

القياس والافصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره على اتخاذ القرارات

بالمؤسسات الجزائرية "دراسة حالة مؤسسة AGRO SIM"

Measurement and Accounting Disclosure of the Cost of Human Resources and its Impact on Decision Making in Algerian Institutions

"AGRO SIM Case Study"

هجيرة بوزوية¹، مسعود دراوسي²

¹ جامعة علي لونيسى البليدة-2- (الجزائر)، doctora.hadjjer09@gmail.com

² جامعة علي لونيسى البليدة-2- (الجزائر)، draouci2012@yahoo.com

تاريخ الارسال: 2019/09/25؛ تاريخ القبول: 2020/01/08؛ تاريخ النشر: 2020/05/28

ملخص: تهدف هذه الدراسة إلى محاولة إبراز أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثر ذلك على اتخاذ القرارات بالمؤسسات الاقتصادية في الجزائر، لكون أن الموارد البشرية داخل المؤسسة تلعب دورا يفوق الدور الذي تلعبه الأصول المادية في تحقيق أهداف المؤسسة ورفع كفاءتها وتقدمها ونجاحها، ولتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي والتحليلي الذي يساعد على تحليل البيانات والمعلومات المتحصل عليها وذلك من خلال دراسة تطبيقية في مؤسسة AGRO SIM لمعرفة واقع تطبيق محاسبة الموارد البشرية بها، كما تم الاعتماد أيضا على دراسة استطلاعية بتوزيع استمارات على عينة من مديرية الادارة والمالية بالمؤسسة ومن ثمة تفرغها وتحليلها باستخدام برنامج SPSS. وقد تم التوصل الى أن:

القياس والافصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية يساعد على تحسين القرارات الادارية، وذلك ما يشير الى حاجة ادارة المؤسسة الى معلومات عن محاسبة الموارد البشرية تساعد في اتخاذ العديد من القرارات كقرارات التوظيف والتدريب وتقييم الموظفين وتوزيعهم على الوظائف المختلفة وانهاء الخدمات... الخ.
الكلمات المفتاحية: القياس المحاسبي؛ الافصاح المحاسبي؛ تكلفة الموارد البشرية؛ اتخاذ القرار.

Abstract: This study aims at trying to highlight the importance of measurement and accounting disclosure about the cost of human resources and its impact on decision-making in economic institutions in Algeria, because the human resources in the institution plays a role more than the role of physical assets in achieving the objectives of the institution and raise the efficiency, progress and success, and to achieve Objectives of the study The descriptive and analytical method was used to helps the analyze the data and information obtained through an applied study in the institution of SIM to know the reality of the application of human resources accounting in them. It was also

relied on an exploratory study by distributing forms to a sample of the Directorate of Administration and Finance in the institution and then unloaded and analyzed using SPSS software. It was concluded that:

-Measurement and accounting disclosure of the cost of human resources helps to improve administrative decisions, which indicates the need for management of the institution of information on human resources accounting to help them in making many decisions such as recruitment decisions, training and evaluation of staff and distribution of various functions and dismissal decision.

Keywords: measurement accounting ; accounting Disclosure ; The cost of human resources ; Decision making

I- تمهيد :

شهدت بيئة الأعمال في الآونة الأخيرة تغيرات غاية في الأهمية صاحبه انتقال الاقتصاد من اقتصاد قائم على الإنتاج إلى اقتصاد تعد فيه المعرفة الركيزة الأساسية للنمو وتكوين الثروة، الأمر الذي جعل المؤسسات تدرك أهمية العنصر البشري وذلك لما يمتلكه من طاقات خلاقية دعت الاقتصاديين إلى اعتباره العنصر الإنتاجي الأول وأهم أصول المؤسسة على الإطلاق، وأساس ثروتها أو بالأحرى ثروتها ذاتها. وفي ظل هذه التوجهات الحديثة القائمة على المعرفة، باعتبارها تمثل العامل الرئيسي في نجاح أي مؤسسة اقتصادية، ظهرت فكرة المحاسبة عن العنصر البشري (محاسبة الموارد البشرية) كغيرها من الموارد الأخرى التي تمتلكها المؤسسة.

فكرة المحاسبة عن تكلفة الموارد البشرية باعتبارها أصل من أصول المؤسسة (رأس المال البشري) قد أثارت الكثير من الجدل لصعوبة تحديد الأفكار والمهارات والامكانيات المتوفرة لديها سواء من خلال الانفاق والاستثمار فيه وكذلك صعوبة تحديد العائد من ذلك الاستثمار، الأمر الذي جعل عملية القياس والافصاح المحاسبي عنه تواجه العديد من الصعوبات والتحديات نظرا لصعوبة تحديد طبيعته وكيفية المحاسبة عنه. الأمر الذي دفعنا لطرح الاشكالية الرئيسية التالية:

ما مدى أهمية القياس و الافصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية باعتباره كأصل من أصول المؤسسة؟ و ما هو تأثيره على عملية اتخاذ القرارات داخل المؤسسة محل

الدراسة AGRO SIM ؟

وللإجابة عن هذه الاشكالية تم طرح مجموعة من الأسئلة الفرعية والتي تم صياغتها على النحو التالي:

- هل لدى مؤسسة AGRO SIM اهتمام بالقياس والافصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية؟

- هل يتم اعتبار المورد البشري كأصل من أصول المؤسسة بـ AGRO SIM ؟

- هل يوجد تأثير ذو دلالة احصائية للقياس والافصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية على

اتخاذ القرارات في مؤسسة AGRO SIM .؟

فرضيات الدراسة: قمنا بصياغة الفروض الاتية والتي نسعى لإثبات صحتها أو نفيها من خلال دراسة جوانب الموضوع:

✓ لا تولي ادارة المؤسسة اهتمام بالقياس والافصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية لعدم وجود ادراك بأهمية كل منهما؛

✓ لا تعتبر ادارة المؤسسة المورد البشري كأصل من أصول المؤسسة، بل تعتبره كتكاليف جارية يندرج ضمن قائمة الدخل؛

✓ لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية للقياس والافصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية على اتخاذ القرارات في مؤسسة AGRO SIM.

الدراسات السابقة:

◆ دراسة تامر عادل الصقر، بعنوان "محاسبة الموارد البشرية" المفهوم والأهمية دراسة على عينة من الشركات العراقية في البصرة". وقد هدفت هذه الدراسة الى ابراز أهمية محاسبة الموارد البشرية وقياس مدى معرفة المؤسسات العراقية بمحاسبة الموارد البشرية، وما المنافع التي يمكن أن تتحقق من تطبيقها في المؤسسات العراقية حيث اعتمد الباحث لتحقيق هذا الهدف الأسلوب الوصفي والاستقصائي من خلال اعتماد استمارة استبيان والتي تم توزيعها على عينة من المؤسسات، وقد تم التوصل الى مجموعة من النتائج والتوصيات. أن المؤسسات العراقية بشكل عام ليس لديها معرفة بمحاسبة الموارد البشرية، كما أن تطبيقها يؤدي الى توفير معلومات تفيد المستثمرين في تحسين قراراتهم الاستثمارية، كما تساعد الادارة على اتخاذ القرارات والى تأثيرها على الأفراد العاملين بصورة ايجابية.

♦ دراسة فضل كمال سالم، بعنوان "مدى أهمية القياس والافصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره على اتخاذ القرارات المالية" دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة في قطاع غزة". وقد هدفت هذه الدراسة الى دراسة وتحليل الأهمية التي يحظى بها القياس والافصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية ومدى التأثير التي تحدثه على اتخاذ القرارات المالية كبرى الشركات العاملة في قطاع غزة وذلك من أجل توجيه المزيد من الاهتمام لهذا العنصر البشري الذي يعتبر من أهم الموارد الانتاجية في المؤسسات الحديثة وذلك باستخدام المنهج الوصفي التحليلي. وقد تم التوصل الى أن توفير المعلومات عن القيمة الاقتصادية للأصول البشرية يزيد من كفاءة الادارة في الرقابة عليها وفي الاستغلال الأمثل لها الذي يحقق أقصى انتاجية.

تختلف هذه الدراسة عن الدراسات السابقة في كونها تمت في بلدان مختلفة، وعليه تأتي هذه الدراسة في بيئة محلية مختلفة تتعلق بالمؤسسات الاقتصادية في الجزائر بصفة عامة وبمؤسسة AGRO SIM بصفة خاصة، للوقوف على واقع تطبيق محاسبة الموارد البشرية وما مدى معرفتهم بإجراءات تطبيقها ولدراسة أثر القياس والافصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية على اتخاذ القرارات بالمؤسسة، والتي تعد من الدراسات القليلة التي تناولت هذين المتغيرين في البيئة الجزائرية.

1.I- القياس المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية: تعد عملية القياس بالنسبة لكل ما هو ملموس ومادي عملية ممكنة ولا تتخللها أية مشاكل، ولكن الصعوبة تكمن بالنسبة للملموس لذلك فقد أثارت عملية القياس المحاسبي جدلا عندما تم اعتبار المورد البشري أصلا من أصول المؤسسة، لذلك يعتبر قياس المورد البشري من أكثر المشاكل تعقيدا في المحاسبة وذلك لتجاهل الاستثمارات في رأس المال البشري ومعاملة كافة التكاليف التي تصرف على العنصر البشري كنفقات جارية.

1.1.I- مفهوم القياس المحاسبي للموارد البشرية: يقصد بعملية قياس المورد البشري بأنه "عملية تحديد الخدمات التي ينتظر أن تقدمها الموارد البشرية في المستقبل، ويتم ذلك من خلال استخدام احدى طرق القياس التي تراها المؤسسة الاقتصادية مناسبة لها، لكي يكون بالإمكان حصر قيمتها الأساسية والاندثارات التي تترتب عليها، الأمر الذي يجب اظهاره في القوائم المالية

للمؤسسة، بما يساعد على اعطاء صورة توضيحية أكبر وأدق عن نشاط المؤسسة ومدى تحقيقها لأهدافها.¹

وتحقيقاً لأهداف الأطراف المستفيدة من عملية القياس، فإن نماذج القياس والتقييم الخاصة بالأصول البشرية يجب أن تمتد بنظرة مفيدة من خلال اختبار قابليتها للاستخدام حيث يجب أن تتوفر فيها الخصائص التالية:²

- إمكانية الاعتماد على بياناتها عن طريق توافر معايير ثابتة ومستقلة للرقابة عليها سواء عبر الزمن أو لأغراض المقارنة المرجعية بين المؤسسات، والتركيز على التوجهات المستقبلية للمؤسسة؛

- يجب أن يكون هناك ارتباط واضح بين نظم القياس والأهداف الاستراتيجية للمؤسسة وذلك حتى تستطيع كافة المستويات الادارية ادراك ردود أفعال القرارات المختلفة ، ومعرفة متى واين تنشأ الحاجة لأي تغيير تنظيمي أو هيكلية.

2.1.I- نماذج القياس المحاسبي: من أهم التحديات التي تواجه تطبيق محاسبة الموارد البشرية هي كيفية قياس قيمة الموارد البشرية والتعبير عنها بصيغة مالية، وهناك منهجين لقياس الموارد البشرية الأول يعتمد على التكلفة والثاني يعتمد على القيمة كما أن هناك من يضيف المنهج الذي يعتمد على المدخل السلوكي، ويكون اختيار احدي هذه المناهج حسب الهدف المقصود من عملية القياس.

❖ **على أساس التكلفة:** يعتمد هذا المنهج على التكاليف الخاصة بالموظفين والتي تتحملها المؤسسة والمتمثلة في تكاليف التوظيف وتكاليف التدريب والتطوير وتكاليف المحافظة على الموارد البشرية، وهناك عدة أساليب لقياس تكاليف الموارد البشرية:

أ. **طريقة التكلفة التاريخية:** تشمل هذه الطريقة على رزمة التكاليف المرتبطة بالاستقطاب والاختيار والاستخدام والتعيين وتدريب الفرد وتطويره، ومن ثم اطفاء هذه التكاليف على مدى العمر المتوقع للاستخدام واذا تم تصفية الأصل خلال الفترة المذكورة كأن يكون نتيجة الوفاة أو اخاء الخدمة أو الاستقالة يتم الاعتراف بالخسارة الناجمة عن ذلك، واذا تبين ان للأصل عمراً أطول أو أقصر مما قدر ابتداءاً يتم اجراء التعديلات اللازمة في أقساط الاطفاء، إذ أن هذا النهج

يعتمد أساسا على الأساليب المطبقة في المحاسبة على الأصول الثابتة الملموسة ومعظم الأصول الثابتة غير الملموسة، وتساعد هذه الطريقة في تعزيز خاصية الموثوقية في المعلومات.³

ب. طريقة تكلفة الاحلال (الاستبدال): وتعرف تكلفة الاحلال للموارد البشرية بأنها التضحية التي تتحملها المؤسسة اليوم لإحلال موارد بشرية بدلا من الموجودة الان.⁴ والتي تشمل على نوعين:

- تكلفة الاحلال الوظيفي

- تكلفة الاحلال الشخصي.

ج. تكلفة الفرصة البديلة: تستخدم في هذه الطريقة مفهوم تكلفة الفرصة البديلة أي التكلفة التي تتحملها المؤسسة لتغيير الاستخدام الحالي للموارد البشرية الى استخدام اخر بديل سميت بالمزايدة التنافسية ويقوم بمقتضاها مدراء الأقسام بإجراء مزايدة على خدمات الأفراد الذين يعملون معهم ذو الكفاءات الخاصة ويمكنهم العمل في كل قسم من هذه الأقسام وذلك للوصول الى قيمة الفرد عند استخدامه في عمل بديل كأساس لحساب قيمة هذا الفرد كأصل من أصول المؤسسة، ويستخدم أعلى سعر في المزايدة كتعبير عن قيمة الفرد حيث أن السعر هو الممثل للتقدير المالي الذي يعبر عن أحسن استخدام لخدمات هذا الفرد ويتم تخصيص الفرد للعمل بالقسم الذي يحصل فيه على أعلى سعر، وتضاف قيمة أو سعر هذا الفرد الى مجموعة الاستثمارات المخصصة لهذا القسم، وتعتبر هذه الطريقة وسيلة لتوزيع الموارد البشرية وكذا تطويره، فبعد أن يظفر كل مدير بما كان يأمل من موارد بشرية ذات كفاءات خاصة فانه سوف يعمل على بذل قصار جهده في استغلال كفاءات وقدرات هذه الموارد أحسن استغلال ممكن، وهذا ما يتطلب منه العمل على تنميتها.⁵

❖ على أساس القيمة: يعتمد هذا المنهج على القيمة الاقتصادية للفرد ومدى مساهمته في

تحقيق أرباح المؤسسة، حيث يتم اعتبار الفرد هنا كأحد الأصول في المؤسسة ومحاولة تحديد المنافع التي يمكن الحصول عليها من هذا الأصل أي العوائد المالية المنتظرة في المستقبل.⁶ ونظرا لتعدد هذه المقاييس وكثرتها نذكر أكثرها شيوعا وهي:

أ. طريقة الشهرة غير المشتريات المستترة لهيرمانسون: تقوم هذه الطريقة على أساس اتخاذ الأرباح التي تزيد عن المتوسط العادي للأرباح السائدة (الأرباح غير العادية) أساسا للتقييم،

وذلك عن طريق رسلمة هذه الأرباح الزائدة واعتبارها مثلة للموارد البشرية في المؤسسة وهذه الطريقة تتجاهل الكفاءة التي تستعمل بها الأصول الأخرى، بالإضافة الى قيمة الموارد البشرية لا ترتبط بمسألة تحقيق أو عدم تحقيق أرباح، حيث توجد قيمة لهذه الموارد في المؤسسة سواء حققت أرباحا أو لم تحقق.⁷

ب. **طريقة العوائد المستقبلية:** باستخدام هذه الطريقة يتم تقييم الأصول البشرية على أساس التوصل الى القيمة الحالية للمرتبات والأجور التي يتقاضاها العنصر البشري في المستقبل حتى نهاية عمرها الانتاجي بالمنظمة، لتمكن من حساب القيمة الاجمالية للأصول البشرية من واقع متوسط رواتب لمجموعة متماثلة من العاملين، الا أنها لا تأخذ بعين الاعتبار الا عنصرا واحدا من عناصر التكاليف للوصول الى قيمة الموارد البشرية، واهمال عوامل أخرى كسن العمل وكفاءته وأقدميته.⁸

ج. **نموذج القيمة الحالية للعوائد المستقبلية:** (SCHWARTZ LIV) يعتمد هذا النموذج على المفهوم الاقتصادي لرأس المال البشري الذي استند عليه (Irving Fisher) الذي يرى أن رأس المال البشري هو مصدر لتدفق الدخل، وقيمه هي القيمة الحالية للمداخيل المستقبلية المحسومة بمعدل خصم يعكس درجة المخاطر التي تصاحب هذه التدفقات.⁹

د. **نموذج المنافع الصافية المعدلة لظروف التأكد والمحسومة (Ogan):** ركزت أغلب نماذج التقييم على مساهمة الموارد البشرية متجاهلة التكاليف التي تتكبدها المؤسسة في سبيل الاحتفاظ بهذه الموارد، وعليه اقترح Ogan نموذج يقضي بشكل صريح على مراعات كل من التكلفة والمنفعة في تحديد قيمة رأس المال البشري في مؤسسة ما.¹⁰

3.1.I - المعالجة المحاسبية للموارد البشرية كأصل من أصول المؤسسة: يعد المعيار المحاسبي رقم 38 نقطة تحول في الفكر المحاسبي والذي يتجه نحو قياس القيمة الاقتصادية لرأس المال البشري بحيث يساهم في تسهيل المعالجة المحاسبية لرأس المال البشري، وحل مشكلة ملكية راس المال البشري اذ يمكن تسجيله في جانب اصول المؤسسة لان المبادئ الجديدة تسمح بإدراج عناصر لا تملكها المؤسسة في أصولها بل يكفي أنها تستخدمها في نشاطها، وذلك تطبيقا لمبدأ أسبقية الواقع الاقتصادي على الجانب القانوني. وتتم المعالجة المحاسبية بعد رسلمة المصاريف اللازمة للحصول على الموارد البشرية، وبذلك فان المصارف التي تعتبر جزء من تكلفة الموارد البشرية هي:¹¹

- مصاريف الاعلان للحصول على الموارد البشرية؛
 - مصاريف الحصول على العنصر البشري وتطوير كفاءته مثل التدريب والبعثات والدورات؛
 - مصارف تتعلق بالخبراء للحصول على العنصر البشري، مثل مصاريف نقلهم والمكافآت الممنوحة لهم ومصاريف المقابلة والاختبارات.
- أ. **تكلفة الحصول على المورد البشري:** أين يعامل المورد البشري كأصل يزيد في جانبيه الأيمن كما يلي:
- من حـ/ الموارد البشرية
الى حـ/ النقديات
- ب. **اطفاء تكاليف المورد البشري:** قسط الاطفاء هو التخصيص المنتظم للمبالغ القابلة للاستهلاك الأصل غير الملموسة على مدى عمره الانتاجي، ويكون وفق القيد التالي:
- من حـ/ اطفاء تكاليف المورد البشري
الى حـ/ المورد البشري
- ج. **الاستغناء عن المورد البشري:** قد يتم الاستغناء عن المورد البشري لقاء مقابل مالي كما هو الحال في الأندية الرياضية فتكون المعالجة المحاسبية على النحو التالي:
- مكاسب(خسائر) الاستغناء = مبلغ الانتقال أو البيع - القيمة الدفترية للأصل البشري
 - القيمة الدفترية للأصل البشري = تكلفة الحصول على العنصر البشري - مجموع الاطفاء السنوي
- ✓ القيود في حالة الربح =
من حـ/ النقديات
الى حـ/ المورد البشري
- ✓ القيود في حالة الخسارة =
من حـ/ خسائر الموارد البشرية
الى حـ/ المورد البشري
- د. **وفاة المورد البشري:** حيث يتم تحديد قيمة خسارة الوفاة والمتمثلة بالقيمة الدفترية للأصل البشري على النحو التالي:

الخسارة = تكلفة الحصول على العنصر البشري - مجموع الاطفاء السنوي

ويكون القيد المحاسبي على النحو التالي:

ح/ خسائر الموارد البشرية

الى ح- /الموارد البشرية

ومنه فان المعالجة المحاسبية للمورد البشري تتم بعد رسملة كافة المصاريف اللازمة للحصول على المورد البشري، كما أن المشكلة الأساسية التي يمكن أن تواجه المحاسب هي كيفية تحديد قسط الاطفاء السنوي لأن ذلك يكون مربوط بعمر المورد البشري، اذ لا يستطيع أي فرد أن يحدد عمر انسان فالأعمار بيد الله وحده، لذلك يمكن فقط للمحاسب أن يحدد قسط الاطفاء بنهاية العقد اذا ظل المورد البشري على قيد الحياة بالمؤسسة، وفي حالة الوفاة قبل نهاية العقد يتم تحديد الخسائر، أما في حالة اكمال العقد فيقوم المحاسب بتحديد ما اذا كان هذا المورد البشري قد حقق أرباح للمؤسسة أم لا.¹²

2.I- الافصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية : ان الأساس في محاسبة الموارد البشرية هو الافصاح عن تكاليف الموارد البشرية التي يمكن الاستفادة منها في فترات لاحقة في الميزانية بدلا مما يجرى عليه الحال في المحاسبة التقليدية اذ يتم الافصاح عن كافة التكاليف التي تخص المورد البشري ضمن قائمة الدخل.

1.2.I- مفهوم الافصاح المحاسبي: يعتبر الإفصاح المحاسبي الخلاصة النهائية للعمل المحاسبي، إذ أن إعداد ونشر القوائم المالية ليس كافيا بحد ذاته إذا لم تتضمن 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 المكملة في الوقت المناسب، مما يجعل القوائم المالية غير مضللة وملائمة لمستخدمي القوائم المالية من الأطراف الخارجية التي ليس لها سلطة الاطلاع على الدفاتر والسجلات للمؤسسة"¹³.

2.2.I- أهمية الافصاح عن تكلفة الموارد البشرية في القوائم المالية: تنبع أهمية الافصاح عن تكلفة الموارد البشرية في أنه يتيح للمؤسسة تحقيق ما يلي:

- يساهم الافصاح عن تكلفة الموارد البشرية في تحسين جودة القرارات المتخذة من قبل بعض الأطراف الداخلية والخارجية؛

- تجاوز الانتقادات الموجهة للنظام المحاسبي التقليدي الذي يهمل جانب الافصاح عن تكاليف الموارد البشرية؛
 - تحقيق قيمة للمؤسسة من خلال توفير المعلومات حول استثمارات المؤسسة والتي لا تفصح عنها المحاسبة التقليدية؛
 - الافصاح عن تكلفة الموارد البشرية يعمل على سد الفجوات الاستراتيجية ويساهم في تحقيق مزايا تنافسية للمؤسسة وبالتالي تحقيقها للربحية؛
 - يساعد في اجراء المقارنة المرجعية سواء على مستوى المؤسسة لفترات متتالية أو بين المؤسسة وبين غيرها من المؤسسات؛
 - يساعد في التخطيط السليم والرقابة للموارد البشرية، ما يسمح بتفعيل وظائف ادارة الموارد البشرية.
- ومن أهم المنافع التي يمكن أن تحقق من الافصاح والتقرير عن رأس المال البشري ما يلي:
- العمل على توفير كل البيانات اللازمة بالرقابة على مكونات المورد البشري ومن ثمة دعم المركز المالي للمؤسسة؛
 - توفير البيانات المتعلقة بالتخطيط والرقابة الأصول غير الملموسة لأغراض التقارير الاجتماعية والبيئية؛
 - ان الافصاح والقياس عن تكلفة المورد البشري سوف يزيد درجة الشفافية في القوائم المالية وهذا سوف يعمل على زيادة درجة الاعتماد عليها من مستخدميها الحاليين والمرتبين ومتخذي القرارات داخل وخارج المؤسسة.
- 3.2.I- أثر الافصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية:** تنعكس اثار الافصاح على كل من قائمتي الدخل والمركز المالي، ذلك لأن رزمة الاستثمار في الموارد البشرية يؤدي الى 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 الى خلل في عملية مقابلة الايرادات بالنفقات، تنعكس اثاره 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 الافصاح عن قيمة هذا الأصل في الميزانية يوفر للمحليين 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.¹⁴

3.I- أثر القياس والافصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية على اتخاذ القرار: ان تطبيق محاسبة الموارد البشرية يساعد الادارة في تحسين عملية تقييم الموظف، وعدم حصول حالة الاجحاف بحق الموظفين الذين يعملون بشكل جيد وقد لا يجدون الفرصة في اكتشاف إنجازاتهم من قبل الادارة كما تساعد الادارة في تمييز الموظفين الذين يساهمون في تحقيق الربحية عن الذين لا يساهمون في تحقيقها وبالتالي تحسين قرارات انهاء الخدمات. كما أن المعلومات التي تقدمها محاسبة الموارد البشرية تعزز من كفاءة القرارات الخاصة بتوزيع الموارد البشرية على المهام والوظائف المختلفة من خلال تحديد تكلفة العنصر البشري ومقابلته بقيمة المهمة أو الوظيفة التي يؤديها، كما أن تطبيقها يرفع من أداء عملية ادارة الموارد البشرية من خلال توفير معلومات مالية حول الموارد البشرية.¹⁵ وقد بينت دراسة Flamholtz مدى اختلاف النتائج المتعلقة بقرارات الاستثمار التي يتخذها مستخدمي المعلومات الخاصة بالموارد البشرية عن نظيرتها من القرارات المعتمدة على المعلومات المالية فقط.¹⁶

وبالتالي فان الدور الذي تلعبه محاسبة الموارد البشرية في مجال اتخاذ القرارات هو توفير المعلومات التي يتطلبها متخذ القرار لاكتساب أفراد جدد في المؤسسة أو تنمية قدرات ومهارات الموارد البشرية الموجودة في المؤسسة فعلا، أو توزيعها وترقيتها في نظام الحوافز والمكافآت لها كما يحدث في حال حاجة ادارة المؤسسة لاتخاذ قرار بخصوص المفاضلة بين زيادة مرتبات العاملين في قطاع معين لهم مهارة بدرجة ما أو تكلفة احلال موارد بشرية جديدة بمرتبات أقل وبجاجة لفترة تدريب لرفع كفاءتهم.¹⁷

II - الطريقة والأدوات :

II.1- التعريف بالمؤسسة محل الدراسة: يعتبر مركب الغذائي الزراعي AGRO SIM الفرع الأم لمجمع SIM وأول استثمارات المؤسسة، وقد تأسست في سنة 1990 وهي شركة ذات أسهم SPA، وتقع بالمنطقة الصناعية ببلدية عين الرمانة، دائرة موزاية التي تبعد حوالي 14 كلم

عن مدينة البليدة، ويعتبر هذا الفرع الرائد في مجال الغذاء الزراعي بالمنطقة، ويقدر رأس مال المركب في الوقت الراهن بـ 5.665.000.000,00 دج، وتختص في إنتاج السميد، الطحين، العجائن الغذائية ومخرجات المطحنة ويحتوي المركب على:

06 وحدات لإنتاج السميد؛
 02 وحدات لإنتاج العجائن الطويلة؛
 03 مطاحن؛
 04 وحدات لإنتاج الكسكس.

2.II- مجتمع وعينة الدراسة: يتكون مجتمع الدراسة من فئات متخذي القرارات وقد اقتصر مجتمع الدراسة على كل من مديرية الادارة والمالية والتي تضمن مصلحتين وهما مصلحة المحاسبة والمالية ومصلحة تسيير الموارد البشرية في المركب الغذائي الصناعي AGRO SIM والتي يبلغ عدد الموظفين في هذه المديرية حوالي 34 موظف، وأعضاء مجلس الادارة الذين يمثلون 8 أعضاء. وقد تم التركيز على عينة محددة تمثلت أساسا في أعضاء مجلس الادارة، رؤساء المصالح، رؤساء الأقسام، المحاسبين والموظفين الاداريين وقد تم توزيع 35 استبانة على أفراد عينة الدراسة، وتم استرداد 32 استبانة وبعد تفحص الاستبانات لم يستبعد أي منها نظرا لتحقق الشروط المطلوبة للإجابة. والجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول رقم 01: الاحصائيات الخاصة باستمارة الاستبيان

المجموع	البيان
35	الاستمارات الموزعة
32	الاستمارات المستلمة
91.4%	نسبة الاستجابة

المصدر: من اعداد الباحثة

نلاحظ من الجدول أن الاستمارات المستلمة تمثل 32 عينة من مجتمع يضم 42 فرد أي أن العينة التي نحن بصدد دراستها تمثل نسبة 76.2% من مجتمع الدراسة والتي تمثل أكثر من نصف العينة الكلية للدراسة وبالتالي تعتبر نسبة جيدة عموما.

2.II- أساليب المعالجة الاحصائية: للإجابة عن تساؤلات الدراسة واختبار فرضياتها تم استخدام الأساليب الاحصائية التالية لتحليل البيانات بالاعتماد على برنامج الرزمة الاحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS:

1. أساليب احصائية وصفية: حيث تم استخدام الأساليب التالية في دراستنا وهي:
 ✓ النسب المئوية: والتي تم استخدامها لمعالجة البيانات الديمغرافية لعينة الدراسة.
 ✓ الوسط الحسابي: فقد تم استخدامه في هذه الدراسة كمؤشر لترتيب البنود حسب أهميتها من وجهة نظر عينة الدراسة.
 ✓ الانحراف المعياري: يعتبر مقياس التشتت تم استخدامه لمعرفة مدى تشتت القيم عن وسطها الحسابي.

2. أساليب احصائية استدلالية: وذلك بالاعتماد على مجموعة من المقاييس منها:
 ✓ معامل الارتباط بيرسون: يستخدم هذا الاختبار الاحصائي لمعرفة مدى اتساق كل فقرة من فقرات الاستبيان مع المجال الذي تنتمي إليه هذه الفقرة؛
 ✓ معامل ألفا كرونباخ: من أجل اختبار مدى صدق وثبات محاور الدراسة تم استخدام معامل الثبات ألفا كرونباخ؛

✓ اختبار T-Test: يستخدم هذا الاختبار الاحصائي لاختبار الفرضيات.
 وبغرض القيام بدراسة استطلاعية تساعد على تحقيق أهداف البحث تم اعداد أسئلة على أساس مقياس ليكارت الخماسي حسب المعطيات والبيانات المطلوبة من كل سؤال.

II.2- قياس صدق وثبات أداة الدراسة:

◆ صدق الاتساق البنائي للمقياس: يعتبر صدق الاتساق البنائي أحد مقاييس صدق أداة الدراسة، حيث يقيس مدى تحقق الأهداف التي تسعى الأداة الوصول إليها، ويبين صدق الاتساق البنائي مدى ارتباط كل محور من محاور أداة الدراسة بالدرجة الكلية لفقرات الاستبيان مجتمعة، والجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول رقم 02: يبين درجة الصدق عن طريق الاتساق البنائي للمقياس

محاور الاستبيان	معامل الارتباط	sig	النتيجة
المحور الأول	0.698**	0.000	دال
المحور الثاني	0.735**	0.000	دال
المحور الثالث	0.846**	0.000	دال

الدرجة الكلية	0.768**	0.000	دال
---------------	---------	-------	-----

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج SPSS

نلاحظ من خلال الجدول الموضح أعلاه أن معاملات الارتباط بين كل محور والمعدل الكلي لفقرات الاستبيان دالة احصائيا حيث تراوحت ما بين 0.69 الى 0.84 وهي قيمة عالية ومنه تعتبر محاور الاستبيان صادقة ومتسقة، لما وضعت لقياسه.

◆ **ثبات الأداة:** يقصد بالثبات حصول الفرد على نفس الدرجات إذا ما طبقنا عليه نفس الأداة وتحت نفس الظروف، في فترات زمنية مختلفة، وقد تم حسب معامل الثبات:

الجدول رقم 03: يبين درجة الثبات عن طريق ألفا كرومياخ للمقياس

المقياس	درجة الثبات
الدرجة الكلية للمحاور	0.88

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج SPSS

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن درجة ثبات مقياس بلغت نسبة ثباته 0.88 من أصل 1، وهي قيمة مرتفعة تجعل من هذا المقياس ثابت و قابل للاستعمال، و يمكن الاعتماد على نتائجه.

III- النتائج ومناقشتها :

III.1- تحليل نتائج الدراسة: من أجل حوصلة النتائج تم حساب تكرارات الاجابات المختلفة وما تعلق بها من النسب المئوية والمتوسطات الحسابية والانحراف المعياري من مقياس ليكرت الخماسي لكل عبارة.

III.1.1- تحليل النتائج المتعلقة بالمحور الأول: يتعلق المحور الثاني بالتعرف على مدى ادراك المؤسسة بأهمية القياس والافصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية، والذي يحتوي على ثمانية عبارات تم تلخيص نتائجها وتحليلها كما يلي:

الجدول رقم 04: نتائج الإحصاءات الوصفية المتعلقة بالمحور الثاني

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
1	تتم ادارة المؤسسة بالبيانات والمعلومات ذات العلاقة بتكاليف الموارد البشرية	4,0313	0,73985	غير موافق
2	تسعى المؤسسة لقياس الموارد البشرية بغرض الوقوف على تحديد العائد والتكلفة للموارد البشرية بدقة.	3,6875	0,73780	غير موافق
3	المؤسسة تتوفر على نظام معلومات للمحاسبة عن الموارد البشرية لتوفير البيانات اللازمة	3,5000	0,80322	غير موافق
4	ان ادارة المؤسسة تتبع طرق واجراءات محددة لمعالجة تكاليف الموارد البشرية.	3,6875	0,73780	غير موافق
5	المؤسسة تواجه صعوبات في عملية قياس تكاليف الموارد البشرية	3,2500	0,80322	محايد
6	المؤسسة تؤيد مبدأ الافصاح عن معلومات الموارد البشرية في القوائم المالية.	3,5000	0,95038	غير موافق
7	الافصاح عن تكلفة الموارد البشرية يعكس المزيد من الثقة والموضوعية في القوائم المالية.	3,1250	0,60907	محايد
8	الافصاح عن تكاليف الموارد البشرية يساهم في معرفة مدى قدرة الادارة على استغلال مواردها البشرية بالشكل الأمثل.	3,8750	0,75134	غير موافق
9	جميع الفقرات	28,6563	3,18878	غير موافق

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج SPSS

يتضح من خلال الجدول الموضح أعلاه أن الاتجاه العام لأفراد عينة الدراسة (غير موافق) لكون أن المتوسط الحسابي الكلي للعبارات يعبر عن الفئة الرابعة من مقياس ليكرت الخماسي بمقدار 3.58، أما الانحراف المعياري فهو يمثل نسبة الانحراف على المتوسط الحسابي والذي قدر بـ 0.398 وهو أقل من 1 ما يدل على أن الانحراف لا يتعدى طرفي الخيار، ويرجع سبب عدم موافقة أفراد العينة لمعظم العبارات لعدم معرفتهم بالمناهج والطرق المستخدمة للقياس والافصاح عن تكلفة الموارد البشرية وهذا ما يفسر إجاباتهم (المحايدة).

III-2.1 تحليل النتائج المتعلقة بالمحور الثاني: يتعلق المحور الثاني بالتعرف اذ كانت ادارة المؤسسة تعترف بالموارد البشرية كأصل من أصول المؤسسة، والذي يحتوي على ستة عبارات تم تلخيص نتائجها وتحليلها كما يلي:

الجدول رقم 05: نتائج الإحصاءات الوصفية المتعلقة بالمحور الثاني

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
1	يوجد اهتمام لدى المؤسسة في تحديد قيمة استثماراتها من الموارد البشرية.	3,6875	1,0298	غير موافق
2	المؤسسة تنظر الى موارها البشرية بمثابة أصل من أصولها	3,25	1,10716	محايد
3	المؤسسة تقوم بالترقية بين النفقات الجارية والنفقات الاستثمارية للموارد البشرية.	2,5938	0,87471	موافق
4	هناك صعوبات تواجه المؤسسة في اعتبار تكاليف الموارد البشرية أصل من أصول المؤسسة.	2,9688	0,73985	محايد
5	المؤسسة تنفق مصاريف لها منافع مستقبلية تمتد أثرها الى دورات محاسبية مقبلة	3,5313	0,87931	غير موافق
6	المؤسسة ترى ضرورة توزيع نفقات الموارد البشرية الاستثمارية على السنوات المستقبلية.	3,5313	0,94985	غير موافق
7	جميع الفقرات	19,5625	3,52811	محايد

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج SPSS

يتضح من خلال الجدول الموضح أعلاه أن الاتجاه العام لأفراد عينة الدراسة (محايد) لكون أن المتوسط الحسابي الكلي للعبارات يعبر عن الفئة الثالثة من مقياس ليكرت الخماسي بمقدار 3.27، أما الانحراف المعياري فهو يمثل نسبة الانحراف على المتوسط الحسابي والذي قدر بـ 0.588 وهو أقل من 1 ما يدل على أن الانحراف لا يتعدى طرقي الخيار، وهذا طبيعي لكون أن مفهوم رأس المال البشري (تأصيل المورد البشري) يعتبر من المفاهيم الجديدة خاصة في المؤسسات الجزائرية الأمر الذي جعل الاجابات تتراوح ما بين غير موافق ومحايد لعدم المعرفة بهذا المفهوم.

III-3.1 تحليل النتائج المتعلقة بالمحور الثالث: يتعلق هذا المحور بالتعرف على أثر القياس والافصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية على اتخاذ القرارات بالمؤسسة محل الدراسة، والذي يحتوي على سبعة عبارات تم تلخيص نتائجها وتحليلها كما يلي:

الجدول رقم 06: نتائج الإحصاءات الوصفية المتعلقة بالمحور الثالث

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
1	يتم استخدام البيانات المالية للموارد البشرية الحالية في المؤسسة في تحديد الاحتياجات المستقبلية من الموارد البشرية.	,53132	0,76134	موافق
2	قياس قيمة المورد البشري بصيغة مالية يساعد الإدارة على تحسين قرارات التوظيف والتعيين.	,93752	0,75935	محايد
3	قياس قيمة المورد البشري بصيغة مالية يفيد الإدارة في اتخاذ القرارات الخاصة ببرامج التدريب والتطوير.	,93751	0,75935	موافق
4	قياس قيمة المورد البشري بصيغة مالية يفيد الإدارة في عملية تقييم الموظفين وتوزيعهم على الوظائف المختلفة.	,71881	0,81258	موافق
5	القياس والافصاح عن تكلفة الموارد البشرية يساهم في تقدير تكاليف المؤسسة وبالتالي اتخاذ قرارات ملائمة.	756,2	0,8328	محايد
6	تقييم الموارد البشرية كأحد أصول المؤسسة يجعل الإدارة تدرك بشكل أكبر قيمة الأفراد لدى دراسة قرارات انهاء الخدمة.	0636,2	0,77707	موافق
7	تساهم محاسبة الموارد البشرية في تقدير التكاليف الحقيقية للأعمال مما يساعد على اتخاذ القرارات المالية والإدارية اللازمة.	757,2	0,70711	محايد
8	جميع الفقرات	1321,14	3,79077	موافق

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج SPSS

يتضح من خلال الجدول الموضوع أعلاه أن الاتجاه العام لأفراد عينة الدراسة (موافق) لكون أن المتوسط الحسابي الكلي للعبارات يعبر عن الفئة الثانية من مقياس ليكرت الخماسي بمقدار 2.03، أما الانحراف المعياري فهو يمثل نسبة الانحراف على المتوسط الحسابي والذي قدر بـ 0.542 وهو أقل من 1 ما يدل على أن الانحراف لا يتعدى طريقي الخيار.

2.III- اختبار الفرضيات: من أجل اختبار صحة أو عدم صحة كل فرضية من هذه الفرضيات قمنا بتطبيق اختبار One Sample T-TEST عند مستوى دلالة 5 % وكانت قاعدة القرار المتبعة كما يلي:

✓ قبول الفرضية العدمية اذا كانت (Sig(a) أكبر من 5%؛

✓ رفض الفرضية العدمية اذا كانت (Sig(a) أصغر من 5%.

1.2.III- اختبار الفرضية الأولى من خلال المحور الأول: تنص الفرضية الثانية على أن " لا تولي ادارة المؤسسة اهتمام بالقياس والافصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية لأنه ليس هناك ادراك بأهمية كل منهما " و لتحقق من هذه الفرضية تم حساب بقيمة T.TEST بحيث:
 H0: لا تولي ادارة المؤسسة اهتمام بالقياس والافصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية؛
 H1: تولي ادارة المؤسسة اهتمام بالقياس والافصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية.
 وبعد القيام باختبار T-Test تحصلنا على النتائج الموضحة في الجدول الموالي:

الجدول رقم 07: يوضح اختبار الفرضية الأولى حسب قيمة T.TEST

حجم العينة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الحرية	قيمة T.TEST	مستوى الدلالة
32	28,65	3,18	31	50,83	0.000

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS

يتضح من الجدول أعلاه، أن المتوسط الفرضي قد بلغ (29) والمتوسط الحسابي بلغ (28.65) بانحراف معياري بلغ (3.18)، كما بلغت قيمت "t" (50.83) عند مستوى دلالة (0.000) ودرجة حرية 31 وبما أن المتوسط الفرضي أكبر من المتوسط الحسابي وهو دال عند مستوى معنوية 0.05 وعليه نقبل الفرضية العدمية H0 ونرفض الفرضية البديلة H1، وبالتالي تحققت الفرضية التي تنص على أن ادارة المؤسسة لا تولي اهتمام بالقياس والافصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية لعدم وجود ادراك بأهمية القياس والافصاح المحاسبي عنها. وذلك راجع لكون أن عملية القياس المحاسبي تعتبر عملية معقدة خاصة اذا كان الحديث عن الأصول غير الملموسة وبالأخص المورد البشري والذي حتى على المستوى الدولي لم يتم الاتفاق على طريقة محددة لقياسه.

2.2-III- اختبار الفرضية الثانية من خلال المحور الثاني: تنص الفرضية الثالثة على أن "لا تعتبر ادارة المؤسسة المورد البشري كأصل من أصول المؤسسة، بل تعتبره كتكاليف جارية يندرج ضمن قائمة الدخل ". وبعد القيام باختبار T-Test تحصلنا على النتائج الموضحة في الجدول الموالي:

الجدول رقم 08: يوضح اختبار الفرضية الثانية حسب قيمة T.TEST

حجم العينة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الحرية	قيمة T.TEST	مستوى الدلالة
------------	-----------------	-------------------	-------------	-------------	---------------

0.000	31	31	3.52	19.56	32
-------	----	----	------	-------	----

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS

يتضح من خلال الجدول أعلاه أن المتوسط الفرضي قد بلغ (29) و المتوسط الحسابي بلغ (19.56) بانحراف معياري بلغ (3.52)، كما بلغت قيمت "t" (31) عند مستوى دلالة (0.000) ودرجة حرية 31 وبما أن المتوسط الفرضي أكبر من المتوسط الحسابي وهو دال عند مستوى معنوية 0.05 وعليه نقبل الفرضية العدمية H0 ونرفض الفرضية البديلة H1، وبالتالي تحققت الفرضية التي تنص على عدم اعتبار ادارة المؤسسة المورد البشري كأصل من أصول المؤسسة محل الدراسة، وذلك لصعوبة قياس وتقييم الأصول البشرية والتي ترجع الى طبيعة المورد البشري وعدم توفر المؤشرات والمعايير للمتفرقة بين النفقات الإردادية والنفقات الاستثمارية،

III-3.2 اختبار الفرضية الثالثة من خلال المحور الثالث: من أجل قياس أثر القياس والافصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية على اتخاذ القرارات بالمؤسسة لا بد من اختبار الفرضية الموضوعية وهي أنه "لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية للقياس والافصاح والمحاسبي على اتخاذ القرارات بمؤسسة AGRO SIM"، وبعد القيام باختبار T-Test تحصلنا على النتائج الموضحة في الجدول الموالي:

الجدول رقم 09: يوضح اختبار الفرضية الثالثة

النموذج	معامل الارتباط	القيمة الفاتية لتحليل التباين	مستوى دلالة القيمة الفاتية	معامل β	الاختبار "t"	مستوى دلالة الاختبار "t"
اتخاذ القرارات في المؤسسة	0.41	6.25	0.01	0.41	2.50	0.01

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS

نلاحظ من خلال الجدول السابق أن معامل الارتباط بين القياس والافصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية على اتخاذ القرارات في مؤسسة AGRO SIM بلغ 0.41 ، كما نلاحظ أن تحليل التباين قدر ب 6.25 وهي دالة عند مستوى 0.01، كما بلغ معامل β 0.41 ودراسة فروقه نجد الاختبار "t" بلغ 2.50 وهو دال احصائيا عند مستوى الدلالة 0.01 ومنه نقول أن القياس والافصاح المحاسبي وتكلفة الموارد البشرية يؤثر على اتخاذ القرارات داخل المؤسسة، أي نقبل الفرضية البديلة H1 ونرفض الفرضية العدمية H0. لكون أن أفراد عينة

الدراسة يرون أن تطبيق محاسبة الموارد البشرية من خلال عملية القياس والافصاح عن تكلفة الموارد البشرية يوفر معلومات ملائمة وموثوقة مما تساعد الادارة على اتخاذ القرارات.

IV- الخلاصة:

ان محاسبة الموارد البشرية تهدف لقياس الموارد البشرية المتاحة والمستخدمة في الوحدات الاقتصادية المختلفة مما يساهم في مساعدة الإدارة بمستوياتها المختلفة على القيام بوظائفها في التخطيط والرقابة على الموارد البشرية بفاعلية وكفاءة، هذا ولقيت فكرة قياس الموارد البشرية وإظهارها في الميزانية كأصل من أصول المشروع تأييدا كبيرا لما لها من أهمية من حيث قياس العائد على رأس المال المستخدم في المشروع، وأن قيمة الربح الذي تحققه المؤسسة ليس مرده فقط مساهمة رأس المال المادي في الاستغلال بل مساهمة رأس المال البشري أيضا بعد أن يتم تحديد وإيجاد قيمة نقدية له في الميزانية، فتحديد هذه القيم النقدية للجهود البشرية يوضح الجهود المتميزة مثلة في العاملين الأكفاء مما يستدعي المحافظة عليهم وزيادة قدراتهم ويتم ذلك من خلال تحديد تكاليف التعليم والتدريب لمعرفة القيمة المضافة للجهود البشرية والتي تكون قادرة على العطاء .

وقد اتضح بعد تقسيم نتائج التحليل الاحصائي لإجابات عينة الدراسة المتوصل اليها باستخدام المؤشرات الاحصائية، على أن قياس قيمة المورد البشري والافصاح المحاسبي عنه ضمن أصول المؤسسة له أثر ايجابي على توفير المعلومات الملائمة واللازمة لمساعدة الادارة على اتخاذ القرارات السليمة والرشيده. وقد خلصنا الى مجموعة من الاقتراحات التالية:

- زيادة الوعي بأهمية القياس والافصاح المحاسبي عن الموارد البشرية من خلال تنظيم دورات تكوينية وبرامج تدريبية؛
- تبني الهيئات الدولية للمحاسبة اصدار معايير تحدد كيفية قياس الموارد البشرية والتقرير والافصاح عنها للمساهمة في تطبيق محاسبة الموارد البشرية؛
- العمل على تحديد قيمة الموارد البشرية اعتمادا على ممنهج التكلفة باعتباره المقياس الاكثر موضوعية وموثوقية وسهولة في التطبيق مقارنة ببعض الأساليب الاخرى التي تعتمد على القيمة

- الهوامش والمراجع :

- 1 علي عزام الحويلى، ادارة الموارد البشرية وتميمتها، ط1، دار البداية ناشرون وموزعون، الأردن، 2014، ص73.
- 2 الباتول جمعة وحمزة العربي، نماذج قياس الموارد البشرية التي تعتمد على التكلفة وطرق اهتمامها "دراسة نظرية"، مجلة الادارة والتنمية للبحوث والدراسات، العدد الثاني عشر، جامعة البليدة2، الجزائر، جانفي 2018، ص15.
- 3 مولود قنوش، القياس والتقييم المحاسبي للموارد البشرية "نموذجي القيمة والتكلفة"، مجلة تنمية الموارد البشرية للدراسات والابحاث، المركز الديمقراطي العربي برلين ألمانيا، العدد الثاني، أكتوبر 2018، ص324.
- 4 سمية أمين علي، المحاسبة عن رأس المال الفكري دراسة تحليلية مع التطبيق على رأس المال البشري، مجلة المحاسبة والادارة والتأمين، العدد 60، جهاز الدراسات العليا والبحوث كلية التجارة، جامعة القاهرة، 2003، ص283.
- 5 لعبي هاتو خلف ابو علي، امكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المصرف التجارية العراقية، رسالة ماجستير، كلية الادارة والاقتصاد، الأكاديمية العربية بدنمارك، 2011، ص77.
- 6 مولود قنوش، مرجع سبق ذكره، ص320.
- 7 طارق عبد الحفيظ الشريف، مدى امكانية تطبيق نظام المحاسبة عن الموارد البشرية في الشركات الصناعية "دراسة ميدانية على الشركات الصناعية العامة في مدينة بنغازي، مجلة المختار للعلوم الاقتصادية، المجلد الثاني، العدد الثالث، كلية الاقتصاد، جامعة عمر المختار، ليبيا، 2013، ص30.
- 8 مولود قنوش، مرجع سبق ذكره، ص323.
- 9 رفيق يوسف، نموذج مقترح لتقييم رأس المال البشري "دراسة تطبيقية على مؤسسة NCA Rouiba"، مجلة العلوم الاجتماعية والانسانية، المجلد الثامن، العدد الثالث عشر، جامعة تبسة، الجزائر، جوان 2017، ص432.
- 10 رفيق يوسف، نفس المرجع السابق، ص432.
- 11 الهاشمي عباسية وسعاد عبود، المعالجة المحاسبية لرأس المال البشري وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 38، مداخلة ضمن فعاليات المنتدى الوطني الخامس حول تسيير الموارد البشرية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، يومي 23-24 فيفري 2016، ص: 10-11.
- 12 عادل بوجمان ومحمد قريش وقوادرية رواجية، رأس المال البشري ومحاسبة الموارد البشرية "المنطلقات الفكرية والتحديات"، مداخلة ضمن فعاليات المنتدى الوطني الخامس حول تسيير الموارد البشرية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، يومي 23-24 فيفري 2016، ص16.
- 13 محمد أبو زيد، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، ط1، ايتراك للنشر والتوزيع، مصر ، 2005، ص578.
- 14 فضل كمال سالم، مدى أهمية القياس والافصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره على اتخاذ القرارات المالية "دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة في قطاع غزة"، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الاسلامية غزة، فلسطين، 2008، ص ص: 86-87.
- 15 تامر عادل الصقر، محاسبة الموارد البشرية "المفهوم والأهمية دراسة على عينة من الشركات العراقية في البصرة"، مجلة دراسات البصرة، العدد السادس عشر، العراق، 2013، ص186.
- 16 مؤيد الفضل ونور عبد الناصر وعلي الدوغجي، ، المشاكل المحاسبية المعاصرة، ط1، دار المسيرة للنشر، والتوزيع والطباعة، الأردن، 2002، ص99.
- 17 ديمة رفيق محمد ماصة، مدى توفر مقومات محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الحكومية العاملة في قطاع غزة، رسالة ماجستير في المحاسبة وتمويل، كلية التجارة، الجامعة الاسلامية غزة، 2015، ص25.