms of human resource management and development*, The Journal of International Social Research, Vol. 2, Iss. 9, pp. 180- 186, 2009.
40. Heathfield Susan M., *Human Resources Information System (HRIS)*, available at : <http://humanresources.about.com/od/glossaryh/a/hris.htm> , 29/11/2013.
41. Hossain Dewan Mahboob, Khan Arifur Rahman & Yasmin Imrana, *The Nature of Voluntary Disclosures on Human Resource in the Annual Reports of Bangladeshi Companies*, Dhaka University Journal of Business Studies, Vol. 25, No.1, pp.01-19, 2004.
42. Ibbotson Roger G, Chen, P., & Milevsky Moshe A., *Human capital, asset allocation and life insurance*, ICF Working Paper No. 05-11, YALE, international center for finance, 2005, available at: <http://ssrn.com/abstract=723167> , 25/01/2013.
43. Ienciu Nicoleta Maria, *Theoretical Fundamentals of Human Factor*, The Romanian Economic Journal, Vol. 15, No. 45, pp. 247-264, 2012.
44. Ionel Vatasoiu Cristian, Alina Cornescu & Dumitru Motoniu Ioan, *Human resource accounting -Accounting for the most valuable asset of an enterprise-*, Annals of the university of Oradea, Economic science, Vol.1, Iss.2, pp.925-931, 2010.
45. Jacobs Bas, *Real options and human capital investment*, Labour Economics, Vol.14, Iss.6, pp. 913–925, 2007.
46. Jindal Sonia & Kumar Manoj, *The determinants of HC disclosures of Indian firms*, Journal of Intellectual Capital, Vol. 13, Iss. 2, pp. 221 – 247, 2012.
47. Johanson U., Eklov G., Holmgren M., MÅrtensson M., *Human resource costing and accounting versus the balanced scorecard: A literature survey of experience with the concepts*, School of business, Stockholm University, 1999, available at: <http://www.oecd.org/sti/ind/1948006.pdf>, 20/06/2013.
48. Johnson, E. A. J. (1964). The Place of Learning Science, Vocational Training, and “Art” in Pre-Smithian Economic Thought. The Journal of Economic History, Vol.24, No.2, pp.129-144, 1964.
49. Kashive Neerja, *Creating employer brands by valuing human capital in organization and measuring intangible assets*, International Journal of Enterprise Computing and Business Systems, Vol. 2, Iss. 1, 2012.
50. Kelsey Patrick, *Human Resources & Valuation of Intangible Assets*, Nyack College, Nyack, New York, pp. 1-8, 2004, available at: <http://www.patrickkelsey.com/Writing%20and%20Creative%20Samples/Human%20Resources%20and%20Valuation%20of%20Intangible%20Assets.pdf>, 23/01/2013.

51. Khondoker Abdul Mottaleb & Sonobe Tetsushi, *Human Capital and Industrial Development: Evidence from the Machinery Industry in Bangladesh*, The National Graduate Institute For Policy Studies (GRIPS), Tokyo, Japan, 2010.
52. Kodwani Amitabh Deo & Tiwari Ravindra, *Human Resource Accounting-A New Dimension*, Canadian Accounting Association (CAAA) 2006 Annual Conference, 2007, p.3, available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=961570> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.961570>, 26/01/2013.
53. Lambert Richard, Leuz Christian, & Verrecchia Robert E., *Accounting Information, Disclosure, and the Cost of Capital*, Journal of accounting research, Vol. 45, No.2, pp385-420, 2007.
54. López-Bazo Enrique & Moreno Rosina, *Does human capital stimulate investment in physical capital? Evidence from a cost system framework*, Economic Modelling, Iss. 25, pp. 1295–1305, 2008.
55. M.C. Garg, *Human Resource Planning and Development* , pp. 1-22, available at : <http://lezzbooks.com/post/class-mcom-author-dr-mc-garg-subject-human-resource> ,20/05/2013.
56. Margaret Rouse, *HRIS*, available at: <http://searchfinancialapplications.techtarget.com/definition/HRIS> , 29/11/2013.
57. Marr Bernard Gray Dina & Neely, Andy, *Why do firms measure their intellectual capital?. Journal of intellectual capital*, vol. 4, Iss.4 pp. 441 - 464, 2003.
58. Martins António & Reis Felipa Lopes dos, *The Model of Intellectual Capital Approach on the Human Capital Vision*, Journal of Management Research, Vol. 2, No. 1, 2010.
59. Mincer Jacob, *Human capital and economic growth*, National bureau of economic research, Working Paper No. 803, 1981, p.1, available at: <http://www.nber.org/papers/w0803.pdf>, 20/04/2013.
60. Mirvis Philip H., & Macy Barry A., *Accounting for the costs and benefits of human resource development programs: An interdisciplinary approach*, Accounting, Organizations and Society, Pergamon Press, Vol. 1, No. 2, pp. 179-193, Printed in Great Britain, 1976.
61. Murumba Inekwe , *Human asset accounting : Areconsideration of some contending issues*, international Journal of Public Administration and Management Research (IJPAMR), Vol. 2, No. 3, pp.156-163, 2014.
62. Narayan Raunak, *Human resource accounting: A new paradigm in the era of globalization"*, Asian journal of management, pp.237-244, 2010.

63. Ogan Pekin, *Application of human resource value model: A field study*, Accounting, Organizations and Society. Vol. 1, No. 2-3, pp. 195-217. Pergamon Press, Great Britain, 1976.
64. Okpala P. Okwy & Chidi Odogwu Christopher, *Human Capital Accounting and its Relevance to Stock Investment Decisions in Nigeria*, European Journal of Economics, Finance and Administrative Sciences, Iss. 21, p.65-76 , 2010.
65. Palacios-Huerta Ignacio, *The human capital of stockholders and the international diversification puzzle*, Journal of International Economics, iss.54, pp. 309–331, 2001.
66. Parameswaran R. & Jothi K., *Human resource accounting*, The chartered accountant, Vol.53, Iss.7, pp. 867-874, 2005.
67. Perri T.J., *The cost of specialized human capital*, Economics of Education Review, Vol..22, No.4, pp. 433–438, 2003.
68. Qian Yiming, *Human-capital-intensive firms: Incentives and capital structure*, available at SSRN: [http://ssrn.com/abstract= 423540](http://ssrn.com/abstract=423540) , 2003, 28/01/2013.
69. Roslender Robin & Stevenson Joanna , *Accounting for People: a real step forward or more a case of wishing and hoping?*, Critical Perspectives on accounting, Vol.20, Iss.7, pp.855-869 , 2009.
70. Roslender Robin, *Accounting for intellectual capital: rethinking its theoretical underpinnings*, Measuring Business Excellence, Vol. 8, Iss. 1, pp.38 – 45, 2004.
71. Royal Jan, *Evaluating human, social and cultural capital in nurse education*, Nurse Education Today, Vol. 32, No.5, pp.19–22, 2012.
72. Samudhram Ananda, Sivalingam G. & Shanmugam Bala, *Non-disclosure of human capital-based information: theoretical perspectives*, Journal of Human Resource Costing & Accounting, Vol. 14 Iss. 2, pp. 106 – 128, 2010.
73. Schuh G. Edward, *Human capital for sustainable economic development, Dimensions of sustainable development*, United national scientific and cultural organization, available at: www.eolss.net/sample-chapters/c13/E1-46B-03.pdf, 03/02/2013.
18. Schultz T.W., *Human Capital: Policy Issues and Research Opportunities*, in Schultz T.W. (Ed), *Economic Research: Retrospect and Prospect*, National Bureau of Economic Research, Vol. 6, pp. 1-84, 1972.
19. Schultz T.W., *Investment in Human Capital*, in Blaug M. (Ed), *Economics of Education*, Vol. 1, pp. 13-33, 1971.
74. Schultz T.W., *Investment in human capital*, The American economic review, Vol.51, No.1, pp.1-17, Mar1961.

75. Sharma Shalini & Shukala R.K, *Application of human resource accounting in heavy industries*, Samriddhi Journal of Physical Engineering and Technology, Vol.1, Iss.2, pp.131-133, 2010.
76. Singh Ajay K., Gupta Nisha, *Contribution based measurement of human asset for strategic decision making using HCIS*, International journal of business and management studies, Vol.2, No. 1, pp.97-105, 2010.
77. Sreenath Lalitha & Sreenath M.R., *Enhancement of Human Capital through Diversity: "Vive la difference!"*, Abhigyan, Vol. 23, No. 4, pp. 2-11, 2006, <http://ssrn.com/abstract=976596> , 25/01/2013.
78. Steen Adam, Welch Denice & McCormak Darcy, *Conflicting conceptualizations of human resource accounting*, Journal of Human Resource Costing & Accounting, Vol. 15 Iss. 4, pp. 299 – 312, 2011.
79. Sumod Shahina Javad, *Human Resource Measurement: The Present and the Way Forward*, 2012, p.1, available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=2004508> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2004508>, 26/01/2013.
80. Taliyang Siti Mariana & Jusop Mariana, *Intellectual Capital Disclosure and Corporate Governance Structure: Evidence in Malaysia*, International Journal of Business and Management, Vol. 6, No. 12, p.109, 2011.
81. Tollington Tony, El-Tawy Nevine, *Exploring the HRM/accounting interface on human assets: The case for artifact-based asset recognition criteria*, Journal of Human Resource Costing & Accounting, Vol. 14, Iss. 1, pp. 28 – 47, 2010.
82. Van Der Merwe Anton & Thomson Jeffry, *The Lowdown on Lean Accounting: Should management accountants get on the bandwagon or not?*, Annual conference topic, Strategic finance, pp.26-33, 2007.
83. Vărzaru Mihai, Stancu Ion, *The human capital and its quantification at an administrative level*, Journal of Management of International Business and Economics Systems, pp.966-1003 , 2007 .
84. Veltri Stefania & Silvestri Antonella, *Direct and indirect effects of human capital on firm value. Evidence from Italian companies*, Journal of Human Resource Costing & Accounting , Vol.15; No.3, pp.232-254, 2011.
85. White Gregory, Lee Alina, Tower Greg, *Drivers of voluntary intellectual capital disclosure in listed biotechnology companies*, Journal of Intellectual Capital, Vol. 8, Iss.3, pp. 517 – 537, 2007.

86. Yahaya Khadijat Adenola, *Impact of investment in human resource training and development employee effectiveness in Nigerian banks*, Journal of social and management sciences, Vol.12, pp.185-197, 2007.

III. Theses

1. Byrne Sandra Miller, *The Value of Human Resource Development to an Organization Providing Technical Assistance to Small Manufacturing Companies*, Dissertation prepared for the degree of doctor of philosophy in Adult Learning and Human Resource Development, Faculty of the Virginia Polytechnic Institute and State University, 1999
2. Idrus Che Kartina Bt., *Benefits and limitations of human resource accounting*, Advanced diploma in accountancy, Mara Institute of Technology, Malaysia, 1992.
3. Rowbottom Nicholas, *Intangible asset accounting and accounting policy selection in the football industry*, Dissertation prepared for the degree of doctor of philosophy, Faculty of Commerce and Social Science, Department of Accounting and Finance, University of Birmingham, Royaume-Uni, 1998.
4. Stovall Olin Scott, *Accounting for human resources –Implications for theory and practice*, Dissertation prepared for the degree of doctor of philosophy (Accounting), university of north Texas, 2001.

VI. STATEMENTS

1. Staff of the Canadian Accounting Standards Board, *Measurement Bases for Financial Accounting– Measurement on Initial Recognition*, International Accounting Standards Board, 2005, p.8, available at: <http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Measurement-Objectives/Discussion-Paper-and-Comment-Letters/Documents/MeasurementBasesforFinancialAccountingDPshort.pdf>, 12/02/2013.

المراجع باللغة الفرنسية

I. OUVRAGES

1. Bouchez Jean-Pierre, *Ressources humaines*, Éditions d'Organisation, 2^{ème} Edition, 2003
2. Brian Keeley, *Les essentiels de l'OCDE le capital humain " comment le savoir détermine notre vie"*, OECD Publishing, 2007.

3. Centre pour la recherche et l'innovation dans l'enseignement, *L'investissement dans le capital humain -Une comparaison internationale -*, Les éditions de l'OCDE, France, 1998.
4. Doriath Brigitte, Michel Lozato, Paula Mendes & Pascal Nicolle, *Comptabilité Et Gestion Des Organisation*, Dunod, Paris, 7^{ème} édition, 2010.
5. Gillet Michelle, Gillet Patrick, *Système d'information des ressources humaines*, Dunod, France, 2010.
6. Jones Charles I., *Théorie de la croissance endogène*, traduction : Mazerolle Fabrice, de Boeck, Pari, 2000
7. L'organisation de coopération et de développement économiques, *Mesurer le capital humain: vers une comptabilité du savoir acquis*, France, 1996.
8. Marqués Edmond, *la comptabilité des ressources humaines*, Edition hommes et techniques, France 1974.
9. OCDE, *Des idées pour la croissance*, A l'initiative de Michel Didier : 77 économistes proposent leurs priorités pour une croissance durable en France, Economica, Paris, France, 2003
10. Seyvet Jeanne, *Capital humain: Mode d'emploi pour les PMI*, Ministère de l'économie, des finances et de l'industrie, République Française.2003.
11. Williamson Christine, Colvin Gary & Amy McDonald, *Gestion des ressources humaines*, Tearfund Edition, Royaume-Uni, 2008.

II. PUBLICATIONS

1. Autissier David, Guillard, A., & Moutot, J. M, *La capacité de transformation comme composante du capital humain: Une étude exploratoire dans un groupe coté*, revue Management & Avenir, No. 31, pp. 95-117, 2010.
2. Bayad Mohamed, Arcand Guy, Arcand Michel, & Allani Nada, *Gestion Stratégique des Ressources Humaines : Fondements et modèles*, Revue internationale des relations de travail, Vol. 2, No.1, pp.74-93, 2004.
3. Bessieux-ollier C., Lacroix M., & Walliser E., *Capital humain : mesure, management et reporting : Un état des lieux sur le plan théorique et pratique*, in Comptabilité, contrôle, Audit, et institution(s), Tunisie 2006.
4. Cacot Solène & Rebouissoux Christelle, *Le Capital Humain*, valable sur: <http://www.oeconomia.net/private/cours/economieentreprise/themes/capitalhumain.pdf>, 01/11/2011.
5. Jean-Paul Simonnet, *Théorie du capital humain*, valable sur : <http://www.lyc-arsonval-brive.ac-limoges.fr>, 12/02/2013.

6. Laurent Cappelletti, *Vers un modèle socio-economique de mesure du capital humain?*, Revue française de gestion, Vol. 207, No.8, pp.139-152, 2010.
7. Nordman Cristoph, *Capital humain et effets d'apprentissage: Étude empirique de quelques entreprises exportatrices du Maroc*, Région et Développement, Vol. 9, pp. 65-104.1999.
8. Renson Daniel C., *le capital humain accélérateur de performances*, valable sur: www.fbc-e.com/resources/human_ca/res_huca_w001_f.pdf , 25/01/2013.

III. THESES:

1. Escaffre Lionel, *De la pertinence de l'information comptable: Contribution à l'analyse des interactions entre la doctrine comptable et la recherche positive*, Mémoire en vue de l'obtention du diplôme d'habilitation à diriger les recherches, Université d'Angers, France, 2012.
2. Lecourt Anne-Juliette, *Du Capital Humain aux Capabilités : une analyse des parcours de Validation des Acquis de l'Expérience*, thèse Pour obtenir le grade de Docteur en Sciences Économiques Mention : Économie du travail, université Aix-Marseille II, France, octobre 2011.

IV. Conférences et journées d'études

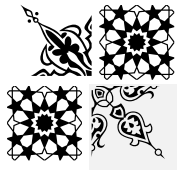
1. Djongoue Guy, *Fiabilité de l'information comptable et gouvernance d'entreprise: une analyse de l'audit légal dans les entreprises camerounaises*, Colloque international, La gouvernance: Quelles pratiques promouvoir pour le développement économique de l'Afrique, Université Catholique de Lille , France , 2007 .
2. Gumb Bernard & Desmoulins-Lebeault François, *De la pertinence du capital humain comme objet comptable : le cas des joueurs de football*, Journée "Capital immatériel : Etat des lieux et perspectives", Montpellier, 18 juin 2010.

V. Rapports

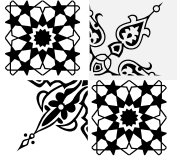
1. OCDE, *Du bien-être des nations : le rôle du capital humain et social*, Les éditions de l'OCDE, Paris, 2001.
2. République Française, Ministère de l'économie, des finances et de l'industrie, Direction générale des entreprises, *Le développement du capital humain dans les entreprises*, valable sur : www.minefi.gouv.fr , 19/10/2012.

المواقع الإلكترونية

1. Investopedia, <http://www.investopedia.com/terms/c/currentassets.asp>.
2. AccountingExplained, <http://accountingexplained.com>.
3. Wikipedia the free encyclopedia, Lean accounting, <http://en.wikipedia.org>.
4. Cable News Network (CNN), www.cnn.com.



فهرس الجراول والأشكال



1. فهرس المداول

العنوان	الصفحة
جدول رقم (2-01): دواعي تطبيق محاسبة الموارد البشرية	66
جدول رقم (2-02): الفرق بين الأصول الملموسة والأصول غير الملموسة	69
جدول رقم (2-03): تصنيف الأصول طويلة الأجل وطرق المحاسبة بالنسبة عنها	74
جدول رقم (3-01): مؤشرات قياس الموارد البشرية داخل المؤسسة	105
جدول رقم (3-02): بنود تكاليف الاستثمار في الموارد البشرية	109
جدول رقم (3-03): معاملات قياس الجهد المُستخدَم	109
جدول رقم (5-01): مقياس ليكرت، تقسيمه وترميزه	190
جدول رقم (5-02): معامل الثبات بطريقة التجزئة النصفية بين كل مجال والدرجة الكلية للاستبانة	192
جدول رقم (5-03): معامل كرونباخ للاستبانة ومحاورها ومجالاتها	193
جدول رقم (5-04): معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول والدرجة الكلية للمجال التابعة له	194
جدول رقم (5-05): معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني والدرجة الكلية للمجال التابعة له	195
جدول رقم (5-06): معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثالث والدرجة الكلية للمجال التابعة له	196
جدول رقم (5-07): معامل الارتباط بين كل مجال من مجالات الاستبانة والدرجة الكلية للمحور التابع له	197
جدول رقم (5-08): سيناريوهات تحديد حجم العينة	199
جدول رقم (5-09): الإحصائيات الخاصة بالاستبانة	200
جدول رقم (5-10): وصف العينة من حيث المجال والقطاع	201
جدول رقم (5-11): وصف العينة من حيث المستوى الوظيفي والمؤهل العلمي	202
جدول رقم (5-12): وصف العينة من حيث العمر والخبرة	203
جدول رقم (5-13): نتيجة اختبار الإشارة للمحور الأول ومجالاته	205
جدول رقم (5-14): نتيجة اختبار الإشارة لعبارات المجال الأول من المحور الأول	206
جدول رقم (5-15): نتيجة اختبار الإشارة لعبارات المجال الثاني من المحور الأول	207
جدول رقم (5-16): نتيجة اختبار الإشارة لعبارات المجال الثالث من المحور الأول	208

- جدول رقم: (5-17): نتيجة اختبار الإشارة للمحور الثاني ومجالاته 210
- جدول رقم: (5-18): نتيجة اختبار الإشارة لعبارات المجال الأول من المحور الثاني 212
- جدول رقم: (5-19): نتيجة اختبار الإشارة لعبارات المجال الثاني من المحور الثاني 213
- جدول رقم: (5-20): نتيجة اختبار الإشارة لعبارات المجال الثالث من المحور الثاني 214
- جدول رقم: (5-21): نتيجة اختبار الإشارة لعبارات المجال الرابع من المحور الثاني 215
- جدول رقم: (5-22): نتيجة اختبار الإشارة لعبارات المجال الخامس من المحور الثاني 216
- جدول رقم: (5-23): نتيجة اختبار الإشارة للمحور الثالث ومجالاته 218
- جدول رقم: (5-24): نتيجة اختبار الإشارة لعبارات المجال الأول من المحور الثالث 219
- جدول رقم: (5-25): نتيجة اختبار الإشارة لعبارات المجال الثاني من المحور الثالث 220
- جدول رقم: (5-26): نتيجة اختبار الإشارة لعبارات المجال الثالث من المحور الثالث 221
- جدول رقم: (5-27): نتيجة اختبار الإشارة لعبارات المجال الرابع من المحور الثالث 222
- جدول رقم (5-28): العلاقات بين متغيرات المراقبة وفرضيات الدراسة 224
- جدول رقم (5-29): طبيعة العلاقات بين متغيرات المراقبة وفرضيات الدراسة 224

2. فهرس الأشكال

العنوان	الصفحة
شكل رقم (1- 01): العلاقة بين الموارد البشرية والنمو والتنمية الاقتصادية	25
شكل رقم(1- 02) : مساهمة إدارة الموارد البشرية في خلق القيمة للمؤسسة	28
شكل رقم (1 - 03): عجلة إدارة الموارد البشرية	34
شكل رقم(1- 04) مراحل المسار الوظيفي	42
شكل رقم (1 - 05): العلاقة بين رأس المال البشري والميزة التنافسية	45
شكل رقم (2-01): الموظفون بين النظرة التقليدية ونظرة الخالي من الفاقد	54
شكل رقم (2 - 02): مخطط محاسبي لنفقات الموارد البشرية	58
شكل رقم (2 - 03): فروع المحاسبة الاجتماعية	79
شكل رقم (2 - 04): هيكل محاسبة الموارد البشرية	95
شكل رقم (3 - 01): نماذج القياس المحاسبي للموارد البشرية	107
شكل رقم (3 - 02): خطوات نموذج التكلفة التاريخية	112
شكل رقم (3 - 03): تكاليف الإحلال الوظيفية	115
شكل رقم (3 - 04): نموذج محددات قيمة المجموعة	133
شكل رقم (4 - 01): تموقع نظام المعلومات المحاسبية	158
شكل رقم (4 - 02): العلاقة بين أسلوب القياس وأسلوب الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية	177
شكل رقم (4 - 03): محددات الإفصاح عن الموارد البشرية	183
شكل رقم (5-01): مقترح للتمكن من تطبيق محاسبة الموارد البشرية	227
شكل رقم (5-02): مقترح لتوسيع إدراك أهمية الموارد البشرية.	228
شكل رقم (5-03): مقترح تهيئة البيئة الاقتصادية الجزائرية	231
شكل رقم (5-04): استراتيجية الاهتمام بالأفراد وفقا لمراحل المسار الوظيفي	235
شكل رقم (5-05) : الدعائم المحاسبية لتطبيق محاسبة الموارد البشرية	238

محاسبة الموارد البشرية من منظور القياس والإفصاح وتطبيقها في المؤسسات الجزائرية

- درامة نظرية وتطبيقية -

الملخص:

جاءت هذه الدراسة بهدف تسليط الضوء على محاسبة الموارد البشرية، التي تدور فكرتها الأساسية حول القيمة الاقتصادية للمورد البشري، وذلك من خلال رسملة نفقات الموارد البشرية التي تحقق منافع مستقبلية بدلا من اعتبارها أعباءً تُحْمَلُ لنتيجة الدورة؛ حيث حاولنا من خلال الإجابة على إشكالية الدراسة التطرق لمفهوم محاسبة الموارد البشرية وأهدافها وتطورها التاريخي، وكذلك نماذج القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية، مع دراسة إمكانية تطبيقها في المؤسسات الجزائرية؛ لتتوصل لمجموعة من النتائج كان أهمها أنه يمكن تطبيق محاسبة الموارد البشرية في ظل المعيار المحاسبي الدولي رقم 38 الخاص بالأصول غير الملموسة، ونظرا لأنه لا يوجد نموذج موحد تم الاتفاق عليه لتحديد قيمة المورد البشري، فإنه على المؤسسة اختيار النموذج الأكثر مناسبة لنشاطها وطبيعة مواردها البشرية مما يسهم في تقديم معلومات أكثر قربا من الواقع. أما فيما يخص تطبيقها في المؤسسات الجزائرية فقد توصلنا من خلال الدراسة التطبيقية إلى أن تطبيق محاسبة الموارد البشرية يحتاج إلى ترقية الفكر والوعي الاقتصاديين وضمان شفافية المعلومات المحاسبية المُفصَح عنها كخطوة أساسية، كما قمنا بوضع مقترح إذا تم تطبيق ما ورد فيه ستمكن المؤسسات من تطبيق محاسبة الموارد البشرية بشكل فعال.

الكلمات المفتاحية: الأصول غير الملموسة، محاسبة الموارد البشرية، القياس المحاسبي، الإفصاح المحاسبي، رأس المال

البشري، رسملة النفقات.

Human resource accounting from the perspective of measurement and disclosure and its application in the Algerian enterprises - theoretical and practical study -

Abstract :

This study aimed to highlight the human resources accounting, which it's basic idea revolve about the economic value of human resource, through the capitalization of the human resources' expenses that meet future benefits instead of its consideration as costs loading to the result of the year. Where we tried through answering the problematic of the study to discuss the concept of human resource accounting, its objectives and its historical development, as well as the models of accounting measurement and disclosure of human resources, with studying it's applicability in Algerian enterprises. The most important of our findings was that human resource accounting can be applied under IAS 38 "intangible assets"; and because there is no standard model has been agreed upon to determine the value of human resource, we see that the enterprise must choose the most suitable model for its activity and the nature of its human resources, which contributes to provide information much closer to reality. And about its application in the Algerian enterprises we have reached through the applied study that the application of human resources accounting requires upgrading economic's thought and awareness, and ensure the transparency of disclosed accounting information as an essential step. We have also developed a proposal if it has been applied, Algerian enterprises will be able to apply human resource accounting effectively.

Keywords : Intangible Assets, Human Resources Accounting, Accounting Measurement, Accounting Disclosure, Human Capital, Capitalization of Expenses.