



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد البشير الإبراهيمي برج بوعريريج



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

تخصص: محاسبة وجباية معمقة

قسم: علوم مالية ومحاسبة

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر في علوم تجارية

تحت عنوان:

قياس الاصول البشرية من منظور محاسبة الموارد البشرية

دراسة عينة من هيئة تدريس المحاسبة بجامعة المسيلة

إشراف الأستاذ:

- أ. سلطاني عادل

من إعداد الطلبة:

✓ عثمانى إبتهاال

✓ عيسى إيمان

السنة الجامعية: 2022-2023

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

شكر وعرهان:

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على أشرف الأنبياء والمرسلين

نبينا محمد وعلى آله وصحبه أجمعين.

أما بعد:

فإننا نشكر الله وافر الشكر أن وفقنا وأعاننا على إتمام هذه المذكورة،

ثم نوجه آيات الشكر والعرهان الجميل إلى الأستاذ والدكتور "سلطاني عادل" المشرف علينا

الذي منحنا الكثير من وقته، وكان لرحابة صدره وسمو أخلاقه وأسلوبه المميز في متابعة عملنا

والمساعدة في إتمامه

نسأل الله العلي القدير أن يجازيه خير الجزاء وأن يكتب صنيعه في ميزان حسناته

وشكرا.

إيمان وابتهاال

إهداء:

اللهم انفعني بما علمتني وعملي ما ينفعني وزدني

اللهم اجعل القرآن ربيع قلبي ونور صدري وذهاب همي

اللهم صلي وسلم وبارك على سيدنا محمد تسليما كثيرا

إلى تاج فخري الذي لطالما حملته على رأسي صاحب السيرة العطرة والفكر المستنير إلى الذي كان مثلي

الأعلى إلى الذي أعتز بحمل اسمه "أبي الغالي"

إلى من وضع المولى عز وجل الجنة تحت قدميها ووقرها في كتابه العزيز إلى جنة الله في الأرض منبع الصبر

والتفاؤل والأمل إلى كل ما في الوجود وأعز ما أملك الحبيبة الطاهرة "أمي العزيزة"

إلى سندي ووسام عزتي وكبريائي شقيقي "رمضان"

إلى النفوس البريئة إلى ريحان حياتي إلى صندوق ذكرياتي شقيقاتي "مروى، مرام، ملاك"

إلى ملاكي الصغير إلى برعم الوجود إلى فرحتي في الحياة إلى أجمل هدية في الحياة إلى صغاري

"معز الله. يزن عبد المولى"

إلى جدي وجدتي غفر الله لهم ورحمهم

إلى النجوم التي أهتدي بهم وأسعد برؤيتهم إلى من كانوا كالنور لعيني إلى رفيقات مشواري اللاتي قاسمتني

لحظاتي "ابتهال، خضرة"

إلى من زودني بالعلم والمعرفة جزاك الله الخير والبركة "الأستاذ عبد الرحمان"

إلى أستاذي الكريم الذي كان ولا زال قدوتنا أسأل الله عز وجل أن يحميك "أستاذ سلطاني عادل"

إلى كل من ذكرهم قلبي ونسأهم قلبي.

ميساء إيمان

إهداء:

شكري الأول أرفعه إلى المولى العالي القدير الذي لولاه لما وفقتم في عملي

اللهم صلي وسلم على نبي الهدى وأشرف الخلق محمد الصادق الأمين وهو أفضل سلام أبداً به الكلام:

بكل فخر واعتزاز وبكل تواضع وامتنان

أهدي ثمرة جهدي إلى النور الذي أنار دربي والسراج الذي لا ينطفئ نوره أبداً إلى النبض الذي بذل جهد السنين من أجل أن أعتلي سلالم النجاح إلى الذي باع راحة شبابه ليشقى لي الدرب وأشعل سنين عمره ليضيء لي الطريق إلى الذي بوجوده أشعر بالأمان إلى مثلي الأعلى وسندي في الحياة " أبي الغالي".

إلى من أخص الله الجنة تحت قدميها إلى هبة الرحمان والروح والكيان وريحانة العمر إلى التي أرضعتني الحب والحنان إلى رمز المحبة وبلسم الشفاء إلى أطيب روح في الوجود إلى القلب الناصع البياض " أمي الحبيبة".

إلى اللؤلؤتين اللتين أنارتا ظلمات حياتي إلى اللتين تقاسماني المحبة والمحنة إلى صاحبات القلب الطيب والنوايا الصادقة والطاهرة إلى من تميزتا بالوفاء والعطاء إلى أجمل أختين في الكون " مريم، الرميضاء".

إلى كنزي وأغلى ما لدي إلى سندي وأماني في الدنيا بعد والدي إلى قوتي وظلي وقرتا عيني إلى أخاي ورفيقي دربي في الحياة " عبد القادر، أسامة".

إلى كل عائلة عثمانية إلى أخوالي وخالاتي وبنات خالاتي وخالي.

إلى من أتباهى بجمال قلوبهم إلى أخواتي التي لم تلدهن أمي إلى من عشت معهم أجمل أيامي وحياتي أنتن هبتي ونعمتي من الله " ميسة، خضرة، إبتسام"

إلى من كان عوناً لي وذراعاً الأيمن إلى الأستاذ الذي كان له الفضل الكبير في إنجاز عملي هذا جزاك الله ألف خير " الأستاذ عبد الرحمان"

إلى أستاذي الفاضل لك ألف شكر وتقدير أسأل الله أن يجزيك كل الخير "سلطاني عادل"

إلى كل من وسعتهم ذكري ولم تسعهم مذكرتي. "إبتهاال"

ملخص:

هدفت الدراسة الى تقييم دور محاسبة الموارد البشرية في قياس الاصول البشرية، من خلال توزيع استبيان على هيئة تدريس أكاديمية لمجموعة من الأساتذة بكل من جامعتي برج بوعرييج والمسيلة وذلك بغية معرفة امكانية تجسيد تلك المساهمة على أرض الواقع بغية استفادة المؤسسة الاقتصادية الجزائرية منها من اجل إدارة رأس مالها البشري.

وقد توصلت الدراسة الى أن عينة الدراسة لا توافق عن كون مساهمة محاسبة الموارد قابلة للتجسيد من اجل التعبير عن قيمة لرأس المال البشري في القوائم المالية ضمن اصول المؤسسة.

الكلمات المفتاحية: الأصول البشرية، محاسبة الموارد البشرية، رأس المال البشري، قياس رأس المال البشري.

Abstract :

The study aimed to assess the role of human resource accounting in measuring human assets, by distributing a questionnaire to an academic faculty for a group of professors in both Bordj Bou Arreridj and Msila universities, in order to know the possibility of embodying this contribution on the ground in order for the Algerian economic institution to benefit from it in order to manage the head her human money.

The study concluded that the study sample does not agree that the contribution of human resource accounting is embodied in order to express the value of human capital in the financial statements within the assets of the institution.

Key words: human assets, human resource accounting, human capital. Human capital measurement.



فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

الصفحة	الموضوع
	شكر وعرهان
	الإهداء
	ملخص الدراسة
	فهرس المحتويات
	قائمة الجداول والأشكال
IV - I	الدراسات السابقة
أ-د	المقدمة
	الفصل الأول: تقييم رأس المال البشري
01	تمهيد
15-01	المبحث الأول: مفاهيم عامة حول رأس المال البشري
01	المطلب الأول: مفهوم رأس المال البشري
06	المطلب الثاني: خصاص رأس المال البشري
08	المطلب الثالث: الانتقال من المورد البشري الى الأصل البشري
14	المطلب الرابع: أهمية تقييم رأس المال البشري
30-16	المبحث الثاني: محاسبة الموارد البشرية
16	المطلب الأول: مفهوم محاسبة الموارد البشرية
20	المطلب الثاني: نماذج من قياس رأس المال البشري التي تعتمد على التكلفة
23	المطلب الثالث: نماذج قياس رأس المال البشري التي تعتمد على القيمة
28	المطلب الرابع: الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية
30	خلاصة الفصل الأول
	الفصل الثاني: دراسة حالة، والادوات المستخدمة في الدراسة
31	تمهيد
39-32	المبحث الأول: تقديم منهجية الدراسة
32	المطلب الأول: الطريقة المستعلة في الدراسة
36	المطلب الثاني: الأدوات المستعلة
37	المطلب الثالث: صدق وثبات الاستبيان

54-40	المبحث الثاني: اختبار الفرضيات ومناقشة النتائج
40	المطلب الأول: تحليل إجابات الأفراد
44	المطلب الثاني: تحليل اتجاهات إجابات عينة الدراسة
53	المطلب الثالث: اختبار فرضيات الدراسة
54	خلاصة الفصل الثاني
56-55	الخاتمة
	المراجع
	الملاحق



قائمة الأشكال والجداول

قائمة الجداول

الصفحة	العنوان	الرقم
34	عملية توزيع الاستبيان	1
35	محاور الاستبيان مع عدد ونسبة عبارات كل محور.	2
38	الصدق والاتساق البنائي لمحاور الاستبيان	3
39	ثبات الاستبيان	4
40	توزيع العينة حسب المؤهل العلمي	5
42	توزيع العينة حسب التدرج الوظيفي	6
43	توزيع العينة حسب الخبرة المهنية	7
45	المتوسط الحسابي	8
46	أهمية تقييم رأس المال البشري	9
49	دور محاسبة الموارد البشرية في تقييم رأس المال البشري	10
51	تقييم دور محاسبة الموارد البشرية في تقييم رأس مال البشري.	11

قائمة الاشكال:

الصفحة	الشكل	الرقم
41	توزيع العينة حسب المؤهل العلمي بناء على نتائج الاستبيان	1
42	توزيع عينة حسب الدرجة الوظيفية بالاستناد إلى الاستبيان	2
43	توزيع عينة الدراسات حسب الخبرة المهنية.	3



الدراسات السابقة

الدراسات السابقة:

اولا: دراسات العربية

1-دراسة (كمال ظلطي،2002-2003) بعنوان: دور التكوين في رفع إنتاجية المؤسسات

دراسة حالة لمؤسسة وطنية- مركب السيارات الصناعية (cvi)

هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على جانب مهم من احتياجات الموارد البشرية للتكوين والتدريب وهو ما يرافق عملية تقييم أداء العاملين وخاصة فيما يخص علاج الخلل والاداء وتقويم نقاط الضعف وهذا من أجل أن تكون المؤسسة فعالة تستطيع تحقيق أهدافها، حيث توصلت إلى أن التكوين المعتمد في المؤسسات الجزائرية لا يتماشى والاحتياجات الحقيقية لزيادة كفاءة العاملين، وسبب ذلك يعود لعدم وجود نظام فعال لتقييم الموارد البشرية.

2-دراسة (بوبرطخ عبد الكريم، 2001-2012) بعنوان: دراسة فعالية نظام تقييم أداء العاملين في

المؤسسات الاقتصادية (دراسة حالة مؤسسة الجرارات الفلاحية)

هدفت هذه الدراسة إلى التعريف عن نظام اداء العاملين من طرف المؤسسة الجزائرية، وتحليل هذا النظام والتعرف على كل من نقاط القوة والضعف وفهم مكوناته وتحديد أفضل الطرق لتقييم أداء العاملين وكيفية الاستفادة من تطبيقات من أجل تعظيم مكاسبه سواء بالنسبة للعاملين أو المؤسسة، بالإضافة إلى توضيح أهمية تطبيق هذا النظام، ووضع نظرة إيجابية نحوه وتبديد التخوف منه اعتبار اغلبيتهم بأنه نظام موجه لكشف الأخطاء.

3-دراسة (معاذ محمد الاعرج، 2016) بعنوان: استخدام نموذج lev, schwartz لقياس رأس المال

البشري ومساهمته في صافي الدخل (دراسة حالة تطبيقية على بنك لبنان والمهجر في الاردن)

هدفت هذه الدراسة على التعرف مبادئ المحاسبة عن الموارد البشرية وطرق قياسها، وطبقت ذلك على بنك لبنان والمهجر في الاردن للفترات المالية 2010-2014، باستخدام أحد أكثر النماذج الموصى بها وهو نموذج lev ;Schwartz وتوصلت إلى إمكانية حصر نتائج تشغيل الموارد البشرية من مصروف وإيراد بمستوى مقبول من العدالة والدقة والموضوعية، كما وتوصلت الى تحديد نتائج استثمار بنك لبنان والمهجر لموارده البشرية من ربح أو خسارة بنسب ومقادير كمية مقبولة.

ثانيا: دراسات سابقة باللغة اجنبية.

من خلال البحث تبين أن المراجع والدراسات السابقة باللغة الاجنبية كانت أكثر إماما بالموضوع نظرا لكون مفهوم رأس المال البشري في الدول الاجنبية (اروبا، امريكا الشمالية) أصبح أكثر نضجا مقارنة مع الدول العربية، وذلك بحكم الاهتمام البارز لدول الاجنبية برأس المال البشري مقارنة بالدول العربية، وتمثلت أهم الدراسات الاجنبية التي تناولت الموضوع في:

الدراسة الاولى:

Kiker .B .F .the historieal roots of the conrrpt of human capital in human capital formation and developent the free press , 1971.

تناولت هذه الدراسة الجذور التاريخية لمفهوم الرأس المال البشري، ووضع تطور هذا المفهوم ضمن إطار تاريخي مع الاخذ بعين الاعتبار طرق قياسه، الافصاح عنه ودوروه في تنمية القوى العاملة. ومن أهم النتائج المتوصل إليها هي أن الاستثمار في الرأس المال البشري أصبح أكثر ضرورة على المؤسسات الاقتصادية لدوره البارز في خلق القيمة المضافة، مبرزة الاهتمام المتصاعد بهذا النوع من الاستثمار.

الدراسة الثانية:

Measuring employees value acritical study on human resourcesaccounting in india, 2015.

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل الطرق المستخدمة لقياس تكلفة وقيمة الموارد البشرية في عينة من الشركات في الهند التي تفصح عن قيمة الموارد البشرية في تقاريرها المالية، كما وهدفت إلى التعريف بطبيعة الإفصاح المحاسبي للأصول البشرية، وتوضح طبيعة العلاقة بين المحاسبة عن الموارد البشرية والمبيعات والربحية والعائد على السهم من خلال عمل دراسة ميدانية تحليلية لعينة من الشركات الهندية، ومن اهم النتائج المتوصل اليها: ربحية هذه الشركات تعتمد على عنصرين رئيسيين هما المبيعات وقيمة الموارد البشرية، وأن النموذج الاكثر شيوعا بين شركات عينة الدراسة هو نموذج Lev and Schwartz وأوصت باستخدامه.

الدراسة الثالثة

recognition, measurement and accounting treatment of human resource accounting, 2015.

هدفت هذه الدراسة إلى عرض نماذج قياس رأس المال البشري وتبسيط الضوء على الصفات الرئيسية لقياس الموارد البشرية والصعوبات التي تواجهها في التطبيق، بالإضافة إلى التعرف على أهمية وحاجة الشركات لمعرفة أثر قياس الموارد البشرية على الاداء المالي باستخدام الاسلوب الاستكشافي لأراء الباحثين والمقارنة بينهما.

وتوصلت الدراسة الى عدة نتائج تتمثل أبرزها في الحاجة إلى تطبيق نماذج قياس الموارد البشرية وأوصت بضرورة استخدام مناهج القيمة بدل من مناهج التكلفة لأنها تأخذ بعين الاعتبار التكلفة والقيمة الحالية.

مقدمة

المقدمة:

في ظل التغيرات الاقتصادية العالمية الراهنة أيقن الباحثون الاقتصاديون على أن التنمية الاقتصادية في العصر الحالي لا تقتصر على مدى توفر الموارد الطبيعية أو رؤوس الأموال بقدر اعتمادها على مدى توفر الموارد البشرية باعتبارها العنصر الوحيد الذي يمتلك كافة الصفات والمؤهلات من مرونة المعرفة والقدرة على إتخاذ القرارات، والمميزات التي من شأنها إبقاء المؤسسة الاقتصادية في سباق المنافسة، لذا توجهت المؤسسات الاقتصادية نحو الاستثمار في العنصر البشري وهذا ما اسهم في تقلص فكرة الاقتصاد المادي والتوجه نحو اقتصاد المعرفة أو ما يعرف بالاقتصاد البشري. فقد باتت النظرة نحو العنصر البشري كرأس المال وجب الاستثمار فيه بدل تكلفة وجب تخفيضها.

لذلك ظهرت الحاجة الى ادارة هذا العنصر لان القناعة اصبحت راسخة لدى المنظمات والباحثين من أن ادارة هذا العنصر يعني تحقيق التميز بالتالي ضمان البقاء، وباعتبار أنه لا يمكن ادارة ما لا يمكن قياسه فقد اتجهت الابحاث نحو هذ التحدي الجديد المتمثل في قياس رأس المال البشري. وتعتبر محاسبة الموارد البشري واحدة من أبرز الجهات الأكثر اهتماما بهذا الشأن لان الفوز بهذا التحدي (قياس رأس المال البشري) سيغير المفاهيم والتموقع داخل القوائم المالية.

من هنا تتأتى لنا الاشكالية التالية:

طرح الاشكالية:

ومن خلال ما تم الاشارة إليه سنتطرق لطرح الاشكالية التالية:

كيف يمكن تقييم مساهمة محاسبة الموارد البشرية في تقييم رأس المال البشري؟



وللإجابة عن التساؤل الرئيسي نطرح الاسئلة الفرعية التالية:

-هل استطاعت محاسبة الموارد البشرية تقديم مساهمة مهمة فيما يتعلق بتقييم رأس المال

البشري؟

-هل نجحت محاسبة الموارد البشرية في تقديم نموذج يمكن اعتماده لإظهار قيمة لرأس

المال البشري ضمن أصول المؤسسة يحضى بالقبول العام؟

فرضيات:

-استطاعت محاسبة الموارد البشري تقديم نماذج متعددة لتقييم رأس المال البشري.

-لم تنجح محاسبة الموارد البشرية في تقديم نموذج يمكن اعتماده كنموذج موحد لإظهار قيمة لرأس

المال البشري ضمن اصول المؤسسة يحضى بالقبول العام.

أهداف الدراسة:

تهدف الدراسة إلى:

-التعريف برأس المال البشري، أهميته، خصائصه التي يمتاز بها والحاجة إلى تقييمها.

-معرفة كيفية تصنيف المورد البشري كأصل

-معرفة نماذج القياس قيمة رأس المال البشري

-إبراز طرق الافصاح عن الاصول البشرية في القوائم المالية

أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة في إظهار أهمية تقييم المؤسسات لرأس مالها البشري الذي يساهم بشكل كبير في تحقيق الميزة التنافسية لها وضمان بقائها واستمراريتها.

منهج الدراسة:

قمنا بالاعتماد على المنهج الوصفي والمنهج التحليلي بقصد الاجابة على الاشكالية المطروحة واثبات صحة الفرضيات، حيث اعتمدنا في الفصل الأول على المنهج الوصفي من خلال بيان المفاهيم الخاصة بكل من رأس المال البشري وكذا محاسبة الموارد البشرية أما الفصل الثاني فقد اعتمدنا على المنهج الوصفي والتحليلي وذلك من خلال تحليل نتائج استبيان عند طريق برنامج SPSS.

مصادر الدراسة:

تمت الاعتماد في دراستنا على مختلف المراجع والكتب ومذكرات التخرج (أطروحات دكتوراه، مذكرات ماجستير، مذكرات ماستر).

اسباب اختيار الموضوع:

يعود اختيارنا لهذا الموضوع لجملة من الاسباب نذكر اهمها:

-يتماشى موضوع الدراسة مع تخصصنا في مجال المحاسبة والجباية

-حدائة الموضوع الذي يعتبر من المواضيع الحديثة في مجال المحاسبة مؤخرا

رأس المال البشري وطرق تقييمه يعتبر من المواضيع ذات الأهمية البالغة التي لا تلقى اهتمام كبير من طرف الباحثين

صعوبات الدراسة:

- نقص المراجع التي تخدم الموضوع خاصة الكتب؛
- صعوبة القيام بالدراسة الميدانية مع عدم التمكن على الحصول على المعلومات الكافية؛
- صعوبة الموضوع وحدائته.

حدود الدراسة:

- الحدود الزمنية: تم اجراء هذه الدراسة في حدود الموسم الجامعي 2021/2022.
- الحدود المكانية: استكمالا للجانب النظري قمنا بدراسة تطبيقية عن طريق توزيع الاستبيان لأساتذة جامعة البشير الابراهيمي لولاية برج بوعريريج.

هيكل الدراسة:

تم تقسيم الدراسة الى فصلين، الأول يتناول الجانب النظري للدراسة تم تقسيمه الى مبحثين، المبحث الأول: مفاهيم عامة حول رأس المال البشري، المبحث الثاني: محاسبة الموارد البشرية، أما الفصل الثاني تتناول الجانب التطبيقي للدراسة، كذلك تم تقسيمه الى مبحثين، المبحث الأول: تقديم منهجية الدراسة، المبحث الثاني: اختبار الفرضيات ومناقشة النتائج.

الفصل الأول: الإطار النظري العام

لمحاسبة رأس المال البشري

تمهيد:

نظرا لتزايد المستمر في أهمية الموارد البشرية في المؤسسات فقد أصبح المورد البشري يمثل محور اهتمام منظمات الاعمال والمؤسسات لما له من دور أساسي في بقائها واستمراريتها، مما أدى إلى زيادة المنافسة بين المؤسسات الاقتصادية حول الاستثمار في رأس الما البشري وامتلاك أفضل الاصول البشرية التي تضمن لها التمييز لكن لا يزال يصعب قياس هذا المورد نظرا لصعوبة تتبع الاحداث الاقتصادية المتعلقة به.

وستتطرق من خلال هذا الفصل إلى الإطار النظري العام لمحاسبة رأس المال البشري من خلال
مبحثين:

المبحث الاول: مفاهيم عامة حول رأس المال البشري

المبحث الثاني: محاسبة الموارد البشرية

المبحث الأول: مفاهيم عامة حول رأس المال البشري.

تناولنا في هذا المبحث مختلف المفاهيم العامة على رأس المال البشري، فقد تطرقنا لنشأته ومختلف الخصائص التي تميز العنصر البشري عن عناصر رأس المال الأخرى بإضافة إلى أهمية تقييم رأس المال البشري.

المطلب الأول: مفهوم رأس المال البشري.

لا يعد مفهوم رأس المال البشري من المفاهيم التي يسهل الاتفاق حولها من طرف الباحثين نظراً لحدثة الموضوع وغياب الفهم الكافي له خاصة في الدول النامية، عكس الدول الاقتصادية المتقدمة التي أصبح مفهوم رأس المال البشري فيها أكثر وضوحاً ونضجاً. حيث حظي مفهوم رأس المال البشري توسعاً في تناوله من طرف الباحثين وذلك لما يلعبه من أهمية في بناء المنظمات وكيفية تشغيلها ونجاحها واستمراريتها. ومن التعاريف التي تناولها الباحثون كالاتي:

• عرفته الدعجة (2013): بأنه مجموعة الأفراد الذين يمتلكون مهارات وإمكانيات معرفة

وقابليات تساهم في زيادة القيمة الاقتصادية لمنظمات الأعمال.¹

• كما هناك من اعتبره جزءاً من المنظمة حيث عرفه جرادات وآخرون بأنه القيمة المجمعة

للمعرفة المتوافرة للمنظمة.²

¹ الدعجة، مروى كساب محمد، تحليل العلاقة بين رأس المال البشري وتطبيقات الجودة الشاملة وأثرها على الاداء التنافسي: دراسة تطبيقية في الشركات لصناعة الأدوية البشرية، رسالة ماجستير في إدارة الاعمال جامعة الشرق الأوسط، كلية الاعمال، الاردن، 2013، ص 16.

² الجرادات، ناصر محمد سعود وآخرون، إدارة المعرفة، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2011، ص 240.

• وينسب مصطلح رأس المال البشري للاقتصادي الأمريكي "schultz" كونه أول شخص قدمه وتحدث عنه سنة 1961. حيث عرفه بأنه: مجموعة الطاقات البشرية التي يمكن استخدامها في استغلال مجمل الموارد الاقتصادية المتاحة للمؤسسة.¹

• كما يعتبر "kendrick" رأس المال البشري بأنه: رأس المال الفكري غير المادي وغير الملموس، والذي يتراكم من خلال الاستثمار في التعليم والبحوث، بهدف زيادة كفاءة الموارد في المستقبل.

• يعرفه "begg" و"fisher" على أنه مخزون المعارف والمعلومات والمؤهلات المدرجة في فكر الافراد.²

• ومن خلال ما سبق يمكننا تعريف الرأس المال البشري على أنه: مزيج من المهارات والإمكانيات والخبرات والمؤهلات العلمية التي يمتلكها أو يكتسبها الأفراد وقدرتهم على العمل ضمن فرق وتعاونهم في إنجاز مهامهم بحيث يتم استغلال مجمل هذه الطاقات لصالح المنظمات والمجتمع.

ويرتبط ظهور رأس المال البشري بمجلة "الاقتصاد السياسي" التي نشرت عام 1962 عندما تم تضمين سلسلة المقالات حول المشكلة الرئيسية المتعلقة بنظرية رأس المال البشري في ملحقها "الاستثمار في الكائن البشري"

نظرية رأس المال البشري هي مفهوم نظرية الاقتصاد الحديث الذي يحل مشاكل تكوين وجودة قوة العمل.

¹رواية الحسين، مدخل إستراتيجي لتخطيط وتنمية الموارد البشرية، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2013، ص65.

²دحماني عزيز، مساهمة الإنفاق على الرأس المال الفكري في أداء المؤسسة الصناعية حالة مؤسسة سونطراك، اطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ابي بكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، 2015، ص4

العلماء الأمريكيون T.schultz ; F. denison ; D.mincer هم من بين المبتدئين في هذا التطور النظري في أعمالهم، صاغ هؤلاء الاقتصاديون اساسيات النظرية وجعلوها موضوع البحث العلمي.

يعتمد مصطلح رأس المال البشري على مهارات الإنتاج والمعرفة التي يتم تنفيذها من خلال موارد العمل، والتي لها قيمة خدمة معينة على الاصول الاقتصادية في المستقبل على وجه التحديد، حيث راس المال البشري هو أداة قياس القيمة الاقتصادية لمهارات الناس، والتي تتكون من مهاراتهم وقدراتهم وخبراتهم.

في وقت لاحق حدد شولتز (1981) رأس المال البشري على أنه الميزات القيمة التي اكتسبها الأفراد ويمكن تكملتها بالاستثمار المناسب، حيث يقول إن رأس المال بالمقارنة مع اشكال رأس المال الأخرى (المالية والمادية) جزء من الحياة البشرية، لأنه يتم تنفيذه من قبل الإنسان ورأس مال لأنه يتم تحليله كمصدر للمكاسب أو الدخل أو كلا هذين العنصرين، يعتقد بيكر (1964) أن رأس المال البشري يتكون من ميزات ستعزز الايرادات الجارية، فضلا عن النشاط الذي يؤثر على الدخل. وبعبارة أخرى يمكن اعتباره أي ممتلكات وقدرات مكتسبة من أجل مساعدة الأفراد أو المجموعات على الانتاجية الاقتصادية.¹

تعتمد الاهمية الاقتصادية لرأس المال البشري على المساهمة في تطوير الميزة التنافسية الوطنية، وبالتالي على النمو الاقتصادي للدولة (دراكر 1999). يتم فحص رأس المال البشري باعتباره مزيج

¹ValidaGiziene. ZanetaSimanavisiene.OksanaPaleiene :Evaluation of investment in human capital Economical Effectiveness . InzinerineEkonomika–Engineering Economics.23(02).2012 .p109

من عنصرين: المهارات الفكرية والمعرفية، ولذلك كان له اهتمام كبير في تقييم موثوقية البحث عن العوامل التي حددت النمو الاقتصادي.

وفي تقرير شبكة الخبراء الاقتصاديين الاوروبيين للتعليم (Wobmann , Schut2006) تم التأكيد على أن المفهوم الاساسي لنظرية رأس المال البشري يعتمد على حقيقة أن تعليم الجميع هو استثمار في نفسك، حيث يساهم في الإنتاجية من أجل تحسين الموقف في المجتمع. مثل أي استثمار، يتطلب الاستثمار في رأس المال البشري تكاليف البدء، أي ينبغي تشجيع الاستثمار في الراس المال البشري ومن ناحية أخرى ينبغي تقييم كفاءتها. لا تقدم تجربة التقييم أو الاساليب المطبقة حلا لا ليس فيه، وبالتالي نسبة الوقت واحتمال الخطأ والتدفقات النقدية: الدخل والنتائج. يتم تخصيص قدر كبير من التمويل للتعليم العالي ومع ذلك هناك ما يسمى بـ "نزيف العقول" لذلك من المهم جدا لتقييم كل من المزايا الفردية والجماعية.

في الاقتصاد الحديث تكتسب الموارد غير المادية قيمة، ويزيد الموظفون ذوو الخبرة والكفاءة والمهارة والحاصلون على تعليم جيد من قيمة المنظمة (Makstutis 2007). فقدان رأس المال البشري بسبب الهجرة له تأثير سلبي على نمو الاقتصاد الوطني (Kasnauskiene Cekanavicius 2009) ومع ذلك لم يتم تقديم أي تقييم متسق للعلاقة بين سوق العمل ومؤشرات نظام التعليم والاستثمار في التعليم العالي، والتي يمكن أن تكون أساسية لتحديد المنافع الفردية والجماعية للاستثمار في رأس المال البشري، سواء في اعمال المؤلفين الاجانب أو لاتينيون.¹

¹ValidaGiziene , and others, idem op. cit ,p110

يوفر الاستثمار في التعليم العالي، باعتباره الشكل الاساسي لرأس المال البشري، مزايا شخصية وعامة في إطار الاقتصاد الحديث، تزايد الاستثمار البيئي في رأس المال البشري على مستوى الدولة يؤثر على النمو الاقتصادي ويزيد القدرة التنافسية الوطنية.

المطلب الثاني: خصائص رأس المال البشري

إن معرفة خصائص رأس المال البشري يوفر الارضية المناسبة للوقوف على البيئة اللازمة للاستثمار فيه ومدى ملاءمته والامام بالمحددات التي تقف إزاء قياس عوائده. ومن أهم الخصائص:¹

- رأس المال البشري غير منظور وغير ملموس؛
- صعوبة قياسه بدقة؛
- رأس المال البشري يتزايد بالاستعمال والمداومة؛
- يمكن الاستفادة منه في مراحل متعددة وعمليات مختلفة في وقت واحد؛
- سهولة حمله وتوفير الاستعداد لحامله؛
- سرعة زيادته وسرعة فقدانه تبعاً لشخص المتجسد فيه؛
- له آثار ايجابية كبيرة على المؤسسات؛
- سهولة انتقاله من مكان إلى آخر؛
- يتكون من جزأين جزء فطري وجزء مكتسب؛
- تعد المعارف والكفاءات والمهارات أهم المركبات للرأس المال البشري؛

¹سناء جابر، دور رأس المال البشري في تحقيق الاداء المتميز الجامعي، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير، تخصص تسيير الموارد البشرية، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2016-2017، ص11.

- إمكانية الاستثمار فيه عن طريق تخصيص موارد مالية إضافة للوقت والجهد اللازمين؛
- يميل الرأس المال البشري للتوليد الذاتي كما يتطور ويزداد عن طريق التكوين العلمي؛
- قابلية رأس المال البشري للتغيير والاستبدال.

يمتلك رأس المال البشري خصائص لا توجد في باقي أنواع رأس المال، فخصائص رأس المال المادي مثلا تتمثل في:

- مادي ملموس؛
- يتواجد الرأس المال المادي في البيئة الداخلية للمؤسسة؛
- تتمثل في الآلات والمعدات والمباني؛
- رأس المال المادي قيمة متناقصة؛
- رأس المال المادي عمر إنتاجي محدد ومتناقص؛
- يمتد وقت تشغيله الا ان يحدث مشكل.¹

¹ محمود الروسان ومحمود العجلوني، أثر رأس المال الفكري في الابداع في المصاريف الاردنية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد الثاني، 2010، ص 43.

المطلب الثالث: الانتقال من المورد البشري إلى الاصل البشري

نعرض في هذا الجزء كل المبررات الاقتصادية والمحاسبية للانتقال من المورد البشري الى الاصل البشري، وكذا شروط الاعتراف المحاسبي التي يتوجب توفرها للاعتراف بالمورد البشري كأصل.

الفرع الاول: التغيير من المورد البشري الى الاصل البشري:

لا يعني التحول من اعتبار العنصر البشري موردا الى اعتباره اصلا أن النظرة الى هذا العنصر تغيرت بسبب تطوره، أو أن الاقتصاديين أخطأوا في تصنيفهم للعنصر البشري، بل هذا التحول من المورد إلى الاصل كان نتيجة الى الازدحام الاقتصادي الجديدة، ففي مطلع القرن العشرين لم تكن المنافسة كبيرة الى هذه الدرجة، حيث كانت المشكلة التي تواجه المؤسسات الاقتصادية تكمن في عدم قدرتها على تلبية طلبات المتزايدة على منتجاتها، لذا ركزت المؤسسات الاقتصادية على امتلاك أكبر الآلات والمعدات التي تضمن لها مواجهة الطلب، في ظل هذه الظروف الاقتصادية. لم يحظى العنصر البشري بأهمية كبيرة، حيث اقتصرت النظرة إليه على كونه موردا في يد المؤسسة الاقتصادية تستخدمه لدعم العملية الانتاجية، غير أن تسارع المتغيرات الاقتصادية ودخول العديد من المؤسسات الاقتصادية الجديدة زاد من حدة المنافسة واعطى العميل العديد من الخيارات الجديدة التي قد تغير وجهة طلبه على المنتجات، هذا ما جعل العنصر البشري الحل الامثل القادر على مسايرة الازدحام الاقتصادي الجديدة، وضمان التميز للمؤسسة و التقليل من حدة المنافسة لما له من خصائص ومميزات تفتقر إليها باقي مكونات المؤسسة الاقتصادية، مما جعل العنصر البشري يحوز

على اهمية كبيرة باعتباره أثمن ما قد ملكه المؤسسة دون غيرها من المؤسسات الاقتصادية، هذا ما ساهم في تكوين المفهوم الاقتصادي للأصل البشري.¹

ويمكن تلخيص أهم المبررات المحاسبية لاعتبار العنصر البشري أصلاً لا مورداً فيما يلي:²

- تعتبر النظرية المحاسبية المورد هو: " كل ما يمكن للمؤسسة استخدامه من أجل تحقيق منافع اقتصادية على المدى القصير (دورة مالية واحدة على الأكثر تقدير)"، أما الأصل الثابت فيتيح للمؤسسة استخدامه لأكثر من دورة مالية لتحقيق تدفقات اقتصادية على المدى (القصير، المتوسط، والبعيد). والمدقق في العنصر البشري يجد أنه أقرب إلى مفهوم الأصل منه إلى مفهوم المورد، ذلك أن المؤسسة عند استغلالها للعنصر البشري فإنها تبذل قصارى جهدها لتوفير كل الظروف الملائمة التي تجعل العنصر البشري يقتنع بفكرة التخلي عن المؤسسة، وهدف هذه الأخيرة من كل هذا هو ضمان تدفق المنافع الاقتصادية لهذا الأصل على المدى البعيد.

- من منظور المحاسبة كل مصروف تقوم المؤسسة بصرفه على مورد معين ضمن عملية الاستغلال لا بد ان يقابله الايراد الخاص به، وهذا الشرط غائب في المورد البشري، حيث تظهر المصاريف المدفوعة للمورد البشري سواء في شكل أجور وحوافز أو مصاريف التدريب والتطوير دون إظهار الايرادات المتحصل عليها رغم أن الجميع يدرك أن المورد البشري يحقق إيراد، ما يؤكد أن ما يدفع للعنصر البشري ليست مصاريف إنما هي تكاليف الحصول على المنافع الاقتصادية الخاصة به وتحويلها لفائدة المؤسسة الاقتصادية، وتكاليف

¹ Miller kent, bromileyphilip, **strategik risk and corporate performance an analysis of alternative risk measures academy of mana jementjournal**, 1990, vo133,p43,44.

²بشائر حضير وعباس الحفاجي، القياس المحاسبي لرأس المال الفكري وعلاقته بأداء المنظمة، مجلة القادسية للعلوم الادارية والاقتصادية، مجلد 17، العدد4، 2015، ص16.

الحصول على المنافع الاقتصادية تتعلق بالأصول لا بالموارد، ويؤكد أيضا ان الإيراد الخاص بالأصل البشري هو إيراد خفي مثل إيراد بقية الاصول الثابتة التي يمكن إقرار إيرادها والحصول عليه باستخدام وتطبيق مختلف النسب المالية.

• عند قيام المؤسسة الاقتصادية بتوصيل اصول داخلية بغرض الاستخدام الذاتي، فإنها قبل الاعتراف بالأصول المولدة حديثا تعترف بالأصول التي ساهمت في عملية توليد من خلال ارجاع اقساط اهتلاك المعدات الى تكلفة الاصول المولدة حديثا، غير أن هناك نوع من الاصول المولدة داخليا التي يكون العنصر البشري دورا رئيسيا في توليدها مثل براءات الاختراع التي تعتمد في توليدها على الممتلكات الفكرية للعنصر البشري بنسبة كبيرة، فهل يعقل أن يعترف بأصل المورد كأصل وان يعترف بعنصر البشري الذي كان له الفضل في توليد براءات الاختراع كمصروف لا كتكلفة منافع اقتصادية للأصل.

• عند التنازل عن المؤسسة الاقتصادية يتم التنازل عنها بالقيمة السوقية التي عادة ما تكون أكبر من القيمة الدفترية، هذا الفارق بين القيمة السوقية والقيمة الدفترية يمثل قيمة ما تملكه المؤسسة الاقتصادية من رأس مال فكري، أهم مكوناته الاصول البشرية، فمن خلال عملية التنازل يظهر الاعتراف الضمني بالأصل البشري، لذا أصبح جل رجال الاعمال يشترطون عند شراء مؤسسة اقتصادية الابقاء على كل العمالة التي تمتلكها المؤسسة لعلمهم بانخفاض قيمة المؤسسة مع مغادرة العمال لها.

• الاعتراف براس المال البشري يقرب القيمة الدفترية للمؤسسة من قيمتها السوقية، مما يعطي القوائم المالية عرض الملائمة، مصداقية وموضوعية عن القيمة الحقيقية لممتلكات المؤسسة الاقتصادية.

الفرع الثاني: شروط الاعتراف المحاسبي بالأصل البشري

يعرف الأصل حسب معيار المحاسبي الدولي 16 (IAS16) "الممتلكات والمعدات"، على أنه: "الموجودات الملموسة التي تمتلكها المؤسسة بغرض استخدامها في عملية إنتاج السلع والخدمات أو بغرض تأجيرها للأخرين أو لأغراض إدارية، والتي تحتفظ بها لأكثر من دورة".

أما الأصل المعنوي (غير الملموس) فقد عرفته معايير المحاسبة الدولية 38 (IAS38)

"الأصول الغير ملموسة"، على أنه: موجود قابل لتحديد، غير نقدي وبدوم مادة ملموسة، تحتفظ به المؤسسة لأكثر من دورة واحدة بغرض استخدامه في إنتاج السلع والخدمات أو بغرض تأجيرها للأخرين أو لأغراض إدارية.¹

وتشترط معايير المحاسبة الدولية مجمعة من الشروط التي يجب توفيرها من أجل الاعتراف المحاسبي بالأصل:²

- سيطرة المؤسسة الاقتصادية على الأصل؛
 - توقع تدفق المنافع الاقتصادية مستقبلية للمؤسسة من هذا الأصل؛
 - إمكانية قياس قيمة الأصل بموضوعية؛
- وقد تم اسقاط شروط الاعتراف المحاسبي بالأصل على العنصر البشري كما يلي:³

¹مجلة المحاسب العربي، المعيار المحاسبي الدولي رقم 38: الأصول الغير ملموسة صادرة يوم 23 افريل 2015، النسخة الالكترونية، الموقع الرسمي للمجلة، www.aam-web.com/ar/standard-detail

²راوية حسين، مدخل إستراتيجي للتخطيط وتنمية الموارد البشرية

³رشا حمادة، القياس والافصاح المحاسبي على الموارد البشرية وأثره على القوائم المالية

1. السيطرة على الاصل البشري:

ساعد شرط السيطرة الكثير من المعارضين على رفض فكرة تطبيق الاصل على العنصر البشري متذعرين بأن الموارد البشرية العاملة في المؤسسة الاقتصادية ليست ملكا لها، غير ان المؤسسة الاقتصادية لا تسيطر على العامل كشخص، وعليه فإذا كان حق الملكية القانونية للأصل هو المعيار المناسب لتمييز الاصول المادية كما ورد في معايير المحاسبة الدولية.

(المؤسسة تفرض السيطرة على الاصل اذا كانت تملك سلطة الحصول على المنافع الاقتصادية، وتستطيع الحد من وصول الاخرين الى هذه المنافع) فان الشرط المناسب لتمييز الاصول البشرية هو الحق الوظيفي الذي يمنح المؤسسة دون غيرها الحق في الحصول على الخدمات الوظيفية بكلفة اقتصادية مقبولة، وبالتالي يتضح ان معيار الحكم على الاصل ليس في ملكية القانونية وانما في حق المؤسسة في استخدامه في للحصول على فائدة منه في مجال العمل، فتمتلك هنا لا يصرف الى العنصر البشري بل ينصرف الى خيراتته ومهارته ومعارفه.

2. تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية:

يشترط على الاصل تقديم منافع اقتصادية مستقبلية، حيث تكون هذه المنافع الاقتصادية متوفرة للمؤسسة لأكثر من دورة مالية واحدة، لذا اصبحت المؤسسات الاقتصادية تبذل كلما في وسعها لتوفير الظروف الملائمة للاستمرار العنصر البشري في المؤسسة وعدم مغادرته لها بغرض ضمان المنافع الاقتصادية المستقبلية، غير أن البعض يقول بأنه رغم جهود المؤسسة للمحافظة على العنصر البشري إلى أن احتمالات الاستقالة والترك إضافة إلى الوفاة تبقى قائمة ما يجعل المنافع الاقتصادية للمورد البشري غير مضمونة، وهنا يمكن

القول بأنه حتى الأصول المادية تكون منافعها الاقتصادية غير مضمونة فهي معرضة للتلف والحرائق وغيرها من الظروف والعوائق التي قد توقف منافعها الاقتصادية، لذا فإن التوفر الحالي للعنصر البشري في المؤسسة الاقتصادية يعد احتمالاً لتدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية طالما لا تتوفر لدينا أي تنبؤات عن حالة الترك أو الوفاة.

3. القياس الموضوعي:

يرى الكثير من الباحثين أن مشكلة قياس الأصول البشرية تبقى عائقاً أمام النظرية التي تنادي برسمة العنصر البشري حتى وإن كان يتوفر على بقية شروط الاعتراف، وأن المقاييس المالية المتاحة غير قادرة على قياس العنصر البشري بموضوعية، غير أن هناك العديد من المقاييس المالية التي تعطي قيمة أقرب ما تكون إلى القيمة الحقيقية للأصل البشري، منها التكلفة الجارية، تكلفة الاحلال وطريقة القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية، إضافة إلى أن المحاسبة الإدارية قدمت العديد من أساليب القياس غير المالي، والتي تأخذ بعين الاعتبار خصائص الأصل البشري هذا من جهة، ومن جهة أخرى فإن قياس العنصر البشري ليس خياراً وإنما حتمية لأنه لا يمكن إدارة ما لا يمكن قياسه، ومع تزايد الاهتمام بالعنصر البشري خاصة في ظل التوجه نحو اقتصاد المعرفة أصبح قياس الأصل البشري حتمية تملئها الظروف الاقتصادية.

المطلب الرابع: أهمية تقييم رأس المال البشري

الفرع الأول: معايير قياس رأس المال البشري والأصول البشرية في ظل تطبيق محاسبة الموارد

البشرية

أكدت العديد من "الدراسات حول أهمية الأصول البشرية في المؤسسة، حيث عرف "هيرمانسون" سنة 1964 الأصول بأنها موارد نادرة، يتم الحصول عليها عن طريق معاملات جارية أو مادية وقادرة على إعطاء منفعة أو خدمات اقتصادية في المستقبل، وتشمل المعاملات أي عملية أو صفقات أو ظروف يترتب عليها تغيير في وضع الأصول وبالتالي يمكن تطبيق هذا المفهوم على الأصول البشرية في المؤسسة.

1.2 أهمية الاستثمار في رأسمال البشري وقياسه في المؤسسة:

أكدت أبحاث كل من " شولتر " سنة 1961، " بيكور " سنة 1964، " مينسر " سنة 1974، على ضرورة الاستثمار في رأسمال البشري، وإن تراكمه يتم من خلال أنشطة التدريب والتعليم والأبحاث المعرفية الأخرى في المؤسسة.¹

كما أطلق "ليكرت" على عملية قياس رأسمال البشري اسم محاسبة الأصول الإنسانية وسماها "شولتر" محاسبة رأس مال البشري، في حين أطلق عليها "فلامهولتر" مصطلح محاسبة إدارة رأسمال البشري، وتتصب مجمل هاته المفاهيم والأبحاث حول قياس العائد على الاستثمار البشري أو تقييم رأسمال البشري في المؤسسة.

¹ يوسف بدولة، تقييم تكلفة رأس المال البشري والأصول غير الملموسة بتطبيق المحاسبة، الموارد البشرية، دراسة حالة عينة من المؤسسات الصناعية الجزائرية، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، كلية العلوم الاقتصادية وتجارية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس، ص35.

وأكد "بروميت" على عملية القياس الديناميكية للعنصر البشري وإعداد التقارير الأزيمة لذلك وعلى أهمية استخدام محاسبة رأسمال البشري بهدف مساعدة المدراء على اتخاذ القرار وإمدادهم بمعلومات حول الموارد البشرية، وعليه فإن الفكرة الأساسية لقياس وتقييم رأسمال البشري تدور حول القيمة الاقتصادية للأصول البشرية، والتي ينبغي متابعتها وقياسها، وإن تكاليفها تعتبر استثماراً طويلاً الأجل يحتاج إلى رسملة وإطفاء تقييم تكلفة رأس المال البشري والأصول غير الملموسة بتطبيق محاسبة الموارد البشرية حسب العمر الإنتاجي للموارد البشرية في المؤسسة¹.

¹ يوسف بدولة، مرجع سبق ذكره، ص 35-36.

المبحث الثاني: محاسبة الموارد البشرية.

سنتطرق في هذا المبحث الى مفهوم محاسبة الموارد البشرية وكذلك نماذج قياس رأس المال البشري وأخيرا الإفصاح المحاسبي.

المطلب الأول: مفهوم محاسبة الموارد البشرية.

الفرع الأول: نشأة ومراحل تطور محاسبة الموارد البشرية:

- **المرحلة الأولى (1960_1966):** تميزت هذه الفترة بوضع المفاهيم الأساسية للمحاسبة عن الموارد البشرية باستخدام النظريات والمبادئ المتعلقة بهذا الموضوع.
- **المرحلة الثانية (1966_1971):** تميزت هذه الفترة بإيجاد وتقييم فعالية نماذج قياس التكلفة وقيمة الموارد البشرية، وكذلك فترة إيجاد مجالات حالية ومستقبلية لاستخدامات المحاسبة عن الموارد البشرية في بعض المنشآت، حيث قام "وليام" بتطبيق بحثه (قياس للقيمة التاريخية لتكلفة الموارد البشرية) على شركة (باري) حيث نشرت الشركة ولعدة سنوات قوائمها المالية الختامية متضمنة معلومات مالية على الموارد البشرية.
- **المرحلة الثالثة (1971_1976):** حيث نشرت العديد من الدراسات الأكاديمية في أمريكا وأستراليا واليابان، وقد تم تطبيق العديد من هذه البحوث عن أثر هذه المعلومات التي تقدمها المحاسبة عن الموارد البشرية في اتخاذ القرارات الإدارية وكذلك قرارات المستثمرين من حملة الأسهم.
- **المرحلة الرابعة (1976_1980):** وشهدت هذه المرحلة تراجعاً في الاهتمام بهذا الفرع وذلك بسبب أن الأجزاء الكبيرة من البحوث الأولية في هذا الميدان والتي تعد أقل صعوبة

تمت في المرحلة السابقة وإن الأجزاء الباقية وتتطلب عدد غير قليل من المؤسسات والشركات التي تقبل أن يتم تطبيق هذه البحوث داخلها.

- **المرحلة الخامسة:** وهي مرحلة التطور الحالية فقد شهدت بداية بحث جدي للاهتمام بكل من النظرية والتطبيق للمحاسبة عن الموارد البشرية، وذلك نتيجة لتزايد اهتمام الولايات المتحدة الأمريكية بموضوع زيادة الإنتاجية وتركز هذا الاهتمام على دور العنصر البشري في زيادة الإنتاجية، والاهتمام بالمحاسبة عن الموارد البشرية، وقد شهدت هذه المرحلة تطبيق المحاسبة عن الموارد البشرية على شركات ومؤسسات ضخمة، وقد عكس ذلك مراحل التطور الأولي، والتي كان التطبيق يقتصر على شركات صغيرة ومتوسطة الحجم¹.

الفرع الثاني: مفهوم محاسبة الموارد البشرية:

ظهرت مفاهيم وتعريف عديدة لمحاسبة الموارد البشرية من قبل العديد من الجمعيات والأشخاص من ذوي العلاقة والاختصاص ترتكز في علم الجوانب التي تمثلها الموارد البشرية في منظمات الأعمال فقد عرفت جمعية المحاسبة الأمريكية بأنها مجموعة المفاهيم والمبادئ والأساليب والإجراءات التي تحكم عملية تحديد ثم قياس البيانات المتعلقة بالموارد البشرية وذلك بقصد اتصالها بعد ذلك للأطراف ذات العلاقة².

¹ العبييل ابو علي، وليد ناجي الحياي، محاسبة الموارد البشرية، الطبعة الاولى، مركز الكتاب الأكاديمي، عمان، الاردن، 2015، ص 48-47.

² عبد الوهاب، محمد علي وعامر، سعد ياسين، محاسبة الموارد البشرية عرض وتحليل، دار المريخ الرياض، 1984، ص 32.

• عرفها "flamholts" بأنها المحاسبة عن الموارد البشرية كمورد للمنظمة وأنها تمثل كلفة الاختيار وتعيين الأصول البشرية وتنميتها وإدارتها وكذلك قياس القيمة الاقتصادية داخل المنظمة.¹

• كما عرفت بأنها قياس وإعداد تقارير الديناميكيات البشرية في المنظمة، وهي عملية تقييم حالة الموارد البشرية في المنشأة وقياس التغيير في الأفراد والجماعات للمنظمة لمتخذي القرارات سواء داخل المنظمة أو خارجها.²

• "Brummet" عرفها بأنها عملية قياس ديناميكية للعنصر البشري في المنظمة وإعداد التقارير اللازمة في ذلك.³

• أما "Likert" فقد انطلق في تعريفه لمحاسبة الموارد البشرية من نظريته إلى المشروع على أنه منظمة بشرية وأن مواردها تشمل ولاء مجموعات الموظفين والموردين والعملاء.⁴

• تعريف "برومات" محاسبة الموارد البشرية هي عملية قياس ديناميكية للعنصر البشري في المنظمة وإعداد التقارير اللازمة عن ذلك.⁵

ومن التعاريف السابقة حول محاسبة الموارد البشرية يمكن النظر إلى محاسبة الموارد البشرية على أنها " القيمة الحقيقية " التي تعكس أصول العنصر البشري يجمع متغيراته الفنية والإنسانية وعلى أنها عملية توفير المعلومات عن الأفراد والمجموعات داخل المشروع لمتخذي القرارات سواء داخل المشروع أو خارجه، ومن هذه التعاريف تتضح الخصائص التالية لمحاسبة الموارد البشرية:

¹ سمية أمين علي، المحاسبة على رأس المال الفكري، دراسة تحليلية مع التطبيق على رأس المال البشري مجلة المحاسبة والادارة والتأمين، العدد 06، جهاز الدراسات العليا والبحوث، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 2003، ص 66.

² عبد الوهاب، محمد علي وعامر، سعد ياسين، مرجع سابق، ص 33.

³ وليد ناجي الحياي، المشاكل المحاسبية ونماذج مقترحة، الدنمارك: دار الاكاديمية العربية المفتوحة، 2007.

⁴ رضوان حلوة حنان، بدائل القياس المحاسبي المعاصر، عمان، دار وائل للنشر، 2003، ص 209-210.

⁵ الوردى خدومة، مطبوعة محاسبة الموارد البشرية، طلبة سنة ثالثة، تخصص موارد البشرية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة باتنة، 2018، ص 4.

- إن المحاسبة عن الموارد البشرية أداة لقياس وليست فراغا مستقلا وقائما بذاته بل تعدد تحسينا للنظم الموجودة.
- إن المحاسبة عن الموارد البشرية في قياسها للموارد البشرية، تعترف بأساليب القياس التي يمكن تطبيقها عمليا ولا تعترف بتلك المقاييس التي تخرج عن نطاق التطبيق
- إن قياس الموارد البشرية ليس هدفا ف حد ذاته بل يستخدم كما هو الحال بالنسبة لباقي الأصول في اتخاذ القرارات الإدارية الداخلية والخارجية.
- إن التقرير عن نتائج القياس المحاسبي لا يشترط شكلا معينا من أشكال التقرير فالمهم هو توصيل معلومات كاملة عن الموارد البشرية للجهات المسؤولة، بالشكل الذي يحقق الموجود منها سواء كان في شكل الميزانية أو في شكل تقارير مستقلة.¹

¹ حمد فهد ديسان المطيري، تطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية في الشركات المساهمة العامة، بدولة الكويت المبررات المبادئ والمعوقات، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، الكويت، 2010، ص 17

المطلب الثاني: نماذج من قياس رأس المال البشري التي تعتمد على التكلفة.

ظهرت عدة دراسات وأبحاث علمية مختلفة تستهدف التقييم وقياس الأصول البشرية باستخدام النماذج والمقاييس التي تعتمد على التكلفة، ويمتكن أن نميز بين أربعة مداخل رئيسية لتقييم رأس المال البشري على أساس التكلفة وهي:

" التكلفة الأصلية، التكلفة الجارية، تكلفة الإحلال، تكلفة الفرصة البديلة ".

أولاً: مدخل التكلفة الأصلية (التاريخية):

يستخدم هذا الأسلوب في قياس تكلفة رأس المال البشري أي نفس الأسس المتبعة في قياس الأصول المادية، وتعرف التكلفة الأصلية بأنها: "التضحية المالية التي تتحملها المنشأة في سبيل الحصول على البشر وتدريبهم وتطويرهم وتنمية قدراتهم"، وتتكون هذه التكلفة من عنصرين أساسيين هما¹:

• تكلفة الحصول على البشر:

يشير هذا العنصر إلى التضحية التي تتحملها المؤسسة الاقتصادية في سبيل الحصول على من سيشمل مركزاً معيناً، وهي تشمل مجموعة من التكاليف المباشرة كتكاليف الاستقطاب، وتكاليف الاختيار، تكاليف التعيين، تكاليف التوظيف وكذا مجموعة من التكاليف الغير المباشرة كتكاليف الترقية.

¹ مطر محمد عطية، المعالجة المحاسبية لتكلفة الموارد البشرية في المشروع الاقتصادي، جامعة الكويت، العدد3، 1982، ص 238.

• تكلفة التعليم:

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 لمستوى الإنتاجية المطلوبة عادة لوظيفة معينة".

ثانيا: التكلفة الجارية:

هي التكلفة أو المبلغ الذي تستعد المؤسسة لدفعه مقابل الحصول على الأصل البشري الذي يتوفر لديها أو للحصول على أصل بشري له نفس الخصائص ونفس مستوى المردود الذي يقدمه الأصل المتوفر لديها، ويرى الكثير أن التكلفة الجارية تعطي قيم موضوعية للأصل البشري، ف طالما أن المؤسسة تستعد لدفع هذا المبلغ من أجل الحصول على المنافع الاقتصادية للأصل البشري فإن هذا المبلغ يمثل حقيقة قيمة هذا الأصل في المؤسسة¹.

ثالثا: تكلفة الإحلال:

يتفق هذا الأسلوب مع أسلوب التكلفة التاريخية في النفقات التي يجب رسمتها لتحديد قيمة الأصول البشرية ولكن الفرق بينهما في أن احتساب هذه القيمة يتم بالأسعار الجارية بالمقارنة مع الأسعار التاريخية².

ويقصد بتكلفة الإحلال التضحية التي تتحملها المنشأة لإحلال موارد بشرية بدلا من الموجودة ونميز

بين نوعيين من الإحلال¹.

¹ لعبيي بوعلي، ناجي الحياي، مرجع سبق ذكره، ص 94.

² حنان رضوان، بدائل القياس المحاسبي المعاصر، الطبعة الأولى، دار وائل لنشر، عمان، 2001، ص 128.

• **الإحلال الوظيفي:** تعرف على أنها "التضحية التي تتحملها المنشأة في سبيل إحلال شخص محل شخص آخر يشمل وظيفة معينة في التنظيم"، بحيث يكون البديل قادر على القيام بنفس المهام وتقديم نفس الخدمات التي تلزم لهذه الوظيفة.

• **الإحلال الشخصي:** هي التضحية التي تتحملها المنشأة في سبيل إحلال شخص محل شخص آخر يكون قادر على تقديم مجموعة من الخدمات التي يقدمها الشخص الحالي وتشمل تكلفة إحلال الفرد إنتاج التنظيم البشري كله. وتشمل تكاليف التوظيف المباشرة وغير المباشرة، تكاليف التعليم وتكاليف ترك الخدمة.

رابعاً: تكلفة الفرصة البديلة (نموذج المزايدة التنافسية لهيكماوجونز):

يستخدم في هذا النموذج مفهوم "تكلفة الفرصة البديلة" حيث تعرف الفرصة البديلة للأصل البشري بأنها (قيمة هذا الأصل في الاستخدام البديل المتاح لاستخدامه الحالي).

وهذا المدخل يقضي بتحديد قيمة الأصل بتكلفة الفرصة الضائعة، والتي تتمثل في أقصى قيمة له في الاستخدام البديل، وهي لا تعطي قيمة للموارد البشرية إلا إذا كانت ذات ندرة نسبية وموضع منافسة بين الرؤساء.

وبناء على هذا المدخل يقترح هذان العالمان إجراء المزايدة التنافسية بوساطة مدراء مراكز الربح والاستثمار على خدمات الموظفين والعمال (ذوي المكانة المتميزة) في أقسامهم المختلفة من أجل الانتفاع بخدمات ذلك الموظف في تحسين معدل العائد على الاستثمار في مركزه، ويتم اعتماد سعر

¹المرجع نفسه، ص 129.

المزايد الأعلى كقيمة للفرد نظرا لأنهش سيمثل المعادل التقديري الحالي للاستخدام الأمثل لخدمات الأفراد بين مراكز الربح والاستثمار.¹

المطلب الثالث: نماذج قياس رأس المال البشري التي تعتمد على القيمة

قوم هذه النماذج على مفهوم القيمة الاقتصادية للموارد البشرية، وهي أكثر واقعية من أساليب التكلفة لأنها تأخذ في الاعتبار الخدمات المتوقعة من الأصول البشرية كعامل أساسي لتقويم هذه الأصول، وهذا ما تهمله أساليب التكلفة وتعتبر أهم نماذج القياس التي تعتمد على القيمة ما يلي:

أولاً: "نموذج هرمانسون" الشهرة الغير مشتراة:

يقول هرمانسون أن قيمة الموارد البشرية لمؤسسة اقتصادية ما يمكن أن تقدر برسمة الإيرادات التي تزيد على الإيرادات العادية للصناعة لمجموعة الشركات التي تشكل المؤسسة جزءاً منها، ويسمى "هرمانسون" الطريقة بنموذج الشهرة غير المشتركة²، فمثلاً: إذا كان معدل العائد على الأصول المملوكة في صناعة معينة خلال السنوات الخمسة الماضية 12%، وأن الشركة حققت عائد قدره 15% على أصولها البالغة 6 مليون وحدة نقدية.

عندئذ يفترض أن تقييم أصولها البشرية ب 1.500.000 ون نظراً لأن الربح هو:

$$900.000 = 15\% \times 6.000.0$$

في حين الربح الاعتيادي هو: $12\% \times 6.000.000 = 7.500.000$ ون.

¹ رشا حمادة، القياس والافصاح المحاسبي على الوارد البشرية وأثره على القوائم المالية، مجلة جامعة دمشق مجلد 18، العدد الاول، 2002، ص 55.

² المرجع نفسه، ص 56.

ثانياً: نموذج " ليف وشوارتز " القيمة الحالية للإيرادات المستقبلية:

يستخدم هذان العالمان المفهوم الاقتصادي لرأس المال البشري في البيانات المالية الذي يستند على نظرية (irvingfisher) لرأس المال الذي يعرف بأنه مصدر لتدفق وتولد الدخل وقيمه هي القيمة الحالية للدخول المستقبلية المحسومة بمعدل معين للملك لهذا الأصل.¹

وهذا النموذج يقودنا إلى إنتاج المعادلة التي يتم من خلالها قياس رأس المال البشري كما يلي:²

$$(V_y^x) = \sum_{t=y}^T P_y(t+1) \sum_{i=y}^T \frac{I_i}{(1+y)^{t-y}}$$

حيث:

$E(V_y^x)$: هي القيمة المتوقعة لرأس المال البشري لشخص عمره (x) سنة.

T: سن التقاعد.

$P_y(t)$: احتمال موت الشخص ويلاحظ أنه لكي يكون هذا المفهوم مفيداً لشركة معينة فإن مصطلح

"موت" يجب أن يتمكن إمكانية أن الشخص سيرتك الشركة لأي سبب مثل الاستقالة أو التقاعد.

I_i : الإيرادات المتوقعة للشخص في فترة i.

Y : معدل خصم معين للشخص.

¹رشا حمادة، مرجع سبق ذكره، ص 56.

²Ogan pekin, (a human resource value model for professional service organisations), accounting review, vol 51, N 02, apr 1976, p309.

ويقدم هذا النموذج مقياسا مقبولا المال البشري، ويشير العالمان إلى أن قيمة رأس المال باستخدام هذا النموذج ستزود مستخدمي البيانات المالية بمعلومات قابلة للتقويم حول التغيرات في القوى العاملة لمنظمة ما.

ثالثا: نموذج "فلامهولتز" تقويم المكافآت المستقلة:

ينظر هذا النموذج إلى حركة الأفراد من خلال أدوارهم المختلفة أو مناصبهم في المؤسسة الاقتصادية باعتبار ذلك عملية مستقلة تعتمد على الوظائف السابقة أو حالات الخدمة التي قام بها الفرد في المؤسسة.

ويستلزم لجعل النموذج عمليا وحساب القيمة القابلة للتحقق والمتوقعة للفرد والمؤسسة الخطوات التالية:¹

- تعريف ووصف مجموعة من الحالات المتعاقبة التي يمكن أن يشغلها الفرد في النظام؛
- تحديد القيمة لكل حالة للمنظمة؛
- تقدير الثبات المتوقع لشخص ما داخل المنظمة؛
- احتمال أن شخصا ما سيشغل كل حالة ممكنة في أوقات مستقبلية محددة؛

والقيمة القابلة للتحقق والمتوقعة لشخص ما $E(RV)$ يمكن أن يعبر عنها بـ:

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

¹Baruch lev, abdschwartz, (on the use of the economic concept of human capital in financial statements), the accounting review, vol 46, N 01, janvier 1971, p 106 .

حيث:

R_i : هي قيمة R تشتق من المنظمة لكل حالة خدمة ممكنة I .

$P(R_i)$: احتمال شخصا ما سيشغل حالة I .

t : الوقت أو مرة.

n : حالة ترك العمل.

r : معدل حسم الملائم.

رابعا: نموذج أوغان "Ogan" المنافع الصافية لظروف التأكد والمحسومة:

تؤكد نماذج التقويم المدروسة باستثناءات قليلة مساهمة الموارد البشرية متجاهلة التكاليف التي تتكبدها الشركة في سبيل الاحتفاظ بهذه الموارد، وهذا غير كاف من وجهة نظر ملائمة للمؤسسة الاقتصادية، وقد اقترح Ogan نموذجا يتضمن بشكل صريح مراعاة لوجهي التكلفة والمنفعة لقيمة البشرية في مؤسسة ما، ويعبر عن النموذج ب:¹

$$K_{Kj} = \sum_{i=1}^n \frac{1}{(1+r)^k} V_{ai}$$

¹Flamholtz eric, (human resource accounting :a review of theory and research), journal of management studies, vol. 11, N 01, feb 1974, p 52

حيث:

L: انتهاء الخدمة المقدرة لخدمة الفرد للمؤسسة .

i: سلسلة وجود العامل في العمل: 1،2،3،...

Vai: المنافع الصافية المعادلة المؤكدة التي تتولد من قبل الأصول البشرية العاملة بالمؤسسة.

r: معدل حسم خارجي (خال من المخاطرة).

t: جزء من الفترة الزمنية من 1 إلى 2 ، وهي فترة من حياة خدمة العامل ستحسم بالنسبة إليها

المنافع الصافية المعادلة المؤكدة التي تحدث بعد t .

K_{Kj}: العينة الحالية الصافية الكلية المعدلة للأصول البشرية في مؤسسة في خدمة مهنية ما .

رغم تعدد النماذج التي اقترحتها محاسبة الموارد البشرية لتقييم رأس المال البشري سواء القائمة على

التكلفة أو التي تعتمد على نموذج القيمة ، وعلى الرغم من أن الكثير منها معد خصيصا لقياس

الأصول البشرية إلا أنه ولا نموذج منها حظي بالقبول العام كما أن الصعوبات التي تواجهها محاسبة

البشرية لقياس الأصول البشرية تم ارجاعها إلى النظرة التقليدية للمحاسبة من خلال تركيزها على

مؤشرات مالية فقط ، حيث أن قياس شيء حديث بأساليب تقليدية لن يقدم نتائج جيدة ومن هذا

المنطق قام العديد من رواد المحاسبة الادارية بتقديم أساليب جديدة غير مالية تضمن إعطاء

معلومات ذات قيمة للمسيرين ومتخذي القرار في المؤسسة .

المطلب الرابع: الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية.

وضع العديد من الباحثين مفهوم الإفصاح المحاسبي بعدة تعريفات منها:

عرفه " تشوي " وآخرون بأنه إظهار للمعلومات المالية سواء الكمية أو الوصفية في القوائم المالية، أو في الهوامش والملاحظات، الجداول المكملة مما يجعل القوائم المالية غير مضللة وملائمة لمستخدمي القوائم المالية من الأطراف الخارجية عن الوحدة الاقتصادية، التي لديها سلطة محدودة للحصول على المعلومات التي ترغبها، وذلك لتمكنهم من اتخاذ قرارات أخرى لها علاقة بالوحدة الاقتصادية على أن يتم الإفصاح في الوقت المناسب حتى لا تصبح المعلومات عديمة الفائدة.

يرى "شيرازي" على أنه شمول التقارير المالية على جميع المعلومات اللازمة لإعطاء مستخدم هذه التقارير صورة واضحة وصحيحة عن الوحدة المحاسبية.

أن مفهوم الإفصاح المحاسبي يتمثل في إتباع سياسة الوضوح الكامل، وإظهار جميع الحقائق المالية الهامة التي تعتمد عليها الأطراف ذات العلاقة في المشروع، ويعد الإفصاح الكافي من أهم المبادئ الرئيسية لإعداد القوائم المالية بما تحويه من ملاحظات، ومعلومات إضافية مرفقة بها، وتحتوي على كل المعلومات المتاحة المتعلقة في المشروع لتجنب تضليل الأطراف المهتمة في المشروع.

كما عرفه "تشاندر" على أنه إجراء يتم من خلاله اتصال الوحدة الاقتصادية بالعالم الخارجي.¹

¹ الاء زهدي محمد الرزم، الخصائص المحددة لدرجة الإفصاح عن الموارد البشرية في التقارير المالية للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، قدمت هذه الدراسة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، كلية الدراسات العليا، جامعة الزرقاء، الأردن، 2016، ص65.

كما تم تعريفه من طرف هندر كسين بمفهوم عام وشامل حيث عرف الإفصاح بأنه: عرض للمعلومات المهمة للمستثمرين والدائنين وغيرهم من المستخدمين بطريقة تسمح بالتنبؤ بمقدرة المشروع على تحقيق الأرباح في المستقبل ومقدرته على سداد التزاماته وأن كمية المعلومات التي يجب الإفصاح عنها لا تتوقف على مدى خبرة القارئ ولكن المستوى المطلوب للإفصاح.¹

¹ علي عبد الحفيظ الزواوي، سالمة ابراهيم الشريف، أثر الإفصاح عند الموارد البشرية على قرارات منح الائتمان في المصاريف الليبية، دراسة استطلاعية لأراء عينة من الأكاديميين والمهنيين بالمصارف الليبية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم السياسية، مجلة دراسات الاقتصاد والأعمال، المجلد 6، العدد 2، 2017، ص 4.

خلاصة:

من التعرض للإطار العام حول محاسبة رأس المال البشري توصلنا إلى أن الموارد البشرية تحظى بأهمية بالغة في المؤسسات الاقتصادية، وبالتالي يمكن الاعتراف بها كأصل في القوائم المالية في المؤسسة إذا أمكن قياسه، لذا قدمت مجموعة من النماذج لقياس قيمة رأس المال البشري غير أن هذه النماذج لم تحظى بالقبول العام بعد.

الفصل الثاني: دراسة حالة،

والادوات المستخدمة في الدراسة

تمهيد:

بعد اكمالنا الجزء الاول من الدراسة والمتمثل في التعرض لمختلف جوانب محاسبة رأس المال البشري، سنحاول من خلال هذا الفصل تطبيق الجانب النظري على عينة من الموارد البشرية لمؤسسة، ذلك من خلال معرفة أداء عينة من الاشخاص في مؤسسة وحول مدى توفر شرط الاعتراف المحاسبي بالأصل البشري، وكذا إمكانية الافصاح عنه، حيث قمنا بتصميم استمارة استبيان وتوزيعها على مختلف الاساتذة والدكاترة في جامعة محمد البشير الابراهيمى.

وتم تقييم هذا الفصل في بحثين:

المبحث الاول: منهجية الدراسة.

المبحث الثاني: عرض ومناقشة نتائج الدراسة.

المبحث الأول: تقديم منهجية الدراسة.

ان الهدف من هذا المبحث هو دراسة واقع استخدام مؤشرات الأداء في تقييم الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، ولذا من اجل تحقيق هذا الهدف قمنا بإنجاز استبيان موجه للطاقت الاساتذة والدكاترة، وقسمنا المحاور الى محورين أساسيين:

المحور الأول: عبارة عن أسئلة لمعرفة مدى الأهمية المعطاة لاستخدام مؤشرات الأداء بالمؤسسة.

المحور الثاني: عبارة عن أسئلة لمعرفة دور استخدام مؤشرات الأداء في تقييم الأداء المالي بالمؤسسة.

المطلب الاول: الطريقة المستعملة في الدراسة

بغرض الإلمام بكل جوانب الموضوع والاجابة على الإشكال المطروح عمدنا إلى استخدام أكثر من أسلوب في الدراسة الميدانية، حيث اعتمدنا على اداة الاستبيان بإضافة الى مقابلة بعض المختصين في المجال.

أولاً: الاستبيان:

اعتمدنا على الاستبيان بغرض تقييم مساهمة محاسبة الموارد البشرية في تقييم رأس المال البشري وكانت العملية كالآتي:

• تصميم الاستبيان:

حاولنا قدر الامكان تصميم اسئلة الاستمارة بصفة بسيطة حتى تكون سهلة وقابلة للفهم من قبل المستجوبين الذين يفترض ان يكونوا على اطلاع واسع بمضمون الدراسة على اعتبار ان كافة

المستجوبين من فئة الاساتذة والدكاترة المختصين في مجال المحاسبة، بحيث تسمح لنا هذه الاسئلة بالإجابة على فرضيات البحث.

اشتمل الاستبيان 15 سؤالاً تمت صياغته باللغة العربية، كما تم التأكد من سلامة المحتوى المتضمن لمعلومات الاستبيان من حيث: دقة الاسئلة، وابتعادها عن الغموض وتغطيتها لكل المحاور المراد دراستها.

بعد الاخذ بعين الاعتبار ملاحظات المقدمة من طرف الاستاذ تم ضبط استمارة الاستبيان وصياغتها في شكلها النهائي.

• هيكل الاستبيان:

من اجل التحقق من صحة الفرضيات قمنا بتقسيم الاستبيان الى مجموعات حيث تضمنت المجموعة الاولى الاسئلة المرتبطة بشخصية المستجوب كالمؤهل العلمي والخبرة المهنية.... وغيرها، في حين تضمنت المجموعة الثانية أسئلة الدراسة والتي تم تقسيمها الى ثلاثة محاور، كما يلي:

المحور الاول: أهمية تقييم رأس المال البشري

المحور الثاني: دور محاسبة الموارد البشرية في تقييم رأس المال البشري

المحور الثالث: تقييم دور محاسبة الموارد البشرية في تقييم رأس المال البشري

• عينة الدراسة:

كانت الفئة المستهدفة هي فئة الأساتذة المختصين في المحاسبة، حيث تم توزيع مجموعة من الاستمارات على إطارات المحاسبة.

الجدول رقم 01: عملية توزيع الاستبيان.

عدد الاستبيانات الصالحة	عدد الاستبيانات المسترجعة	عدد الاستبيانات الموزعة	عدد الاساتذة الذين استجابوا لنا	توزيع الاستبيان عليها عدد الاساتذة الذين تم	أسلوب توزيع الاستبيان
22	0	22	22	22	التوزيعات

المصدر: من اعداد الطلبة

فيما يخص الاساتذة الذين تم توزيع الاستبيانات عليهم فهم اساتذة ودكاترة في جامعة محمد البشير الابراهيمي بولاية برج بوعريريج حيث ذهبنا ل 22 دكتور تجاوبوا معنا كلهم حيث تم توزيع الاستبيان عليهم وقمنا باسترجاع نفس العدد المقدم.

ثانيا: محاور الاستبيان:

تم استخدام الاستبيان كأداة بحثية وقد اعتمدنا في هذا الاستبيان على سلم ليكارت الخماسي كمقياس للإجابة على عبارات الاستبيان حيث قمنا بإدراجه تحت ثلاث محاور أساسية كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم 02: محاور الاستبيان مع عدد ونسبة عبارات كل محور.

عدد العبارات	ارقام العبارات	اسم المحور	رقم المحور
08	08- 01	أهمية تقييم رأس المال البشري.	01
03	03- 01	دور محاسبة الموارد البشرية في تقييم رأس المال البشري.	02
04	04-01	تقييم دور محاسبة الموارد البشرية في تقييم رأس المال البشري	03
15	---	-----	المجموع

المصدر: من اعداد الطلبة

بالإضافة الى المحاور الاساسية اعتمدنا محور البيانات العامة المرتبطة بالمستجوبين

متمثلا في (المؤهل العلمي، الدرجة الوظيفية، مدة الخبرة).

المطلب الثاني: الأدوات المستخدمة

تم اخضاع البيانات الى عملية التحليل الاحصائي باستخدام برنامج التحليل الاحصائي للعلوم الاجتماعية (spss V2.5) وقد تم الاعتماد على بعض الاختبارات إضافة الى الأساليب الإحصائية الوصفية والأساليب الاستدلالية وكذلك الأشكال البيانية كالتالي:

- 1- التكرارات والنسب المئوية والأشكال البيانية: لوصف الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة.
- 2- المتوسط الحسابي: وهو متوسط مجموعة من القيم، أو مجموع القيم المدروسة مقسوم على عددها، بغية التعرف على متوسط إجابات المستجوبين حول عبارات الاستبيان، والمتوسط الحسابي أيضا يساعد في ترتيب العبارات حسب أعلى قيمة له.
- 3- الانحراف المعياري: وذلك من أجل التعرف على مدى انحراف استجابات أفراد الدراسة اتجاه كل فقرة أو بعد، والتأكد من صلاحية النموذج لاختبار الفرضيات، ويوضح التشتت في استجابات أفراد الدراسة فكلما اقتربت قيمته من الصفر فهذا يعني تركيز الإجابات وعدم تشتتها، كما أنه يفيد في ترتيب العبارات لصالح الأقل تشتتا عند تساوي المتوسط الحسابي بينها.

- 4- اختبار الصدق والثبات: وذلك بالاستعانة بمعامل ألفا كرونباخ لقياس الثبات ومعامل الارتباط بيرسون لقياس الصدق والاتساق الداخلي لأداة الدراسة.

المطلب الثالث: صدق وثبات الاستبيان

تعتبر المصادقية والثبات من أهم الموضوعات التي تهتم الباحثين من تأثيرها البالغ في أهمية نتائج البحث وقدرته على تعميم النتائج، وترتبط المصادقية والثبات بالأدوات المستخدمة في البحث ومدى قدرتها على قياس الشيء المراد قياسه ومدى دقة القراءات المأخوذة من تلك الأدوات، وبالتالي قبل أن يقوم الباحث بطباعة أداة جمع البيانات في صورتها النهائية، ينبغي عليه أن يقوم باختبارها لتحديد نقاط الضعف فيها وتصحيحها قبل استعمالها في عملية استقصاء الآراء من المستجوبين حيث يتم التأكد من مدى صلاحيتها بطرق عديدة كأن يتم اختبارها على عينة من الأفراد مختارة عشوائياً ومتشابهة في خصائصها مع مجتمع البحث، كما أن هذا الاجراء المتمثل في الاختبار الميداني للأداة لا يغني عن عرضها على المشرف، البحث وعلى بعض الخبراء والباحثين الأكفاء في هذا الشأن للتعرف على وجهات نظرهم الى جانب أنه من المهم كذلك أن يقوم الباحث بقياس الثبات للتأكد من جودة قائمة الاستقصاء.

ان عملية ضبط الاستبيان قبل تطبيقه على الفئة المستهدفة تعد عملية هامة لذا لقد تم التأكد من صدق الاستبيان من خلال صدق المحتوى وذلك بعرضها على محكمين مختصين في العلوم المحاسبية، حيث قام المحكمون بإبداء آرائهم وملاحظاتهم والتي ارتكزت على جملة من الجوانب منها مدى مناسبة الفقرة للمحور الذي تتدرج تحته، دقة وسلامة الصياغة اللغوية ل فقرات الاستبيان، اقتراح فقرات إضافية مهمة لقياس محاور الاستبيان.

وبعدما تمت صياغة الاستبيان في شكله الأولي قمنا بإجراء دراسة استطلاعية للاستبيان على عينة تضمنت 22 استاذاً وتم اخضاع نتائج اجاباتهم لاختباري الصدق (صدق الاتساق الداخلي لعبارات الاستبيان، والصدق البنائي لمحاور الاستبيان) والثبات كما يلي:

أولاً: صدق الاستبيان

وذلك من خلال دراسة صدق الاستبيان الداخلي وصدق الاتساق البنائي كما يلي:

1- صدق الاتساق البنائي لمحاور الاستبيان: يعتبر صدق الاتساق البنائي احد مقاييس صدق

اداة الدراسة حيث يقيس مدى تحقق الاهداف التي تسعى الاداة لتحقيقها. والجدول التالي

يوضح ذلك:

الجدول رقم 03: الصدق والاتساق البنائي لمحاور الاستبيان

N	Sig	
22	0.00	المحور الاول
22	0.00	المحور الثاني
22	0.433	المحور الثالث

2-ثبات الاستبيان:

تم التأكد من ثبات الاستبيان من خلال معامل الفا كرومباخ والذي ظهر بقيمة 0.773 حيث يعتبر ذو مستوى ممتاز من الدقة والثبات وهذا يعني ان استقرار في نتائج الاستبيان.

الجدول رقم 04: ثبات الاستبيان

معامل الثبات الفا كرومباخ
0.773

المبحث الثاني: اختبار الفرضيات ومناقشة النتائج

من خلال هذا المبحث سنقوم باختبار فرضيات دراستنا وذلك بداية من تحليل إجابات المستجوبين وبعدها اختبار نموذج الدراسة باستعمال الانحدار البسيط والانحدار المتعدد.

المطلب الأول: تحليل إجابات الأفراد

سيتم عرض نتائج الدراسة ابتداء من محور المعلومات العامة، مروراً بالمحاور الأساسية للاستبيان، بغرض التأكد من صحة الفرضيات.

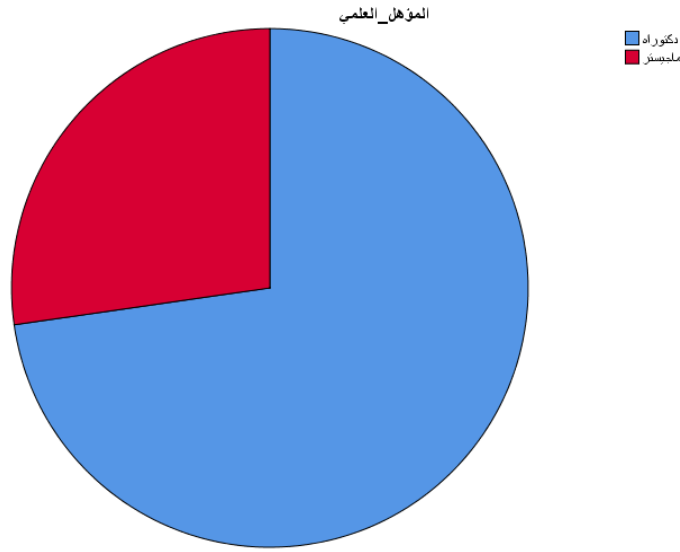
أولاً: قسم المعلومات العامة

تمثلت المعلومات العامة حول البيانات الشخصية المؤهل العلمي، الدرجة الوظيفية، الخبرة المهنية.

جدول رقم 05: توزيع العينة حسب المؤهل العلمي

النسبة المئوية	التكرارات	الشهادة
27,3	6	ماجستير
72,7	16	دكتورا
100	22	المجموع

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.v2



Graphique circulaire

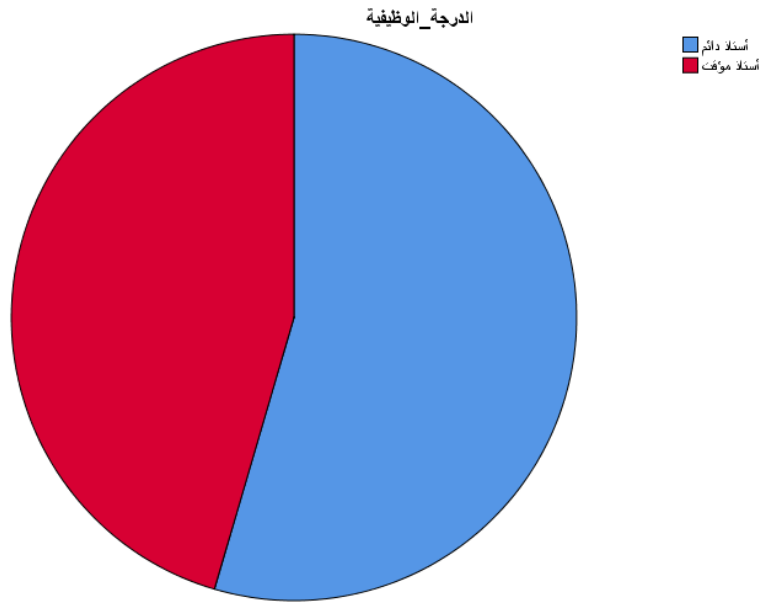
الشكل رقم 01: توزيع العينة حسب المؤهل العلمي بناء على نتائج الاستبيان

من خلال الجدول رقم 06 لتوزيع العينة حسب المؤهل العلمي نلاحظ أن جميع الافراد لهم مستوى جامعي عالي، وهذا يعد مؤشرا جيدا وهاما، يدل على أن جميع أفراد العينة لهم القدرة على الاجابة عن أسئلة الاستبيان، حيث بلغ عدد الافراد الحاصلين على مجيستر 6 أفراد بنسبة 27,3 بالمئة، بينما بلغ عدد الافراد الحاصلين على شهادة الدكتوراه 16 فرد بنسبة 72,3 بالمئة.

الجدول رقم 06: توزيع العينة حسب التدرج الوظيفي

النسبة المئوية	التكرارات	الوظيفة
54,5	12	أستاذ دائم
45,5	10	أستاذ مؤقت
100	22	المجموع

المصدر: من إعداد الطلبة



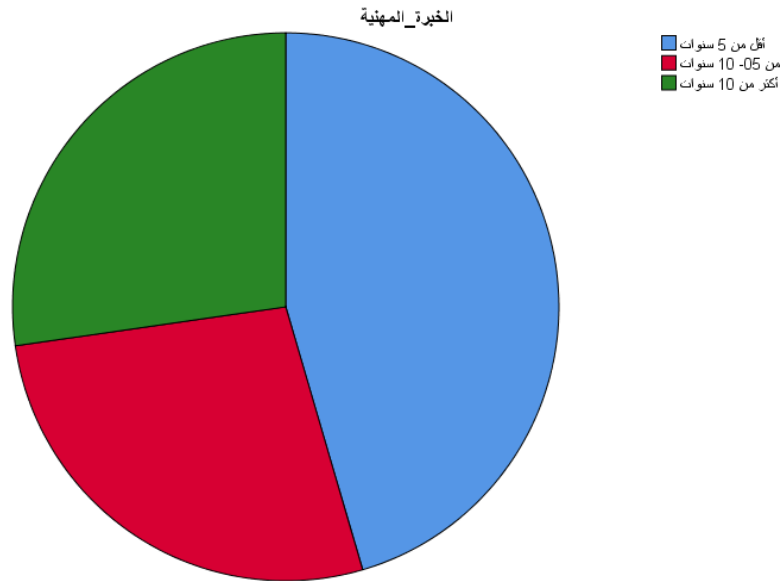
الشكل رقم 02: توزيع عينة حسب الدرجة الوظيفية بالاستناد إلى الاستبيان

من خلال الجدول رقم 07 لتوزيع العينة حسب الدرجة الوظيفية نلاحظ أن الفئة الخاضعة للاستبيان بنسبة 100 بالمئة هوما أساتذة دائمين ومؤقتين في مجال المحاسبة، وهذا ما يجعل أسئلة الاستبيان قابلة للإجابة، حيث بلغ عدد الاساتذة الدائمين 12 استاذ بنسبة تبلغ 54,5، وبالمقابل بلغ عدد الاساتذة المؤقتين 10 اساتذة بنسبة قدرها 45,5 من إجمالي أفراد العينة.

الجدول رقم 07: توزيع العينة حسب الخبرة المهنية

النسبة المئوية	التكرارات	المدة
45,5	10	أقل من 5 سنوات
27,3	6	من 5 إلى 10 سنوات
27,3	6	أكثر من 10 سنوات
100	22	المجموع

المصدر: من إعداد الطلبة



الشكل رقم 03: توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية.

من خلال الجدول رقم 08 لتوزيع العينة حسب الخبرة المهنية نلاحظ أن عدد أفراد العينة التي تقل

عن 5 سنوات 10 افراد بنسبة 45,4 بالمئة، ويبلغ عدد الافراد الذين تتراوح خبرتهم بين 5 إلى 1

سنوات 6 أفراد أي بنسبة تبلغ 27,3 بالمئة، فيحين بلغ عدد الافراد الذين تتجاوز خبرتهم 10 سنوات 6 أفراد أي بنسبة 27,3 بالمئة.

المطلب الثاني: تحليل اتجاهات إجابات عينة الدراسة

أولا يجب تحديد واعداد دليل الموافقة لتحليل إجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الاستبيان فانه تم الاعتماد على الأدوات الإحصائية التالية: التكرارات والنسب المئوية، المدى، المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري.

يجب تحديد طول خلايا مقياس ليكرت الخماسي (المدى العام) المستخدم في استبيان الدراسة ويتم حساب المدى كالتالي: (أعلى درجة في المقياس - أدنى درجة في المقياس) (1-5) = 4 وللحصول على طول الخلية الصحيح نقوم بقسمة المدى العام على عدد درجات الموافقة وذلك على النحو التالي:

$8 = 0.5/4$ وبإضافة هذه القيمة في كل مرة للحد الأدنى لدرجة الموافقة نحصل على الحد الأعلى وهكذا مع كل درجات الموافقة، وتفيد هذه العملية في التعرف على موقف مشترك لإجمالي أفراد العينة حيث:

- إذا تراوحت قيمة المتوسط الحسابي المرجح لدرجة الموافقة حول أي عبارة من عبارات الاستبيان ما بين 1-1.80 فان هذا يعني أن درجة الموافقة تمثل درجة منخفضة جدا.
- إذا تراوحت قيمة المتوسط الحسابي المرجح لدرجة الموافقة حول أي عبارة من عبارات الاستبيان ما بين 1.80-2.60 فان هذا يعني أن درجة الموافقة تمثل درجة منخفضة.

- إذا تراوحت قيمة المتوسط الحسابي المرجح لدرجة الموافقة حول أي عبارة من عبارات الاستبيان ما بين 2.60 - 3.40 فإن هذا يعني أن درجة الموافقة تمثل درجة متوسطة.
- إذا تراوحت قيمة المتوسط الحسابي المرجح لدرجة الموافقة حول أي عبارة من عبارات الاستبيان ما بين 3.40 - 4.20 فإن هذا يعني أن درجة الموافقة تمثل درجة عالية.
- إذا تراوحت قيمة المتوسط الحسابي المرجح لدرجة الموافقة حول أي عبارة من عبارات الاستبيان ما بين 4.20 - 5 فإن هذا يعني أن درجة الموافقة تمثل درجة عالية جدا.

الجدول رقم 08: المتوسط الحسابي

درجة الموافقة	مقياس لكرت	مجال المتوسط الحسابي
درجة منخفضة جدا	غير موافق تماما	[1-1.80] من 01 الى 1.80 درجة
درجة منخفضة	غير موافق	[1.80-2.60] من 1.80 الى 2.60 درجة
درجة متوسطة	محايد	[2.60-3.40] من 2.60 الى 3.40 درجة
درجة عالية	موافق	[3.40-4.20] من 3.40 الى 4.20 درجة
درجة عالية جدا	موافق تماما	[4.20-5] من 4.20 الى 5 درجة

وترتب العبارة من خلال أهميتها في المحور بالاعتماد على أكبر قيمة متوسط حسابي في المحور وعند تساوي المتوسط الحسابي بين العبارتين فإنه يأخذ بعين الاعتبار أقل قيمة للانحراف المعياري بينهما.

• عرض وتحليل اتجاهات إجابات الدراسة.

الجدول رقم 09: تحليل اتجاهات إجابات عينة الدراسة للمحور الأول: أهمية تقييم رأس المال البشري

الاتجاه	الاعتراف المعياري	المتوسط الحسابي	موافق بشدة		موافق		محايد		معارض		معارض بشدة		المتغير
			النسبة المئوية	التكرار	النسبة المئوية	التكرار	النسبة المئوية	التكرار	النسبة المئوية	التكرار	النسبة المئوية	التكرار	
موافق	0,905	4,20	08,33	1	91,67	21	0	0	0	0	0	0	العبارة_01
موافق	0,72	4,00	35,6	7	64,4	15	0	0	0	0	0	0	العبارة_02
موافق	0,29	4,00	43,8	9	57,2	13	0	0	0	0	0	0	العبارة_03
موافق	0,5	4,00	50,00	11	50,00	11	0	0	0	0	0	0	العبارة_04
موافق	0,65	4,00	45,5	10	54,5	12	0	0	0	0	0	0	العبارة_05
موافق	0,78	4,02	35,6	7	64,4	15	0	0	0	0	0	0	العبارة_06
موافق	0,72	4,00	45,5	10	54,5	12	0	0	0	00	0	0	العبارة_07
موافق	0,78	4,02	35,6	7	64,4	15	0	0	0	00	0	0	العبارة_08

المصدر: مخرجات برنامج SPSS

• تحليل إجابات عينة الدراسة للمحور الأول أهمية تقييم رأس المال البشري

تحليل رأي أفراد العينة حول اجابتهم على العبارة رقم 01: " تعتبرون النظر إلى العنصر البشري كتكلفة يجب تخفيضها قليلا من قيمته داخل المؤسسة" حيث ظهرت إجابات الافراد ب 21 فرد موافق و 1 موافق جدا مما دل على اتجاه اراء أفراد العينة حول هذه العبارة بالموافقة، أي أن الأفراد يعتبرون النظر الى العنصر البشري كتكلفة يجب تخفيضها قليلا من قيمته داخل المؤسسة.

تحليل رأي أفراد العينة حول اجابتهم على العبارة رقم 02: " تعتبرون النظر إلى العنصر البشري كرأس مال خالق للقيمة أمرا ضروريا" حيث ظهرت إجابات الأفراد ب 15 فرد موافق و 7 افراد موافقين بشدة، وأن قيمة المتوسط الحسابي تشير الى أن اتجاهات أفراد العينة موافقون بدرجة عالية جدا في اجابتهم على العبارة رقم 02 أي أنهم يعتبرون العنصر البشري كرأس مال خالق للقيمة.

تحليل رأي أفراد العينة حول اجابتهم على العبارة رقم 03: " يساهم الاستثمار في رأس المال البشري في زيادة قيمتها السوقية "

حيث ظهرت إجابات الأفراد 13 فرد موافق و 9 افراد موافقين بشدة، وأن قيمة المتوسط الحسابي تشير الى أن اتجاهات (تقييم) أفراد العينة موافقون بدرجة عالية في اجاباتهم على العبارة رقم 03 أي أن الاستثمار في رأس المال البشري يساهم في زيادة القيمة السوقية

تحليل رأي أفراد العينة حول اجابتهم على العبارة رقم 04 "تعتبرون إدراج رأس المال البشري ضمن الخطوط العريضة لإستراتيجية المؤسسة أمرا لا بد منه" حيث ظهرت إجابات الأفراد 11 فرد موافق و 11 فرق موافق بشدة وأن قيمة المتوسط الحسابي تشير الى ان اتجاهات أفراد العينة موافقون بدرجة عالية على العبارة رقم 04 اي ان إدراج رأس المال البشري ضمن الخطوط العريضة لاستراتيجية المؤسسة أمرا لا بد منه.

تحليل رأي أفراد العينة حول اجابتهم على العبارة رقم 05 " تعتبرون التعبير عن رأس المال البشري للمؤسسة بالنقود في اصولها أمرا مطلوباً " حيث ظهرت إجابات الأفراد 12 فرد موافق و10 افراد موافقين بشدة ، وأن قيمة المتوسط الحسابي تشير الى أن اتجاهات (تقييم) أفراد العينة موافقون بدرجة عالية في اجابتهم على العبارة رقم 05 أي أنهم يعتبرون التعبير عن رأس المال البشري بالنقود امرا مطلوباً.

تحليل رأي أفراد العينة حول اجابتهم على العبارة رقم 06: " تعتبرون ظهور قيمة لرأس المال البشري ضمن أصول المؤسسة زيادة في مصداقية القوائم المالية بها " حيث ظهرت إجابات الافراد 15 فرد موافق و7 افراد موافقين بشدة، وأن قيمة المتوسط الحسابي تشير الى أن اتجاهات (تقييم) أفراد العينة موافقون بدرجة عالية في اجابتهم على العبارة رقم 06 أي أنهم يعتبرون ظهور رأس المال البشري ضمن اصول المؤسسة زيادة في مصداقية القوائم.

تحليل رأي أفراد العينة حول اجابتهم على العبارة رقم 07: " ترون أن التعبير عن قيمة رأس المال البشري بالنقود يسمح بإدارته بالتالي يخلق القيمة والتميز للمؤسسة" حيث ظهرت إجابات الأفراد 12 فرد موافق و10 افراد موافقين بشدة، وأن قيمة المتوسط الحسابي تشير الى أن اتجاهات (تقييم) أفراد العينة موافقين بدرجة عالية في العبارة رقم 07، أي أنهم يرون ان التعبير عن رأس المال البشري بالنقود يسمح بخلق التميز للمؤسسة.

تحليل رأي أفراد العينة حول اجابتهم على العبارة رقم 08: " ترون اظهار رأس المال البشري للمؤسسة بقيمة نقدية ضمن أصولها تحدياً يمكن تجاوزه" حيث ظهرت إجابات الأفراد 15 فرد موافق و7 افراد موافقين بشدة مما دل على أن اتجاه اراء أفراد العينة حول هذه العبارة موافقة بدرجة

عالية حيث ترى عينة الدراسة بأن إظهار رأس المال البشري للمؤسسة بقيمة نقدية ضمن أصولها تحدياً يمكن تجاوزه.

ومنه يمكن القول ان افراد عينة الدراسة يولون أهمية كبيرة لتقييم رأس المال البشري وإظهاره ضمن الاصول في القوائم المالية.

الجدول رقم 10: تحليل اتجاهات إجابات عينة الدراسة للمحور الثاني

الاتجاه	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	موافق بشدة		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق بشدة		المتغير
			النسبة المئوية	التكرار	النسبة المئوية	التكرار	النسبة المئوية	التكرار	النسبة المئوية	التكرار	النسبة المئوية	التكرار	
موافق	0,389	3,17	17,51	3	64,4	15	0	00	10,53	2	7,56	1	العبارة 01
موافق	0,389	3,17	20,48	5	64,4	15	0	0	7,56	1	7,56	1	العبارة 02
موافق	0,389	3,17	35,6	7	54,5	12	0	00	10,53	2	7,56	1	العبارة 03

المصدر: مخرجات برنامج SPSS

• تحليل اتجاهات أفراد العينة للمحور الثاني "دور محاسبة الموارد البشرية في تقييم رأس

المال البشري"

تحليل رأي أفراد العينة حول اجابتهم على العبارة رقم 01: " توافقون على اعتبار العنصر البشري أصلا من أصول المؤسسة" حيث ظهرت إجابات الأفراد، فرد واحد معارض بشدة وشخصين معارضين و15 شخص موافقين و3 اشخاص موافقين بشدة واتجاه أفراد العينة موافقين أغلبهم في اجابتهم على هذه العبارة.

تحليل رأي أفراد العينة حول اجابتهم على العبارة رقم 02: " تتمنون المساهمة التي قدمتها محاسبة الموارد البشرية في قياس رأس المال البشري" حيث ظهرت إجابات الأفراد شخص واحد معارض بشدة وشخص معارض بمقابل 15 شخص موافقين و5 اشخاص موافقين بشدة، واتجاه أفراد هذه العينة موافقين أغلبهم في الإجابة على العبارة رقم 02.

تحليل رأي أفراد العينة حول اجابتهم على العبارة رقم 03: " تعتبرون تعدد النماذج التي اقترحتها محاسبة الموارد البشرية في تقييم رأس المال البشري إثراء مهما للموضوع" حيث ظهرت إجابات الأفراد شخص واحد معارض بشدة وشخصين معارضين بمقابل 12 فرد موافق و7 أفراد موافقين بشدة، وتشير قيمة المتوسط الحسابي الى أن اتجاه أفراد العينة موافقين في الإجابة على العبارة رقم

03.

الجدول رقم 11: اتجاهات اجابات عينة الدراسة المحور الثالث

الاتجاه	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	موافق بشدة		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق بشدة		المتغير
			النسبة المئوية	التكرار	النسبة المئوية	التكرار	النسبة المئوية	التكرار	النسبة المئوية	التكرار	النسبة المئوية	التكرار	
			ع01	0,905	2,50	0,00	0	10,53	2	71,38	17	10,53	
ع02	0,705	2,10	7,56	1	7,56	1	71,38	17	10,53	2	7,56	1	
ع03	0,289	3,92	7,56	1	7,56	1	71,38	17	10,53	2	7,56	1	
ع04	0,452	3,25	7,56	1	7,56	1	71,38	17	10,53	2	7,56	1	

المصدر: مخرجات برنامج SPSS

• تحليل اتجاهات أفراد العينة للمحور الثالث "تقييم دور محاسبة الموارد البشرية في تقييم

رأس المال البشري":

تحليل رأي أفراد العينة حول اجابتهم على العبارة رقم 01: " تعتبرون النماذج التي قدمتها محاسبة الموارد البشرية لتقييم رأس المال البشري المبنية على التكلفة كافية لإظهار قيمة له في القوائم المالية" حيث ظهرت إجابات الأفراد شخص واحد معارض بشدة وشخصين معارضين و17 فرد محايد وشخصين وافقين، واتجاه أفراد العينة محايدون في اجابتهم على هذه العبارة.

تحليل رأي أفراد العينة حول اجابتهم على العبارة رقم 02: " تعتبرون النماذج التي قدمتها محاسبة الموارد البشرية لتقييم رأس مالها البشري المبنية على القيمة كافية لإظهار قيمة له في القوائم

المالية" حيث ظهرت إجابات الأفراد فرد معارض بشدة وفردين معارضين و17 فرد محايد اضافة إلى فرد موافق وآخر موافق جدا، واتجاه أفراد هذه العينة محايدة في الإجابة على العبارة رقم 02.

تحليل رأي أفراد العينة حول اجابتهم على العبارة رقم 03: " ترون أنه يمكن لأي مؤسسة تطبيق نموذج من النماذج التي قدمتها محاسبة الموارد البشرية من اجل تقييم رأس مالها البشري ولو لإدارته بدل إظهاره في القوائم المالية" حيث ظهرت إجابات الأفراد، فرد معارض بشدة وفردين معارضين و17 فرد محايد اضافة إلى فرد موافق وآخر موافق جدا، وتشير قيمة المتوسط الحسابي الى أن اتجاه أفراد العينة محايدون في الإجابة على العبارة رقم 03.

تحليل رأي أفراد العينة حول اجابتهم على العبارة رقم 04: " تعتبرون اعتماد محاسبة الموارد البشرية في تقييم رأس المال البشري على مؤشرات مالية فقط إخلالا بقيمة مساهمتها" حيث ظهرت إجابات الأفراد فرد معارض بشدة وفردين معارضين و17 فرد محايد اضافة إلى فرد موافق وآخر موافق جدا، وقيمة المتوسط الحسابي تشير الى أن أفراد العينة محايدون في الإجابة على العبارة رقم 04.

ومن خلال تحليل اجابات افراد العينة يمكن القول أن محاسبة الموارد البشرية لم تنجح في تقديم نماذج لتقييم رأس المال البشري كافية لإظهاره ضمن اصول المؤسسة.

المطلب الثالث: اختبار فرضيات الدراسة

• اختبار الفرضية الأولى:

والتي تنص على " استطاعت محاسبة الموارد البشري تقديم نماذج متعددة لتقييم رأس المال البشري ".

تم اثباتها من خلال نتائج المحور الثاني من الاستبيان ضمن الجانب التطبيقي الذي وصلنا فيه الى ان محاسبة الموارد البشرية قدمت مساهمة يمكن اعتبارها مهمة في تقييم رأس المال البشري من خلال نماذج متعددة.

• اختبار الفرضية الثانية:

والتي تنص على " لم تنجح محاسبة الموارد البشرية في تقديم نموذج يمكن اعتماده لإظهار قيمة رأس المال البشري ضمن اصول المؤسسة ".

تم اثبات صحة هذه الفرضية من خلال نتائج الاستبيان في الجانب التطبيقي ضمن المحور الثالث، حيث تبين أنه بالرغم من النماذج المهمة التي قدمتها محاسبة الموارد البشرية في تقييم رأس المال البشري الا انه لم يتم اعتماد أي نموذج منها كنموذج عام يمكن الأخذ به كنموذج موحد لتقييم رأس المال البشري.

خلاصة الفصل الثاني:

من خلال قيامنا بالدراسة الميدانية والتي اعتمدنا فيها على الاستبيان بغرض الحصول على نتائج أكثر واقعية فيما يخص موضوع الدراسة " تقييم الاصول البشرية من منظور محاسبة الموارد البشرية".

توصلنا الى عدم أخذ العنصر البشري بعين الاعتبار في القوائم المالية وتوصلنا ايضا الا ان النماذج المقدمة لم يتم الاخذ بها بعد ويتم اعتبار رأس المال البشري أصل من اصول المؤسسات الاقتصادية.

خاتمة

خاتمة:

في ظل المنافسة والتطور الرهيب في تكنولوجيات الاعلام والاتصال برزت الاهمية المتزايدة لرأس المال البشري وضرورة تقييمه وتنمية القدرات الابداعية والمهارات الاستراتيجية له، كما أصبحت المؤسسة تواجه تحديات جديدة في كيفية إدارة الموارد البشرية، فبالإضافة إلى إعادة النظر في سياسة جذب واستقطاب نوعية جديدة من الاهتمامات في مجال المعرفة، اصبح لزاما عليها كذلك إعادة النظر في كيفية تقييم أداء هذا المورد وبذلك إما تحفيزه على تحسين أداءه بما يرفع من تنافسية المؤسسة أو تثبيطه مما ينعكس سلبا على الاداء العام للمؤسسة.

نتائج الدراسة:

من خلال ماسبق تم استنتاج ما يلي:

- انه من الصعوبة بمكان التعبير عن قيمة رأس المال البشري بالنقود
- ان عدم وجود اتفاق عام حول طريقة معينة لقياس رأس المال البشري لا يتنافى واختيار طريقة منها من اجل ادارته.
- تعتبر مساهمة محاسبة الموارد البشرية مساهمة في غاية الاهمية تحتاج فقط الى تطوير.
- ان المزوجة بين مؤشرات مالية واخرى غير مالية لتقييم راس المال البشري يعطي مجال تقييمه بعدا أشمل.

توصيات:

في ضوء نتائج الدراسة، نوصي بمايلي:

- تعميم فكرة تقييم رأس المال البشري في المؤسسات الجزائرية، ومحاولة تطبيقها على نطاق أوسع؛

- ان عدم وجود نموذج موحد لتقييم راس المال البشري لا يعني اهمال تلك النماذج.

-يمكن لاي مؤسسة اختيار نموذج معين لتقييم راس مالها البشري واطهار قيمة له ولو في لواحق غير رسمية للقوائم المالية.

أفاق الدراسة:

تناولت هذه الدراسة موضوع " تقييم الاصول البشرية من منظور محاسبة الموارد البشرية" حيث لاحظنا أن هذا الموضوع يحتوي على جوانب مهمة يجب التطرق إليها، لذا نقترح بعض المواضيع بغية فتح باب البحث مستقبلا:

-تقييم رأس المال البشري من منظور التسيير الاستراتيجي.



قائمة المراجع

قائمة المراجع:

أولاً: الكتب والمجلات:

1. الجرادات، ناصر محمد سعود وآخرون، إدارة المعرفة، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2011.
2. رواية الحسين، مدخل إستراتيجي لتخطيط وتنمية الموارد البشرية، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2013.
3. محمود الروسان ومحمود العجلوني، أثر رأس المال الفكري في الابداع في المصاريف الاردنية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد الثاني، 2010.
4. بشائر حضير وعباس الحفافجي، القياس المحاسبي لرأس المال الفكري وعلاقته بأداء المنظمة، مجلة القادسية للعلوم الادارية والاقتصادية، مجلد 17، العدد4، 2015.
5. مجلة المحاسب العربي، المعيار المحاسبي الدولي رقم 38: الاصول الغير ملموسة صادرة يوم 23 افريل 2015، النسخة الالكترونية.
6. رشا حمادة، القياس والافصاح المحاسبي على الموارد البشرية وأثره على القوائم المالية.
7. لعبيل البوعلي، وليد ناجي الحياي، محاسبة الموارد البشرية، الطبعة الاولى، مركز الكتاب الأكاديمي، عمان، الاردن، 2015.
8. عبد الوهاب، محمد علي وعامر، سعد ياسين، محاسبة الموارد البشرية عرض وتحليل، دار المريخ الرياض، 1984.

9. سمية أمين علي، المحاسبة على رأس المال الفكري، دراسة تحليلية مع التطبيق على رأس المال البشري مجلة المحاسبة والادارة والتأمين، العدد 06، جهاز الدراسات العليا والبحوث، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 2003.
10. وليد ناجي الحياي، المشاكل المحاسبية ونماذج مقترحة، الدنمارك: دار الأكاديمية العربية المفتوحة، 2007.
11. رضوان حلوة حنان، بدائل القياس المحاسبي المعاصر، عمان، دار وائل للنشر، 2003.
12. الوردي خدومة، مطبوعة محاسبة الموارد البشرية، طلبة سنة ثالثة، تخصص موارد البشرية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة باتنة، 2018.
13. مطر محمد عطية، المعالجة المحاسبية لتكلفة الموارد البشرية في المشروع الاقتصادي، جامعة الكويت، العدد3، 1982.
14. حنان رضوان، بدائل القياس المحاسبي المعاصر، الطبعة الاولى، دار وائل لنشر، عمان، 2001.
15. رشا حمادة، القياس والافصاح المحاسبي على الوارد البشرية وأثره على القوائم المالية، مجلة جامعة دمشق مجلد18، العدد الاول، 2002.
16. علي عبد الحفيظ الزواوي، سالمة ابراهيم الشريف، أثر الافصاح عند الموارد البشرية على قرارات منح الائتمان في المصاريف الليبية، دراسة استطلاعية لأراء عينة من الأكاديميين والمهنيين بالمصارف الليبية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم السياسية، مجلة دراسات الاقتصاد والأعمال، المجلد 6، العدد 2، 2017.
17. Ogan pekin, (a human resource value model for professional service organisations), accounting review, vol 51, N 02, apr 1976.

18. Baruch lev, abdschwartz, (on the use of the economic concept of human capital in financial statements), the accounting review, vol 46, N 01, janvier 1971.
19. Flamholtz eric, (human resource accounting review of theory and research), journal of management studies, vol. 11, N 01, feb 1974.
20. ValidaGiziene. ZanetaSimanavisiene.OksanaPaleiene :Evaluation of investment in human capital Economical Effectiveness . InzinerineEkonomika-Engineering Economics.23(02).2012.
21. Miller kent,bromileyphilip, strategik risk and corporate performance an analysis of alternative risk measures academy of managementjournal, 1990, vo133.

ثانيا: الأطروحات والمذكرات

1. الدعجة، مروى كساب محمد، تحليل العلاقة بين رأس المال البشري وتطبيقات الجودة الشاملة وأثرها على الاداء التنافسي: دراسة تطبيقية في الشركات لصناعة الأدوية البشرية، رسالة ماجستير في إدارة الاعمال جامعة الشرق الأوسط، كلية الاعمال، الاردن، 2013.
2. دحماني عزيز، مساهمة الإنفاق على الرأس المال الفكري في أداء المؤسسة الصناعية حالة مؤسسة سونطراك، اطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ابي بكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، 2015.
3. سناء جابر، دور رأس المال البشري في تحقيق الاداء المتميز الجامعي، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير، تخصص تسيير الموارد البشرية، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2016-2017.

4. يوسف بدولة، تقييم تكلفة رأس المال البشري والاصول غير الملموسة بتطبيق المحاسبة، الموارد البشرية، دراسة حالة عينة من المؤسسات الصناعية الجزائرية، مجلة أبحاث اقتصادية وادارية، كلية العلوم الاقتصادية وتجارية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس.
5. حمد فهد دعسان المطيري، تطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية في الشركات المساهمة العامة، بدولة الكويت المبررات المبادئ والمعوقات، رسالة ماجستير، جامعة الشرط الاوسط، الكويت، 2010.
6. الاء زهدي محمد الرازم، الخصائص المحددة لدرجة الافصاح عن الموارد البشرية في التقارير المالية للشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية، قدمت هذه الدراسة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، كلية الدراسات العليا، جامعة الزرقاء، الاردن، 2016.

الملاحق



الملحق رقم 01: الاستبيان



جامعة محمد البشير الإبراهيمي

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

تخصص: محاسبة وجباية معمقة

الطلبة :

_ عثمانى إبتهاى

_ عيسى ايمان

عنوان البحث :

قياس الأصول البشرية من منظور محاسبة الموارد البشرية

الاستبيان:

تحية طيبة وبعد ...

فى إطار التحضير لدراسة تحمل عنوان :قياس الأصول البشرية من منظور محاسبة الموارد البشرية .يسرنى أن أضع بين أيديكم هذا الإستبيان ونرجو منكم التفضل بالإجابة على الأسئلة الواردة فى الإستبيان .

ونضمن لكم سرية المعلومات وإستخدامها لغرض علمى فقط ،ذكر الإسم غير مطلوب .

ضع علامة (X) أمام الخانة المناسبة .

أولا :المؤهل العلمي .

	الطالبة ماستر 2		دكتور
			أستاذ

ثانيا : الدرجة الوظيفي .

	الطالبة ماستر 2		دكتور
			أستاذ

ثالثا : الخبرة المهنية .

	من 5 إلى 10 سنوات		أقل من 5 سنوات
	أكثر من 15 سنوات		من 10 إلى 15 سنوات

المجموعة الثانية: أسئلة الاستبيان

ضع علامة (X) أمام الإجابة الصحيحة.

❖ المحور الأول: أهمية تقييم رأس المال البشري

الرقم	الأسئلة	معرض بشدة	معارض	محايد	مؤيد بشدة	مؤيد
1	تعتبرون النظر إلى العنصر البشري كتكلفة تقليل من قيمته.					
2	تعتبرون النظر إلى العنصر البشري كرأس مال خالق للقيمة أمرا ضروري.					
3	يساهم الاستثمار في رأس المال البشري في المؤسسة في زيادة قيمتها السوقية.					
4	تعتبرون الإدراج رأس المال البشري ضمن الخطوط العريضة الإستراتيجية المؤسسة أمرا لا بد منه.					
5	تعتبرون التعبير عن رأس المال البشري للمؤسسة بنقود من أصولها أمرا مطلوبيا.					

					تعتبرون ظهور قيمة رأس المال البشري ضمن أصول المؤسسة زيادة في مصداقية القوائم المالية بها.	6
					ترون أن التعبير عن قيمة رأس المال البشري بالنقود يسمح بإدارته بالتالي يخلق القيمة والتمييز للمؤسسة.	7
					ترون رأس المال البشري للمؤسسة بقيمة نقدية ضمن أصولها تحدياً يمكن تجاوزه.	8

❖ المحور الثاني: دور محاسبة الموارد البشرية في تقييم رأس المال البشري.

الرقم	الأسئلة	معارض بشدة	معارض	محايد	مؤيد	مؤيد بشدة
1	توافقون على إعتبار العنصر البشري أصل من أصول المؤسسة.					
2	تتمنون المساهمة التي قدمتها محاسبة الموارد البشرية في قياس رأس المال البشري.					
3	تعتبرون تعدد النماذج التي إقترحتها محاسبة الموارد البشرية في تقييم رأس المال البشري إثراء مهما للموضوع.					

❖ المحور الثالث: تقييم دور محاسبة الموارد البشرية في تقييم رأس مال البشري

الرقم	الأسئلة	معارض بشدة	معارض	محايد	مؤيد	مؤيد بشدة
1	تعتبرون النماذج التي قدمتها محاسبة الموارد البشرية لتقييم رأس المال البشري (مبنية على التكلفة) كافية لإظهار قيمة له في القوائم المالية.					
2	تعتبرون النماذج التي قدمتها محاسبة الموارد البشرية لتقييم رأس مالها البشري (مبنية على القيمة) كافية لإظهار قيمة لها في القوائم المالية.					
3	ترون أنه يمكن لأي مؤسسة تطبيق نموذج من النماذج التي قدمتها محاسبة الموارد البشرية من أجل تقييم رأس مالها البشري ولو لإدارته بدل إظهاره في القوائم المالية.					
4	تعتبرون اعتماد محاسبة الموارد البشرية في تقييم رأس المال البشري على مؤشرات مالية فقط إخلال بقيمة مساهمتها.					