

معوقات القياس والافصاح المحاسبي لتكاليف الموارد البشرية
- دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية بسكرة -

Obstacles to measurement and accounting disclosure of human resource costs a field study of some industrial enterprises in Biskra

العمري أصيلة¹

¹ جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، مخبر مالية، بنوك وإدارة الأعمال

acila.lamri@univ-biskra.dz

تاريخ الاستلام: 2023/01/09 تاريخ القبول: 2023/04/12 تاريخ النشر: 2023/04/30

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى التركيز على معوقات القياس والإفصاح المحاسبي للمورد البشري، من خلال الوقوف على واقع ممارسات القياس والإفصاح المحاسبي في ظل تطبيق محاسبة موارد بشرية. ولتحقيق هذا الهدف قمنا بدراسة ميدانية لعينة من المؤسسات الاقتصادية بالمنطقة الصناعية لولاية بسكرة، حيث بلغ حجم العينة 47 مستجوب، وتم تحليلها باستخدام البرنامج الإحصائي Spss23، حيث خلصت الدراسة ب النتائج أهمها: أن عدم اجبارية القانون تطبيق محاسبة الموارد البشرية وعدم توفر الإرادة لتبنيها تعتبر أهم معوقات تطبيقها

كلمات مفتاحية: محاسبة موارد بشرية، قوائم مالية، إفصاح محاسبي، قياس محاسبي.

تصنيفات H83. M41: JEL

Abstract: This study aims to focus on the barriers of measurement and accounting disclosure of human resource, by identifying the reality of accounting measurement and disclosure practices under the application of human resources accounting. To achieve this objective we conducted a a field study of some industrial enterprises in Biskra, where the sample was 47 questioners, analysed using the statistical programme Spss23, where the study concluded with a series of results, the most important of which: being that the law is not compulsory to apply the accounting of human resources and the lack of will to adopt them are the most important obstacles to their application.

Keywords: Accounting of human resources, financial lists, accounting disclosure, accounting measurement.

Jel Classification Codes: H83. M41

1. مقدمة:

يمثل موضوع محاسبة الموارد البشرية أحد المجالات البحثية التي اهتم بها المتخصصون والباحثون نظرا لمكانتها وأهميتها كمصدر من أهم مصادر المزايا التنافسية، وقد انصبّت أبحاثهم على إيجاد المقاربات المناسبة و تطويرها لتسيير هذه الموارد والحفاظ عليها و تنميتها. وبغض النظر عن هذه المقاربات التسييرية فإن عملية التسيير تنطوي بشكل عام على أعباء وتكاليف معتبرة خصوصا فيما يتعلق بتكوين الأفراد وتدريبهم وما يلحقها من نفقات الاستشارة والتقييم وغيرها وهذا ما حتم على الباحثين والمهنيين الاهتمام بهذا الجانب، عبر إيجاد المقاربات المحاسبية المناسبة لهذا الأصل الخاص الذي ينمو و يتطور بالاستخدام والتقدم عكس بقية الأصول الأخرى التي تتناقص و تتهلك. ومن هذا المنطلق كان لابد أن يكون هناك العديد من القضايا التي تفرض نفسها في مجال البحث التي تعني بالقياس والافصاح والبحث في معوقاته، ومن هذا خلال ما سبق يمكن صياغة إشكالية هذه الدراسة كالتالي:

✚ إشكالية الدراسة:

ما هي معوقات القياس والإفصاح المحاسبي لتكاليف الموارد البشرية؟

✚ الأسئلة الفرعية:

ولتحقيق غرضالدراسة فإننا سنعمل على الاجابة عن التساؤلات الآتية:

- هل يعد المورد البشري أصلا من أصول المؤسسة؟
- ما مدى أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية؟
- ما هو أثر ادراج العنصر البشري على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية؟

✚ فرضيات الدراسة:

- ✓ تعتبر قلة وعي المسؤولين لأهمية المورد البشري من أهم معيقات القياس والإفصاح عن تكاليفها.
- ✓ عدم تطرق النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبية الدولية عن الموارد البشرية تسبب في صعوبة قياسها والافصاح عنها.
- ✓ الإفصاح والقياس المحاسبي عن تكاليف الموارد البشرية من تطلعات المؤسسات الاقتصادية.

أهمية الدراسة:

تكمن أهمية البحث في تناوله لموضوع يتعلق بإبراز أهمية المعارف و المهارات و التي لا تقل أهميتها عما تقدمه الموارد المادية الأخرى بل ربما تتفوق عليها، و من هنا تنبع أهمية الدراسة في محاولة التقييم و الافصاح و التقدير عن الاستثمارات في العنصر البشري ضمن المركز المالي للوحدة الاقتصادية الأمر الذي يتطلب البحث عن وسائل لقياس هذه الاستثمارات و الافصاح عنها، وعدم وجود معيار محاسبي دولي يوفر القواعد و المبادئ التي تحكم القياس و العرض و الافصاح عن الموارد البشرية، بقاء موضوع محاسبة الموارد البشرية محل نقاش في أدبيات المحاسبة، مما يجعل الدراسة استكمالاً و استمراراً لدراسات سابقة تسعى لتأصيل الإطار العلمي لمحاسبة الموارد البشرية، محاولة تعويض الندرة في الدراسات السابقة في الجزائر التي تناقش موضوع محاسبة الموارد البشرية

أهداف الدراسة:

- بيان مفهوم محاسبة الموارد البشرية.
- بيان كيفية قياس الموارد البشرية وطرق الافصاح عنها في التقارير المالية.
- إبراز أهمية الافصاح عن عنصر الموارد البشرية كأحد عناصر الأصول.
- توضيح أهداف محاسبة الموارد البشرية وأثر تطبيقها في المؤسسة.

منهج الدراسة:

لتحقيق أهداف الدراسة سننعمد على المنهج الاستقرائي، والمنهج الوصفي التحليلي، حيث سيتم استقراء الدراسات المتعلقة بموضوع الدراسة، ثم تحليل الأفكار والجوانب العلمية التي اشتملت عليها تلك الدراسات، وتوظيفها لخدمة الدراسة، كما سيتم تحليل واستقراء عينة الدراسة عن طريق اعداد استبيان يتم من خلاله استخلاص مجموعة من البيانات واجراء الاختبارات الاحصائية لنتائجها وذلك باستخدام برنامج SPSS(20) لقياس دور وأثر القياس المحاسبي للموارد البشرية في المؤسسة محل الدراسة.

2. محاسبة الموارد البشرية

إن موضوع الموارد البشرية واحد من المواضيع القديمة في البحوث الاقتصادية والذي ينعكس جلياً في المعالجات المحاسبية، وعليه لا يمكننا القول: إنَّ محاسبة الموارد البشرية يعد من المواضيع الجديدة في الاقتصاد حيث يعدّ الاقتصاديون رأس المال البشري عاملاً إنتاجياً ويحاولون جاهدين إيجاد وسائل متعددة لقياس مدى استثماره، ولقد أقر المحاسبون بقيمة الأصول البشرية منذ سبعين سنة مضت على الأقل، في حين، بدأ البحث في المحاسبة الصحيحة للموارد البشرية في الستينيات من القرن الماضي.

1.1 تعريف محاسبة الموارد البشرية:

إن محاسبة الموارد البشرية تمثل فرعاً جديداً من المحاسبة وهي تستند إلى المفهوم التقليدي القائل بأن جميع نفقات تكوين رأس المال البشري تعامل كرسوم مقابل إيرادات الفترة لأنها لا تخلق أي أصول مادية، ووفقاً لوجهة النظرية الحديثة فهي " وسيلة لقياس التكاليف التي تحدث في المنظمة أو المنظمات الأخرى نتيجة لاختبار الأصول البشرية أو تأجيرها أو تدريبها أو تعيينها أو تنميتها، كما تتضمن أيضاً القياس الاقتصادي لقيمة الموارد البشرية بالنسبة للمنظمة". (عادل و حسن، 2015، صفحة 19).

- كما يمكن تعريفها بأنها عبارة عن عملية التعرف على الموارد البشرية وقياسها وتوصيل المعلومات المتعلقة بها للمختصين بإصدار القرارات وهي أيضاً تتضمن تحديد التكاليف التي تتحملها المشروعات مقابل جمع واختيار وتوظيف وتأجير وتدريب الأصول البشرية وقياس قيمتها للمشروع (الحياي، 2007، صفحة 289).
- كما تعرف محاسبة الموارد البشرية بأنها عملية تحديد قيمة الموارد البشرية ومعرفة كيفية معالجتها ومن ثم التعرف على التغيرات التي تطرأ عليها لإظهار القيمة الحقيقية للأصول الإنسانية وإمداد الأطراف المعنية بهذه المعلومات (بن النوي و عجيلة، 2009، صفحة 310).

1.2 أهداف محاسبة الموارد البشرية

يوجد العديد من الأهداف للمحاسبة عن الموارد البشرية نذكر أهمها في النقاط التالية (Juhanson & Gunilla Eklov, 1999, p. 03):

- توفير معلومات عن كيفية استخدام الأصول البشرية للمؤسسة.
- المساعدة على إصدار قرارات سليمة للمنشأة مبنية على معلومات دقيقة عن الأصول البشرية.
- إيجاد طرق قياس يعتمد عليها في معرفة تكلفة الموارد البشرية.
- تنظيم استخدام موارد المنشأة البشرية.
- مساعدة الإدارة في التخطيط والرقابة على استخدام الموارد البشرية.
- وضع التقارير المالية الصحيحة عن نشاط المؤسسة.

و حدد (Johanson et al) ثلاثة أهداف للمحاسبة عن الموارد البشرية (Juhanson & Gunilla Eklov, 1999, p. 04):

- تحسين وتطوير إدارة الموارد البشرية من المنظور المؤسسي، من خلال معرفة جدوى الاستثمارات في الموارد البشرية وتقويمها.
- محاولة لتحسين أسس تقويم المنشآت لدى المستثمرين.

- إيصال المعلومات الخاصة بالموارد البشرية للأطراف ذات العلاقة.
بالإضافة إلى: (خويني و فرحاتي، 2007، صفحة 130)
- إيجاد طرق قياس يعتمد عليها في معرفة تكلفة الموارد البشرية
- تحديد اثر رأس المال البشري في القوائم المالية؛
- إعطاء تقارير مالية صحيحة عن نشاط المؤسسة؛
- مساعدة الادارة على معرفة جدوى الاستثمار وتقييم قرارات الاستثمار في الموارد البشرية؛ اتخاذ قرارات سليمة سواء من طرف الادارة أو أصحاب المصالح مع المؤسسة؛
- إجراء المقارنات بين المؤسسة ومنافسيها على أساس صحيح؛

1.3 فروض محاسبة الموارد البشرية

تستند محاسبة الموارد البشرية على الفرضيات التالية (بن عمارة و صديقي، 2004، صفحة 133):

- يعتبر العنصر البشري موردا هاما من موارد المؤسسة، إذ له قيمة اقتصادية مباشرة وغير مباشرة وتمثل 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 المنظمة و تقديم خدمات متنوعة، حالية و مستقبلية، و ذات قيمة اقتصادية معينة (الشريف، 2013، صفحة 21).
- 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 .
- تعد معلومات الخاصة بمحاسبة الموارد البشرية في جانب تكلفة وقيمة الموارد البشرية، ضرورة لفاعلية وكفاءة إدارة المنظمة، فمثل هذه المعلومات مفيدة في عمليات التخطيط لاختيار وتوظيف وتنمية الموارد البشرية . كما أن المعلومات التي تتضمنه محاسبة الموارد البشرية لها أهمية كبيرة في عمليات الرقابة والتقييم في الأجلين القصير والطويل، سواء لإدارة المنظمة أو للمتعاملين الخارجيين .

- إن توظيف الموارد البشرية يعتبر تكلفة اقتصادية تتحملها المؤسسة مقابل خدمات ومنافع تحصل عليها مستقبلا، لذا يمكن ترجمة هذه التكاليف والخدمات في صورة نقدية، وإظهارها في القوائم المالية.
- إن المفهوم التقليدي للأصول يقوم على أنها "حقوق وخدمات مملوكة قابلة للقياس بوحدات نقدية وهي تكسب نتيجة للتعامل بين الوحدات الاقتصادية يتوقع الحصول منها مستقبلا على خدمات أو منافع اقتصادية".

2. الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية.

1.3. مفهوم الإفصاح المحاسبي: يعتبر الإفصاح المحاسبي الخلاصة النهائية للعمل المحاسبي، إذ أن إعداد ونشر القوائم المالية ليس كافيا بحد ذاته إذ المتضمن هذه القوائم المالية الإفصاح المالي الكافي والملائم لجميع فئات المستخدمين وقد عرف بأنه عملية "إظهار المعلومات المالية سواء كانت كمية أو وصفية في القوائم المالية أو في الهوامش والملاحظات والجداول المكتملة في الوقت المناسب مما يجعل القوائم المالية غير مضللة وملائمة لمستخدمي القوائم المالية من الأطراف الخارجية التي ليس لها سلطة لاطلاع على الدفاتر والسجلات المنظمة. (أبو زيد، 2015، صفحة 578)

2.3 مشاكل الإفصاح المحاسبي للموارد البشرية في القوائم المالية:

يختلف المحاسبون فيما بينهم بشأن الاستثمار في الموارد البشرية من ناحية معالجته محاسبيا والإفصاح عنه في القوائم المالية، إذ برز اتجاهان في الصدد، يعبر الاتجاه الأول عن وجهة النظر التقليدية، ففي ظل الممارسات المحاسبية التقليدية يعالج المحاسبون تكاليف الاستثمار في الموارد البشرية ويفصحون عنها في القوائم المالية كمصروفات، ويرى مؤيدو هذا الاتجاه من المحاسبين أن إتباع هذا الإجراء يعود إلى المبررات الأتية: (رفيق مُجَد ماصة، 2015، الصفحات 18-19)

- ✓ النظرة إلى المحاسبين على أنهم أصحاب المدخل المحافظ نتيجة تطبيق سياسة الحيطه والحذر التي تقتضي عدم إتباع السياسات المحاسبية المترتب عليها زيادة الأرباح أو زيادة الموجودات، وهذا يؤدي إلى غلق الطريق أمام قبول معالجة تكاليف الاستثمار في الموارد البشرية والإفصاح عنها كموجودات لما لذلك من أثر على زيادة الأرباح في الأجل القصير مقابل توقع حدوث خسائر في المستقبل فيما لو تركت الموارد البشرية العمل في الوحدة.
- ✓ قد يكون للاستثمار في الموارد البشرية قيمة من وجهة نظر الوحدة، ولكن قد لا يكون لهذا الاستثمار قيمة سوقية فيما لو قررت الوحدة الاستغناء عنه.

✓ إن التوسع في الإفصاح ليشمل الإفصاح عن الاستثمار في الموارد البشرية قد يؤدي إلى تحقيق منافع للوحدة ولكن في نفس الوقت ينظر البعض إلى أن تكاليف التوسع في الإفصاح ستكون عالية وقد تفوق المنافع المتوقعة منه.

✓ أسباب أخرى تتعلق بتحديد مدة بقاء الموارد البشرية في الوظيفة التي تشغلها هذه الموارد داخل الوحدة بقصد تحديد العمر الإنتاجي لها وذلك لعدم إمكانية امتلاكها، لاسيما في حالة عدم وجود تبعات قانونية على ترك الموارد البشرية العمل في الوحدة، وكذلك صعوبة فصل التكاليف المستنفذة (المصرفات) عن التكاليف غير المستنفذة (الموجودات) المرتبطة بالاستثمار في الموارد البشرية، كما في حالة تكييف وتأهيل الموارد البشرية الجديدة حتى تصبح قادرة على المساهمة في العملية الإنتاجية، ففي هذه الحالة قد يكون للموارد البشرية إنتاج، ولكن المشكلة هي هل تعد تكاليف الموارد البشرية خلال هذه المرحلة مستنفذة أم غير مستنفذة؟

3.3 أثر الإفصاح عن الموارد البشرية على القوائم المالية:

تنعكس آثار الإفصاح على كل من قائمتي الدخل والمركز المالي، ذلك لأن رسملة الاستثمار في الموارد البشرية يؤدي إلى قياس أكثر موضوعية لكل من نتيجة الأعمال والمركز المالي، هذا على عكس الحال عند تسيير هذا الاستثمار، إذ أن ذلك يحمل الفترات المالية عبء تكاليف الموارد البشرية حسب واقعة حدوثها بعيدا عن مفهوم الاستحقاق مما سيؤدي إلى خلل في عملية مقابلة الإيرادات بالنفقات، تنعكس آثاره على قيمة النفقات في قائمة الدخل وقيمة الأصول في قائمة المركز المالي، ومن جانب آخر توفر معاملة الموارد البشرية محاسبيا كأصل مؤشرات كمية أكثر موضوعية لأغراض تقييم الأداء في المشروعات ذات الأقسام الانتاجية المتعددة، ولعل من أفضل المزايا الموفرة من جراء معاملة الموارد البشرية كأصل هي أن الإفصاح عن قيمة هذا الأصل في الميزانية للمحلبين الماليين معلومات على جانب كبير من الأهمية لصالح القرارات الاستثمارية، إذ بتوفر هذه المعلومات يصبح بالإمكان اشتقاق مجموعة من النسب المالية التي لا توفرها القوائم المالية التقليدية. (بوزونة و دراوسي، 2020، صفحة 120)

3. القياس المحاسبي للمورد البشري:

1.4 تعريف القياس المحاسبي

إن طبيعة الحياة الاقتصادية المعاصرة تقتضي قياسا دوريا ، أي في نهاية كل دورة محاسبية ، فالدوائر المالية تبحث عن الربح السنوي لتفرض الضريبة التي تعد سنويا ، كما أن المساهمين يريدون التعرف على نتائج أعمال المشروع خلال العام المنصرم ، و كم من التوزيعات التي تؤول إلى جيوبهم ... الخ، إذ أن القياس النهائي بالرغم من دقته و موضوعيته فلا فائدة تذكر منه إلا توزيع قيمة التصفية على أصحاب الحقوق من مالكين و دائنين، اما إذا أريد استخدام القياس المحاسبي لاتخاذ قرارات استثمارية تتم من خلال القوائم المالية فهو قياس دوري ينقصه الكثير من

الدقة ، فهو يعتمد على التقديرات الشخصية ضمن مظلة المعايير المهنية المنصوص عنها في GAAP و غيرها من المعايير الدولية.

2.4. مشكلة القياس المحاسبي للموارد البشرية:

تختلف الأساليب الممكنة لتقييم الموارد البشرية فيما بينها من حيث درجة الموضوعية التي تحققها و مدى اتفائها مع الفكر المحاسبي و تفاوت هذه الأساليب في اعتمادها على نظريات التكلفة المختلفة سواء التكلفة التاريخية أو التكلفة الاقتصادية أو الاستبدالية و هي في مجملها تهدف على واحد مما يأتي (فضل سالم، 2008، صفحة 31):

- تسجيل الموارد البشرية بالقيم المقدرة مستقبلا.
- تسجيل الموارد البشرية بالتكلفة اللازمة لتهيئة الأصل للإنتاج و تطويره و خلق روح التعاون و المان الاجتماعي للعناصر البشرية.
- تسجيل الموارد البشرية بالقيمة الاستبدالية .
- إن مشاكل القياس التي يواجهها المحاسب في مجال الموارد البشرية ذات وجهين (القاضي و حمدان، 2007، صفحة 487):

الوجه الأول: يتمثل الوجه الأول بالمشاكل المتصلة بقياس تكلفة الاستثمارات في هذه الموارد و من ثم بكيفية تخصيصها أو استفادها على مدار الفترات المالية المتتالية.

الوجه الثاني: ويتمثل الوجه الثاني بتقويم هذه الموارد بالمفهوم الاقتصادي للقيمة، وإذا كان الوجه الأول على صلة بأغراض التقارير المالية الداخلية.

تهدف الدراسة التطبيقية إلى تحديد معيقات القياس والإفصاح المحاسبي لتكاليف الموارد البشرية، وذلك عن طريق جمع البيانات وتحليلها بهدف اختبار الفرضيات باستخدام برنامج (SPSS) في معالجة البيانات.

5. التحليل الإجمالي للدراسة

تهدف الدراسة التطبيقية إلى تحديد معيقات القياس والإفصاح المحاسبي لتكاليف الموارد البشرية، وذلك عن طريق جمع البيانات وتحليلها بهدف اختبار الفرضيات باستخدام برنامج (SPSS) في معالجة البيانات.

- 1.5. الأساليب الإحصائية المستخدمة: تتمثل أهم الأساليب الإحصائية المستخدمة في هذه الدراسة في:
- أ. المتوسط الحسابي: وذلك بحساب المتوسط الحسابي لكل عبارة وكذلك المحاور.
 - ب. الانحراف المعياري: للتعبير عن تشتت مفردات العينة.
 - ج. التوزيع التكراري والنسب المئوية: وذلك لوصف الإجابات المحصل عليها.
 - د. معامل الارتباط: وذلك لقياس مدى قوة العلاقة بين العبارات والتأكد من ثبات أداة الدراسة.
- 2.5. صدق الأداة وثباتها: للتأكد من صدق وثبات أداة الدراسة نقوم بحساب معامل ألفا كرونباخ لقياس الثبات، حيث يجب أن يكون أكبر من 0,60 ويمكن توضيح ذلك من خلال الجدول التالي:

الجدول 1: صدق وثبات الدراسة

المحاور	عدد العبارات	معامل الثبات
01. طبيعة محاسبة الموارد البشرية	09	0.799
02. معيقات القياس و الافصاح عن الموارد البشرية ومتطلبات تطبيقها.	09	0.786
الإجمالي	18	0.924

المصدر: من إعداد الباحثة بناء على نتائج Spss

التعليق: يتضح من الجدول أعلاه أن معاملات الثبات مرتفعة وقد تراوحت بين 0.708 و 0.799، وقد بلغت قيمة معامل الثبات الكلي لجميع الفقرات 0.924 أي بنسبة 92.4% وهي قيمة أعلى من 60% وهو الحد الأدنى المقبول في العلوم الاجتماعية. وعليه فان قائمة الأسئلة تتمتع بدرجة عالية من الثبات.

3.5. مقياس الدراسة: لقد تم اختيار مقياس ليكارت الخماسي الذي يعتبر من أكثر المقاييس استخداما لقياس الآراء، لتوازن درجاته، حيث يعتمد على البدائل الخمس ولقد ترجمت الاستجابات كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول 02: مقياس ليدكارت الخماسي

التصنيف	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الدرجة	1	2	3	4	5
المتوسط الحسابي	1.79-1	2.59-1.80	3.39-2.60	4.19-3.40	5-4.20

المصدر: من إعداد الباحثة بناء على نتائج Spss

4.5. وصف عينة الدراسة: تم اختيار عينة البحث والتي اشتملت على مجموعة من الموظفين بالمنطقة الصناعية بولاية بسكرة والذين بلغ عددهم 47 شخص، وبعد تفريغ البيانات وتحليلها باستخدام برنامج SPSS قمنا بحساب النسب المئوية للمتغيرات الشخصية والوظيفية للعينة المبحوثة كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول 03: مواصفات عينة الدراسة

الرقم	المتغير	الفئة	العدد	النسبة المئوية%
01	الجنس	ذكر	27	53.19
		أنثى	20	46.81
02	الفئة العمرية	اقل من 30	12	25.53
		31-40	06	10.76
		41-50	12	25.53
		أكثر من 50	16	34.04
03	المؤهل العلمي	ليسانس	20	42.55
		ماستر	20	42.55
		دراسات عليا	07	14.9
05	سنوات الخبرة	أقل من 5 سنوات	10	21.27
		5-10 سنوات	16	34.04
		أكثر من 10 سنوات	21	44.68

المصدر: من إعداد الباحثة بناء على نتائج Spss

التعليق: من نتائج الجدول الذي يمثل خصائص العينة الديمغرافية نجد أن أغلبية المبحوثين في الدراسة ذكور بنسبة كانت 53.19% أما الإناث فتمثلت نسبتهم في 46.81% وهي نسبة قليلة مقارنة بإجمالي أفراد العينة المدروسة، أما فيما يخص الفئة العمرية الطاغية بنسبة 34.04% أكبر من 50 سنة ثم تليها الفئتين العمريتين ما بين (41-50) والفئة العمرية أقل من 30 سنة بنسبة متساوية كانت 23.9% واحتلت المرتبة الأخيرة الفئة

العمرى ما بين (41-50) سنة ومن خلال النتائج تتضح لنا أن الفئة العمرى الطاغىة من فئة الكهول، و بالنسبة للمؤهلات العلمىة كانت مرتفعة ومتنوعة حىث كان أغلبىتهم ذوى مستوى علمى جىد فاعلهم متحصل على شهادة الماستر وتلىها أصحاب شهادة اللىسانس لىحتل المرتبة الأخرىة أصحاب شهادات العلىا بنسبة ضئىلة مقارنة بمجم العىنة المدروسة، كما أن اغلب المبحوثنىة ىمتلكون الخبرة الكافىة.

6. تحلىل أبعاد الدراسة

1.6. تحلىل اتجاه أراء العىنة بالنسبة للمحور الأول: طبعىة محاسبة الموارى البشرىة.

ىمكن توضىح أراء أفراد العىنة بالنسبة للمحور الأول من خلال الجدول التالى:

الجدول 04: اتجاهات أراء أفراد العىنة بالنسبة للمحور الأول

العبارات	المتوسط الحسابى	الانحراف المعيارى	اتجاه العىنة
1. محاسبة الموارى البشرىة تحسن الإجراءت المحاسبىة (الإفصاح المحاسبى)	3.83	0.971	موافق
2. الممارسات المحاسبىة استطاعت مواكبة التطورات المحاسبىة وتبنىها لمحاسبة الموارى البشرىة	3.64	0.990	موافق
3. تبنى المؤسسة لمحاسبة الموارى البشرىة ىزىد من جودة المعلومات المحاسبىة.	3.53	1.000	موافق
4. تزىد محاسبة الموارى البشرىة من شفافىة الإفصاح ضمن قوائمها المالىة.	3.81	0.951	موافق
5. إنشاء قسم خاص فى المؤسسة ىهتم بالأمرى المتعلقة بالموارى البشرىة والمحاسبة عنها ىزىد من جودة المعلومات المحاسبىة.	3.42	0.806	موافق
6. لانتظر المؤسسة للمورد البشرى على أنه أصل ىزىد من قىمتمها الاقصادىة	3.09	1.135	محاىد
7. توجد فى المؤسسة مصلحة خاصة تهتم بالقضاىا العمال و الموظفىن	3.19	1.009	موافق
8. هناك صعوبىة فى الإفصاح عن بقىم المورد البشرى	2.61	1.202	محاىد
9. لا ىطلب أصحاب المصالح فى المؤسسات المعلومات ذات الدلالات التى لها علاقة الموارى البشرىة	2.37	1.374	غىر موافق
المتوسط الحسابى العام	4.13	0.610	موافق

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات spss v23.

معوقات القياس والافصاح المحاسبي لتكاليف الموارد البشرية
- دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية بسكرة-

يتضح لنا من الجدول أعلاه أن محور محاسبة الموارد البشرية عنها بلغ المتوسط الحسابي العام 4.13 وبانحراف معياري 0.610 و باتجاه عام نحو موافق، كما نلاحظ حصول العبارة " محاسبة الموارد البشرية تحسن الإجراءات المحاسبية (الإفصاح المحاسبي)" على المرتبة الأولى بمتوسط حسابي وبانحراف معياري 0.791 حين حصلت العبارة" هناك صعوبة في الإفصاح عن قيم المورد البشري " على المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي بلغ 2.61 وبانحراف معياري بلغ 1.202 وبتجاه محايد، ويمكن تفسير هذا على أن المؤسسات محل الدراسة واعية بأهمية المورد البشري ما تحققهم نتائج للمؤسسة، وهذا ما يؤكد أهميتها.

2.6. تحليل اتجاه آراء العينة بالنسبة للمحور الثاني: معوقات القياس والافصاح عن الموارد البشرية ومتطلبات تطبيقها.

يمكن توضيح آراء أفراد العينة بالنسبة للمحور الثانيمن خلال الجدول التالي:

الجدول (05): اتجاهات آراء أفراد العينة بالنسبة للمحور الثاني

العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه العينة
وعمي المسؤولين لأهمية المورد البشري			
يتطلب القياس والإفصاح عن الموارد البشرية في المؤسسة إلى الوعي الاجتماعي لدى المسؤولين.	4.28	0.615	موافق بشدة
يتطلب القياس والإفصاح عن الموارد البشرية في المؤسسة إلى الوعي الاجتماعي لدى الأطراف الأخرى كالمورددين، العمال، العملاء...	4.25	0.554	موافق بشدة
يتطلب القياس والإفصاح عن تكاليف الموارد البشرية في المؤسسة إلى الوعي الأخلاقي لمسؤولين	4.27	0.770	موافق بشدة
معيقات النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبية الدولية			
تعقد القياس المحاسبي لتكاليف الموارد البشرية حال دون تطبيق محاسبة المسؤولية الاجتماعية في المؤسسة.	4.11	0.599	موافق
يتطلب القياس والإفصاح عن تكاليف الموارد البشرية وجود معايير محددة يتم استخدامها في عملية قياس تكاليف المورد البشري.	4.14	0.693	موافق
النظام المحاسبي المالي المطبق لا يلاءم القياس والإفصاح عن تكاليف الموارد البشرية.	4.12	0.667	موافق

العمري أصيلة

تطلعات المؤسسات الاقتصادية لتبني القياس و الإفصاح الموارد البشرية			
متوافق	0.941	4.03	يتطلب القياس والإفصاح عن تكاليف الموارد البشرية في القوائم المالية إلى وجود آلية قوية وفرض تطبيقها.
متوافق	0.822	4.19	ان نظام التكاليف المالي المطبق في المؤسسة لا يفي بكامل احتياجات قياس تكاليف الموارد البشرية للمؤسسة ويجب دعمه.
متوافق	0.846	4.11	ضرورة تطوير النظام المحاسبي المطبق ليصبح يتماشى والقياس والإفصاح المحاسبي عن تكاليف الموارد البشرية .

المصدر: من إعداد الباحثة بناء على نتائج Spss

من خلال الجدول أعلاه والذي يمثل اتجاه آراء أفراد العينة حول معيقات القياس والإفصاح عن الموارد البشرية ومتطلبات تطبيقها. يتضح لنا ما يلي:

✓ **وعي المسؤولين لأهمية المورد البشري:** يتضح لنا من الجدول أعلاه أن البعد الأول المتوسطات الحسابية تراوحت بين 4.11-4.14 بانحرافات معيارية ما بين 0.693-0.599 ولاتجاه عام نحو الموافقة بشدة.

✓ **معيقات النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبية الدولية:** يتضح لنا من الجدول أعلاه أن البعد الثاني المتوسطات الحسابية تراوحت بين 4.03-4.19 بانحرافات معيارية ما بين 0.941-0.822 ولاتجاه عام نحو الموافقة.

تطلعات المؤسسات الاقتصادية لتبني القياس والإفصاح الموارد البشرية: يتضح لنا من الجدول أعلاه أن بعد الثالث المتوسطات الحسابية تراوحت بين 4.25-4.28 بانحرافات معيارية ما بين 0.554-0.770 ولاتجاه عام نحو الموافقة.

7. اختبار الفرضيات:

✚ **اختبار الفرضية الأولى:** والتي تنص على " تعتبر قلة وعي المسؤولين لأهمية المورد البشري من أهم معيقات القياس والإفصاح عن تكاليفها."

الجدول (06) : دراسة معامل الارتباط

التقدير	الإحصائيات	الفرضية
0.807	معامل الارتباط	تعتبر قلة وعي المسؤولين لأهمية المورد البشري من أهم معيقات القياس والإفصاح عن تكاليفها.
0.658	معامل التحديد	
0.000	مستوى الدلالة	

معوقات القياس والافصاح المحاسبي لتكاليف الموارد البشرية
- دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية بسكرة-

المصدر: من إعداد الباحثة بناءا علنتائج Spss عند مستوى دلالة 0.05

من خلال النتائج المبينة في الجدول أعلاه والذي يبين قيمة مستوى الدلالة أقرب إلى الصفر وهي أقل من 0.05 أي أن هناك وجود دلالة إحصائية عالية لهذا النموذج المدروس، وأن قيمة R المحسوبة أي معامل الارتباط يساوي 0.807 وهي أكبر من 0.5 مما يعني وجود علاقة ارتباطيه قوية وموجبة بين المتغيرين R^2 معامل التحديد يساوي 0.658 مما يدل أن المتغير المستقل يؤثر في المتغير التابع ب 0.658 وعليه نرفض الفرضية الصفرية H_0 ونقبل الفرضية البديلة H_1 وهي أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 بين محاسبة الموارد البشرية و قلة وعي المسؤولين لأهمية المورد البشري.

✚ اختبار الفرضية الثانية: والتي تنص على " عدم تطرق النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية عن الموارد البشرية تسبب في صعوبة قياسها والافصاح عنها.

الجدول رقم(07) : دراسة معامل الارتباط

التقدير	الإحصائيات	الفرضية
0.876	معامل الارتباط	عدم تطرق النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية عن الموارد البشرية تسبب في صعوبة قياسها والافصاح عنها.
0.775	معامل التحديد	
0.000	مستوى الدلالة	

المصدر: من إعداد الباحثة بناءا على نتائج Spss عند مستوى دلالة 0.05

من خلال النتائج المبينة في الجدول أعلاه والذي يبين قيمة مستوى الدلالة أقرب إلى الصفر وهي أقل من 0.05 أي أن هناك وجود دلالة إحصائية عالية لهذا النموذج المدروس، وأن قيمة R المحسوبة أي معامل الارتباط يساوي 0.876 وهي أكبر من 0.5 مما يعني وجود علاقة ارتباطيه قوية وموجبة بين المتغيرين R^2 معامل التحديد يساوي 0.775 مما يدل أن المتغير المستقل يؤثر في المتغير التابع ب 0.775 وعليه نرفض الفرضية الصفرية H_0 ونقبل الفرضية البديلة H_1 وهي أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 بين محاسبة الموارد البشرية و معوقات النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية.

✚ اختبار الفرضية الثالثة: والتي تنص على "الإفصاح والقياس المحاسبي عن تكاليف الموارد البشرية من تطلعات المؤسسات الاقتصادية.

الجدول (08): دراسة معامل الارتباط

التقدير	الإحصائيات	الفرضية
0.875	معامل الارتباط	الإفصاح والقياس المحاسبي عن تكاليف الموارد البشرية من تطلعات المؤسسات الاقتصادية.
0.772	معامل التحديد	
0.000	مستوى الدلالة	

المصدر: من إعداد الباحثة بناء على نتائج Spss عند مستوى دلالة 0.05

من خلال النتائج المبينة في الجدول أعلاه والذي يبين قيمة مستوى الدلالة أقرب إلى الصفر وهي أقل من 0.05 أي أن هناك وجود دلالة إحصائية عالية لهذا النموذج المدروس، وأن قيمة R المحسوبة أي معامل الارتباط يساوي 0.875 وهي أكبر من 0.5 مما يعني وجود علاقة ارتباطية قوية وموجبة بين المتغيرين R^2 معامل التحديد يساوي 0.772 مما يدل أن المتغير المستقل يؤثر في المتغير التابع ب 0.772 وعليه نرفض الفرضية الصفرية H_0 ونقبل الفرضية البديلة H_1 وهي أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 بين محاسبة الموارد البشرية و تطلعات المؤسسات الاقتصادية.

8. خاتمة:

من خلال دراستنا لمعيقات القياس والإفصاح المحاسبي للموارد البشرية استخلصنا أن المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة على دراية تامة ووعي كبير بأهمية المورد البشري وعوائده على المؤسسة وأن تطبيقها يزيد من جودة إنتاجها، فضلا عن الأهمية التي تنعكس عن المؤسسة والأطراف المستفيدة، كما توصلنا من خلالها إلى العديد من النتائج أهمها:

نتائج الدراسة:

- ✓ تساهم محاسبة الموارد البشرية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.
- ✓ إن تبني ما يعرف بمحاسبة الموارد البشرية يزيد من جودة المعلومات المحاسبية وشفافيتها حتى تكون مستعدة لاستخدامها.
- ✓ تختلف المعلومات المحاسبية عن معلومات الموارد البشرية من حيث الإفصاح عن المعلومات التي تحتويها.
- ✓ من أهم المعوقات التي تحد من تبني محاسبة الموارد البشرية قلة وعي المسؤولين بأهميتها.

ويعد عرض نتائج الدراسة يمكن اقتراح التوصيات التالية:

- ✓ العمل على اىصال مفهوم مطلع محاسبة الموارد البشرية للموظفين داخل المؤسسة وذلك من خلال المؤتمرات المهنية والعلمية ووسائل الاتصال.
- ✓ تشجيع تطبيق محاسبة الموارد البشرية مع ضرورة الزامها على القطاعات الاقتصادية المختلفة.
- ✓ تطوير تنظيم البرنامج الدراسي الجامعي ليحتوي على محاسبة الموارد البشرية.
- ✓ ضرورة أن تكون محاسبة الموارد البشرية إلزامية وليست اختيارية.

قائمة المراجع:

1. Ulf Juhanson ،Mikael Holmgren and Maria Martensson, Gunilla Eklov" .(1999). Human resource costing and accounting versus the balanced scorecard: a literature survey of experience with the concepts.
2. حسين القاضي، و مأمون حمدان. (2007). نظرية المحاسبة. عمان: دار الثقافة.
3. ديمة رفيق مُجّد ماصة. (2015). مدى توفر مقومات محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الحكومية العاملة في قطاع غزة. 05 . الجامعة الاسلامية.
4. رابع خوني، و لويزة فرحاتي. (2007). محاسبة الموارد البشرية كأداة للقياس والإفصاح المحاسبي عن تكاليف الاستثمار في رأس المال البشري. مجلة أبحاث اقتصادية وادارية ، 11 (2)،
5. طارق عبد الحفيظ الشريف. (2013). مدى إمكانية تطبيق نظام المحاسبة عن الموارد البشرية في الشركات الصناعية. مجلة المختار للعلوم الاقتصادية ، 2 (3).
6. كمال فضل سالم. (2008). مدى أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره على اتخاذ القرارات المالية. غزة: الجامعة الاسلامية.
7. مُجّد أبو زيد. (2015). المحاسبة الدولية وإنعكاساتها على الدول العربية. مصر: ايتراك للنشر والتوزيع.
8. مُجّد عادل، و مُجّد حسن. (2015). القياس و الافصاح و دورها في محاسبة تكاليف الموارد البشرية في القطاع المصرفي ، ، الطبعة الاولى ،الجزائر العاصمة ، 2015 (المجلد 14). الجزائر العاصمة: الدار الجزائرية للنشر و التوزيع.

9. مصطفى بن النوي، و مُجَدَّ عجيبة. (2009). ، أهمية العنصر البشري في المؤسسة الاقتصادية و سبل تطوره – منظور محاسبي. مجلة الواحات للبحوث والدراسات (7)،
10. نوال بن عمارة، و مسعود صديقي. (09-10 مارس، 2004). محاسبة الموارد البشرية،،جامعة ورقلة . الملتقى الدولي حول التنمية البشرية وفرص الإدماج في اقتصاد المعرفة والكفاءات البشرية . ورقلة، الجزائر.
11. هجيرة بوزوينة، و مسعود دراوسي. (2020). القياس والافصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره على اتخاذ القرارات بالمؤسسة الجزائرية (دراسة حالة مؤسسة AGRO SIM). مجلة الأبحاث الاقتصادية ، 15 (01)
12. وليد ناجي الحيلي. (2007). المشاكل المحاسبية ونماذج مقترحة. ،منشورات الأكاديمية المفتوحة في الدنمارك.