

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة * د. الطاهر مولاي سعيدة *



كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر

شعبة : العلوم الاقتصادية

تخصص: محاسبة و جباية

بعنوان:

إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الجامعة (دراسة
تطبيقية في جامعة سعيدة)

من إعداد الطالبتين:

مسحوب خديجة

- عامر حنان

تحت إشراف الأستاذة: -

- بربار حفيظة

اعضاء لجنة المناقشة:

الأستاذة(ة):..... رئيسا

الاستاذة(ة):..... بربار حفيظة..... مشرفا

الاستاذة(ة):..... ممتحنا

السنة الجامعية

2017/2016

شكر

الحمد لله الذي أنار لنا درب العلم والمعرفة وأعاننا على أداء هذا الواجب ووفقنا إلى انجاز هذا العمل.

نتوجه بجزيل الشكر والامتنان إلى كل من ساعدنا من قريب أو من بعيد على انجاز هذا العمل وفي تذليل

ما واجهناه من صعوبات، ونخص بالذكر الأستاذة المشرفة بربار حفيظة التي لم تبخل علينا بتوجيهاتها

ونصائحها القيمة التي كانت عوناً لنا في إتمام هذا البحث. وجميع أساتذة العلوم الاقتصادية الكرام.

ولا يفوتنا أن نشكر كل موظفي كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير

شكراً

أهدى داء

إلى من لا يمكن للكلمات أن توفي حقهما

إلى من لا يمكن للأرقام أن تحصي فضائلهما

إلى والدي العزيزين أدامهما الله لي

إلى إخوتي و أخواتي و كل عائلة عامر

أهدي هذا العمل

عامر حنان

اهداء

إلى من لا يمكن للكلمات أن توفي حقهما

إلى من لا يمكن للأرقام أن تحصي فضائلهما

إلى والدتي أطل الله في عمرها ووالدي رحمه الله.

إلى أخي عبد القادر و أختي مريم و بسمة

أهدي هذا العمل

مسحوب خديجة

الملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى بيان مدى إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية و المنافع التي يمكن أن تحقق من تطبيقها في الجامعة، و كذلك تحديد الصعوبات و المعوقات التي تواجه تطبيقها.

إذ تم إعداد استبانة و توزيعها على عينة عددها (40) أستاذ في الجامعة د. مولاي طاهر بسعيدة و تحليل البيانات باستخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS. و قد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها وجود الوعي الكافي لدى إدارات الجامعة بضرورة تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الجامعة و خاصة أن النظام المحاسبي المطبق في الجامعة يلبي متطلبات تطبيق محاسبة الموارد البشرية بالإضافة إلى وجود العديد من الصعوبات و المعوقات التي تحول دون تطبيق محاسبة الموارد البشرية كان من أهمها رفض فكرة قياس و تقييم العنصر البشري و إظهاره ضمن أصول الميزانية.

الكلمات المفتاحية: الموارد البشرية، محاسبة الموارد البشرية، جامعة بسعيدة.

Abstract:

The aims of this study is to determine the possibility to adopt human resources accounting in saida university .

The simple study contained 40 professors with different speciality and degree.

The most important result reached was the necessity to apply accounting human resources and to face all obstacles that prevent that .

Key words : Human Ressources Accounting ,Human Resource, saida university .

قائمة المحتويات

قائمة المحتويات

| الصفحة | العنوان |
|---|--|
| | شكر و تقدير |
| | الإهداء |
| IV. | الملخص |
| V. | قائمة المحتويات |
| VII. | قائمة الجداول |
| VIII. | قائمة الأشكال البيانية |
| الفصل الأول الإطار العام للدراسة | |
| 2 | مقدمة |
| 3 | مشكلة الدراسة |
| 3 | أهداف الدراسة |
| 3 | أهمية الدراسة |
| 4 | منهجية الدراسة |
| 4 | متغيرات الدراسة |
| 4 | فرضيات الدراسة |
| 5 | الدراسات السابقة بالعربية |
| 7 | الدراسات السابقة بالأجنبية |
| 10 | ما يميز الدراسة عن الدراسات السابقة |
| 10 | خطة الدراسة |
| الفصل الثاني الإطار النظري للدراسة | |
| 12 | نشأة و تطور محاسبة الموارد البشرية |
| 14 | مفهوم محاسبة الموارد البشرية |
| 16 | أهداف محاسبة الموارد البشرية و مزاياها |
| 17 | أهمية محاسبة الموارد البشرية |
| 18 | مزايا محاسبة الموارد البشرية |
| 19 | وظائف محاسبة الموارد البشرية |
| 21 | مبادئ محاسبة الموارد البشرية |

| | |
|----|--|
| 22 | دور محاسبة الموارد البشرية في التخطيط و الرقابة و اتخاذ القرارات |
| 24 | فروض محاسبة الموارد البشرية |
| 26 | معوقات تطبيق محاسبة الموارد البشرية |
| 26 | صعوبات تطبيق محاسبة الموارد البشرية |
| 28 | نماذج قياس المحاسبي للموارد البشرية |
| 28 | النماذج التي تعتمد على التكلفة |
| 34 | النماذج التي تعتمد على القيمة |
| 36 | معايير محاسبة الموارد البشرية |
| 38 | المعالجة المحاسبية لتكاليف الموارد البشرية |
| 40 | نجاحة النظام المحاسبي لتبني محاسبة الموارد البشرية |
| | الفصل الثالث الإطار التطبيقي للدراسة |
| 43 | منهجية الدراسة |
| 43 | مجتمع و عينة الدراسة |
| 43 | حدود الدراسة |
| 43 | مصادر جمع المعلومات |
| 45 | صدق و ثبات الاستبيان |
| 45 | صدق الاستبيان |
| 46 | ثبات الاستبيان معامل ألفا كرونباخ |
| 47 | خصائص عينة الدراسة |
| 47 | توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي |
| 48 | توزيع أفراد العينة حسب التخصص |
| 50 | توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة |
| 51 | توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة |
| 52 | تحليل و تفسير محاور الاستبيان |
| 57 | اختبار الفرضيات |
| 60 | النتائج التي توصلت إليها الدراسة |
| 61 | الاقتراحات |

قائمة الجداول

| الصفحة | العنوان | الرقم |
|--------|---|-------|
| 46 | مقياس ليكارت | 1-3 |
| 47 | معامل ألفا كرونباخ | 2-3 |
| 48 | توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي. | 3-3 |
| 49 | توزيع أفراد العينة حسب التخصص. | 4-3 |
| 50 | توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة. | 5-3 |
| 51 | توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة. | 6-3 |
| 53 | نتائج تحليل فقرات المحور الأول الوعي الكافي لدى إدارات الجامعات بأهمية وضرورة تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الجامعة. | 7-3 |
| 54 | نتائج تحليل فقرات المحور الثاني مدى تلبية مخرجات النظام المحاسبي المطبق في الجامعات لتبني محاسبة الموارد البشرية. | 8-3 |
| 56 | نتائج تحليل فقرات المحور الثالث الصعوبات و المعوقات التي تواجه تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الجامعة. | 9-3 |
| 58 | نتائج اختبار T لعينة الدراسة يوجد الوعي الكافي لدى إدارات الجامعات بأهمية وضرورة تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الجامعة. | 10-3 |
| 59 | نتائج اختبار T لعينة الدراسة النظام المحاسبي المطبق في الجامعات يلبي متطلبات تطبيق محاسبة الموارد البشرية. | 11-3 |
| 60 | نتائج اختبار T لعينة الدراسة توجد صعوبات و معوقات تاجه تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الجامعة. | 12-3 |

قائمة الأشكال

| الصفحة | العنوان | الرقم |
|--------|--------------------------------------|-------|
| 4 | متغيرات الدراسة | 1-1 |
| 13 | مراحل تطور محاسبة الموارد البشرية | 1-2 |
| 18 | أهداف محاسبة الموارد البشرية | 2-2 |
| 21 | وظائف محاسبة الموارد البشرية | 3-2 |
| 22 | مبادئ محاسبة الموارد البشرية | 4-2 |
| 29 | نماذج قياس المحاسبي للموارد البشرية | 5-2 |
| 31 | مدخل التكلفة التاريخية | 6-2 |
| 48 | توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي | 1-3 |
| 49 | توزيع أفراد العينة حسب التخصص | 2-3 |
| 51 | توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة | 3-3 |
| 52 | توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة | 4-3 |

قائمة الملاحق

| الصفحة | العنوان | الرقم |
|--------|--|-------|
| 68 | استبيان الدراسة | 1-3 |
| 73 | نتائج الدراسة الإحصائية لأفراد عينة الدراسة باستخدام spss | 2-3 |

الفصل الأول:
الإطار العام للدراسة

مقدمة:

لعل إنشاء المشروعات الكبرى وتكوين الأصول الثابتة أيسر على المجتمع من تكوين القوى البشرية اللازمة لإنشاء وتشغيل وإدارة تلك المشروعات لأن العمل هو مصدر الثروة، ويعد المورد البشري من أغلى الموارد، فهو القادر على تحويل الموارد إلى طاقة منتجة ونافعة ذلك أن الإنسان هو صانع هذا التحول في الموارد الأخرى والموظف لها، وهو بذاته مورد لا تنضب طاقاته وهو في نهاية الأمر الغاية والهدف الذي من أجله يتم استثمار وتشغيل طاقات مختلف الموارد الأخرى.

وان نجاح المشاريع الاقتصادية في تحقيق أهدافها يعتمد بدرجة كبيرة على كفاءة وفعالية الموارد البشرية العاملة بها وباعتبار العنصر البشري هو المورد الحقيقي لأي مؤسسة وخاصة الخدمية منها ولاسيما الجامعات، والموارد المادية ما هي إلا عوامل مساعدة والإنسان بما يملكه من المهارات ويتمتع به من رغبة في العمل هو العنصر الحاسم لتحقيق الكفاءة الإنتاجية، فالمشروع قد ينفق أموالا طائلة في استقطاب واختيار وتدريب العاملين، إلا أن المحاسبة التقليدية تنظر إلى هذه الأعباء على أنها نفقات جارية تحمل على إيراد الفترة المالية عند حساب صافي الربح. ورغم إنها تمثل استثمارات تنفق من أجل تكوين أصولا للمؤسسة، وبالتالي على محاسبة الموارد البشرية تشجيع الإدارة على النظر إلى الموارد البشرية عند اتخاذ القرارات على أنها أصول تتوقع أن تحصل عن طريقها على منافع مستقبلية وكذلك إيجاد نظام متكامل للمحاسبة عن تكاليف وقيمة الموارد البشرية.

إشكالية الدراسة:

باعتبار الموارد البشرية لها دور مهم في تطور ونجاح المؤسسات الاقتصادية لكونها تساهم بشكل أساسي في تحقيق أهدافه هذه الأخيرة، ومن أجل تحديد أداة إدارية تهتم بالعاملين كمورد تنظيمي، ولقياس تكاليف اختيار وتعيين وتدريب وتطوير هذه الموارد والخروج بقيمتها من خلال اعتماد محاسبة الموارد البشرية وتطبيق المبادئ التي تحكمها جاءت هذه الدراسة لمعالجة التساؤل التالي:

ما مدى إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في جامعة الدكتور مولاي الطاهر سعيدة ؟

و يتفرع من السؤال الرئيسي الأسئلة الفرعية التالية :

- هل هناك قواعد ومبادئ و مؤهلات تساعد في تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الجامعة؟
- ما مدى تلبية مخرجات النظام المحاسبي المطبق في الجامعات لتبني محاسبة الموارد البشرية؟
- هل توجد صعوبات ومعوقات تحيد تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الجامعة ؟

أهداف الدراسة :

- يهدف البحث إلى التعريف بمفهوم محاسبة الموارد البشرية وبيان مدى أهمية تطبيقها، و نماذج قياس تكاليفها.
- بيان أهمية محاسبة الموارد البشرية بشكل عام و على الجامعات بشكل خاص.
 - التعرف على دوافع تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الجامعات.
 - التعرف على القواعد و المبادئ اللازمة لتطبيق محاسبة الموارد البشرية في الجامعات.
 - استعراض أهم الصعوبات و المعوقات التي تواجه تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الجامعات.

أهمية الدراسة:

تلتزم الدراسة أهميتها من أهمية العنصر البشري في قطاع التعليم العالي، إذ يعتبر هذا الأخير الركيزة الأساسية خاصة بعد التوجه تطوير الموارد البشرية كقرار إجباري في عصر يعتمد على الإبداع.

و لذلك تعود هذه الدراسة بالنفع على الجامعات من خلال تبيان أسس المحاسبة الموارد البشرية و إظهار منفعة من تطبيقها هذا من جهة كما تعود من جهة أخرى بالنفع على الطلبة، إذ تعتبر هذه الدراسة كمرجع أولي و تمهيدي لنوع من أنواع المحاسبة الخاصة.

منهجية الدراسة:

أ. منهج الدراسة:

تحاول الدراسة التعرف على مدى إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الجامعة، لذلك فإن المنهج الوصفي التحليلي يعتبر المنهج المناسب لموضوع و طبيعة الدراسة، حيث يعرف المنهج الوصفي بأنه محاولة الوصول إلى المعرفة الدقيقة و التفصيلية لعناصر مشكلة أو ظاهرة قائمة للوصول إلى فهم أفضل و أدق.

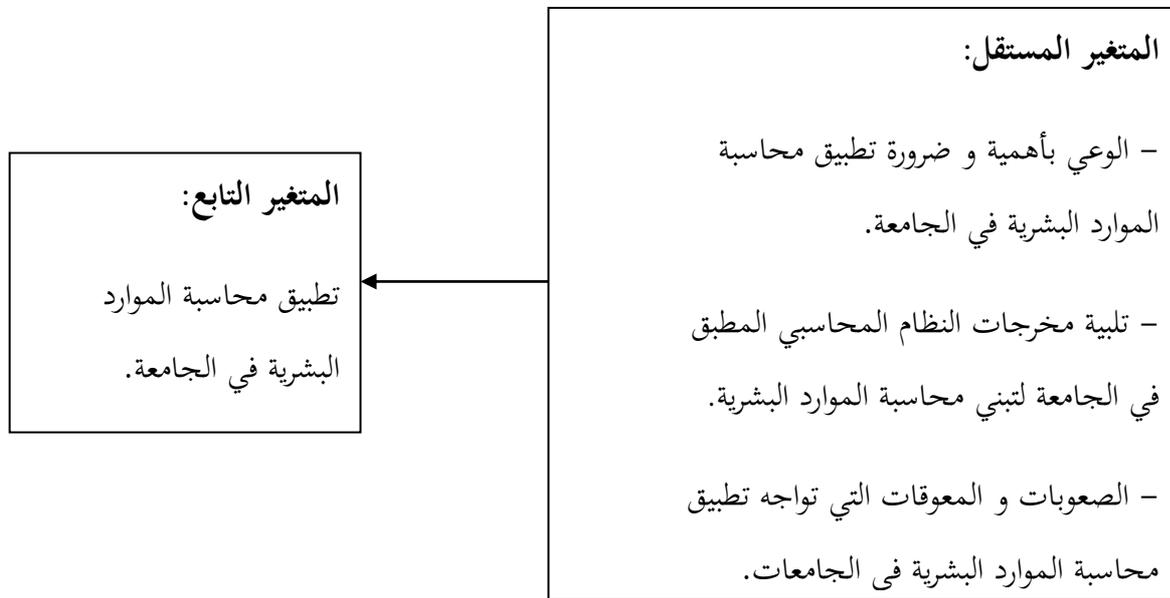
ب. مصادر جمع البيانات :

1. المصادر الأولية: تم الاعتماد على تجميع البيانات من مجتمع الدراسة، وذلك من خلال توزيع استبيان.

2. المصادر الثانوية: تم تجميع البيانات من الدراسات السابقة والكتب المراجع العلمية و الأبحاث المحكمة بالعربية و الأجنبية ذات العلاقة بموضوع الدراسة سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة و المواقع الالكترونية.

ج. متغيرات الدراسة :

الشكل رقم 1: متغيرات الدراسة



المصدر: من إعداد الطلبة

فرضيات الدراسة:

اعتمدت الدراسة في الإجابة عن تساؤلات مشكلتها و لتحقيق أهدافها على الفرضيات التالية:

- لا يوجد الوعي الكافي لدى إدارات الجامعات بأهمية ضرورة تطبيق محاسبة الموارد البشرية.
- النظام المحاسبي المطبق في الجامعات لا يلبي متطلبات تطبيق محاسبة الموارد البشرية.
- لا توجد صعوبات و معوقات تواجه تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الجامعة.

❖ أهم الدراسات السابقة :

من خلال هذا الجزء سيتم تناول مجموعة من الدراسات السابقة حول موضوع محاسبة الموارد البشرية، وعرض أهم ما توصلت إليه هذه الدراسات بهذا الخصوص، وذلك لغرض الاستفادة من هذه الدراسات في دراستنا الحالية. وسوف نحاول تناول مجموعة من الدراسات العربية والأجنبية.

أ- الدراسات السابقة بالعربية :

1. دراسة (د. صلاح الدين خضر محمد، 2006) بعنوان

" إطار مقترح للمحاسبة عن الموارد البشرية القومية لدول الجامعة العربية"

تهدف الدراسة إلى علاج القصور الذي أفقد المحاسبة القومية جزءا كبيرا من أهميتها نتيجة لعدم إظهارها لمجهودات المجتمع وإنفاقه على الموارد البشرية باعتبارها أصلا من الأصول الثابتة للمجتمع، و توصلت إلى مجموعة من النتائج أهمها استخدام أسس ومفاهيم المحاسبة عن الموارد البشرية لإعداد الحسابات القومية يؤدي إلى أن تصبح المحاسبة عن الموارد البشرية القومية أداة أكثر فاعلية للرقابة على تنمية الخطة وتقييم الأداء للقطاعات الاقتصادية المختلفة فيما يتعلق بالموارد البشرية، و أخيرا يوصي الباحث إعادة النظر في المحتوى العلمي لمادة المحاسبة القومية عن طريق إضافة جزء خاص لدراسة المحاسبة عن الموارد البشرية القومية يرتبط وأهمية هذه العنصر على مستوى القطاعات الاقتصادية المختلفة، وحتى يتمشى مع التطورات العالمية السريعة والاهتمام المتزايد بعنصر الموارد البشرية حاليا ومستقبلا.

2. دراسة (فضل كمال سالم، 2007) بعنوان

"مدى أهمية القياس و الإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية و أثره على اتخاذ القرارات المالية"

هدفت هذه الدراسة إلى مساهمة تطبيق المحاسبة عن الموارد البشرية في تحقيق مجموعة من الأهداف كتقدير التكلفة والعائد لقرارات الاستغناء و الإحلال و كذا تحديد العائد من الأصول البشرية منسوبا إلى الاستثمارات من

هذه الأصول، و تم استخدام المنهج التحليلي للحصول على البيانات الأولية من خلال البحث في الجانب الميداني التطبيقي بتوزيع استبيانات لدراسة بعد مفردات البحث و حصر و تجميع المعلومات اللازمة في موضوع البحث، و من تم تفرغها و تحليلها باستخدام برنامج SPSS الإحصائي واستخدام الاختبارات و المعالجات الإحصائية المناسبة بهدف الوصول لدلالات ذات قيمة و مؤشرات تدعم موضوع الدراسة. و توصلت إلى جملة من النتائج أهمها إن قيمة العنصر البشري بالنسبة للمشروع تتمثل في القيمة الحالية لمجموعة الخدمات المستقبلية و المتوقع أن يقدمها خلال المدة المتوقع بقاءه في هذا المشروع .

3. دراسة (د. كمال حسن جمعة، 2008) بعنوان

" محاسبة الموارد البشرية منهج جديد لقياس قيمة خدمات المورد البشري "

هدفت الدراسة إلى قياس قيمة الخدمات التي يؤديها العاملون من خلال إسهامهم في عمليات الشركة وكيفية قيد هذه القيمة وتعديلها من فترة لأخرى، مستخدماً البيانات المستقاة من القوائم المالية لعدد من الشركات الأردنية، إن غاية محاسبة الموارد البشرية، هو توجيه عناية مختلف الأطراف نحو الأفراد باعتبارهم موارد ثمينة في المنظمة، وتوفير المعلومات المفيدة لإدارة وتطوير هذه الموارد، ولذلك فإن محاسبة الموارد البشرية، هي أهم بكثير من البحث عن الوسائل التي يراد بها إظهار قيمة للأفراد في الميزانية العامة. و توصلت الدراسة إلى مجموعة من الاستنتاجات أهمها أن البشر موارد بالنسبة إلى المجتمع بشكل عام وليس بالنسبة إلى الشركة التي تستفيد من خدماتهم، وفي ضوء ذلك أوصى الباحث باستبعاد فكرة اعتبار العاملين أصولاً تابعين للشركة، والتوجه نحو احتساب قيمة خدمات المورد البشري، و أوصى بإظهار معلومات كافية عن العاملين في التقارير السنوية بصيغة متناسقة.

4. دراسة (طارق عبد الحفيظ الشريف، 2012)

" مدى إمكانية تطبيق نظام المحاسبة عن الموارد البشرية في الشركات الصناعية، دراسة ميدانية على

الشركات الصناعية العامة في مدينة بنغازي"

تهدف هذه الدراسة إلى تهدف الدراسة إلى تسليط الضوء على محاسبة الموارد البشرية كنظام للمعلومات في الوحدات الاقتصادية بحيث يمكن أن يساعد في تنظيم بيانات الموارد البشرية ويشغلها لكي يتم إنتاجها في صورة معلومات يمكن أن تفيد في اتخاذ قرارات أكثر فاعلية بما يتعلق بالموارد البشرية خاصة إذا ما تحقق التكامل بينه وبين نظام معلومات إدارة الموارد البشرية في تلك الوحدات، و توصلت الدراسة إلى عدة نتائج تختلف النظرة

للمحاسبة عن الموارد البشرية في المؤسسات والشركات بدرجات متفاوتة تبعاً لمدى اعتماد المؤسسة على العنصر البشري، لذا يعتبر تطبيق محاسبة الموارد البشرية أمراً نسبياً متعلق بمدى أهمية العنصر البشري، وعلى الرغم من تمتع متخذي القرارات في الشركات الصناعية العاملة في ليبيا بقدر كافي واهتمام بمحاسبة الموارد البشرية إلا أنه لا يتم تطبيق نظام المحاسبة عن الموارد البشرية، وذلك بسبب صعوبات قياس وتقييم الأصول البشرية التي ترجع إلى طبيعة هذه الأصول وإلى النظرة التاريخية للمحاسبة التقليدية، وعدم توفيرها لمؤشرات تهتم بالأصول البشرية ومعايير التفرقة بين النفقات الإرادية والنفقات الاستثمارية للموارد البشرية.

5. دراسة (د. قويرن حاج قويدر، 2014)

"التأصيل و القياس المحاسبي لرأس المال البشري في منظمات الأعمال الحديثة"

تهدف الدراسة إلى إبراز مفهوم محاسبة الموارد البشرية و مدى اعتبار العنصر البشري أصل من أصول المؤسسة الاقتصادية و كذا تبين الطرق و الأساليب الكيفية و الكمية التي تحدد بها قيمة العنصر البشري، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها تعبر محاسبة الموارد البشرية عن الأداة التي تسمح بقياس المنافع الاقتصادية للموارد البشرية، وتهدف محاسبة الموارد البشرية بشكل عام إلى تقديم المعلومات الضرورية التي تساعد المنظمة على استقطاب و توظيف و تطور الموارد البشرية ذات الكفاءة العالية التي تحقق أهداف المنظمة.

ب- الدراسات السابقة بالأجنبية :

1. دراسة (Toulson Dewe, 2004)

"محاسبة الموارد البشرية كأداة قياس"

أشارت هذه الدراسة، إلى أن موضوع محاسبة الموارد البشرية، يشهد الآن حالة من الإحياء أو الانتعاش، وقد هدفت إلى بيان أسباب اعتبار محاسبة الموارد البشرية موضوعاً مهماً، ولمن يعتبر مهماً، وارتباط هذا الموضوع باستراتيجيات المنظمة والموارد البشرية. استخدمت الدراسة طريقة الاستبيان المسحي لجمع البيانات، مستخدمة مقاييس متنوعة في التحليل من أجل التوصل إلى النتائج الخاصة ببيان أهمية قياس الموارد البشرية بالنسبة لمنظمات الأعمال. وخلصت الدراسة، إلى أن أغلب الإدارات المتقدمة، في المنظمات، تعتقد بأهمية قياس الموارد البشرية بالنسبة لمنظمتهم، وأن هذا القياس مهم بشكل خاص لإدارة الموارد البشرية، حيث تعطى أولوية أكبر لاستراتيجيات الموارد البشرية، من أجل ضمان أداء ذو نوعية عالية، وتحسين الكفاءة الإنتاجية بشكل مؤثر.

2. دراسة (Johanson et al , 2005) بعنوان Human

"Resource costing and Accounting Versus the balances**"Scorecard : A Literature survey of experience with the concepts**

تناولت هذه الدراسة مفهوم المحاسبة عن الموارد البشرية وتكاليفها، وتسخير مخرجاتها لخدمة الإدارة الداخلية لاتخاذ القرارات الإستراتيجية من خلال بطاقة الأهداف المتوازنة، حيث يتم استخراج المعلومات الخاصة بتكاليف الموارد البشرية للاستفادة منها في بطاقة الأهداف المتوازنة.

إذ تهدف هذه الدراسة إلى محاولة قياس الموارد غير الملموسة ووضعها بصيغة معلومات محاسبية مالية، وتحديد تأثير الإفصاح بالمعلومات عن الموارد غير الملموسة إلى الإدارة على أداء المؤسسات.

وقد طرحت الدراسة مفهوم المحاسبة وقياس تكاليف الموارد البشرية من حيث تحديد أهدافها وكيفية تطبيقها في الواقع الفعلي، والجوانب الأخلاقية في التطبيق، وتحديد الفائدة من قياس تكاليف الموارد البشرية وتأثيراتها على متخذي القرارات، ومن ثم تناول تطبيق نموذج بطاقة الأهداف المتوازنة على راس المال الفكري كأحد الموارد غير الملموسة، حيث تم طرح مفهوم الموارد غير الملموسة وفقاً للحاجات المحاسبية ووفقاً للحاجات الإدارية من خلال تحديد ما طرحته المنظمات والهيئات المعنية ومن خلال ما توصل إليه الباحثين في الدراسات السابقة. و من ثم تناولت الدراسة تطبيق نموذج بطاقة الأهداف المتوازنة، ووصف مكونات بطاقة الأهداف المتوازنة، وكيفية استخدامها لتقديم المعلومات المالية وغير المالية لأغراض التقارير الداخلية والخارجية. تلتقي هذه الدراسة مع الدراسة الحالية في تناولهما لمفاهيم وأساليب تطبيق محاسبة الموارد البشرية، إلا أن هذه الدراسة تركز على المنافع التي تقدمها محاسبة الموارد البشرية للإدارة الداخلية في تنفيذ القرارات الإستراتيجية ومحاولة تحقيق ذلك من خلال أسلوب بطاقة الأهداف المتوازنة وبذلك فهي تختلف من حيث الأهداف والأسلوب والمدى مع الدراسة الحالية.

3. دراسة (Ravindra Tiwari, 2006) بعنوان

"Human Resource Accounting–A New Dimension"

هدفت إلى عرض نموذج لمحاسبة الموارد البشرية، يشتمل على جانبين هما: رسملة القيمة الحالية للمرتبات والأجور، ورسملة بنود الاتفاق على تدريب وتطوير الموارد البشرية، كما تم عرض طريقة خاصة لقيود هذه المبالغ في السجلات وإطفائها دورياً حسب العمر الخدمي لهذه الموارد. وقد توصلت الدراسة إلى أن الطريقة المعروضة لم

تخل من التقديرات التحكومية إضافة إلى التعقيد الذي يرافق رسملة الإيرادات غير العادية بالنسبة لبعض أصناف العاملين، مفترضاً أن هذه الإيرادات ناجمة عن مواهب ومهارات هذه الفئات.

4. دراسة (Lee, 2008) بعنوان

"Awareness and recording of human resource

value in the financial statements of Malaysian organizations"

تهدف هذه الدراسة إلى توضيح اثر الإفصاح عن قيمة الموارد البشرية في القوائم المالية للشركات الماليزية على مستخدمي هذه القوائم، وقد تضمنت هذه الدراسة مراجعة لعدد من الدراسات السابقة وتوضيح النتائج التي توصلت إليها، مع تسلط الضوء على أهمية تطبيق محاسبة الموارد البشرية واثار ذلك على قرارات المستثمرين ونتائج الأعمال والنجاح الذي تحققه الشركات التي تطبق محاسبة الموارد البشرية، إضافة إلى التطرق إلى بعض أساليب الإفصاح عن قيمة الموارد البشرية. أما الجانب التطبيقي للدراسة فقد استند إلى إجراء استبيان لأراء عينة البحث لقياس ثلاثة جوانب أساسية متمثلة بمدى الإدراك لأهمية محاسبة الموارد البشرية، ومدى القبول لتطبيق محاسبة الموارد البشرية، ومدى المعرفة بالمنافع التي تنتج عن تطبيق محاسبة الموارد البشرية. وقد توصلت الدراسة إلى أهمية التعبير عن القيمة المالية للموارد البشرية في الشركات الماليزية، وقد اتضح من خلال الاستبيان انه على الرغم من عدم تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الشركات الماليزية إلا إنها لديها معرفة بها وبالمنافع التي تتحقق من تطبيقها، حيث أن هنالك إدراك للمزايا التنافسية التي يمكن أن تحققها الشركات من خلال الإفصاح عن قيمة مواردها البشرية، كما أن محاسبة الموارد البشرية تجعل الشركة تدرك مدى اثر مواردها البشرية على زيادة ربحيتها، و تساعد في تطوير عمليات التخطيط وقرارات التوظيف والاستثمار في الموارد البشرية.

5. دراسة (sahar Bachir el – Bardawil , 2012) بعنوان

"the Assessment of human Resource Accounting Application in major "

"demi public organization in Gaza strip

هدفت الدراسة إلى تقييم تطبيق محاسبة الموارد البشرية في كبرى المؤسسات شبه العامة في قطاع غزة، وهي مصلحة مياه بلديات الساحل و شركة غزة لتوزيع الكهرباء، وذلك عبر البحث في إمكانية وجود ابرز متطلبات تطبيق نظام محاسبة الموارد البشرية، لقد تم تجميع المعلومات الأولية لهذا البحث باستخدام استبانة تم توزيعها على عينة و تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي لوصف الملامح الأساسية للمعلومات الواردة و توصلت

الدراسة إلى مجموعة من النتائج تدرك مصلحة مياها أن موظفيها هم أعظم أصولها قيمة و أنهم القوة الدافعة وراء نجاح أي مؤسسة و مزال موضوع محاسبة الموارد البشرية حديثا في فلسطين، ولا تقوم إدارة المصلحة بتزويد الموظفين بالدعم الكافي لتطبيق محاسبة الموارد البشرية و تطبيق محاسبة الموارد البشرية يستلزم موارد مالية ضخمة لتطبيقه مما قد يؤدي إلى تعسر الوضع المالي للمصلحة .

ما يميز الدراسة عن الدراسات السابقة:

تناولت معظم الدراسات السابقة محاسبة الموارد البشرية من طرق وأساليب القياس المحاسبي للموارد البشرية و تقييم مدى ملائمة تلك الطرق لعملية القياس، بإضافة إلى إدراج أهمية القياس و الإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية مع التركيز على ضرورة معاملة تلك الموارد معاملة الأصول و معالجتها محاسبيا بنفس طريقة معالجة الأصول، وذلك لانطباق معايير الاعتراف بالأصل على العنصر البشري مع ضرورة العمل على إظهار قيمتها ضمن بنود القوائم المالية و أكدت مختلف الدراسات على الاهتمام المتزايد بعملية المحاسبة عن الموارد البشرية، حيث أشارت إلى أهمية محاسبة الموارد البشرية في تزويد المستخدمين لها بالمعلومات المالية و الكمية التي تساعد على استخدام الموارد البشرية بشكل أكثر كفاءة و فعالية .

إن الدراسات السابقة قد تم إجراؤها في عدد من الدول العربية و الأجنبية التي تم تطبيقها على الشركات و البنوك و الجامعات. لذا فإن هذه الدراسة تعد من أوائل الدراسات التي سيتم إجراؤها على مستوى الجامعة بالجزائر و ذلك من أجل الوصول إلى مستوى الأهمية التي تحظى بها إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الجامعة.

خطة الدراسة:

تقسم الدراسة إلى ثلاث فصول رئيسة ,حيث يتناول الفصل الأول الإطار العام للدراسة من حيث الاشكالية، الأهداف، الأهمية، المنهج المتبع، الفرضيات واستعراض الدراسات السابقة في حين يتناول الفصل الثاني الإطار النظري للمحاسبة عن الموارد البشرية، وقد خصص الفصل الثالث إلى الإطار العملي للدراسة مع استعراض نتائج الدراسة والتوصيات.

الفصل الثاني:
الإطار النظري للدراسة

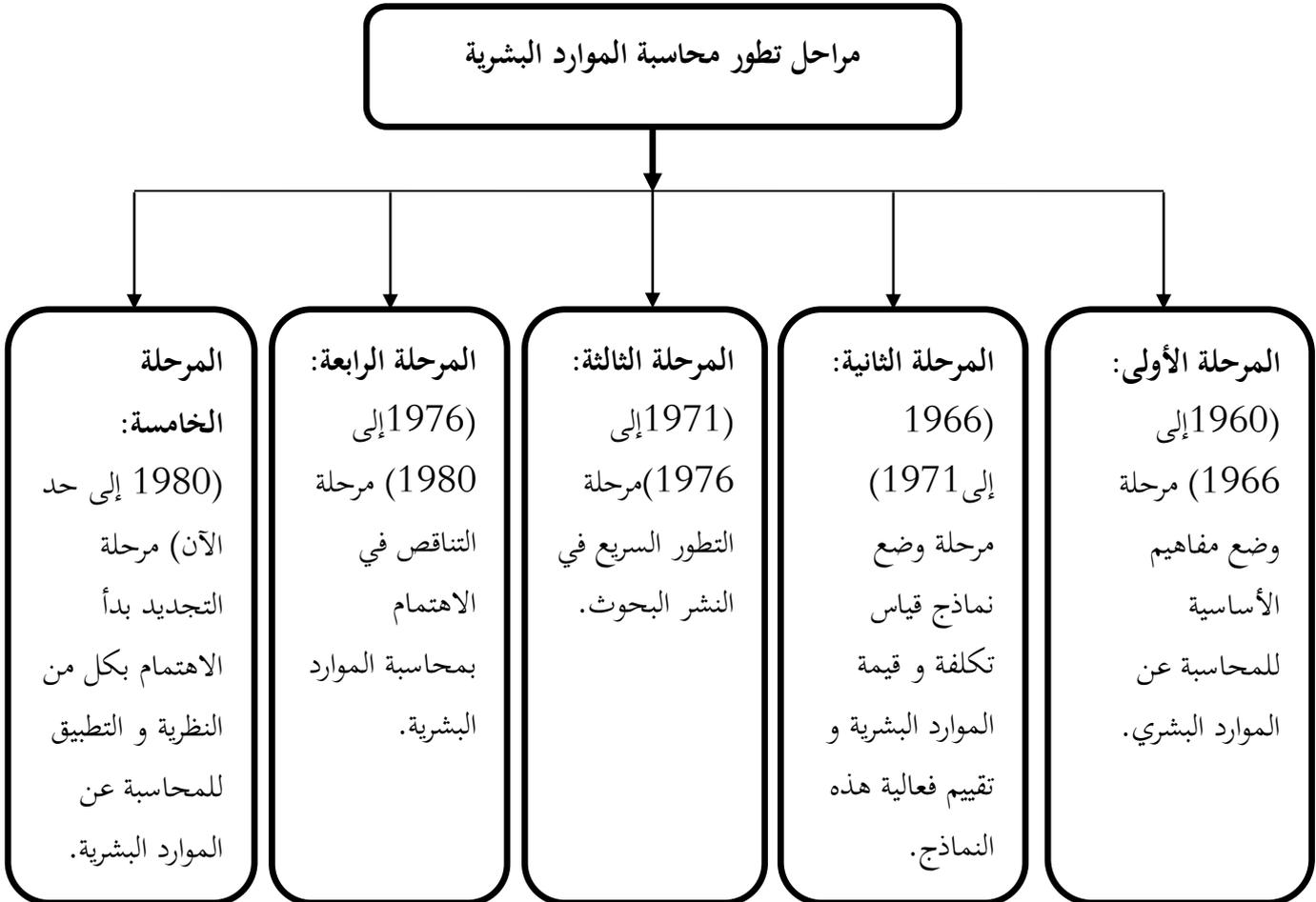
❖ نشأة و تطور محاسبة الموارد البشرية:

من المعلوم أن موضوع الموارد البشرية واحد من المواضيع القديمة في البحوث الاقتصادية و الذي ينعكس جلبا في المعالجات المحاسبية، و عليه لا يمكن القول إن محاسبة الموارد البشرية يعد من المواضيع الجديدة في الاقتصاد حيث يعد الاقتصاديون رأس المال البشري عاملا إنتاجي و يحاولون ما بوسعهم إيجاد وسائل متعددة لقياس مدى استثماره، ولقد اقر المحاسبون بقيمة الأصول البشرية مند سبعين سنة مضت على الأقل، في حين بدأ البحث في المحاسبة الصحيحة للموارد البشرية في الستينيات من القرن الماضي، طبقا لرأي العالم ليكارت الذي دافع عن التخطيط بعيد المدى من خلال التأثير في المتغيرات النوعية للموارد البشرية، و الذي يؤدي إلى المنافع اكبر على المدى البعيد.

(فضل، 2008، ص 27)

وقد مرت محاسبة الموارد البشرية بعدة مراحل للتطور، و يمكن إيجازها كما يلي:

الشكل رقم (2-1): يمثل مراحل تطور محاسبة الموارد البشرية



المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على (صقر، 2013، ص174) (المطيري، 2010، ص15) .

المرحلة الأولى:

تمتد من بداية الستينيات حتى 1966، و تتميز بأنها فترة وضع المفاهيم الأساسية للمحاسبة عن الموارد البشرية باستخدام النظريات و المبادئ المتعلقة بهذا الموضوع في العلوم الاجتماعية الأخرى.

المرحلة الثانية:

و تمتد من 1966 حتى 1971، و تتميز بأنها مرحلة وضع نماذج قياس تكلفة و قيمة الموارد البشرية و تقييم فعالية هذه النماذج، و مرحلة تحديد المجالات الحالية والمستقبلية لاستخدامات المحاسبة عن الموارد البشرية في بعض المؤسسات.

المرحلة الثالثة:

و تمتد من 1971 حتى 1976، حيث نشرت خلالها العديد من الدراسات الأكاديمية في أمريكا و استراليا و اليابان، وقد تم تطبيق العديد من هذه البحوث عن اثر المعلومات التي تقدمها المحاسبة عن الموارد البشرية في اتخاذ القرارات الإدارية، كذلك في القرارات المستثمرين من حملة الأسهم.

المرحلة الرابعة:

و تمتد من 1976 حتى 1980، حيث شهدت تراجعاً في الاهتمام بهذا الفرع سواء من جانب الأكاديميين أو من الجانب التطبيقي و يرجع سبب ذلك إلى أن الجزء الأكبر من البحوث الأولية في هذا الميدان و التي تعد اقل صعوبة قد تمت في المراحل السابقة، و إن الأجزاء الباقية أكثر صعوبة و تتطلب عدداً غير قليل من المؤسسات و الشركات التي توافق على تطبيق هذه البحوث داخلها، و نتيجة للعدد القليل من الباحثين القادرين على القيام بذلك في ظل هذه الظروف، فإن عدد البحوث في هذه الفترة كان قليلاً، مما أدى إلى عدم إقبال الشركات على التطبيق إضافة إلى أن تكاليف تطبيق نظم معلومات محاسبة الموارد البشرية عال و العائد المتوقع منها غير مؤكد.

المرحلة الخامسة:

وهي مرحلة التطوير الحالية، فقد شهدت بداية البحث الجدي للاهتمام بكل من النظرية و التطبيق للمحاسبة

عن الموارد و ذلك نتيجة لتزايد اهتمام الولايات المتحدة الأمريكية بموضوع زيادة الإنتاجية و تركز هذا الاهتمام على دور العنصر البشري في زيادة الإنتاجية، مما ضد الاهتمام نحو المحاسبة عن الموارد البشرية إضافة إلى زيادة المنافسة بين الولايات المتحدة الأمريكية بموضوع زيادة الإنتاجية و تركز 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 و اليابان في مجال الصناعة و اختلاف إدارة الشركات اليابانية للموارد البشرية عن مثيلاتها الأمريكية إلى الاهتمام بأساليب و نظم المحاسبة عن الموارد البشرية. و قد شهدت هذه المرحلة تطبيق المحاسبة عن الموارد البشرية على الشركات و مؤسسات ضخمة بعكس الحال في مراحل التطور الأولى حيث كان التطبيق يقتصر على الشركات صغيرة و متوسطة الحجم.

(2013، ص 173، 174)

و يرى Flamholtz أن محاسبة الموارد البشرية تهدف إلى مساعدة الإدارة بمستوياتها المختلفة و الأطراف الخارجية في اتخاذ القرارات المتعلقة بتخطيط واستخدام ورقابة الموارد البشرية، الأمر الذي يؤدي إلى تحقيق أهداف المؤسسة، وحيث أنها من وجهة نظر المتخصصين في الموارد البشرية توفر الإطارين الموضوعي والعلمي واللذين يساعدان على اتخاذ القرارات الخاصة بالموارد البشرية كإحلال مثلاً. فضلاً على أنها تحفز الإدارة على الأخذ في الاعتبار مفهوم رأسمال البشري عند اتخاذ أية قرارات متعلقة بالموارد البشرية بشكل خاص و بالمؤسسة ككل بشكل عام. ومن جهة أخرى فإن المستثمرين الحاليين والمستقبليين يحتاجون إلى أن تكون القوائم المالية مشتملة على المعلومات الكافية والمناسبة عن الموارد البشرية وذلك من أجل أن تساعدهم تلك المعلومات على تقييم الأصول البشرية للمؤسسة والاستثمارات فيها وعلى اتخاذ القرارات المناسبة الخاصة باقتناء أسهم شركة ما أو الاحتفاظ بأسهمها أو الاستغناء عنها لما لتلك المعلومات من تأثير على المركز المالي للمؤسسة.

و يرى الباحث أن المحاسبة عن الموارد البشرية لها غرض مزدوج من حيث أنها تعد أسلوباً مهماً للتفكير المنطقي في إدارة الموارد البشرية في المنشأة كما أنها نظام لإمداد الإدارة بالمعلومات اللازمة لإدارة تلك الموارد بكفاءة وفاعلية.

(المطيري، 2010، ص 15)

❖ مفهوم محاسبة الموارد البشرية:

إن مفهوم محاسبة الموارد البشرية هو مفهوم فلسفي وليس عبارة عن نظرية أو طريقة معينة لها ثوابت ومبادئ معينة، وإنما هو يعني كل العمليات الحسابية الملموسة وغير الملموسة التي تقوم بها المؤسسة من أجل تقييم رأس مالها البشري والفكري، وهذا بالاعتماد على كل الأنظمة الموجودة في المؤسسة من نظام المعلومات الإداري، نظام المعلومات المحاسبي، نظام مراقبة التسيير ومختلف الأنظمة الأخرى.

و قد ظهرت عدة مفاهيم لمحاسبة الموارد البشرية اهتم كل منها بدراسة جانب أو أكثر من الجوانب المتعلقة بمفهوم طبيعة الموارد البشرية وهي كالآتي:

(آخرون، 2015، ص75)

المفهوم الأول:

تعرف لجنة جمعية المحاسبة الأمريكية AAA في مجال محاسبة الموارد البشرية محاسبة الموارد البشرية بأنها "عملية تحديد وقياس البيانات المتعلقة بالموارد البشرية وإبلاغ هذه المعلومات إلى الأطراف المعنية".

و عرفت أيضا بأنها: "عبارة عن عملية التعرف على الموارد البشرية و قياسها و توصيل المعلومات المتعلقة بها إلى المختصين بها بإصدار القرارات و تقتصر أيضا على تحديد التكاليف التي تتحملها المؤسسات مقابل جمع واختبار و تأجير وتدريب الأصول البشرية وقياس قيمتها للمؤسسة "

(ناظم، 2007،

ص 150)

المفهوم الثاني:

عرفها Flamholtz بأنها: "وسيلة لقياس التكاليف التي تتحملها المؤسسات التي تهدف إلى الربح وغيرها، نتيجة الحصول على الموارد البشرية وحيازتها أو حتى مجرد استئجارها أو تدريبها وتعيينها وتنميتها، كما تتضمن أيضا قياس القيمة الاقتصادية للموارد البشرية فهي تشمل المحاسبة عن تلك الموارد من منظور إداري وتنظيمي ليخدم أهداف المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية لان المحاسبة تمثل نظاما للمعلومات المحاسبية".

(El-Bardawil, 2012, p9, 10)

المفهوم الثالث:

"عملية قياس وإعداد التقارير عن الديناميكيات البشرية في المؤسسة، وهي عملية تقييم حالة الموارد البشرية في المؤسسة وقياس التغير في هذه الحالة على مدار الزمن، كما أنها عملية توفير معلومات عن الأفراد والجماعات للمؤسسة لمتخذي القرارات سواء داخل المؤسسة أو خارجها"

المفهوم الرابع:

محاسبة الموارد البشرية، هي عملية تعريف وقياس البيانات المتعلقة بالموارد البشرية، و توصيل هذه المعلومات، إلى الجهات ذات المصلحة.

المفهوم الخامس:

و يرى البعض بان تكاليف العنصر البشري تمثل استثمارات طويلة الأمد و في هذا الإطار تعرف محاسبة الموارد البشرية بأنها عملية تسجيل التكاليف الهامة التي تتعلق بتطوير و تدريب و استخدام العنصر البشري، و إظهار الاستثمار الطويل الأمد في الموارد البشرية في الميزانية.

من المفاهيم السابقة يمكن القول أن محاسبة الموارد البشرية هي "المحاسبة التي تهتم بقياس القيمة الاقتصادية للموارد البشرية من خلال مختلف العمليات الحسابية المتعلقة بتقييم تكلفة وأداء المورد البشري وأثرهما على الأداء الكلي للمؤسسة في وسط بيئة الأعمال التي تنشط فيها" ، والجدير بالذكر أن المقصود بالقيمة الاقتصادية هو " قيمة المورد البشري بعد تطويره إضافة إلى تكاليف استقطابه وكل التكاليف التي تنصب تجاهه للمحافظة على قيمته المستقبلية"

(أبوبكر، 2015، ص37)

(حاج قورين، 2014، ص 123)

❖ أهداف محاسبة الموارد البشرية:

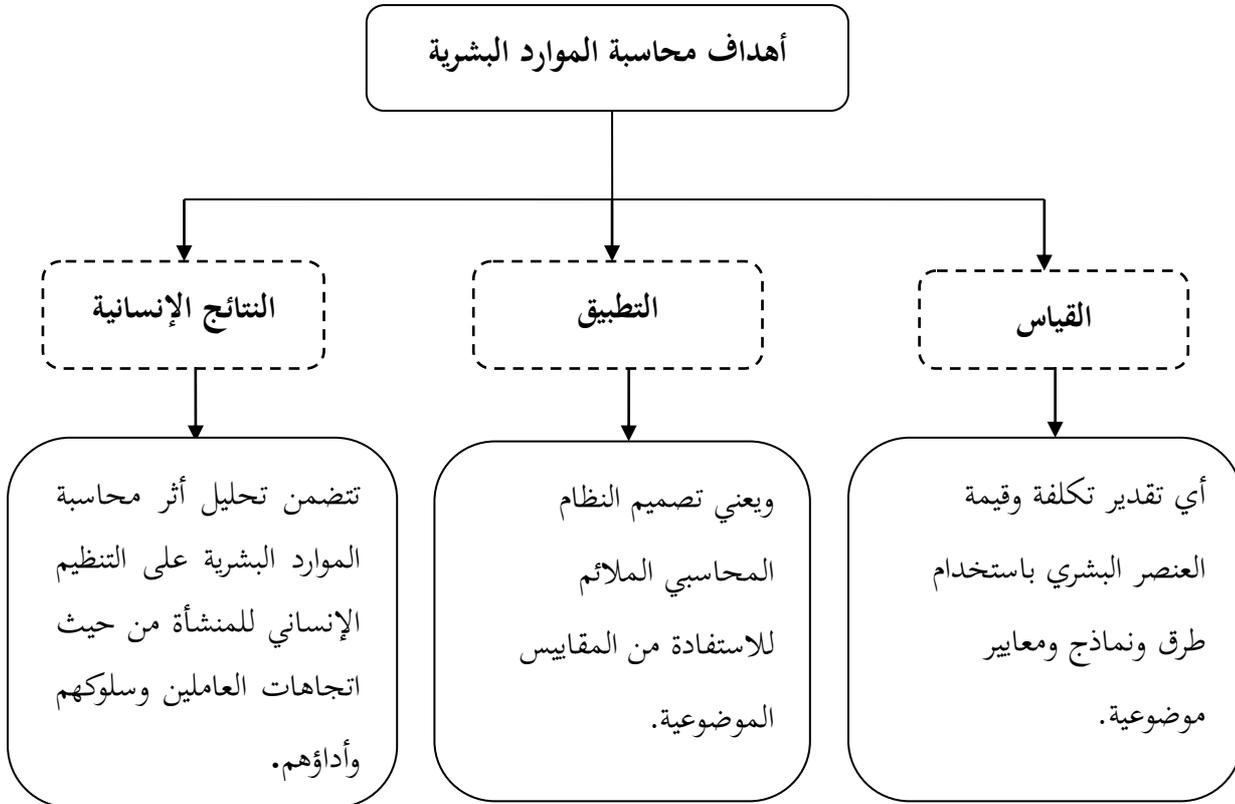
يعتبر الهدف العام للمحاسبة كأداة من أدوات الإدارة هو تقديم المعلومات الصحيحة والموقوتة عن الموقف المالي والتنافسي للمؤسسة وذلك مع مراعاة الإطار البيئي والتنظيمي والتكنولوجي التقني الذي تعمل فيه المؤسسة، وبالتالي فإن محاسبة الموارد البشرية تهدف إلى تقديم المعلومات اللازمة والضرورية عن القوى العاملة بالمؤسسة كما تساهم في قياس تكلفة الموارد البشرية، لتساعد الإدارة في اختيار الأفراد الملائمين وتدريبهم وتطويرهم وتحفيزهم، فمحاسبة الموارد البشرية تسعى إلى وضع نظام محاسبي ملائم يوفر المعطيات والمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات الملائمة والتمثلة في الاستخدام الأفضل للعنصر البشري.)

(الشريف، 2013، ص 20)

أما جمعية المحاسبة الأمريكية A.A.A فقد حددت ثلاثة أهداف رئيسية لمحاسبة الموارد البشرية تتمثل في الآتي:

(الشهري، 2013، ص22)

الشكل رقم (2-2): أهداف محاسبة الموارد البشرية



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على (الشهري، 2013، ص22، 23).

❖ أهمية محاسبة الموارد البشرية:

مع بداية القرن العشرين شاع الاستخدام الفعال لمدخل الموارد البشرية بما يكفل زيادة فعالية المنظمة و إشباع حاجات العاملين في ذات الوقت باعتبار أن لكل منهما حاجات مشتركة و متسقة مع بعضها البعض، ويركز هذا المدخل الجديد على أهمية العاملين كموارد و ليس كعوامل إنتاجية، ومعنى ذلك هو اعتبار العنصر البشري كاستثمارات تحقق عوائد طويلة الأجل للمؤسسة في شكل زيادة في إنتاجيتها و ذلك إذا ما أدرت بفعالية، حيث أن السبيل لتطوير الوحدة الاقتصادية هو الاستخدام الأمثل للموارد البشرية.

و نتيجة للتطورات التي حدثت نتيجة مفاهيم الرفاهية الاجتماعية فقد ظهر اتجاه ينادي إلى ضرورة إن يتجه الفكر المحاسبي إلى دراسة و تحليل الأصول الإنسانية و إظهارها في الحسابات الختامية للمؤسسة.

(فضل سالم، 2008، ص 34)

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

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

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

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

(2015، ص 37)

وقد أشار "أريك فلامهولتر" إلى عاملين رئيسيين يرجع إليهما الاهتمام بمحاسبة الموارد البشرية:

أ- اهتمام الأدب المحاسبي بمفاهيم وطرق المحاسبة عن الموارد البشرية التي تمثل الأصول الأساسية لمعظم المؤسسات وخاصة المؤسسات الخدمية .

ب- مع زيادة التقدم الفني زادت حاجة الأفراد للتعليم والتدريب واكتساب المهارات والخبرات التي تزيد من قيمة رأس المال البشري، بالإضافة إلى قيام بعض المنظمات بالإنفاق على تشغيل وتنمية الأساليب الفنية والإدارية ومهارات العاملين إيماناً منها بأن العائد من هذه الاستثمارات يتمثل في منافع مستقبلية يحصل عليها الأفراد. (طارق عبد الحفيظ، 2013، ص19،

(20

❖ مزايا تطبيق محاسبة الموارد البشرية:

هناك عدة مزايا لتطبيق محاسبة الموارد البشرية ونذكر منها:

- عدم تحميل حسابات النتيجة بكافة المصروفات المرتبطة بالموارد البشرية التي تستنفذ خلال الفترة المالية مما يترتب عليه زيادة الأرباح.
- إن استحداث أصول جديدة هي الأصول البشرية يترتب عليه تضخم المركز المالي للمؤسسة و يوحى بزيادة ثقلها بالسوق.
- تشجيع عمليات القروض طويلة الأجل بضمان الأصول التي تضخمت بزيادة أصول الموارد البشرية.
- إظهار إيجابيات في جميع نسب التحليل المالي الذي يمثل البسط فيها صافي الأرباح أو أصول المؤسسة.
- التأثير في سلوكيات الأفراد بما يدفع بالمستثمرين إلى استثمار أموالهم في مثل هذه المؤسسات التي تعكس حساباتها الختامية موقفاً متفائلاً 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 الإدارة على حسن استخدام قواها العاملة، واتخاذ القرارات الملائمة بشأن توظيفهم وتوجيه جهودهم.
- 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 .

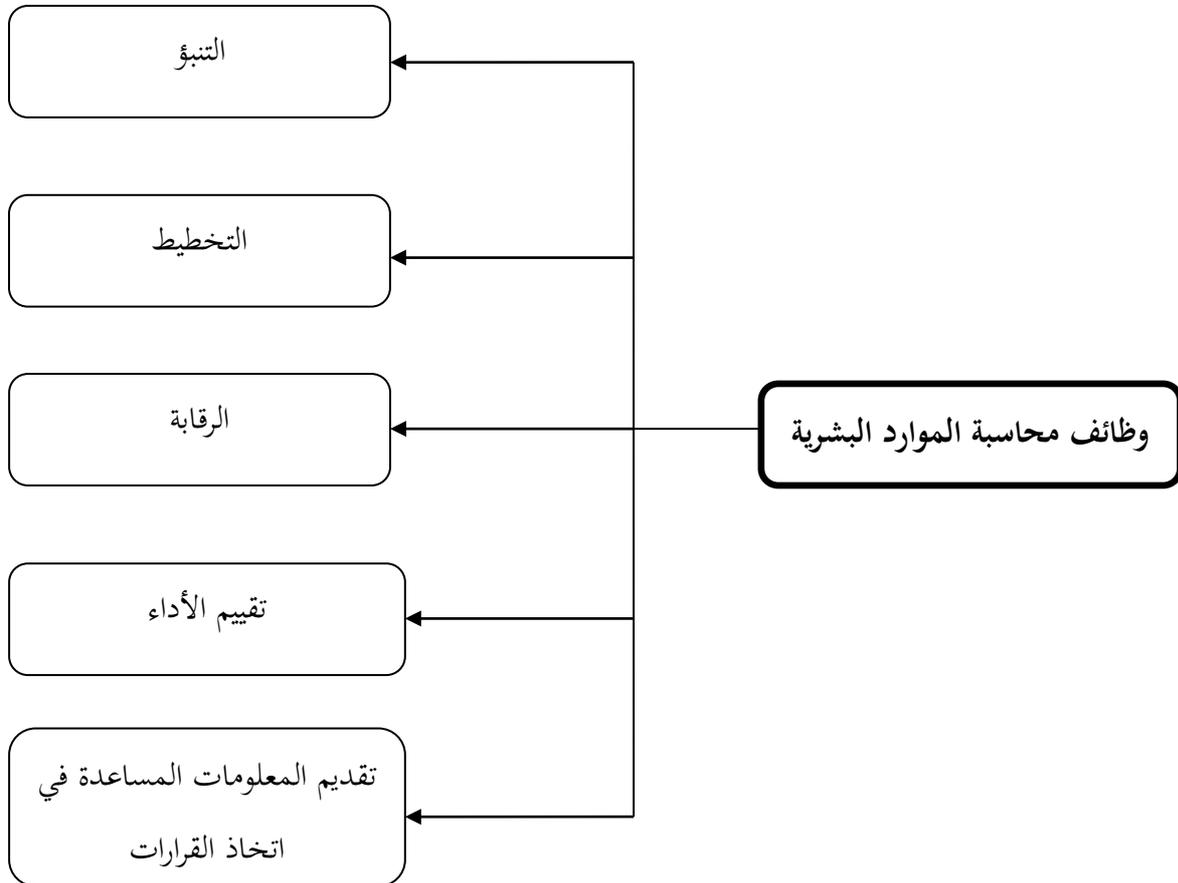
(الدويك، وآخرون، 2014، ص20)

يمكن القول إن محاسبة الموارد البشرية لها غرض مزدوج من حيث اعتبارها أسلوباً جديداً للتفكير المنطقي لإدارة تلك الموارد البشرية في المؤسسة و من حيث أنها نظام لإمداد الإدارة بالمعلومات اللازمة لإدارة تلك الموارد بكفاءة و فعالية

❖ وظائف محاسبة الموارد البشرية:

يمكن اختصار أهم الوظائف التي تؤديها محاسبة الموارد البشرية في ما يلي:

الشكل رقم (2-3): وظائف محاسبة الموارد البشرية



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على (قورين، 2014، ص 130، 131).

أ. التنبؤ:

تعتبر محاسبة الموارد البشرية أداة مهمة في عملية التنبؤ المستقبلي للموارد البشرية سواء من خلال التحديد المسبق للموارد البشرية الضرورية في المستقبل أو المتطلبات المستقبلية للمورد البشرية الموجود حاليا.

ب. التخطيط:

تلعب محاسبة الموارد البشرية دورا هاما كأداة تخطيطية من خلال استخدام كل الحسابات و القوائم التخطيطية التي تعد مثل الموازنات التخطيطية، تخطيط الإجراءات، تخطيط نفقات الاستقطاب و التدريب و التكوين،... الخ

ج. الرقابة:

تقوم محاسبة الموارد البشرية بدور استبائي إعلامي من خلال مختلف المؤشرات و الأدوات التي تستخدمها

مثل الميزانية الاجتماعية و مؤشرات مرد ودية المورد البشري التي تبين مدى تحقيق الأهداف بالمقارنة مع ما كان مخططا، أي مقارنة النتائج المخططة مع النتائج المحققة فعلا و مقارنة القيم التقديرية مع القيم الحقيقية.

د. تقييم الأداء:

تعتبر محاسبة الموارد البشرية أداة فعالة لتقييم الأداء و نشاط الموارد البشرية في المؤسسة و تبيان مدى تحقيقها لأهدافها المرجوة من هذه الموارد البشرية و كيف يمكن تفعيلها و استغلال طاقاتها لتحقيق هذه الأهداف.

هـ. تقديم المعلومات المساعدة في اتخاذ القرارات:

تساهم محاسبة الموارد البشرية من خلال المعلومات التي توفرها في اتخاذ القرارات عن طريق تزويد الإدارة بالمعلومات اللازمة حول الموارد البشرية المتاحة و المتوقعة. و هنا يتوجب على محاسبة الموارد البشرية تقديم معلومات من نوع خاص تكون متوافقة مع مداخل اتخاذ القرارات الإدارية و هي: (تحديد البدائل - تقديم البدائل الممكنة- تقديم صورة عن إمكانية تطبيق البدائل المختلفة-تقديم معلومات حول مساهمة كل بديل من

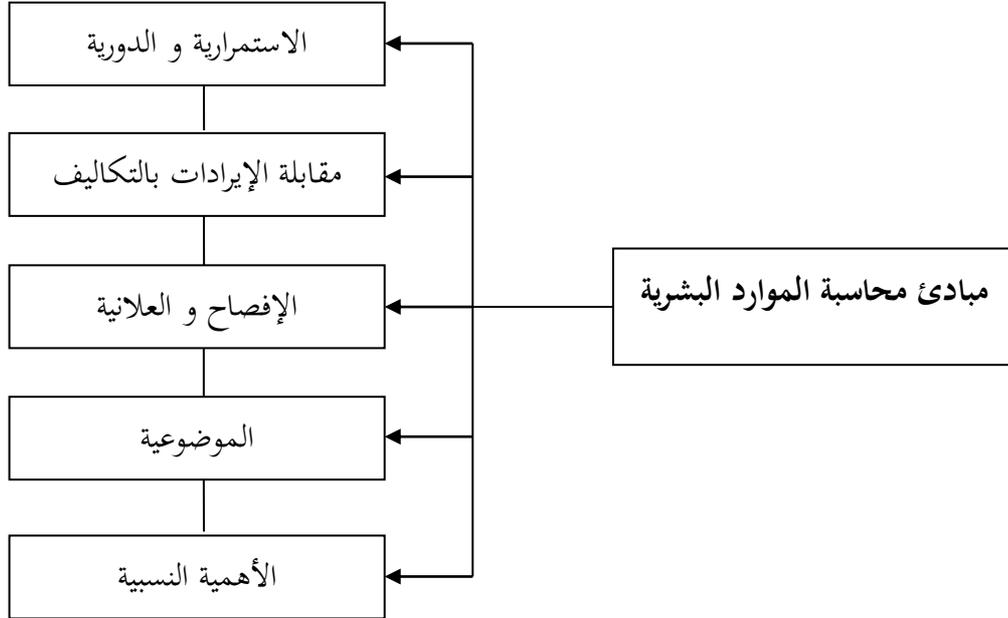
(قورين، 2014،

البدائل في تحقيق أهداف المؤسسة).

ص131، 130)

المبادئ التي يقوم عليها نظام محاسبة الموارد البشرية:

الشكل رقم (2-4): مبادئ محاسبة الموارد البشرية



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على المصدر (ابوبكر، 2015، ص38).

1. مبدأ الاستمرارية والدورية:

تمثل الموارد البشرية عنصر الاستمرار للمنظمة فلا تستطيع بدونها أن تؤدي دورها، على العكس من الموارد المادية فخدماتها مؤقتة، لذا يجب على المنظمة العمل على المحافظة على مواردها البشرية وزيادة إنتاجيتها عن طريق التدريب والتشجيع، ولعظمة التكاليف المنفقة على تلك الموارد والحصول على منافعها لعدة فترات محاسبية فإنه ينبغي توزيعها على تلك الفترات.

2. مبدأ مقابلة الإيرادات بالتكاليف:

تعتبر تكلفة العنصر البشري المنفقة على اجتذابه وتعيينه وتدريبه وتنميته، تعتبر مصروفا رأسماليا وأصلا من أصول المؤسسة يتم استنفاده ومن ثم تحمل الفترة المحاسبية بما يخصها فقط من التكلفة ويقابلها في الجانب الدائن الإيرادات الإنتاجية للموارد البشرية والمتمثلة فيما إضافته تلك النفقات إلى معدل الإنتاج.

3. مبدأ الإفصاح والعلانية:

في المحاسبة التقليدية لا يتم الإشارة إلى العنصر البشري إلا في قائمة نتائج الأعمال (أجور ورواتب) وفي قائمة المركز المالي المقدمات والمستحقات من تلك المصروفات وهذا يعد قصورا في الإفصاح حيث يجب عرض الاستثمار في الموارد البشرية ضمن أصول قائمة المركز المالي ليعطى مؤشرا للجهات المهتمة بالمؤسسة كما يعطى مؤشرات ذات دلالة تعكس كفاءة الإدارة وتوضح التغير في هيكل القوى العاملة.

4. مبدأ الموضوعية:

هناك مقاييس على درجة كبيرة من الموضوعية تستخدم لقياس رأس المال البشري وتعتمد الموضوعية على بيانات إحصائية رسمية، ويرى الباحثون أن إضافة بيانات أقل موضوعية ولكن أكثر فائدة لمتخذي القرارات يؤدي إلى تطور علم المحاسبة.

5. مبدأ الأهمية النسبية:

إن التكاليف المنفقة لاكتساب العنصر البشري هي تكاليف كبيرة بحيث تأخذ أهمية تؤدي إلى وجوب رسملتها وإظهارها في قائمة المركز المالي. مما سبق يرى الباحث أن محاسبة الموارد البشرية لا تتعارض مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها بل ترتقي إلى حد القبول العام في ظل تلك المبادئ المحاسبية والمقبولة قبولاً عاماً.

(أبو بكر، 2015، ص38)

❖ دور محاسبة الموارد البشرية في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات:

إن التخطيط هو اختيار البديل الذي تنتجه المنظمة في ضوء المدخلات المتاحة.

وعليه فإن تخطيط الموارد البشرية يعتبر عملية فاصلة بين حاجة المنظمة لبعض العناصر البشرية والمعروض عليها منها، وتكون عملية الاختيار هنا متعلقة بأهداف وسياسة المشروع والبرامج التدريبية و التأهيلية لهذه العناصر البشرية.

و يكون دور محاسبة الموارد البشرية في التخطيط هو تحليل تلك المعلومات المتعلقة بتكلفة الموارد البشرية المطلوبة أو المخططة لإجراء الموازنات الرأسمالية للمشروع والتنبؤ بتكاليف وظائف الأفراد المتغيرة (الإحلال)، مثل الاكتساب

والتدريب وغيرها.

أما الرقابة التي يمكن تعريفها بأنها تلك الإجراءات التي تقوم بها الإدارة للتأكد من إن الموارد التي تم الحصول عليها قد استخدمت بكفاءة عالية في كل أهداف المؤسسة مجتمعة، فإن دور محاسبة الموارد البشرية فيها يتضح من خلال:

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

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

3- استخراج التغيرات في تركيب القوى العاملة عبر الزمن.

4- إجراء المقارنات بين قيم رأس المال البشري في المنشأة والمنشآت المماثلة.

كما يتضح دور محاسبة الموارد البشرية في اتخاذ القرارات من خلال تحسين نوعية القرارات المالية عن طريق إحلال القياس المحاسبي للموارد البشرية محل التقدير الشخصي لتأثير تلك الموارد، ولا يقتصر دور محاسبة الموارد البشرية على التأثير في القرارات المالية، وإنما يتعداه إلى ترشيد القرارات الإدارية بصفة عامة سواء المتعلقة بالأفراد أو المشروع ككل. ويعتبر الدور المتوقع لمحاسبة الموارد البشرية في مجال اتخاذ القرارات من خلال إعداد المعلومات التي يتطلبها اتخاذ القرار والتي تتعلق بموضوع الاكتساب لأفراد جدد في المنظمة أو تنمية قدرات ومهارات الموارد البشرية الموجودة فعلاً أو توزيعها وترقيتها في نظام الحوافز والمكافآت لها، فعلى سبيل المثال يمكن أن يواجه إدارة المنظمة مشكلة اتخاذ قرار يتعلق بالمفاضلة بين زيادة رواتب بعض العاملين في قطاع معين لهم مهارة بدرجة ما، أو تكلفة إحلال موارد بشرية جديدة برواتب أقل وتحتاج إلى التدريب المهني. (راضي، 2015، ص 8، 9)

❖ فروض محاسبة الموارد البشرية:

ترتكز محاسبة الموارد البشرية مثلها مثل أي نوع من المحاسبة على مجموعة من الفروض التي تعتبر كأساس عمل وكمبادئ أساسية تعمل في ظلها لتسيير و ترشيد العنصر البشري داخل المؤسسة و هي كالتالي: (حاج قويدر، 2014، ص 125)

الفرض الأول:

يعتبر العنصر البشري موردا هاما من موارد المؤسسة، إذ له قيمة اقتصادية مباشرة وغير مباشرة وتتمثل القيمة المباشرة بالمجهود والوقت الذي تبذله الموارد البشرية لإنجاز الأعمال الموكلة إليها مباشرة، وتقديم

خدمات متنوعة حالية ومستقبلية، بينما تتمثل القيمة الاقتصادية غير المباشرة بحسن استخدامها واستفادتها من الموارد المادية والتكنولوجية، حيث أن هؤلاء قادرون على المساهمة في تحقيق أهداف المؤسسة.

الفرض الثاني:

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

الفرض الثالث:

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

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

2004)

الفرض الرابع:

إن توظيف الموارد البشرية يعتبر تكلفة اقتصادية تتحملها المؤسسة مقابل خدمات ومنافع تحصل عليها مستقبلاً، لذا يمكن ترجمة هذه التكاليف والخدمات في صورة نقدية، وإظهارها في القوائم المالية مثل أجور العمال و تكاليف التدريب و التأهيل الحوافز المادية و كل التكاليف القابلة للقياس.

الفرض الخامس:

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

(المدهون، 2015، ص126)

ومن ثم نستخلص أن الأصول تمتلك الخصائص التالي:

- إمكانية القياس المحاسبي للأصل في صورة نقدية.
- وجود حقوق محددة على منافع وخدمات مستقبلية.
- أن تكون هذه الحقوق مملوكة لشخص أو منظمة.

ويمكن تطبيق قسما كبيرا من خصائص الأصل على الموارد البشرية إذ أن المنافع المحققة من استخدامها هي منافع مستقبلية، وكذا القدرة على حساب مجمل التكاليف التي أنفقت في استقطاب العنصر البشري، واعتباره موردا وليس كأصل قابل للتملك بشكل كامل كبقية الأصول الأخرى، وللمنظمة الحق فقط في تشغيل واستخدام وتوجيه مواردها البشرية، ولها الحق الشرعي بالتعاقدات والالتزامات بين الطرفين الفرد والمؤسسة، وعلى هذا الأساس تعتبر الموارد البشرية أصولا ذات تكاليف مباشرة وغير مباشرة من اقتناء وتدريب وتنمية مهارات وغيرها من التكاليف التي ترتبط بالإنتاج، حيث يستفاد منها لعدة فترات مما يؤدي إلى إهلاكها على مدار العمر الإنتاجي المتوقع للعاملين، واعتبار قيمة قسط الإهلاك مثل المرتبات والأجور وأعباء التأمينات الاجتماعية.

(بن عمارة، 2004)

❖ معوقات و صعوبات تطبيق محاسبة الموارد البشرية:

1) معوقات تطبيق محاسبة الموارد البشرية:

اهتمت دراسات عديدة بالمحاسبة عن الموارد البشرية، إلا أن تلك المحاولات لم تتعمق في مشكلات القياس والإفصاح التي تعترض تطبيقها مما أدى إلى انحسار ذلك الاهتمام وبشكل ملحوظ، ومن أهم تلك المعوقات ما يلي:

1. أشار بعض الباحثين بان هناك عوامل اجتماعية وثقافية، تتركز على رفض القبول بفكرة قياس الموارد البشرية، وعدم الاعتراف بكونها أحد بنود الأصول. على اعتبار إن الموارد البشرية لا يمكن امتلاكها. وهنا نشير إلى أن المقصود بالمحاسبة عن الموارد البشرية، ليس في العاملين بذاتهم، إنما المعرفة والمهارة التي يمتلكونها، والاستثمارات التي تنفق لتطويرها.
2. طبيعة العنصر البشري معقدة جداً فالكفاءة تتباين من وقت لآخر، بالتالي يصعب قياسها وتحويلها إلى قيمة، وفي هذا السياق يمكن وضع معايير ومؤشرات تساهم وتساعد في تجاوز بعض الصعوبات التي تمس عملية القياس.
3. اعتماد النظام المحاسبي على قواعد محاسبية ومقاييس مالية تعطي نظرة تاريخية وليست مستقبلية. كما أن هذه القواعد صممت من أجل معالجة الأصول المادية مثل الأراضي و المباني وعليه يرى بعض الباحثين صعوبة قياس الموارد البشرية من خلال إطار المحاسبة التقليدية.
4. عدم إمكانية قياس وتقدير العوائد الاقتصادية المستقبلية بأي درجة من التأكد وحقيقة القول فإن العوائد المستقبلية تعتبر غير مؤكدة سواء بالنسبة للموارد البشرية أو المادية.
5. عدم توافر أسس قياس متفق عليها، أو معيار محاسبي يحظى بالقبول بشأن الموارد البشرية. و يمكن القول بان هذه المعوقات تمثل تحديات أمام مهنة المحاسبة يجب التغلب عليها من خلال جهود الباحثين والمؤسسات المهنية ذات الصلة.

(27، 26)

(2) صعوبات تطبيق محاسبة الموارد البشرية:

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

1. إن تطبيق نظام محاسبي جديد يتضمن الإفصاح عن الموارد البشرية سيضطدم بالنظام المحاسبي التقليدي المعتمد والذي لديه قبول عام، حيث من الصعب القبول بمعالجة الأصول البشرية كما تعالج الأصول في النظام التقليدي.

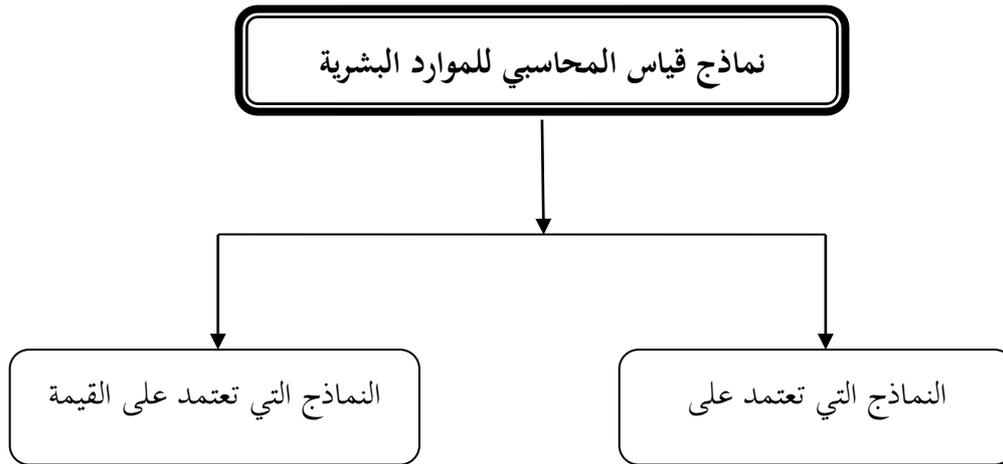
2. إن تطبيق محاسبة الموارد البشرية يتطلب تطوير نسب لاستنفاد الأصول البشرية، حيث تخفض قيمة الاستنفاد السنوي للأصول البشرية من قيمة الأرباح كما هو الحال بالنسبة للأصول المادية، لكن استنفاد قيمة الموارد البشرية يواجه صعوبة باختلاف نسبة استنفاد الأفراد، حيث أن بعضهم تقل قدراته مع مرور الزمن في حين أن البعض الآخر تزداد قدراتهم وبالتالي قيمتهم من خلال زيادة الخبرة المتراكمة لديهم، كما أنه من الصعب تقدير فترة استنفاد الموارد البشرية وأيضا الصعوبة في معالجة شطب الأصول البشرية لدى انتهاء السنوات التقديرية للاستفادة منها.
3. إن العديد من إجراءات محاسبة الموارد البشرية لا تلاقي قبولا تاماً، فمثلاً أن لكل من منهج القيمة ومنهج الكلفة في تقييم الموارد البشرية لهما انتقادات بعدم الموضوعية، ورغم أن منهج القيمة لا يلقى قبولا واسعاً خلال الفترة الماضية، إلا أن هذا المنهج يعتمد على قياس قيمة الأفراد بمقدار مساهمتهم في تحقيق الأرباح، ولذلك سينتج عن تطبيق هذا المنهج صعوبة في تقييم الأفراد وخاصة الأفراد العاملين في المجال الإداري، والأعمال المتداخلة التي يصعب التمييز في مستوى مساهمة كل منها في تحقيق الأرباح.
4. إن عملية قياس قيمة الأفراد وفقاً لمحاسبة الموارد البشرية يفترض بقاء الأفراد في الشركة ووضع مسار محدد للتطور الوظيفي للأفراد مع مراعاة سياسات التقاعد واحتمالية مغادرة العمل في أي وقت، وإن تطبيق ذلك في الواقع العملي يكون صعب.
5. إن الأصول المادية يمكن أن تمتلك وتستخدم من قبل المؤسسة بالطريقة التي ترغب بها، ولكن الأفراد لا يمكن امتلاكهم بل فقط استخدامهم والاستفادة منهم، كما أن الأصول المادية يمكن أن تقدر لها قيمة بيعية في نهاية العمر الإنتاجي، في حين لا يمكن تحديد ذلك للموارد البشرية، وقد يتطلب الأمر إن تصرف للأفراد تعويضات أو مكافأة نهاية خدمة، كما أن الأصول المادية تقل قيمتها الدفترية بمرور الزمن بفعل الاندثار، في حين إن الأفراد قد تزداد قيمتهم بمرور الوقت بتطور خبرتهم ومعرفتهم.
6. قبل تطبيق محاسبة الموارد البشرية لابد من دراسة الجدوى الاقتصادية من ذلك، حيث يجب مقابلة المنافع المتوقع الحصول عليها من التطبيق وتكاليف جمع البيانات ومعالجتها وإعداد القوائم و الكشوفات الخاصة بذلك، إذ إن تحقيق الفاعلية من تطبيق محاسبة الموارد البشرية يتطلب تطبيق نظام دقيق لقياس وتقييم أداء الأفراد يعتمد الموضوعية والشمول والعدالة، وذلك يصعب تحقيقه إضافة إلى تعرضه عوامل التحيز والخطأ والنسيان .

7. إن تطبيق محاسبة الموارد البشرية قد يدفع الإدارة إلى المزيد من استغلال جهود الأفراد نحو الأهداف الاقتصادية، حيث أن النظرة الاقتصادية للأصل هو السعي لاستغلاله بأكفأ طريقة ممكنة .
 إن تطبيق محاسبة الموارد البشرية يتطلب تسجيل قيمة مالية عن الأفراد باعتبارهم أصول، وذلك يواجه جوانب أخلاقية قد تتسبب بردود فعل سلبية من قبل الأفراد لرفضهم أن يعتبروا كسلعة لها قيمة مالية، لذلك يجب أن تكون المؤسسة حذره في تطبيقها لمحاسبة الموارد البشرية ومراعاة تلك الجوانب وتوضيح الأهداف الأغراض الأساسية و إبراز الايجابيات. (الصقر، 2013، ص 172، 173)

(Johanson, 2005, p14)

❖ نماذج قياس المحاسبي للموارد البشرية:

الشكل رقم (2-5): نماذج قياس المحاسبي للموارد البشرية



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على المصدر (الهيتمي، 1999، ص 107).

تعرض الأدبيات المحاسبية، طرقاً متعددة لقياس قيمة الموارد البشرية، تركزت حول منظورين أساسيين، هما التكلفة

والقيمة الاقتصادية و سيتم تناول بعض هذه الطرق بشكل موجز، وسيتم تقسيمها إلى نوعين:

➤ النماذج التي تعتمد على التكلفة:

1- مدخل التكلفة التاريخية:

إن أنصار محاسبة الموارد البشرية يرون عند تقييم الأصول البشرية على أساس التكلفة التاريخية أنه لا بد من رسملة النفقات المتعلقة ببعض التكاليف والمتمثلة في الآتي:

1-1 تكلفة الحصول على البشر:

تشير هذه التكلفة إلى التضحية التي يجب أن تتحملها المؤسسة في سبيل الحصول على من يشغل مركزاً معيناً، وهي تشتمل على كل من التكلفة المباشرة للاستقطاب، الاختيار، التعيين، والتوظيف، وكذلك مجموعة معينة من التكاليف غير المباشرة مثل تكلفة الترقية والندب من داخل المؤسسة.

و سنقوم بتفصيل تلك التكاليف كما يلي:

أ. تكلفة الاستقطاب:

هي تكلفة جذب أعضاء جدد محتملين للمؤسسة، والمكون الرئيسي لتكلفة الاستقطاب هي الإعلانات وأتعاب هيئات الترخيم والتوظيف وتكلفة السفر والانتقالات، وأيضاً المصاريف الإدارية المتعلقة بهذه الأعمال، ويمكن أن تكون هناك عناصر تكاليف أخرى ذات أهمية يجدر فصلها في بنود مستقلة، ويتوقف ذلك على حجم وطبيعة ونوعية المؤسسة والوظائف نفسها.

لعل من أهم المشاكل التي تواجه المحاسبة عن تكلفة الاستقطاب، هو كيف يمكن معالجة تكاليف متعلقة بالأفراد الذين لم يتم تعيينهم بالمؤسسة، ويمكن حل هذه المشكلة عن طريق اعتبار كل هذه التكاليف خاصة بالأفراد الذين تم تعيينهم فقط، بمعنى أنه يمكن إعادة تحميل هذه التكاليف كلها على الأشخاص اللذين تم تعيينهم.

ب. تكلفة الاختيار :

تتحمل المؤسسة هذه التكلفة في سبيل تحديد من يجب أن يمنح الوظيفة، وهي تشتمل على كافة التكاليف التي تتحملها المؤسسة لإجراء عملية الاختيار، ولعل المكونات الرئيسية لهذه التكلفة هي تكلفة المقابلات وتكلفة الاختبارات وحجم أو نصيب كل فرد من هذه التكلفة يتوقف على المستوى التنظيمي للوظيفة المطلوب شغلها.

(ص 113، 107)

ج. تكلفة التوظيف والتسكين:

تتحمل المؤسسة تكلفة التوظيف أو التعيين في سبيل إدخال فرد جديد في التنظيم الإداري للمؤسسة ووضعه في الوظيفة الشاغرة وتشتمل هذه التكلفة على تكلفة النقل والانتقال إلى مقر العمل الجديد وما شابه ذلك من نفقات.

أما تكلفة التسكين فتشتمل على العديد من التكاليف ذات الطبيعة الإدارية والتي تتحملها المنشأة في سبيل وضع الفرد الذي تم توظيفه في وظيفته، ومن الناحية العملية فإنه من الأفضل معاملة هذه التكاليف بشكل كلي ذلك لأن لها هدف أساسي هو تعيين وتسكين الفرد، أي تؤخذ كلها معاً ويحمل بها الفرد الذي تم تعيينه، ويختلف حجم هذه التكاليف من مؤسسة لأخرى بحسب المستوى الوظيفي التنظيمي للوظيفة التي سيتم التعيين عليها.

(أوبكر، 2015، ص41، 42)

1-2 تكاليف التأهيل و التدريب (التعلم):

و تشير إلى التضحية التي تتحملها المؤسسة في سبيل تدريب الفرد ووضعه في مستوى الأداء العادي المتوقع من الفرد عند قيامه بوظيفة معينة، ويمكن تعريفها بأنها التكلفة التفاضلية التي تتحملها المؤسسة لحين تحقيق الفرد مستوى الإنتاجية المطلوبة عادة لوظيفة معينة. و تشمل تكاليف برامج التدريب الرسمي و التوجيه و تكاليف التدريب أثناء العمل.

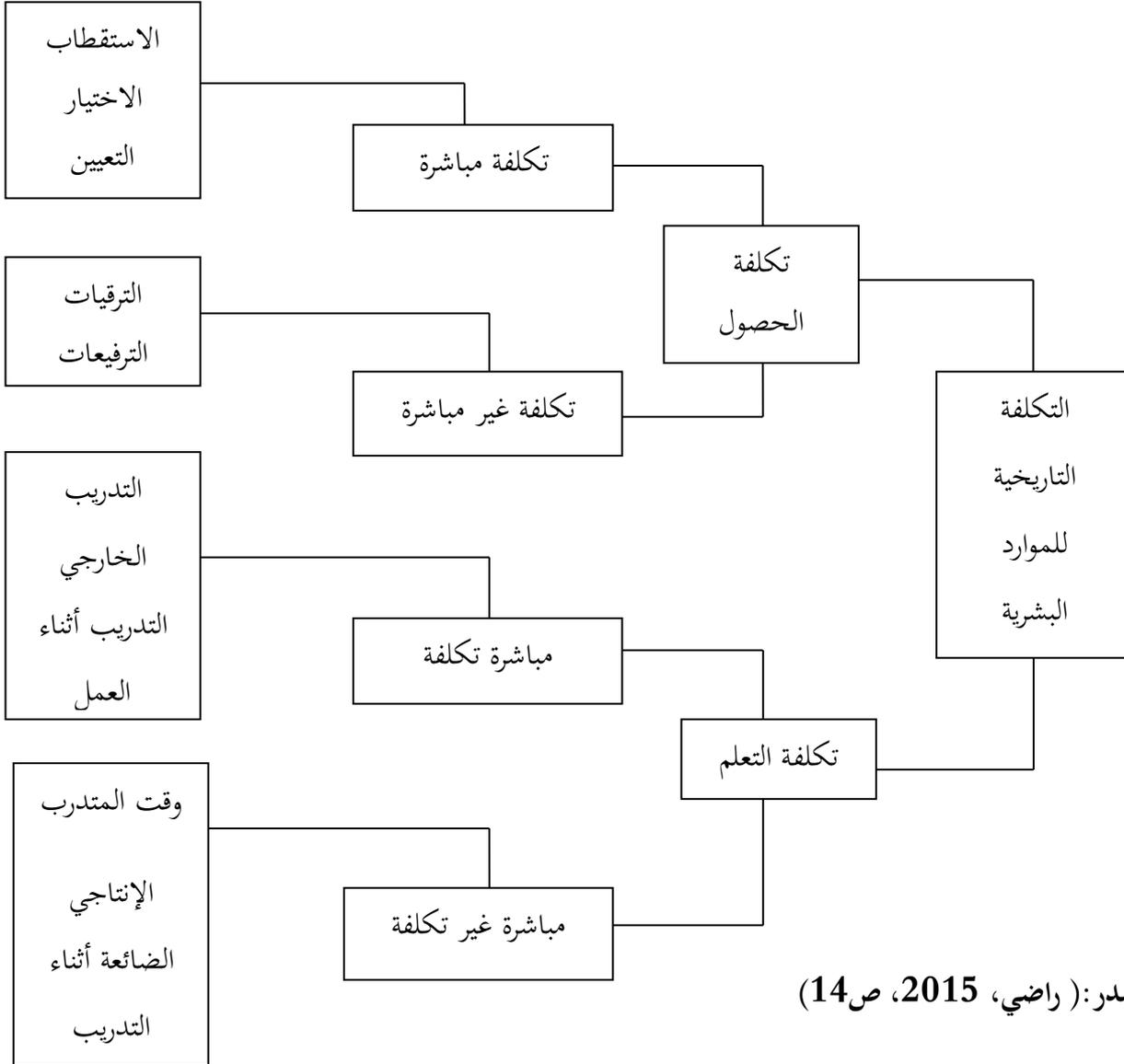
كذلك يمكن أن تكون مباشرة و غير مباشرة فالرواتب و الأجور التي يتقاضاها الشخص خلال فترة التدريب و كذلك الزمن الذي يقضيه المتدرب في أداء العاملين الآخرين فهي من التكاليف غير مباشرة ، علما بان هذه النفقات يمكن اهتلاكها على مدلى الحياة المتوقعة لهذه الأصول.

و أهم نقد ممكن أن يوجهه لهذه الطريقة بأنها لا تعبر عن الطاقة الإنتاجية الأساسية للأفراد أي الخدمات والمنافع المتوقعة من الأصل خلال حياته الإنتاجية بل تعبر عن تكاليف اختبار و تدريبه فقط.

(عباس، 2013، ص79)

(مؤيد، و آخرون، 2000، ص 140)

الشكل رقم (2-6): يوضح مدخل التكلفة التاريخية



المصدر: (راضي، 2015، ص14)

2- التكلفة الاستبدالية (الاحلالية):

وفقاً لهذه الطريقة يتم تقييم الأصل البشري بالتضحية التي تتحملها المؤسسة في سبيل إحلال الموارد البشرية المتوفرة لديها الآن بموارد بشرية أخرى ذات مستوى خدمات يساوي خدمات الموارد الحالية.

وتنقسم تكلفة الإحلال إلى نوعين هما:

2-1 تكلفة الإحلال الوظيفية:

وتمثل التضحية التي تتحملها المؤسسة لإحلال شخص يشغل الآن وظيفة معينة بشخص بديل له يستطيع تقديم نفس الخدمات في هذه الوظيفة.

و تتكون تكلفة الإحلال الوظيفي من ثلاث عناصر:

— تكلفة الحصول على الأفراد .

— تكلفة التعلم.

— تكلفة ترك العمل.

أ. تكلفة الحصول على الأفراد:

و تتمثل في تكاليف الاستقطاب و الجذب و الاختيار، مثل تكلفة الإعلان و تكلفة الامتيازات... الخ

ب. تكلفة التعليم:

و تتمثل في كل التكاليف التي تتحملها المؤسسة في سبيل تعليم و تدريب العامل المراد إحلاله و التكاليف التي يمكن أن تتحملها المؤسسة لتعليم العامل الجديد.

ج. تكلفة ترك العمل أو الانفصال:

هي تكلفة التي تتحملها المؤسسة حينما يقوم فرد معين يشغل وظيفة معينة بترك العمل لأي سبب كان سواء بالاستقالة أو الوفاة أو الإصابة التي تقعه عن العمال.

و تشمل هذه التكلفة عناصر مباشرة و أخرى غير مباشرة، فالبحث عن من يشغل هذه الوظيفة يترتب تكاليف مباشرة، و خلال فترة البحث تنشأ بض التكاليف غير المباشرة، نتيجة لعدم القيام بأعباء هذه الوظيفة.

2-2 تكلفة الإحلال الشخصية:

و تمثل التضحية تتحملها المؤسسة لإحلال شخص مستخدم حالياً بديل له يتمتع بالقدرة على تقديم مجموعة الخدمات التي قدمها هذا المستخدم في جميع المراكز التي كان يعمل بها.

و تقتضي هذه الطريقة بتجميع و رسملة التكاليف التالية:

- تكاليف التوظيف المباشرة و غير المباشرة.
- تكاليف تعليم الموظفين الجدد و اكتسابهم الخبرة السابقة.
- تكاليف ترك الخدمة المباشرة و غير المباشرة.

وبالرغم من أن طريقة تكلفة الإحلال تتلافى بعض الاعتراضات التي تعرضت لها طريقة التكلفة التاريخية إلى أن هذه الطريقة يشوبها بعض العيوب تتركز أساساً في عدم وجود تكلفة إحلال لبعض الأصول وخاصة البشرية فمن غير المحتمل الحصول على أرقام دقيقة أو صحيحة لتكلفة الإحلال في ظل غياب منظمة للعمالة ذات تكلفة عالية.

(المطيري، 2010، ص28، 29)

(الدويك، 2014، ص13)

(ابوبكر، 2015، ص41، 42، 43)

(الراضي، 2015، ص12)

3- نموذج تكلفة الفرصة البديلة (المزايدة التنافسية) :

تعتمد هذه الطريقة على تقسيم العاملين في المؤسسة إلى مجموعتين:

- فئة العاملين غير المهرة أو العادلين و الذين يسهل إحلالهم بآخرين، مثل الإجراء و حارس الأبواب، أي كل العمال غير المحترفين و ليسوا من ذوي المهارات داخل المؤسسة و عادة تكون مثل هذه اليد العاملة رخيصة و غير مؤهلة، يسهل احتساب تكلفتها، بحيث يتم تقييمها على أساس نفقات الاستدعاء و الأجر و بعض مصاريف الخطر... الخ
- فئة العاملين المهرة و هي فئة نادرة يتم تقويمها باعتبارها أصول بشرية يتم استخدامها في أكثر من نشاط أي عدة بدائل لمعرفة قيمتهم في أفضل استخدام لهم، و تؤكد هذه الطريقة أي مدير و مراكز الاستثمار في المؤسسة يتنافسون من اجل الحصول على أيدي عاملة ذات مهارة نادرة، فالمدبر الذي ينجح في الحصول على ذلك الفرد و المهارة العالية، و يمثل تكلفة الفرصة البديلة لذلك العنصر البشري و العمل على إيجاد أفضل الظروف الملائمة لاستقطاب الأيدي العاملة، إلا أنها لا تهتم إلا بالفئة العاملين ذوي الكفاءة العالية و النادرة.

(2014، ص313)

4- طريقة تكلفة الموارد البشرية التي تساهم بها الدولة:

اعتمدت هذه الطريقة على تجميع تكلفة تعليم الفرد خلال سنوات دراسته بالإضافة إلى استخدام القياس النفسي لتحديد درجة توافر السمات الشخصية لدى الفرد وأهم نقد وجه إلى هذه الطريقة هو اعتمادها على تكلفة التعليم للفرد كمصدر أساسي لحساب قيمته، لذلك هي لا تعبر بالضرورة عن قيمة الفرد لدى المؤسسة وأيضاً اعتمادها على استخدام القياس النفسي ولا يخفى ما يوجد لهذا القياس من انتقادات بالإضافة إلى أنها تجاهلت احتساب قيمة الأفراد والذي يوظفهم المشروع من الخارج والذين لم يتلقوا تعليماً في المداخل التعليمية المعروفة أو الأفراد الذين يتلقون تعليمهم في الخارج على نفقتهم الخاصة أخيراً افتقارهم إلى أساس واقعي حيث أنها تفترض تناقص قيمة الفرد خلال فترة عمله بالمؤسسة مع أن قيمة متزايدة بالخبرة المكتسبة خلال سنوات عمله .

(الدويك، و آخرون، 2014، ص6)

➤ النماذج التي تعتمد على القيمة:

1- نموذج الشهرة غير المشتركه لهرمانسون:

تقوم هذه الطريقة على أساس المقولة " أن أحسن دليل متاح على وجود الحالي للموارد البشرية المملوكة هو حقيقة أن مكاسب مؤسسة معينة أكثر من المعدل العادي للسنوات الأخيرة". و بالتالي فهي ركزت على دراسة قيمة الموارد البشرية من خلال القوائم المالية و ليس الاستخدامات الداخلية التنظيمية. و تقوم هذه الطريقة على أساس حساب الأرباح غير العادية التي تحققها المؤسسة بالمقارنة مع المؤسسات المتشابهة لها في نفس مجال العمل و الإمكانيات، و اعتبار أن الاختلاف بين معدل الأرباح العادية و معدل الأرباح غير العادية للأصول البشرية.

يقترح هرمانسون قيمة التعويضات المعدلة لتقدير القيمة البشرية لعامل ما بالمنشأة و يتم تعديل الأجور المستقبلية المخصومة باد خال "معامل كفاءة" لغرض قياس الفعالية النسبية لرأس المال البشري في مؤسسة معينة.

و يتم حساب معامل الكفاءة باستخدام المتوسط المرجح لصافي دخل المؤسسة خلال الخمس سنوات السابقة كما يلي:

$$ER = \frac{5 \frac{RF^0}{RE^0} + 4 \frac{RF^1}{RE^1} + 3 \frac{RF^2}{RE^2} + 2 \frac{RF^3}{RE^3} + 1 \frac{RF^4}{RE^4}}{15}$$

حيث أن:

Efficiency Ratio=ER نسبة الكفاءة.

$=RFi$ معدل الدخل المحاسبي للأصول المملوكة للمؤسسة في السنة ما.

$=REi$ معدل الدخل المحاسبي للأصول المملوكة لجميع المؤسسات في الاقتصاد في السنة ما.

$=I$ السنوات (الصفر-5) بيانات لخمس سنوات.

أي أن $=RF4$ معدل الدخل المحاسبي للأصول المملوكة للمؤسسة للسنة المالية الرابعة السابقة.

$=RE4$ معدل الدخل المحاسبي للأصول المملوكة لكل المؤسسات للسنة المالية الرابعة السابقة.

2- نموذج القيمة الحالية للإيرادات المستقبلية للف و شوارتز:

يعرف هذا النموذج كذلك بالنموذج التعويضي ويتضمن استخدام المرتبات والأجور المستقبلية لمستخدم فرد كمدخل لقيمته، وتبعاً لذلك، فإن قيمة رأس المال البشري لشخص بعمر y هو القيمة الحالية لعائداته المتبقية من خدمته، وهذه القيمة بالنسبة لتدفق دخلي مستمر هي:

$$E(Vy^*) = \sum_{t=y}^T Py(t+1) \sum_{t=y}^T \frac{Ii^*}{(1+y)^{t-y}}$$

حيث: $E(Vy^*)$ هي القيمة المتوقعة لرأس المال البشري لشخص عمره y سنة

$=T$ سن تقاعد الشخص

$=Py(t)$ احتمال موت الشخص، و يلاحظ انه لكي يكون هذا المفهوم مفيداً لشركة معينة فان مصطلح

الموت يجب أن يتضمن إمكانية أن الشخص سيترك الشركة لأي سبب مثل الاستقالة أو التقاعد.

$=Ii^*$ الإيرادات المتوقعة للشخص في فترة I

$=Y$ معدل خصم معين للشخص.

إن هذا النموذج لا يمثل قيمة الفرد بالنسبة إلى المنظمة، باعتبار أن المرتبات والأجور هي كلفة العمل

و ليس قيمته، ولهذا فإن القيمة التي يقدمها هذا النموذج تكون قيمة العامل بالنسبة لنفسه أو هي قيمته من وجهة نظر الاقتصاد الكلي.

يعاني هذا النموذج من تحديات تتعلق بالعناصر الرئيسية التي يتكون منها كتقديرات المرتبات والأجور

المستقبلية والمدة ومعدل الخصم، التي تحمل في طياتها قدراً كبيراً من عدم الموضوعية ثم أضافت صيغتها

المعدلة عنصراً جديداً إلى عدم الموضوعية وهي احتمالات الوفاة و رغم ذلك فهي ما تزال تواجه نقداً باعتبارها

تهمل احتمال ترك الشخص للمنظمة قبل الوفاة أو التقاعد، واحتمال تغيير وظيفته خلال عمله المهني.

3- نموذج تقييم مكافآت المستقلة لفلامهولتز:

ينظر هذا النموذج إلى حركة الأفراد من خلال أدوارهم المختلفة أو مناصبهم في المؤسسة باعتبار ذلك عملية مستقلة تعتمد على الوظائف السابقة أو الحالات الخدمة التي يقوم بها الفرد في المنظمة و لتطبيق هذا

نموذج محددات قيمة الفرد لفلامهولتز:

يعتمد هذا النموذج على متغيرات الأساسية التي تحدد قيمة كل فرد في المؤسسة و العلاقات بين هذه المتغيرات و ذلك من خلال ترجمة تلك المحددات في صورة نقدية.

نموذج الأبعاد الخمسة لمايرز و فلوز:

يقوم هذا النموذج على أساس تقدير قيمة مدخلات القوى العاملة اللازمة لتحسين كفاءة العمل، و يتم تقدير تلك الأبعاد من خلال التقييم الشخصي للعاملين ووفقا لما يعرف بالوضع الجسماني للعامل كما يلي:

$$\frac{\text{علامة الوضع الجسماني في الموازنة}}{\text{الوزن الجسماني}} = \text{الوضع الجسماني القياسي}$$

الوضع الجسماني المدولر = الوضع الجسماني القياسي X المدفوعات السنوية
و تحدد علامات الوضع الجسماني كنقطة تعادل بين ترك العمل و الدخول للعمل ثم توزن تلك العلامات اعتمادا على أوضاع العامل لتحديد الوضع الجسماني و ثباته و يحدد الوضع الجسماني المدولر بضرب الرواتب السنوية في علامات الوضع الجسماني للفرد أو بوضع القياس لمجموعة من الأفراد.

نموذج المنافع الصافية المعادلة لظروف التأكد المحسومة لاوغان:

يعتمد هذا النموذج على أساس تقدير واضح لتكلفة الموارد البشرية يأخذ في الاعتبار مراعاة جانبي التكلفة و المنفعة لقيمة الموارد البشرية في المؤسسة، و لهذا النموذج ميزة تتمثل في إمكانية استخدامه في منظمات الأعمال التي تحدد مساهمات أو ودائع العاملين بسهولة كما في حالة موظفي البيع، و الخبراء و حالات أخرى التي يعتمد تحديد العوائد فيها على بيانات للوقت الذي يقضيه هؤلاء مع الزبائن أو العملاء.

(فضل، 2007، ص 110، 116)

(آل غزوي، 2010، ص 45)

(جمعة، 2014، ص 12)

❖ معايير محاسبة الموارد البشرية:

1. معيار الملكية:

حتى نعتبر المورد أصلاً تابعاً للشركة فإنه يجب أن يكون للمشروع توفر خاصية ملكية هذا المورد، كما ورد في المعايير المؤسسة الدولية المؤسسة تفرض السيطرة على أصل إذا كانت تملك سلطة الحصول على المنافع الاقتصادية و تستطيع الحد من إمكانية وصول الآخرين لهذه المنافع. (حاج قورين، 2014، ص 121)

2. معيار المقدرة الإنتاجية:

إن الغرض من الحصول على الأصول المادية هو استخدامها في العملية الإنتاجية ولا شك أن عنصر اليد العاملة كأحد عناصر المدخلات في العملية الإنتاجية يعد العنصر الأكثر أهمية في المشروع فهو من جهة أحد مدخلات

العملية الإنتاجية ومن جهة أخرى مقدرة العنصر البشري على التأثير في الموارد أو عناصر الإنتاج الأخرى، وهذا ينصب في نهاية الأمر في إنتاج الوحدات والسلع المنتجة والخدمات المختلفة المقدمة من العنصر البشري مما يساعد على تحقيق الهدف الرئيس للمشروع و هو في الأغلب تعظيم الربح والذي من أجله تم استقطاب، الموارد البشرية واستخدام عناصر الإنتاج المختلفة الأخرى. (الشريف، 2013، ص

23، 24، 25)

3. معيار الخدمات المستقبلية:

يذهب أصحاب وجهة نظر المشروع إلى اعتبار أن جوهر أي أصل هي الخدمات المستقبلية، وهذا التعريف يتضمن ثلاث عناصر:

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

(1) القابلية للتحديد أو القياس:

يتطلب تعريف المورد على انه أصل وجوب أن يكون قابلاً للتحديد أو القياس وذلك لتمييزه وفصله عن باقي الموارد الأخرى، وهذا التحديد أو القياس يعبر عنه غالباً بوحدات نقدية. وتهدف عملية القياس إلى قياس الخدمات الاقتصادية المستقبلية المتدفقة من المورد. وبالنسبة للموارد البشرية فتوجد عدة طرق لقياس خدماته الاقتصادية.

واستناداً إلى ما سبق نجد أن المعايير الواجب توفرها في الموارد الاقتصادية لكي تعتبر أصولاً للمشروع من وجهة النظر المحاسبية، يمكن توفرها في الموارد البشرية، وبالتالي يمكن معالجة الموارد البشرية محاسبياً كأحد أصول المشروع. (الصقر، 2013، ص178، 179)

❖ المعالجة المحاسبية لتكاليف الموارد البشرية

المعالجة المحاسبية للموارد البشرية:

إن وسائل المعالجة التي تتعلق بالمورد البشري، تتم بعد رسملة المصاريف اللازمة للحصول على المورد البشري. على ضوء ذلك فإن المصاريف التي تعتبر جزءاً من تكلفة المورد البشري هي:

1- مصاريف الإعلان للحصول على المورد البشري.

2- مصاريف الحصول على العنصر البشري وتطوير كفاءته مثل التدريب والبعثات والدورات.

3- مصاريف تتعلق بالخبراء للحصول على العنصر البشري، مثل مصاريف نقلهم والمكافآت الممنوحة لهم ومصاريف المقابلة والاختبارات.

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

$$\text{قسط إطفاء المورد البشري} = \frac{\text{تكلفة الاصل البشري}}{\text{العمر الانتاجي للاصل البشري}}$$

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

1- تكلفة الحصول على المورد البشري:

القيود:

××× من ح / الموارد البشرية

××× إلى ح / النقدية

2- إطفاء المورد البشري:

القيود:

××× من ح / قسط إطفاء المورد البشري

××× إلى ح / المورد البشري

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

3- الاستغناء عن المورد البشري:

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

- مكاسب الاستغناء = مبلغ الانتقال أو البيع - القيمة الدفترية للأصل البشري.

- القيمة الدفترية للأصل البشري = تكلفة الحصول على العنصر البشري - مجموع الإطفاء السنوي.

القيود:

××× من ح / النقدية

إلى مذكورين:

××× ح / الموارد البشرية

××× ح / مكاسب الاستغناء عن الموارد البشرية

أو من مذكورين:

××× ح / النقدية

××× ح / خسائر الاستغناء عن الموارد البشرية

إلى ح / الموارد البشرية

4- وفاة المورد البشري:

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

الخسائر = تكلفة الحصول على العنصر البشري - مجموع الإطفاء السنوي

القيود:

××× من ح / خسائر الموارد البشرية

××× إلى ح / الموارد البشرية

(راضي، 2015، ص44)

❖ نجاعة النظام المحاسبي المالي لتبني محاسبة الموارد البشرية:

- تقارب SCF مع IAS:

لمعرفة مدى تقارب و تطابق النظام المحاسبي المالي مع معايير المحاسبة الدولية يمكن إجراء المقارنة بين نظامين من خلال :

(1) مدى الاستجابة لمتطلبات التوافق من حيث الإطار المفاهيمي:

المبادئ التي تبناها SCF متوافقة إلى حد كبير مع المعايير الدولية و ما جاء من اختلاف يرجع إلى اختلاف في بعض المصطلحات.

(2) مدى الاستجابة لمتطلبات التوافق من الناحية التقنية (عرض و تقييم بنود القوائم المالية):

تبني النظام المحاسبي المالي نفس القوائم المالية الواردة في IAS وهناك توافق بين ما جاء في المعايير الدولية للمحاسبة و بين ما تضمنه النظام المحاسبي و المالي في كثير من البنود، مع وجود بعض الاختلافات في بعض طرق التقييم ضمن بعض العناصر في SCF على خلاف ما ذكر في IAS وجود اختلاف في بعض المصطلحات.

(الجعارات، 2015، ص72)

و أخيرا نستخلص التقارب و التوافق بين الممارسات المحاسبية في الجزائر و الممارسات العالمية و هذا يكشف أهمية التعديل المحاسبي الجديد الذي قامت به الجزائر من خلال البعد النظري للإصلاح المحاسبي الجديد الأمر الذي يسمح للمحاسبة أن تكون ضمن إطار تصوري و مبادئ أكثر تلاءم مع الاقتصاد المعاصر

وبعد الإصلاح المحاسبي الجديد وفق لمعايير المحاسبية الدولية ساهم في تبني محاسبة الموارد البشرية و هي موضوع دراستنا التي تعمل على قياس و إعداد التقارير و تقييم المورد البشرية الذي يعتبر من المنافع المستقبلية

و كقاعدة أولية لتطبيق محاسبة الموارد البشرية تبني معيار IAS19:

أطلق عليه اسم منافع الموظفين حيث يدور المعيار حول تحديد كيفية المحاسبة عن المنافع التي تقدم للموظفين وطرق تقييمها و الإفصاحات الواجبة عنها، و يطبق من قبل صاحب العمل في المحاسبة عن جميع منافع الموظفين و تنقسم هذه المنافع إلى:

منافع قصيرة الأجل:

وهي المنافع الواجبة الدفع خلال اثني عشر شهر من تقديم الخدمة كالأجور، العطل مدفوعة الأجر، العلاوات والمنافع غير النقدية، فعندما يقوم الموظف بتقديم خدمة للكيان خلال الفترة المحاسبية يجب على الكيان الاعتراف بالمبلغ غير المخصوم للمنافع المتوقع دفعها مقابل تلك الخدمة على أنها التزام بعد خصم أي مبلغ مدفوع مسبقاً، و على إنها مصاريف إلا إذا تطلبت أو أجاز معيار آخر إدراجها ضمن احد الأصول.

منافع ما بعد التوظيف :

هي منافع مستقبلية واجبة الدفع بعد مدة الخدمة، يلتزم الكيان بدفعها وفق خطط مساهمة محدد أو خطط منافع محددة، فخطط المساهمات المحددة يقوم الكيان بموجبها بدفع مساهمات ثابتة لكيان منفصل (صندوق) ولا يترتب عنها أي التزام قانوني بدفع مساهمات إضافية إذا لم يتمكن الصندوق من توفير مخصصات كافية لدفع المستحقات المتعلقة بمنافع ما بعد الخدمة، وينبغي على الكيان الاعتراف بالمساهمات المستحقة الدفع على أنها التزامات بعد خصم المساهمات المدفوعة مسبقاً وعلى أنها مصاريف إلا إذا تطلب أو أجاز معيار آخر إدراجها ضمن تكلفة أحد الأصول، أما خطط المنافع المحددة فهي خطط ينشأ بموجبها على الكيان مجموعة من الالتزامات بعد إحالة الموظف على التقاعد وقد حددها هذا المعيار و بين كيفية الاعتراف بها.

منافع نهاية الخدمة :

هي منافع واجبة ومستحقة الدفع إما بسبب قرار الكيان بإنهاء خدمة أحد الموظفين قبل تاريخ التقاعد الاعتيادي أو بسبب قرار الموظف قبول الاستقالة الطوعية مقابل تلك المنافع وينبغي خصمها عندما تصبح مستحقة بعد فترة تزيد عن اثني عشر شهرا من انتهاء فترة إعداد القوائم المالية.

التزم النظام المحاسبي المالي إلى حد كبير بمعيار المحاسبة الدولي التاسع عشر لاسيما فيما يتعلق بالمنافع قصيرة الأجل حيث اعتمد على نفس مرجعية المعالجة المحاسبية، أما منافع ما بعد التوظيف فالكيان ملزم قانونا بالاعتماد على خطط مساهمات محددة حيث يلتزم الكيان بدفع مساهمات محددة عن كافة الموظفين إلى صندوق المعاشات وتنتهي علاقته بالموظف عند انتهاء فترة الخدمة.

(يوسفي، 2011، ص 142)

الفصل الثالث:
الإطار التطبيقي للدراسة

يتناول هذا الفصل وصفا لمنهج الدراسة، و الأفراد مجتمع الدراسة و عينتها، وكذلك أداة الدراسة المستخدمة و طرق إعدادها، و صدقها و ثباتها ، كما يتضمن هذا الفصل وصفا للإجراءات التي تم القيام بها في تقنين أدوات الدراسة التطبيقية ، و أخيرا المعالجات الإحصائية التي اعتمدت في تحليل الدراسة و اختبار الفرضيات.

❖ منهجية الدراسة:

من اجل تحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي و الذي يعرف بأنه طريقة في البحث تتناول إحداث و ظواهر و ممارسات موجودة متاحة للدراسة و قياس كما هي دون التدخل في مجرياتها و يستطيع الباحث أن يتفاعل معها فيصفها و يحللها، وتهدف هذه الدراسة إلى دراسة "مدى إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الجامعات "دراسة تطبيقية في جامعة سعيدة .

1. مجتمع و عينة الدراسة :

تمثل مجتمع الدراسة في جامعة سعيدة باعتبارها واحدة من الجامعات داخل هذا المجتمع أما عينة الدراسة مجموعة من الأساتذة داخل الجامعة.

و قد تم توزيع 50 استبيان لغرض جمع المعلومات و توزيعها على أفراد عينة الدراسة، و تم استرجاع 40 استبيان نظرا لعدم تجاوب بعض الأساتذة و بذلك يكون عدد الاستبيانات الخاضعة للدراسة 40 استبيان تم اعتمادها في تحليل النتائج و تفسيرها.

2. حدود الدراسة :

أ- الحدود المكانية:

ترتكز الدراسة على جامعة سعيدة

ب- الحدود الزمنية:

تم تجميع البيانات منذ شهر أفريل إلى غاية بداية شهر ماي من عام 2017.

3. مصادر جمع المعلومات :

أ- المصادر الثانوية:

تم تجميع البيانات من الدراسات السابقة و الكتب المراجع العلمية و الأبحاث المحكمة بالعربية و الأجنبية ذات العلاقة بموضوع الدراسة سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة و المواقع الالكترونية.

ب- المصادر الأولية:

من اجل الحصول على الجوانب التحليلية للدراسة تم اللجوء إلى جمع البيانات الأولية من خلال الاستبيان الذي قمنا بإعداده بالتعاون مع الأستاذة المشرفة كأداة رئيسية للدراسة، التي شملت عدد من الفقرات و التي قامت عينة الدراسة بالإجابة عليها و تم تحليلها باستخدام برنامج (SPSS) الإحصائي و استخدام الاختبارات الإحصائية المناسبة بهدف الوصول لدلالات ذات قيمة تدعم موضوع دراسة.

و لقد تم تقسيم الاستبيان إلى جزأين، كما يلي:

الجزء الأول: و يتناول البيانات الشخصية لعينة الدراسة تحتوي على 4 فقرات وهي: المؤهل العلمي، التخصص، سنوات الخبرة، الوظيفة.

الجزء الثاني: هو عبارة عن محاور الدراسة و اشتملت على 29 فقرة موزعة على ثلاث محاور مقسمة كالتالي:

المحور الأول: يناقش الوعي بأهمية و ضرورة تطبيق محاسبة الموارد البشرية، و يشمل هذا المحور على 11 فقرة.

المحور الثاني: يناقش ما مدى تلبية مخرجات النظام المحاسبي المطبق في الجامعات لتبني محاسبة الموارد البشرية، و يشمل هذا المحور على 9 فقرة.

المحور الثالث: يناقش الصعوبات و المعوقات التي تواجه تطبيق محاسبة الموارد البشرية، و يشمل هذا المحور على 9 فقرة.

و قد كانت الإجابات على كل فقرة مقياس ليكارت الخماسي كما يلي:

جدول رقم (3-1): مقياس ليكارت الخماسي

| درجة الموافقة | | | | |
|--------------------|-----------|-----------|-----------|----------------|
| أوافق تماما | أوافق | محايد | لا أوافق | لا أوافق تماما |
| 5 | 4 | 3 | 2 | 1 |
| مجال درجة الموافقة | | | | |
| 5-4.19 | 4.19-3.39 | 3.39-2.59 | 2.59-1.79 | 1.79-1 |

❖ صدق و ثبات الاستبيان

أولاً: صدق و ثبات الاستبيان

هو التأكد من دقة و صدق الفقرات و إعادة النظر في الفقرات بإجراء ما يلزم من حذف و تعديل حتى يخرج في صورته النهائية ليم تطبيقه على العينة الدراسة.

ثانياً: ثبات الاستبيان

يقصد بثبات الاستبانة أن تعطي هذه الاستبانة نفس النتيجة أو على الأقل نتائج متقاربة جدا لو تمت إعادة توزيع الاستبانة أكثر من مرة، و بعبارة أخرى فان ثبات الاستبانة يعني الاستقرار في النتائج الاستبانة، و عدم وجود تباين جوهري عن نتائجها فيما لو تمت إعادة توزيعها على أفراد العينة عدة مرات خلال فترات زمنية معينة. و تم التحقق من ثبات استبانة الدراسة من خلال حساب Alpha Cranbach، التي تشير نتائجه الموضحة في الجدول رقم (3-2) إلى قوة الارتباط و التماسك بين الفقرات المقياس. و تعود قيمة Alpha مقبولة عند زيادتها عن $Alpha \geq 0.60$.

الجدول رقم (3-2) : معامل ألفا كرونباخ

| المحور | عنوان المحور | عدد الفقرات | معامل ألفا كرونباخ للثبات |
|--------|---|-------------|---------------------------|
| 1 | مدى إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الجامعة. | 11 | 0.766 |
| 2 | مدى تلبية مخرجات النظام المحاسبي المطبق في الجامعات لتبني محاسبة الموارد البشرية. | 9 | 0.827 |
| 3 | الصعوبات و المعوقات التي تواجه تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الجامعة. | 9 | 0.811 |
| | جميع محاور الاستبيان | 29 | 0.718 |

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات spss

و تدل معاملات الثبات هذه على تمتع الأداة سواء في مجملها أو في فقراتها المفصلة بمعامل ثبات عال على قدرة الأداة علة تحقيق أغراض الدراسة.

حيث يتضح من نتائج الجدول أن قيمة معامل ألفا كرونباخ مرتفعة تتراوح بين 0.766 و 0.827 بالنسبة لمحاور الاستبيان، و كانت قيمة معامل ألفا كرونباخ لجميع المحاور الاستبيان 0.718 هذا يدل على معامل ثبات مرتفع، و يكون الاستبيان في صورته النهائية، بذلك نكون قد تأكدنا من وجود صدق و ثبات الاستبيان الموجه لغرض الدراسة، مما يجعلها على ثقة من صحة الاستبيان وصلاحيتها جاهزة لغرض تحليل النتائج و الإجابة على التساؤلات و اختبار الفرضيات.

❖ خصائص عينة الدراسة:

✓ تحليل المعلومات الخاصة بعينة الدراسة:

1) توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي:

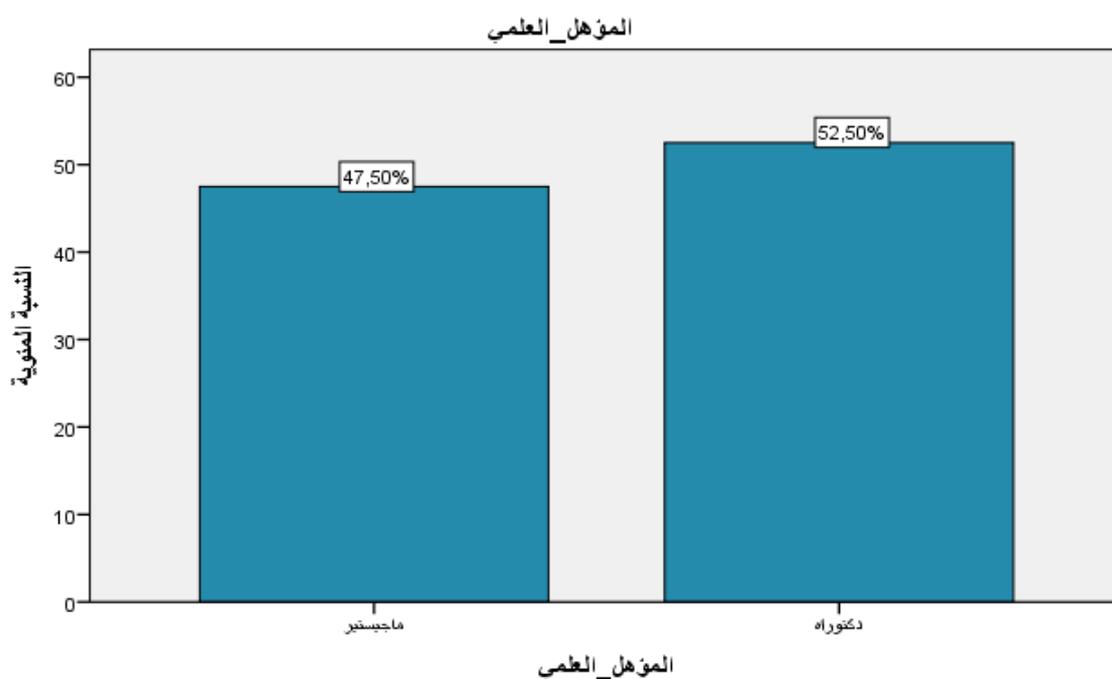
الجدول رقم (3-3): يوضح الجدول توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

| النسبة المئوية % | التكرار | المؤهل العلمي |
|------------------|---------|---------------|
| 47.50% | 19 | ماجستير |
| 52.50% | 21 | دكتوراه |
| 100 | 40 | المجموع |

المصدر: من إعداد الطالبتين باعتماد على مخرجات SPSS

يتضح من الجدول السابق أن أكبر نسبة من عينة الدراسة مؤهلهم العلمي دكتوراه بنسبة 52.50%، أما ذوي المؤهل العلمي ماجستير يمثلون نسبة 47.50% من عينة الدراسة.

الشكل رقم (3-1): يمثل الشكل توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطالبتين باعتماد على مخرجات SPSS

(2) توزيع أفراد العينة حسب التخصص:

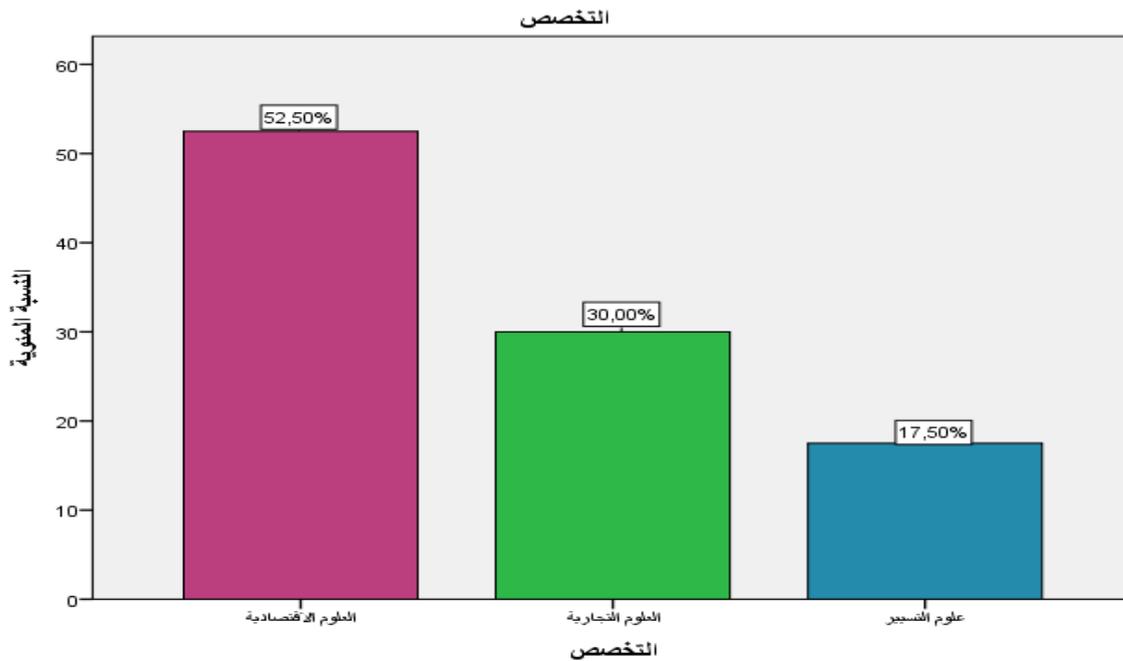
الجدول رقم (3-4): يوضح الجدول توزيع أفراد العينة حسب التخصص

| النسبة المئوية % | التكرار | التخصص |
|------------------|---------|-------------------|
| 52.50% | 21 | العلوم الاقتصادية |
| 30.00% | 12 | العلوم التجارية |
| 17.50% | 7 | علوم التسيير |
| 100 | 40 | المجموع |

المصدر: من إعداد الطالبتين باعتماد على مخرجات SPSS

يتضح من خلال الجدول أن نسبة 52.50% من عينة الدراسة تخصصهم علوم اقتصادية، و أن نسبة 30% من عينة الدراسة تخصصهم علوم تجارية و 17.50% تخصصهم علوم التسيير.

الشكل رقم (3-2): يمثل الشكل توزيع أفراد العينة حسب التخصص



المصدر: من إعداد الطالبتين باعتماد على مخرجات SPSS

(3) توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة:

الجدول رقم (3-5) يوضح الجدول توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة

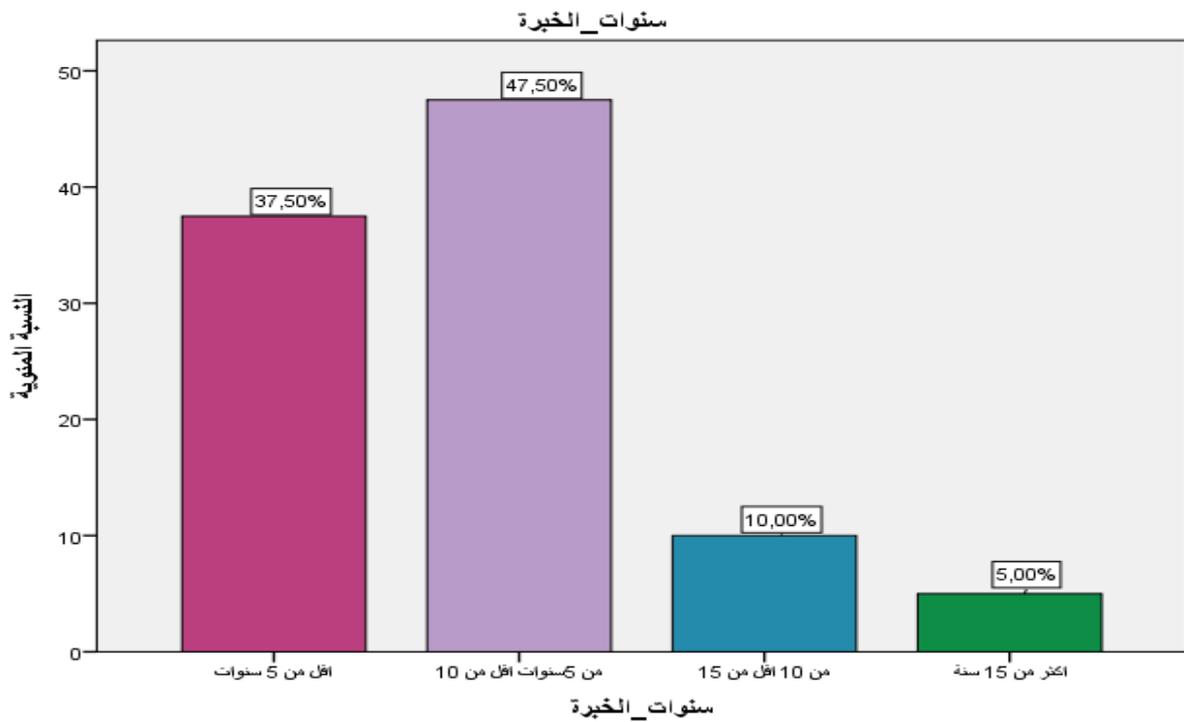
| النسبة المئوية % | التكرار | سنوات الخبرة |
|------------------|---------|------------------------------|
| 37.50% | 15 | اقل من 5 سنوات |
| 47.50% | 19 | من 5 سنوات و اقل من 10 سنوات |
| 10% | 4 | من 10 سنوات و اقل من 15 سنة |

| | | |
|----------------|----|-----|
| أكثر من 15 سنة | 2 | 5% |
| المجموع | 40 | 100 |

المصدر: من إعداد الطالبتين باعتماد على مخرجات SPSS

يتضح من خلال الجدول أن نسبة 37.50% من عينة الدراسة بلغت سنوات الخبرة لديهم اقل من 5 سنوات، و أن نسبة 47.5% لديهم من 5 سنوات و اقل من 10 سنوات، و أن نسبة 10% من عينة الدراسة بلغت سنوات الخبرة لديهم من 10 سنوات و اقل من 15 سنة، وان نسبة 5% لديهم أكثر من 15 سنة خبرة.

الشكل رقم (3-3): يمثل الشكل توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة



المصدر: من إعداد الطالبتين باعتماد على مخرجات SPSS

4) توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة:

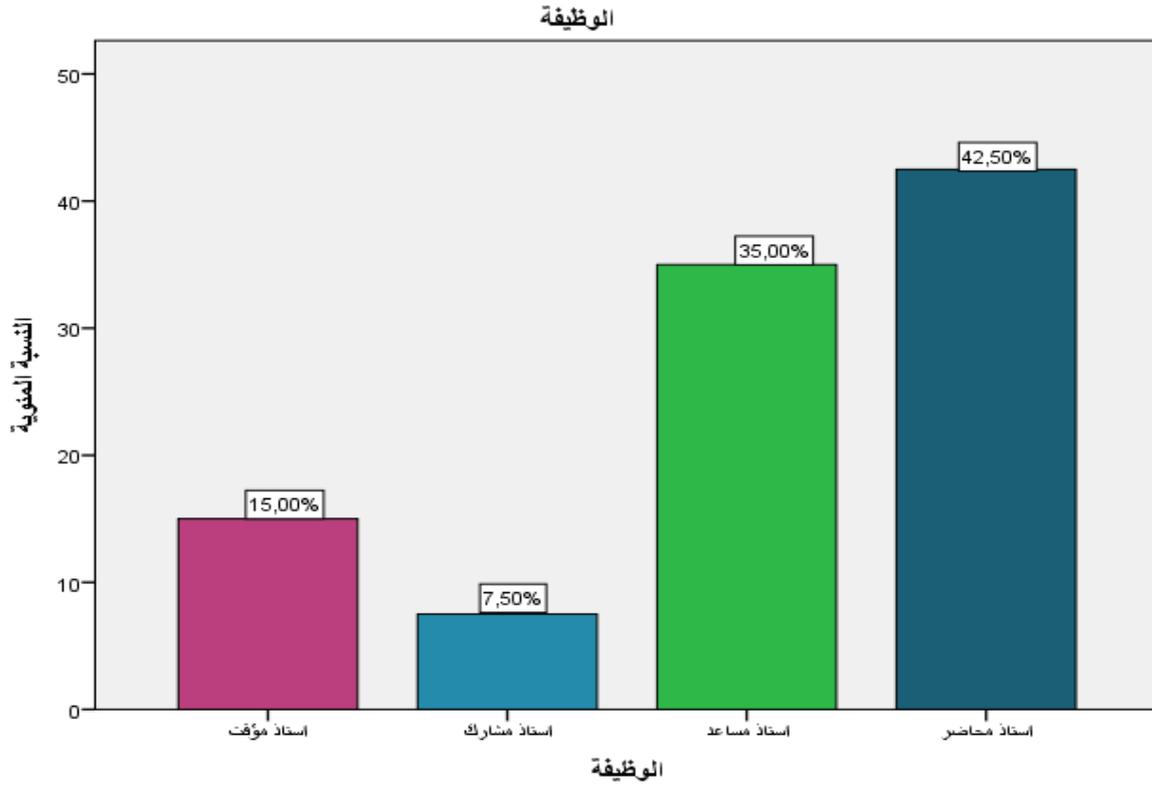
الجدول رقم (3-6) يوضح الجدول توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة

| النسبة المئوية | التكرار | الوظيفة |
|----------------|---------|-------------|
| 15.00% | 6 | أستاذ مؤقت |
| 7.50% | 3 | أستاذ مشارك |
| 35.00% | 14 | أستاذ مساعد |
| 42.50% | 17 | أستاذ محاضر |
| 100 | 40 | المجموع |

المصدر: من إعداد الطالبتين باعتماد على مخرجات SPSS

يتضح من خلال الجدول أن نسبة 15% من عينة الدراسة يشغلون وظيفة أستاذ مؤقت، و أن 7.50% منهم يشغلون وظيفة أستاذ مشارك، و أن 35% منهم يشغلون وظيفة أستاذ مساعد، و 42.50% يشغلون وظيفة أستاذ محاضر.

الشكل رقم (3-4): يمثل الشكل توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة



المصدر: من إعداد الطالبتين باعتماد على مخرجات SPSS

✓ تحليل و تفسير محاور الاستبيان:

من خلال تحليل إجابات أفراد عينة الدراسة وبعد تحديد تكرارات كل فقرة في الاستبيان تم حساب المتوسط الحسابي والانحرافات المعيارية والأوزان المئوية، وذلك بهدف التعرف على مدى الانسجام في استجابات الأفراد عينة الدراسة وكانت النتائج التي تم التوصل إليها كالتالي:

المحور الأول: إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الجامعة

الجدول (3-7): نتائج تحليل فقرات المحور الأول الوعي الكافي لدى إدارات الجامعات بأهمية وضرورة

تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الجامعة

| درجة الموافقة | الانحراف المعياري | المتوسط الحسابي | الفقرات |
|---------------|-------------------|-----------------|--|
| موافق | 0.877 | 4.00 | يعد مفهوم محاسبة عن الموارد البشرية من المفاهيم الحديثة و غير معروفة بشكل جيد. |
| موافق | 0.791 | 3.80 | لا يحظى مفهوم محاسبة الموارد البشرية باهتمام كبير من قبل إدارات الجامعة. |
| محايد | 0.834 | 3.35 | الجامعة لا تسعى لتطبيق نظام محاسبة الموارد البشرية كجزء من نظامها المحاسبي. |
| محايد | 1.109 | 3.00 | لا تنظر الجامعة إلى عاملها باعتبارهم موارد بشرية قيمة. |
| محايد | 0.961 | 3.00 | لا تسعى إدارات الجامعة إلى مكافأة عاملها معنويا و ماديا على أساس قيمتهم بالنسبة للجامعة. |
| محايد | 1.037 | 2.95 | لا تدعم الجامعة عاملها بزيادة قدراتهم وقابليتهم من خلال دورات تدريبية لعدم إدراكها بأهمية دور الموارد البشرية. |
| محايد | 1.000 | 3.23 | لا تنظر الجامعة إلى العنصر البشري لديها على انه استثمار ستستفيد منه مستقبلا. |
| موافق | 1.238 | 2.83 | لا تدرك إدارات الجامعة بأن كفاءة ومهارة عاملها عنصر حاسم في نجاح أهدافها. |

| | | | |
|-------|---------|--------|---|
| موافق | 1.131 | 2.95 | لا تمسك الجامعة سجلات خاصة لتوثيق بيانات تكاليف العاملين لديها. |
| محايد | 1.071 | 3.08 | لا تدرك إدارات الجامعة بأن محاسبة الموارد البشرية تساعد في وضع أساس منطقي لمنح الحوافز والمكافآت. |
| محايد | 1.006 | 3.25 | ليس لإدارات الجامعة الوعي بأن محاسبة الموارد البشرية تقدم بيانات يمكن استخدامها في تقييم أداء الأقسام فيها. |
| محايد | 0.55466 | 3.2205 | المؤشرات الكلية للمحور الأول |

المصدر: من إعداد الطالبتين باعتماد على مخرجات SPSS

يتضح من خلال الجدول أعلاه على أن الوعي الكافي لدى إدارات الجامعات بأهمية وضرورة تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الجامعة حقق متوسط حسابي إجمالي (3.2205) و بانحراف معياري إجمالي (0.55466). أما على مستوى الفقرات فقد تراوحت بين (4.00 و 2.83)، أما الفقرة الأولى "يعد مفهوم محاسبة عن الموارد البشرية من المفاهيم الحديثة و غير معروفة بشكل جيد" حققت أكبر متوسط حسابي بلغ (4.00) و بانحراف معياري (0.877)، و جاءت في المرتبة الأخيرة الفقرة الثامنة " لا تدرك إدارات الجامعة بأن كفاءة ومهارة عاملها عنصر حاسم في نجاح أهدافها" حيث بلغ متوسطها الحسابي (2.83) و بانحراف معياري (1.238).

المحور الثاني: مدى تلبية مخرجات النظام المحاسبي المطبق في الجامعات لتبني محاسبة الموارد البشرية.

الجدول (3-8): نتائج تحليل فقرات المحور الثاني مدى تلبية مخرجات النظام المحاسبي المطبق في الجامعات لتبني محاسبة الموارد البشرية

| درجة الموافقة | الانحراف المعياري | المتوسط الحسابي | الفقرات |
|---------------|-------------------|-----------------|---|
| محايد | 0.158 | 3.03 | لا تحقق المستندات المالية إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية. |

| | | | |
|--------|---------|--------|--|
| محاييد | 0.158 | 3.03 | لا يمكن معرفة قيمة الموارد البشرية من خلال النظام المحاسبي الحالي. |
| موافق | 0.672 | 3.40 | الموارد البشرية في الجامعة ليس لديها القدرة على تطبيق محاسبة الموارد البشرية لعدم امتلاكها مؤهلات علمية وعملية في مجال محاسبة الموارد البشرية. |
| محاييد | 0.276 | 3.03 | الدليل المحاسبي لا يحقق إمكانية إثبات بيانات تكاليف الموارد البشرية في السجلات. |
| محاييد | 0.417 | 2.93 | لا يمكن إيجاد نظام معلومات للمحاسبة عن الموارد البشرية ينسجم ومكونات النظام المحاسبي الحالي. |
| محاييد | 0.276 | 2.98 | لا يمكن إدراج قيمة الموارد البشرية ضمن التقارير المالية لأسباب تتمثل في الجانب النفسي. |
| محاييد | 0.389 | 2.95 | هناك صعوبة في قياس قيمة الموارد البشرية تتمثل في تفاوت القدرات لدى الأفراد. |
| محاييد | 0.276 | 2.98 | النظام المحاسبي مقيد ومحكوم بنصوص قانونية لم يرد فيها اعتبار الموارد البشرية أصولاً. |
| محاييد | 0.158 | 3.03 | النظام المحاسبي لا يعترف بالاندثار على الأصول و بالتالي لا يمكن تطبيق الاستنفاد على الموارد البشرية. |
| محاييد | 0.22419 | 3.0361 | المؤشرات الكلية للمحور الثاني |

المصدر: من إعداد الطالبتين باعتماد على مخرجات SPSS

يتضح من خلال الجدول أعلاه أن مدى تلبية مخرجات النظام المحاسبي المطبق في الجامعات لتبني محاسبة الموارد البشرية حقق متوسط حسابي إجمالي (3.0361) و بانحراف معياري إجمالي (0.22419). أما على مستوى الفقرات فقد تراوحت بين (3.40 و 2.93)، أما الفقرة الثالثة " الموارد البشرية في الجامعة ليس لديها القدرة على تطبيق محاسبة الموارد البشرية لعدم امتلاكها مؤهلات علمية وعملية في مجال محاسبة الموارد البشرية " حققت أكبر متوسط حسابي بلغ (3.40) و بانحراف معياري (0.672)، و جاءت في

المرتبة الأخيرة الفقرة الخامسة " لا يمكن إيجاد نظام معلومات للمحاسبة عن الموارد البشرية ينسجم ومكونات النظام المحاسبي الحالي " حيث بلغ متوسطها الحسابي (2.93) و بانحراف معياري (0.417).

المحور الثالث: الصعوبات و المعوقات التي تواجه تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الجامعة.

الجدول (3-9): نتائج تحليل فقرات المحور الثالث الصعوبات و المعوقات التي تواجه تطبيق محاسبة

الموارد البشرية في الجامعة

| درجة الموافقة | الانحراف المعياري | المتوسط الحسابي | الفقرات |
|---------------|-------------------|-----------------|---|
| محايد | 0.608 | 3.20 | رفض فكرة قياس و تقييم العنصر البشري و إظهاره ضمن الأصول في الميزانية. |
| محايد | 0.463 | 2.88 | عدم وجود معيار يحدد آلية القياس و العرض و الإفصاح عن الموارد البشرية. |
| محايد | 0.927 | 2.75 | صعوبة تقدير العوائد المستقبلية للموارد البشرية. |
| محايد | 0.810 | 2.90 | صعوبة تحديد العمر الإنتاجي و ذلك لخصوصية طبيعة العنصر البشري. |
| محايد | 0.883 | 3.30 | عدم الرغبة في الإفصاح عن المعلومات الموارد البشرية حفاظا على سيرتها |
| محايد | 0.834 | 3.15 | تمسك الإدارة بنظام المحاسبة التقليدي و مقاومة التغيير لصعوبة قياس الموارد البشرية من خلال إطار المحاسبة التقليدي. |
| محايد | 0.648 | 3.20 | لا يوجد في الجامعات حق ملكية قانوني للمورد البشري يكون مبرر لمعاملته كأصل. |
| محايد | 0.891 | 3.03 | لا يتوفر عنصر الموضوعية في قياس تكلفة الموارد البشرية التي تتم وفق أساليب معقدة. |

| | | | |
|-------|---------|--------|---|
| محايد | 0.608 | 3.20 | تقييم الموارد البشرية و إظهار قيم نقدية للموظفين يتم الإفصاح عنها تؤثر سلبيا على أداء الموظفين. |
| محايد | 0.42937 | 3.0778 | المؤشرات الكلية للمحور الثالث |

المصدر: من إعداد الطالبتين باعتماد على مخرجات SPSS

يتضح من خلال الجدول أعلاه أن الصعوبات و المعوقات التي تواجه تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الجامعة حقق متوسط حسابي إجمالي (3.0778) و بانحراف معياري إجمالي (0.42937). أما على مستوى الفقرات فقد تراوحت بين (2.88 و 3.20)، حيث حققت الفقرة الخامسة "عدم الرغبة في الإفصاح عن المعلومات الموارد البشرية حفاظا على سيرتها" أكبر متوسط حسابي بلغ (3.30) و بانحراف معياري (0.883)، و جاءت في المرتبة الأخيرة الفقرة الثالثة "صعوبة تقدير العوائد المستقبلية للموارد البشرية" حيث بلغ متوسطها الحسابي (2.75) و بانحراف معياري (0.927).

❖ اختبار الفرضيات

اختبار الفرضية الأولى (H01)

لا يوجد الوعي الكافي لدى إدارات الجامعات بأهمية ضرورة تطبيق محاسبة الموارد البشرية.

باستخدام اختبار Test لعينة الدراسة، كانت النتائج الموضحة في الجدول التالي:

الجدول (3-10): نتائج اختبار T لعينة الدراسة يوجد الوعي الكافي لدى إدارات الجامعات بأهمية

و ضرورة تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الجامعة.

| مستوى الدلالة Sig | قيمة T المحسوبة | درجات الحرية DF | الانحراف المعياري | المتوسط الحسابي |
|----------------------|--------------------|-----------------------|----------------------|--------------------|
|----------------------|--------------------|-----------------------|----------------------|--------------------|

| | | | | | |
|-------|--------|----|---------|--------|---|
| 0.000 | 36.722 | 39 | 0.55466 | 3.2205 | الوعي بأهمية وضرورة تطبيق محاسبة الموارد البشرية |
|-------|--------|----|---------|--------|---|

المصدر: من إعداد الطالبين باعتماد على مخرجات SPSS

وفقا لقاعدة القرار المستخدمة في اختبار (T) لعينة الدراسة التي تنص على ما يلي:

ترفض الفرضية الصفرية (H0) إذا كانت قيم Sig أصغر من مستوى الدلالة 0.05 و تقبل الفرضية إذا كانت قيمة Sig أكبر من مستوى الدلالة 0.05.

و من نتائج الجدول نلاحظ أن مستوى الدلالة Sig = 0.000 و هو اصغر من 0.05 و عليه ترفض الفرضية الصفرية و التي تنص على انه " لا يوجد الوعي الكافي لدى إدارات الجامعات بأهمية وضرورة تطبيق محاسبة الموارد البشرية " و بذلك يتم قبول الفرضية البديلة "يوجد الوعي الكافي لدى إدارات الجامعات بأهمية وضرورة تطبيق محاسبة الموارد البشرية".

اختبار الفرضية الثانية (H02)

النظام المحاسبي المطبق في الجامعات لا يلبي متطلبات تطبيق محاسبة الموارد البشرية باستخدام اختبار T لعينة الدراسة، كانت النتائج الموضحة في الجدول التالي:

الجدول (3-11): نتائج اختبار T لعينة الدراسة النظام المحاسبي المطبق في الجامعات يلبي متطلبات

تطبيق محاسبة الموارد البشرية

| مستوى الدلالة Sig | قيمة T المحسوبة | درجات الحرية DF | الانحراف المعياري | المتوسط الحسابي | |
|-------------------------|-----------------------|-----------------------|----------------------|--------------------|---|
| 0.000 | 85.651 | 39 | 0.22419 | 3.0361 | النظام المحاسبي المطبق في الجامعات يلبي متطلبات تطبيق محاسبة الموارد البشرية. |

المصدر: من إعداد الطالبتين باعتماد على مخرجات SPSS

و من نتائج الجدول نلاحظ أن مستوى الدلالة Sig =0.000 و هو اصغر من 0.05 و عليه ترفض الفرضية الصفرية و التي تنص على أن " النظام المحاسبي المطبق في الجامعات لا يلبي متطلبات تطبيق محاسبة الموارد البشرية" و بذلك يتم قبول الفرضية البديلة " النظام المحاسبي المطبق في الجامعات يلبي متطلبات تطبيق محاسبة الموارد البشرية"

اختبار الفرضية الثالثة H03

لا توجد صعوبات و معوقات تواجه تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الجامعة.

باستخدام اختبار T لعينة الدراسة، كانت النتائج الموضحة في الجدول التالي:

الجدول (3-10): نتائج اختبار T لعينة الدراسة توجد صعوبات و معوقات تواجه تطبيق محاسبة الموارد

البشرية في الجامعة

| مستوى الدلالة Sig | قيمة T المحسوبة | درجات الحرية DF | الانحراف المعياري | المتوسط الحسابي | |
|-------------------------|--------------------|-----------------------|----------------------|--------------------|---|
| 0.000 | 45.335 | 39 | 0.42937 | 3.0778 | صعوبات و معوقات تواجه تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الجامعة |

المصدر: من إعداد الطالبتين باعتماد على مخرجات SPSS

و من نتائج الجدول نلاحظ أن مستوى الدلالة Sig =0.000 و هو اصغر من 0.05 و عليه ترفض الفرضية الصفرية و التي تنص على أن " لا توجد صعوبات و معوقات تواجه تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الجامعة " و بذلك يتم قبول الفرضية البديلة " توجد صعوبات و معوقات تواجه تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الجامعة ".

النتائج التي توصلت إليها الدراسة:

من خلال تحليل و مناقشة الدراسة الميدانية تم التوصل إلى النتائج التالية:

1. أفراد عينة الدراسة أساتذة مؤهلاتهم ماجستير فأعلى و تخصصهم العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير .
2. يوجد الوعي الكافي لدى إدارات الجامعات بأهمية وضرورة تطبيق محاسبة الموارد البشرية و من أهمها:
 - ✓ يعد مفهوم محاسبة عن الموارد البشرية من المفاهيم الحديثة و غير معروفة بشكل جيد.
 - ✓ تدرك إدارات الجامعة بأن كفاءة ومهارة عاملها عنصر حاسم في نجاح أهدافها.
3. مدى تلبية مخرجات النظام المحاسبي المطبق في الجامعات لتبني محاسبة الموارد البشرية من أهمها:
 - ✓ النظام المحاسبي لا يعترف بالاندثار على الأصول و بالتالي لا يمكن تطبيق الاستنفاد على الموارد البشرية.
4. هناك العديد من الصعوبات و المعوقات التي تواجه تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الجامعة، من أهمها:

- ✓ رفض فكرة قياس و تقييم العنصر البشري و إظهاره ضمن الأصول في الميزانية.
- ✓ صعوبة تقدير العوائد المستقبلية للموارد البشرية.
- ✓ تمسك الإدارة بنظام المحاسبة التقليدي و مقاومة التغيير لصعوبة قياس الموارد البشرية من خلال إطار المحاسبة التقليدي.
- ✓ لا يوجد في الجامعات حق ملكية قانوني للمورد البشري يكون مبرر لمعاملته كأصل.

الاقتراحات:

بناء على نتائج الدراسة نرى:

1. ضرورة قيام الجامعات بتطبيق محاسبة الموارد البشرية لأهميتها في تحديد و قياس تكلفة الموارد البشرية و ضبطها إداريا و ماليا.
2. العمل على عقد مؤتمرات عملية تساهم في توضيح الرأي حول آليات تطبيق محاسبة الموارد البشرية و إيضاح مزايا هذا النظام المحاسبي و انعكاساته الايجابية على الجامعة.
3. العمل على إيجاد و تصميم نظم محاسبة متخصصة للمحاسبة عن الموارد البشرية تشمل أسس و معايير تحد من الصعوبات و المعوقات التي تواجه الجامعة عند تطبيق محاسبة الموارد البشرية.
4. و من اجل التغلب على الصعوبات التي تعيق عملية تطبيق و تطوير نظام محاسبة الموارد البشرية نقترح مايلي:

- ✓ ضرورة إقناع إدارات الجامعة بعدم التمسك بنظم المحاسبة التقليدية و ضرورة التغيير في عملية قياس الموارد البشرية من خلال نظام محاسبة الموارد البشرية.
- ✓ ضرورة الإفصاح عن معلومات الموارد البشرية في القوائم المالية.
- ✓ اعتماد معايير تحدد آلية القياس و العرض و الإفصاح عن الموارد البشرية، و قياس إهلاك الموارد البشرية، و تقدير العوائد المستقبلية للموارد البشرية.

قائمة المصادر و المراجع

ثمة المصادر و المراجع:

الكتب:

- الحيايى وليد ناجى، دراسات في المشاكل المحاسبية المعاصرة، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر و التوزيع، عمان، 2004.
- السالم مؤيد سعيد، حروش صالح عادل، إدارة الموارد البشرية، الشركة العربية المتحدة للتسويق و التوريد، 2000.
- الهييتى خالد عبد الرحيم، إدارة الموارد البشرية، الطبعة الأولى، دار الحامد، اليمن، 1999.
- شاهين علي عبد الله، النظرية المحاسبية، الطبعة الأولى، مكتبة الآفاق للطباعة و النشر و التوزيع، غزة، 2011.
- عباس علي، إدارة الموارد البشرية الدولية، دار إثراء للنشر و التوزيع، الشارقة، 2013.

قائمة المذكرات باللغة العربية:

- آل غزوي حسين عبد الجليل، المشاكل المحاسبية المعاصرة، مذكرة لاستكمال نيل شهادة الماجستير، كلية الإدارة و الاقتصاد، الدنمارك، 2010.
- الشهري عائشة محمد، المحاسبة عن الموارد البشرية، مذكرة لاستكمال متطلبات درجة الماجستير، جامعة الملك عبد العزيز، المملكة العربية السعودية، 2013.
- راضى خوال حربي، مدى إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير، جامعة القادسية، 2013.
- سالم فضل كمال، مدى أهمية القياس و الإفصاح المحاسبى عن تكلفة الموارد البشرية و أثره على اتخاذ القرارات المالية، مذكرة للحصول على درجة الماجستير، جامعة الإسلامية، غزة، 2008.

- يوسفى رفيق، النظام المحاسبي المالي بين الاستجابة للمعايير الدولية و متطلبات التطبيق، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة تبسة، الجزائر، 2011.

قائمة المذكرات باللغة الانجليزية:

- Sahar Bachir El Bardawil, **The Assessment of Human Resourse Acconting Application**, adissertation subwitted in partial fulfillment of the requirements for the degree of Mester, Islamic universety, Gaza, 2012.

قائمة مجلات و مقالات باللغة العربية:

- أبو بكر أيمن عبد الله محمد، إطار مقترح لتطبيق نظام محاسبة الموارد البشرية، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد2، العدد16، 2015.

- الشريف طارق عبد الحفيظ، مدى إمكانية تطبيق نظام المحاسبة عن الموارد البشرية في الشركات الصناعية، مجلة مختار للعلوم الاقتصادية، المجلد2، العدد3، 2013.

- المدهون خالد محمد، تطبيق محاسبة الموارد البشرية في البنوك التجارية، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية و الإدارية، المجلد23، العدد2، 2015.

-الديوك، زهير محمد، اثر القياس المحاسبي للموارد البشرية على مستوى الإفصاح في القوائم المالية للشركات الصناعية، ورقة بحثية، عمان، الأردن، 2014.

- الصقر ثامر عادل، محاسبة الموارد البشرية المفهوم و الدراسة، مجلة دراسات البصرة، العدد16، 2013.

- بن عمارة نوال، محاسبة الموارد البشرية، ملتقى الدولي حول التنمية البشرية و فرض الإدماج في الاقتصاد المعرفة و الكفاءات البشرية، جامعة ورقلة، الجزائر، 2004.

- بوحديد ليلي، و آخرون، أهمية حصيلة الاجتماعية في محاسبة الموارد البشرية بالمؤسسة الصناعية الجزائرية، مجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، العدد3، 2015.

- جمعة كمال حسن، محاسبة الموارد البشرية- منهج جديد لقياس قيمة خدمات المورد البشري، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، عدد 18، بغداد، العراق.

- خضر محمد صلاح الدين، نحو مقترح للمحاسبة عن الموارد البشرية القومية لدول الجامعة العربية، مصر، ورقة عمل، 2006.

- رشيد ناظم حسن، إمكانية تصميم نظام معلومات المحاسبية عن الموارد البشرية في الوحدات الاقتصادية، مجلة تكريت للعلوم الإدارية و الاقتصادية، المجلد3، العدد5، 2007.

- قورين حاج قويدر، التأسيس و القياس المحاسبي لرأس المال البشري في المنظمات الأعمال الحديثة، مجلة أبحاث الاقتصادية و الإدارية، العدد15، 2014.

قائمة مجلات و مقالات باللغة الانجليزية:

- Johanson Etal, **Human Resources Costing and Accounting versus the balance Scorecard**: survey of experience with the concept, 2005.

- Lee, Miin Huui, **Awareness and Recording of Human Resource value in the Financial Statements of malaysian organizations**, umitare-journal vol.4, No2, 2008.

- Tiwari, Ravindra, **Human Resource Accounting: A new dimension**, online available at: [htt: // ssrn.com/ abstract=961570](http://ssrn.com/abstract=961570), 2006.

- Toulson and Dewe, **Human Resource Accounting as a measurment tool**, vol.14, No.2, 2004.

قائمة الملاحق



جامعة الدكتور طاهر مولاي سعيدة
كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير
قسم العلوم الاقتصادية
تخصص محاسبة و جباية

استبيان

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته..

في اطار تحضير مذكرة التخرج المدرجة ضمن متطلبات الحصول على شهادة ماستر2، تخصص محاسبة و جباية، و من خلال الموضوع المعنون ب "مدى إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الجامعات" تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على الإمكانيات المتوفرة لتطبيق محاسبة الموارد البشرية في الجامعات والتي هي(عملية قياس كلفة الموارد البشرية بأساليب معينة واعتبار تلك الكلفة من الأصول لأنها ذات منافع مستقبلية) وبصفتكم من الكوادر البشرية المتخصصة في المجال المحاسبي أو الإداري أو التدقيقي والتي لها دور مهم في تطبيق النظام المحاسبي في الجامعة يرجى تفضلكم بالإجابة على أسئلة الاستبيان بدقة، علم بأن جميع البيانات لأغراض البحث العلمي فقط.

مع فائق التقدير

الباحثان:

مسحوب

عامر حنان

خديجة

الجزء الاول: المعلومات حول عينة الدراسة

يرجى الإجابة بوضع إشارة (√) أمام الخيار الذي ترونه مناسب

❖ المعلومات شخصية

1- المؤهل العلمي

() ماجستير () دكتوراه

2- التخصص

() العلوم الاقتصادية () العلوم التجارية () علوم التسيير

3- سنوات الخبرة

() اقل من 5 سنوات () من 5 سنوات اقل من 10 () من 10 اقل من 15

() أكثر من 15 سنة

4- الوظيفة

() أستاذ مؤقت () أستاذ مشارك () أستاذ مساعد () أستاذ محاضر

الجزء الثاني: إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الجامعة.

المحور الأول: الوعي بأهمية وضرورة تطبيق محاسبة الموارد البشرية.

| الرقم | الفقرة | أوافق تماماً | أوافق | محايد | لا أوافق | لا أوافق تماماً |
|-------|--|--------------|-------|-------|----------|-----------------|
| 1 | يعد مفهوم محاسبة عن الموارد البشرية من المفاهيم الحديثة و غير معروفة بشكل جيد. | | | | | |
| 2 | لا يحظى مفهوم محاسبة الموارد البشرية باهتمام كبير من قبل إدارات الجامعة. | | | | | |
| 3 | الجامعة لا تسعى لتطبيق نظام محاسبة الموارد البشرية كجزء من نظامها المحاسبي. | | | | | |
| 4 | لا تنظر الجامعة إلى عاملها باعتبارهم موارد بشرية قيمة. | | | | | |
| 5 | لا تسعى إدارات الجامعة إلى مكافأة عاملها معنوياً و مادياً على أساس قيمتهم بالنسبة للجامعة. | | | | | |
| 6 | لا تدعم الجامعة عاملها بزيادة قدراتهم وقابليتهم من خلال دورات تدريبية لعدم إدراكها بأهمية دور الموارد البشرية. | | | | | |
| 7 | لا تنظر الجامعة إلى العنصر البشري لديها على انه استثمار ستستفيد منه مستقبلاً. | | | | | |
| 8 | لا تدرك إدارات الجامعة بأن كفاءة ومهارة عاملها عنصر حاسم في نجاح أهدافها. | | | | | |
| 9 | لا تمسك الجامعة سجلات خاصة لتوثيق بيانات تكاليف العاملين لديها. | | | | | |

| | | | | | | |
|--|--|--|--|--|---|----|
| | | | | | لا تدرك إدارات الجامعة بأن محاسبة الموارد البشرية تساعد في وضع أساس منطقي لمنح الحوافز والمكافآت. | 10 |
| | | | | | ليس لإدارات الجامعة الوعي بأن محاسبة الموارد البشرية تقدم بيانات يمكن استخدامها في تقييم أداء الأقسام فيها. | 11 |

المحور الثاني: مدى تلبية مخرجات النظام المحاسبي المطبق في الجامعات لتبني محاسبة الموارد البشرية.

| الرقم | الفقرة | أوافق تماماً | أوافق | محايد | لا أوافق | لا أوافق تماماً |
|-------|--|--------------|-------|-------|----------|-----------------|
| 1 | لا تحقق المستندات المالية إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية. | | | | | |
| 2 | لا يمكن معرفة قيمة الموارد البشرية من خلال النظام المحاسبي الحالي. | | | | | |
| 3 | الموارد البشرية في الجامعة ليس لديها القدرة على تطبيق محاسبة الموارد البشرية لعدم امتلاكها مؤهلات علمية وعملية في مجال محاسبة الموارد البشرية. | | | | | |
| 4 | الدليل المحاسبي لا يحقق إمكانية إثبات بيانات تكاليف الموارد البشرية في السجلات. | | | | | |
| 5 | لا يمكن إيجاد نظام معلومات للمحاسبة عن الموارد البشرية ينسجم ومكونات النظام المحاسبي الحالي. | | | | | |
| 6 | لا يمكن إدراج قيمة الموارد البشرية ضمن التقارير المالية لأسباب تتمثل في الجانب النفسي. | | | | | |

| | | | | | | |
|--|--|--|--|--|---|--|
| | | | | | 7 | هناك صعوبة في قياس قيمة الموارد البشرية تتمثل في تفاوت القدرات لدى الأفراد. |
| | | | | | 8 | النظام المحاسبي مقيد ومحكوم بنصوص قانونية لم يرد فيها اعتبار الموارد البشرية أصولاً. |
| | | | | | 9 | النظام المحاسبي لا يعترف بالاندثار على الأصول و بالتالي لا يمكن تطبيق الاستنفاد على الموارد البشرية. |

المحور الثالث: الصعوبات و المعوقات التي تواجه تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الجامعة.

| الرقم | الفقرة | أوافق تماماً | أوافق | محايد | لا أوافق | لا أوافق تماماً |
|-------|---|--------------|-------|-------|----------|-----------------|
| 1 | رفض فكرة قياس و تقييم العنصر البشري و إظهاره ضمن الأصول في الميزانية . | | | | | |
| 2 | عدم وجود معيار يحدد آلية القياس و العرض و الإفصاح عن الموارد البشرية. | | | | | |
| 3 | صعوبة تقدير العوائد المستقبلية للموارد البشرية. | | | | | |
| 4 | صعوبة تحديد العمر الإنتاجي و ذلك لخصوصية طبيعة العنصر البشري. | | | | | |
| 5 | عدم الرغبة في الإفصاح عن المعلومات الموارد البشرية حفاظاً على سيرتها | | | | | |
| 6 | تمسك الإدارة بنظام المحاسبة التقليدي و مقاومة التغيير لصعوبة قياس الموارد البشرية من خلال إطار المحاسبة التقليدي. | | | | | |
| 7 | لا يوجد في الجامعات حق ملكية قانوني للمورد البشري يكون مبرر لمعاملته كأصل. | | | | | |

| | | | | | | |
|--|--|--|--|--|--|---|
| | | | | | لا تتوفر عنصر الموضوعية في قياس تكلفة الموارد البشرية التي تتم وفق أساليب معقدة. | 8 |
| | | | | | تقييم الموارد البشرية و إظهار قيم نقدية للموظفين يتم الإفصاح عنها تؤثر سلبا على أداء الموظفين. | 9 |

كل محاور الاستبيان: Echelle

Récapitulatif de traitement des observations

| | | N | % |
|--------------|--------------------|----|-------|
| Observations | Valide | 40 | 100,0 |
| | Exclu ^a | 0 | ,0 |
| | Total | 40 | 100,0 |

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

Statistiques de fiabilité

| Alpha de Cronbach | Nombre d'éléments |
|-------------------|-------------------|
| ,718 | 29 |

الأول المحور : Echelle

Statistiques de fiabilité

| Alpha de Cronbach | Nombre d'éléments |
|-------------------|-------------------|
| ,766 | 11 |

الثاني المحور : Echelle

Statistiques de fiabilité

| Alpha de Cronbach | Nombre d'éléments |
|-------------------|-------------------|
| ,827 | 9 |

الثالث المحور : Echelle

Statistiques de fiabilité

| Alpha de Cronbach | Nombre d'éléments |
|-------------------|-------------------|
| ,811 | 9 |

الملحق رقم 2: نتائج الدراسة الإحصائية لأفراد عينة الدراسة باستخدام SPSS.

Statistiques

| | | العلمي_المؤهل | التخصص | الخبرة_سنوات | الوظيفة |
|---|----------|---------------|--------|--------------|---------|
| N | Valide | 40 | 40 | 40 | 40 |
| | Manquant | 0 | 0 | 0 | 0 |

العلمي_المؤهل

| | | Fréquence | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|--------|---------|-----------|-------------|--------------------|--------------------|
| Valide | ماجستير | 19 | 47,5 | 47,5 | 47,5 |
| | دكتوراه | 21 | 52,5 | 52,5 | 100,0 |
| | Total | 40 | 100,0 | 100,0 | |

التخصص

| | | Fréquence | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|--------|-------------------|-----------|-------------|--------------------|--------------------|
| Valide | الاقتصادية العلوم | 21 | 52,5 | 52,5 | 52,5 |
| | التجارية العلوم | 12 | 30,0 | 30,0 | 82,5 |
| | التسيير علوم | 7 | 17,5 | 17,5 | 100,0 |
| | Total | 40 | 100,0 | 100,0 | |

الخبرة_سنوات

| | | Fréquence | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|--------|----------------------|-----------|-------------|--------------------|--------------------|
| Valide | سنوات 5 من اقل | 15 | 37,5 | 37,5 | 37,5 |
| | 10 من اقل سنوات 5 من | 19 | 47,5 | 47,5 | 85,0 |
| | 15 من اقل 10 من | 4 | 10,0 | 10,0 | 95,0 |
| | سنة 15 من أكثر | 2 | 5,0 | 5,0 | 100,0 |
| | Total | 40 | 100,0 | 100,0 | |

الوظيفة

| | | Fréquence | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|--------|-------------|-----------|-------------|--------------------|--------------------|
| Valide | مؤقت أستاذ | 6 | 15,0 | 15,0 | 15,0 |
| | مشارك أستاذ | 3 | 7,5 | 7,5 | 22,5 |
| | مساعد أستاذ | 14 | 35,0 | 35,0 | 57,5 |
| | محاضر أستاذ | 17 | 42,5 | 42,5 | 100,0 |
| | Total | 40 | 100,0 | 100,0 | |

Caractéristiques

Statistiques descriptives

| | N | Minimum | Maximum | Moyenne | Ecart type | Variance |
|--|----|---------|---------|---------|------------|----------|
| يعد مفهوم محاسبة عن الموارد البشرية من المفاهيم الحديثة و غير معروفة بشكل جيد | 40 | 1 | 5 | 4,00 | ,877 | ,769 |
| لا يحظى مفهوم محاسبة الموارد البشرية باهتمام كبير من قبل إدارات الجامعة. | 40 | 2 | 5 | 3,80 | ,791 | ,626 |
| الجامعة لا تسعى لتطبيق نظام محاسبة الموارد البشرية كجزء من نظامها المحاسبي. | 40 | 1 | 5 | 3,35 | ,834 | ,695 |
| لا تنظر الجامعة إلى عاملها باعتبارهم موارد بشرية قيمة. | 40 | 1 | 5 | 3,00 | 1,109 | 1,231 |
| لا تسعى إدارات الجامعة إلى مكافأة عاملها معنويا و ماديا على أساس قيمتهم بالنسبة للجامعة. | 40 | 1 | 5 | 3,00 | ,961 | ,923 |
| لا تدعم الجامعة عاملها بزيادة قدراتهم وقابليتهم من خلال دورات تدريبية لعدم إدراكها بأهمية دور الموارد البشرية. | 40 | 1 | 5 | 2,95 | 1,037 | 1,074 |
| لا تنظر الجامعة إلى العنصر البشري لديها على أنه استثمار ستستفيد منه مستقبلا. | 40 | 1 | 5 | 3,23 | 1,000 | ,999 |
| لا تترك إدارات الجامعة بأن كفاءة ومهارة عاملها عنصر حاسم في نجاح أهدافها. | 40 | 1 | 5 | 2,83 | 1,238 | 1,533 |
| لا تمسك الجامعة سجلات خاصة لتوثيق بيانات تكاليف العاملين لديها. | 40 | 1 | 5 | 2,95 | 1,131 | 1,279 |
| لا تترك إدارات الجامعة بأن محاسبة الموارد البشرية تساعد في وضع أساس منطقي لمنح الحوافز والمكافآت. | 40 | 1 | 5 | 3,08 | 1,071 | 1,148 |
| ليس لإدارات الجامعة الوعي بأن محاسبة الموارد البشرية تقدم بيانات يمكن استخدامها في تقييم أداء الأقسام فيها. | 40 | 1 | 5 | 3,25 | 1,006 | 1,013 |
| N valide (liste) | 40 | | | | | |

Statistiques descriptives

| | N | Minimum | Maximum | Moyenne | Ecart type | Variance |
|---|----|---------|---------|---------|------------|----------|
| لا تحقق المستندات المالية إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية. | 40 | 3 | 4 | 3,03 | ,158 | ,025 |
| لا يمكن معرفة قيمة الموارد البشرية من خلال النظام المحاسبي الحالي. | 40 | 3 | 4 | 3,03 | ,158 | ,025 |
| الموارد البشرية في الجامعة ليس لديها القدرة على تطبيق محاسبة الموارد البشرية لعدم امتلاكها مؤهلات علمية وعملية في محاسبة الموارد البشرية. | 40 | 1 | 4 | 3,40 | ,672 | ,451 |
| الدليل المحاسبي لا يحقق إمكانية إثبات بيانات تكاليف الموارد البشرية في السجلات. | 40 | 2 | 4 | 3,03 | ,276 | ,076 |
| لا يمكن إيجاد نظام معلومات للمحاسبة عن الموارد البشرية ينسجم ومكونات النظام المحاسبي الحالي. | 40 | 1 | 4 | 2,93 | ,417 | ,174 |
| لا يمكن إدراج قيمة الموارد البشرية ضمن التقارير المالية لأسباب تتمثل في الجانب النفسي. | 40 | 2 | 4 | 2,98 | ,276 | ,076 |
| هناك صعوبة في قياس قيمة الموارد البشرية تتمثل في تفاوت القدرات لدى الأفراد. | 40 | 1 | 4 | 2,95 | ,389 | ,151 |
| النظام المحاسبي مقيد ومحكوم بنصوص قانونية لم يرد فيها اعتبار الموارد البشرية أصولاً. | 40 | 2 | 4 | 2,98 | ,276 | ,076 |
| النظام المحاسبي لا يعترف بالانئثار على الأصول و بالتالي لا يمكن تطبيق الاستنفاذ على الموارد البشرية. | 40 | 3 | 4 | 3,03 | ,158 | ,025 |
| N valide (liste) | 40 | | | | | |

الملحق رقم 2: نتائج الدراسة الإحصائية لأفراد عينة الدراسة باستخدام SPSS.

Statistiques descriptives

| | N | Minimum | Maximum | Moyenne | Ecart type | Variance |
|---|----|---------|---------|---------|------------|----------|
| رفض فكرة قياس و تقييم العنصر البشري و إظهاره ضمن الأصول في الميزانية. | 40 | 2 | 5 | 3,20 | ,608 | ,369 |
| عدم وجود معيار يحدد آلية القياس و العرض و الإفصاح عن الموارد البشرية. | 40 | 2 | 4 | 2,88 | ,463 | ,215 |
| صعوبة تقدير العوائد المستقبلية للموارد البشرية. | 40 | 1 | 4 | 2,75 | ,927 | ,859 |
| صعوبة تحديد العمر الانتاجي و ذلك لخصوصية طبيعة العنصر البشري | 40 | 1 | 4 | 2,90 | ,810 | ,656 |
| عدم الرغبة في الإفصاح عن المعلومات الموارد البشرية حفاظا على سيرتها | 40 | 1 | 5 | 3,30 | ,883 | ,779 |
| تمسك الإدارة بنظام المحاسبة التقليدي و مقاومة التغيير لصعوبة قياس الموارد البشرية من خلال إطار المحاسبة التقليدي. | 40 | 1 | 5 | 3,15 | ,834 | ,695 |
| لا يوجد في الجامعات حق ملكية قانوني للمورد البشري يكون مبرر لمعاملته كأصل. | 40 | 2 | 5 | 3,20 | ,648 | ,421 |
| لا يتوفر عنصر الموضوعية في قياس تكلفة الموارد البشرية التي تتم وفق أساليب معقدة. | 40 | 1 | 5 | 3,03 | ,891 | ,794 |
| تقييم الموارد البشرية و إظهار قيم نقدية للموظفين يتم الإفصاح عنها تؤثر سلبيا على أداء الموظفين. | 40 | 2 | 5 | 3,20 | ,608 | ,369 |
| N valide (liste) | 40 | | | | | |

Statistiques descriptives

| | N | Minimum | Maximum | Moyenne | Ecart type | Variance |
|------------------|----|---------|---------|---------|------------|----------|
| axe2 | 40 | 2,18 | 4,82 | 3,2205 | ,55466 | ,308 |
| axe3 | 40 | 2,22 | 4,00 | 3,0361 | ,22419 | ,050 |
| axe4 | 40 | 2,00 | 4,33 | 3,0778 | ,42937 | ,184 |
| N valide (liste) | 40 | | | | | |

T-TEST

/TESTVAL=0
 /MISSING=ANALYSIS
 /VARIABLES=axe2
 /CRITERIA=CI (.95) .

Test T

Statistiques sur échantillon uniques

| | N | Moyenne | Ecart type | Moyenne erreur standard |
|------|----|---------|------------|-------------------------|
| axe2 | 40 | 3,2205 | ,55466 | ,08770 |

Test sur échantillon unique

| | t | ddl | Sig. (bilatéral) | Valeur de test = 0 Différence moyenne | Intervalle de confiance de la différence à 95 % | |
|------|--------|-----|------------------|--|---|-----------|
| | | | | | Inférieur | Supérieur |
| axe2 | 36,722 | 39 | ,000 | 3,22045 | 3,0431 | 3,3978 |

T-TEST

/TESTVAL=0
 /MISSING=ANALYSIS
 /VARIABLES=axe3
 /CRITERIA=CI (.95) .

Statistiques sur échantillon uniques

| | N | Moyenne | Ecart type | Moyenne erreur standard |
|------|----|---------|------------|-------------------------|
| axe3 | 40 | 3,0361 | ,22419 | ,03545 |

Test sur échantillon unique

| | t | ddl | Sig. (bilatéral) | Valeur de test = 0 | | |
|------|--------|-----|------------------|-----------------------|--|-----------|
| | | | | Différence moyenne | Intervalle de confiance de la différence à 95 % | |
| | | | | | Inférieur | Supérieur |
| axe3 | 85,651 | 39 | ,000 | 3,03611 | 2,9644 | 3,1078 |

T-TEST

```

/TESTVAL=0
/MISSING=ANALYSIS
/VARIABLES=axe4
/CRITERIA=CI (.95) .
    
```

Statistiques descriptives

| | N | Minimum | Maximum | Moyenne | Ecart type | Variance |
|------------------|----|---------|---------|---------|------------|----------|
| axe2 | 40 | 2,18 | 4,82 | 3,2205 | ,55466 | ,308 |
| axe3 | 40 | 2,22 | 4,00 | 3,0361 | ,22419 | ,050 |
| axe4 | 40 | 2,00 | 4,33 | 3,0778 | ,42937 | ,184 |
| N valide (liste) | 40 | | | | | |