

معوقات الإفصاح المحاسبي لتكاليف الموارد البشرية وأثره على القوائم المالية

دراسة استطلاعية لعينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية بسكرة

Obstacles to the accounting disclosure of human resources costs and its impact on the financial statements

بوعزيز إبراهيم¹ ، شيخ عبد القادر²،

¹ المركز الجامعي سي الحواس بريكّة (الجزائر)، brahim.bouaziz@cu-barika.dz

² جامعة مُجّد خيضر بسكرة (الجزائر)، abdelkader.chikh@univ-biskra.dz

تاريخ الارسال: 2022/02/13؛ تاريخ القبول: 2022/05/31؛ تاريخ النشر: 2022/12/31

ملخص: مُهدف من خلال هذه الدراسة إلى توضيح معوقات الإفصاح المحاسبي لتكاليف الموارد البشرية و أثره على القوائم المالية ، ولتحقيق أهداف الدراسة فقد تم تصميم استمارة وتوزيعها على مجموعة من الموظفين والمحاسبين لمجموعة من المؤسسات الاقتصادية بولاية بسكرة كدراسة استطلاعية، حيث كانت عينة الدراسة تحتوي على 67 مفردة تم اختبارها باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSSV. 23)، وخلصت الدراسة بمجموعة من النتائج أهمها أن القوائم المالية تعتبر أكثر موضوعية عند إظهار قيمة الأصول البشرية كأصل فيها، وأن الإفصاح عن الموارد البشرية كأصل من الأصول يزيد من الثقة في القوائم المالية.

الكلمات المفتاح: الإفصاح المحاسبي، محاسبة الموارد البشرية، الموارد البشرية، القوائم المالية.

رموز تصنيف **jel**: M41 ; H83

Abstract: We aim through this study to clarify the obstacles to the accounting disclosure of human resources costs and its impact on the financial statements. Using the statistical program (SPSSV. 23), the study concluded with a set of results, the most important of which is that the financial statements are more objective when showing the value of human assets as an asset, and that disclosing human resources as an asset increases confidence in the financial statements.

Keywords: Accounting disclosure, human resources accounting, human resources, financial statements.

Jel Classification Codes : M41 ;H83

مقدمة

تعتبر محاسبة الموارد البشرية من أهم المواضيع الحديثة نسبيا في المجال المحاسبي، وذلك نظرا إلى مدى أهمية المورد البشري داخل المؤسسة، ويشتمل مصطلح محاسبة الموارد البشرية على مجموعة من الإشكاليات تشترك في اهتمامها بالإفصاح والقياس المحاسبي عن المورد البشري باعتباره أصلا من أصول المؤسسة أو على أساس تكلفته والمنفعة التي يحققها للمؤسسة.

كما تقدم محاسبة الموارد البشرية معلومات تساعد مستخدمي القوائم المالية للمؤسسة في اتخاذ قرارات فعالة، فالمستثمرين مثلا عند اتخاذهم لقرارات استثمارية أصبحوا يهتمون أيضا بمعرفة ما تمتلكه المؤسسة من موارد بشرية ذات كفاءة وخبرة تمكنها من تحقيق النجاحات، ومن خلال هذا تتضح لنا أهمية الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية سواء بالنسبة للإدارة أو للأصحاب المصالح.

إشكالية الدراسة:

ما هي معوقات الإفصاح المحاسبي عن تكاليف الموارد البشرية وما أثرها على القوائم المالية

؟

وحسب النموذج المستعمل يمكن طرح الفرضيات التالية والتي تجيب جزئيا على الإشكالية:

- ✓ من أسباب ومعوقات الإفصاح المحاسبية لتكاليف الموارد البشرية قلة وعي المسؤولين.
- ✓ المخاوف هي المعوقات التي تحد من تبني عملية الإفصاح المحاسبي عن تكاليف الموارد البشرية.
- ✓ قصور في النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبية الدولية في عملية الإفصاح المحاسبي عن

تكاليف الموارد البشرية

أهداف الدراسة:

- ✓ التعرف على ماهية محاسبة الموارد البشرية.
- ✓ التعرف على ماهية القوائم المالية وأنواعها.
- ✓ التعرف على مفهوم الإفصاح المحاسبي والوقوف على أثر الإفصاح المحاسبي للموارد البشرية على القوائم المالية.

المنهج المتبع:

للإجابة على الإشكالية المطروحة والإحاطة بجوانب موضوع الدراسة، اعتمدنا على المنهج الوصفي فيما يخص الجانب النظري، أما الجانب التطبيقي فاعتمدنا على المنهج التحليلي وذلك باستخدام الاستبيان.

I- الإطار النظري لمحاسبة الموارد البشرية وأثر الإفصاح عنها في القوائم المالية

1.I- مفهوم محاسبة الموارد البشرية:

تنفق منظمات الأعمال الأموال من أجل جذب واختيار وتعيين وتدريب الأفراد وتعد هذه الأموال على شكل استثمارات في البشر وليست إنفاقا جاريا بل إن بعض الوحدات تنفق على هذه الاستثمارات في البشر أكثر مما تنفق على استثماراتها في الآلات والتجهيزات، وعرفت الجمعية الأمريكية للمحاسبة سنة 1973 بأنها " عملية تحديد وقياس وتوصيل المعلومات الخاصة بالموارد البشرية إلى متخذي القرارات".¹

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 النظر 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".²

2.I- أهداف الاهتمام بمحاسبة الموارد البشرية:

إنّ تصميم وتنفيذ نظام خاص للمحاسبة عن الموارد البشرية يهدف إلى تحقيق كل أو بعض من الأهداف التالية:³

- قياس قيمة الموارد البشرية العاملة بالمنظمة باستخدام طرق علمية مناسبة قابلة للتطبيق العملي؛
- قياس تكلفة إعداد وتجهيز الموارد البشرية مثل تكاليف التعيين والتدريب؛
- قياس تكلفة استخدام الموارد البشرية من مرتبات وأجور وغير ذلك؛
- تسجيل بيانات الموارد البشرية في مختلف البطاقات والسجلات المحاسبية؛

- تعرض النتائج التي يتم التوصل إليها في القوائم المالية لتلخيص البيانات المتعلقة بالموارد البشرية باستخدام الأساليب المحاسبية المعروفة لتلخيص البيانات؛
- إعداد قوائم خاصّة لعرض بيانات الموارد البشرية إلى جانب القوائم الماليّة التقليدية؛
- دراسة البدائل المتاحة لاستغلال البشرية ومساندة الإدارة في اختيار البديل المناسب وذلك لتحقيق الاستغلال الأمثل للعنصر البشرية؛
- ترشيد القرارات الخاصّة باستخدام الموارد البشرية مثل القرارات المتعلقة بالنقل والترقية والاستقالة وهكذا إلى آخر القرارات ذات الصلة.

I.3- فروض محاسبة الموارد البشرية:

- تستند محاسبة الموارد البشرية على مجموعة من الفروض كما يلي:⁴
- يعتبر العنصر البشري موردا هاما من موارد المنظمة؛
 - تتأثر قيمة الموارد البشرية بالنمط القيادي للإدارة؛
 - تعد المعلومات الخاصة بمحاسبة الموارد البشرية في جانب تكلفة وقيمة الموارد البشرية ضرورية لفاعلية وكفاءة إدارة المنظمة؛
 - أن الحصول على الموارد البشرية يمثل تكلفة على المنظمة؛
 - أن الموارد البشرية تعتبر أصلا من أصول المنظمة طالما توفرت الشروط اللازمة لذلك.

I.4- فوائد ومزايا اعتماد محاسبة الموارد البشرية:

- يمكن لمحاسبة الموارد البشرية أن تحقق مزايا عدة للإدارة منها:
- التخطيط السليم للقوى العاملة لمواجهة الأعباء الحالية والمتوقعة؛
 - تقدير الاستثمارات التي توجهها المؤسسة في بناء تنظيمها الإنساني؛
 - عدم تحميل حسابات النتيجة بكافة المصروفات المرتبطة بالموارد البشرية التي لا تستنفذ خلال الفترة المالية مما يترتب عليها زيادة الأرباح؛
 - تحديد أفضل مجالات الاستفادة من الأصول البشرية، وذلك عن طريق قياس:
- العائد من استخدام هذه الأصول؛
 - تقدير الاستثمارات التي توجهها المؤسسة في بناء تنظيمها الإنساني؛

- عدم تحميل حسابات النتيجة بكافة المصروفات المرتبطة بالموارد البشرية التي تستنفد خلال الفترة المالية مما يترتب عليها زيادة الأرباح؛
- إنّ استحداث أصول جديدة هي "الأصول الإنسانية" يترتب عليه تضخم المركز المالي للمؤسسة، وهذا يوحى بزيادة ثقلها في السوق؛
- تشجيع عمليات القروض الطويلة الأجل بضمان الأصول التي تضخمت بزيادة أصول الإنسان؛
- إظهار إيجابيات في جميع نسب التحليل المالي الذي يمثل فيها البسط صافي الأرباح أو أصول المؤسسة؛
- التأثير في سلوكيات الأفراد بما يدفع بالمستثمرين إلى استثمار أموالهم في مثل المؤسسات التي تعكس حساباتها الختامية موقفا متفائلا بالنسبة للفترة المالية الواحدة؛
- تساعد محاسبة الموارد البشرية، المؤسسة على القيام بمسئوليتها الاجتماعية، وذلك عن طريق وضع أهداف لتنمية الموارد البشرية إلى جانب الأهداف الإنتاجية؛
- تساعد محاسبة الموارد البشرية في تحويل النظرة إلى العاملين من أنّهم أعباء إلى أنّهم أصول، ومن ثمّ فإنّها تجعل الإدارة تزيد من اهتمامها بتطوير الموارد البشرية، واعتبار الأفراد العاملين بأنّهم ليسوا أدوات إنتاجية فحسب بل إنّهم أعضاء مشاركون يساهمون في تحقيق أهداف المؤسسة إلى جانب أهدافهم الشخصية؛
- أي أنّ المحاسبة عن الموارد البشرية لها غرض مزدوج من حيث تعتبر أسلوبا جديدا للتفكير المنطقي لإدارة الموارد البشرية في المؤسسة وأنها نظام لإمداد الإدارة بالمعلومات اللازمة لإدارة تلك الموارد بكفاءة وفعالية.
- ترشيد القرارات الخاصّة بالاستثمار في الموارد البشرية وقرارات تتعلق بإضافة عناصر جديدة إلى القوى العاملة التابعة للمنظمة.
- فرض الرقابة على تكلفة استخدام الموارد البشرية وذلك من خلال تطبيق أساليب الرقابة على التكاليف المتعارف عليها مثل أسلوب المعايرة.

5.I- القوائم المالية

- مفهوم القوائم المالية:

القوائم المالية هي: الوسائل التي بموجبها تنقل إلى الإدارة والأطراف المعنية صورة مختصرة عن الأرباح والمركز المالي للوحدة الاقتصادية، وبعبارة أخرى هي مجموعة كاملة من الوثائق المحاسبية والمالية وغير قابلة للفصل فيما بينها، وتسمح بإعطاء صورة صادقة للوضع المالي وللأداء ولتغيير الوضع المالي للمؤسسة عند إقفال الحسابات⁵.

- أهداف القوائم المالية: تهدف القوائم المالية إلى تحقيق ما يلي:⁶

- تقييم نواحي القوة المالية للمؤسسة وتحديد الربحية؛
- توفير معلومات للعديد من الأطراف ذات المصلحة (داخلية أو خارجية)؛
- تحديد التوقعات المستقبلية للوحدة؛
- تقديم معلومات عن الوضع المالي ونتائج المؤسسة.
- أنواع القوائم المالية: وهي محددة من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية في خمسة عناصر أساسية، يمكن توضيحها كما يلي:⁷
- قائمة المركز المالي: وتصور المركز المالي للمشروع من حيث أصوله وخصومه أو ماله من حقوق وما عليه من التزامات في نهاية فترة مالية معينة.
- قائمة الدخل: وتصور نتيجة عمل المشروع (ربح أو خسارة) خلال فترة مالية معينة.
- قائمة التدفقات النقدية: وتظهر التدفقات النقدية الداخلية (المقبوضات) والتدفقات النقدية الخارجة (المدفوعات) خلال فترة مالية معينة، ومصنفة وفقا للأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية.
- قائمة التغير بحقوق الملكية: وتظهر التغيرات في حقوق الملكية من إضافات أو تخفيضات (أرباح أو خسائر أو توزيعات للأرباح أو مسحوبات على الرصيد المحتجز أول المدة والرصيد غير الموزع) في نهاية فترة مالية معينة.
- الملاحق (الإيضاحات): هي معلومات تفصيلية تلحق بالقوائم المالية بغرض إعطاء فهم أفضل للبنود الواردة بالقوائم المالية.

6.I - الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية في القوائم المالية

- مفهوم الإفصاح 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 المنظمة.⁸

- 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 اتجاهات 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 الآتية:⁹

- 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 يشمل 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 تكثيف 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؟

- دفعت المبررات أعلاه بعض المحاسبين لمعارضة قبول فكرة معالجة تكاليف الاستثمار في الموارد البشرية والإفصاح عنها كموجودات ولكن مع تغير النظرة إلى الموارد البشرية كونها تتضمن تقديم منافع اقتصادية مستقبلية محتملة للوحدة الاقتصادية، وازدياد أهمية الموارد البشرية ذات القدرات التي تمكنها من التفوق في بعض الأحيان على الموجودات الملموسة لما لها من أثر فعال في توجيه الموجودات واستعمالها في تحقيق أهداف الوحدة، لذا فقد برز الاتجاه الثاني الذي يشير إلى وجهة النظر المعاصرة للمحاسبة التي تتبنى فكرة معالجة تكاليف الاستثمار في الموارد البشرية والإفصاح عنها في القوائم المالية كأحد عناصر الموجودات؛

- الاتجاه المعاصر يرى أن من بين أسباب قبول هذا الاتجاه هو أن الموارد البشرية تعد من أهم الموارد المتاحة للوحدة، وطالما أن هذه الموارد تنتج السلع وتقدم الخدمات التي يمكن قياس تكاليفها، فلا يوجد ما يمنع معالجة تكاليف الاستثمار في الموارد البشرية والإفصاح عنها كأصول لمصلحة الأطراف المختلفة ذات الصلة بنشاط الوحدة، وكذلك أن للموارد البشرية قيمة للوحدة، التي تعتمد على الصيغة التي تستمر بها هذه الموارد وأسلوب إدارتها.

I.7- 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 الإنتاجية المتعددة، ولعل من أفضل

المزايا الموفرة من جراء معاملة الموارد البشرية كأصل هي أن الإفصاح عن قيمة هذا الأصل في الميزانية يور للمحللين الماليين معلومات على جانب كبير من الأهمية لصالح القرارات الاستثمارية ، إذ تتوفر هذه المعلومات يصبح بالإمكان اشتقاق مجموعة من النسب المالية التي لا توفرها القوائم المالية التقليدية.¹⁰

- أثر الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية على الحسابات الختامية:¹¹

تقسم الحسابات الختامية إلى عدة حسابات وتعتمد هذه الحسابات على طبيعة النشاط الاقتصادي الذي تمارسه المنشأة، ففي المؤسسات التجارية يتم إعداد حساب المتاجرة وحساب الأرباح والخسائر أما في المنشأة الصناعية فيتم إضافة حساب آخر وهو حساب التسجيل لذلك فإن الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية ينطوي على ما يلي:

- تحضى الحسابات الختامية بمصروفات قصيرة الأجل الخاصة بالموارد البشرية مقسمة حسب نوع المصروف قصيرة الأجل (الأجور ، الإجازات، العلاج، الصحي، مصاريف أخرى) وذلك نظراً لعملية رسملة الاستثمار في الموارد البشرية متوسطة وطويلة الأجل.
- اعتبار الإنفاق على الاستثمار في الموارد البشرية "متوسطة وطويلة الأجل" إيراداً مؤجلاً (مصروف رأس مالي).
- إن صافي الربح (أو الخسارة) سوف يعطي صورة حقيقية على نتائج أعمال المنشأة نتيجة لاعتبار تكلفة الاستقطاب والتعيين والتأهيل والتنمية للموارد البشرية نفقات رأسمالية وبالتالي رسملتها وإظهارها بالميزانية إهلاكها خلال العمر الإنتاجي للأصول البشرية.

II - الدراسة الميدانية:

تهدف الدراسة التطبيقية إلى تحديد معوقات الإفصاح المحاسبي لتكاليف الموارد البشرية في القوائم المالية، وذلك عن طريق جمع البيانات وتحليلها بهدف اختبار الفرضيات باستخدام برنامج (SPSS) في معالجة البيانات.

1.II - منهجية الدراسة:

تم الإعتماد على المنهج الاستقرائي من خلال أدواته للوصف والتحليل، لتوضيح معوقات الإفصاح المحاسبي لمحاسبة التكاليف البيئية وأثرها على القوائم المالية - دراسة استطلاعية لعينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية بسكرة- وهذا من خلال المسح الميداني بطريقة العينة لجمع البيانات.

مصادر البيانات الأولية: تم الحصول على هذه المصادر عن طريق تصميم إستبانة، ومن ثم توزيعها على عينة من مجتمع الدراسة، وفي الأخير تفريعها وتحليلها باستعمال برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الإجتماعية (Spss.v23)، وذلك باستخدام الإختبارات الإحصائية المناسبة بهدف الوصول إلى الدلالات ذات قيمة ومؤشرات من أجل تدعيم موضوع الدراسة.

مصادر البيانات الثانوية: تم القيام بمراجعة الكتب والمنشورات الورقية وكذا الإلكترونية، والرسائل والأطروحات الجامعية والتقارير والبحوث المتعلقة بالدراسة.

II.2- الأساليب الإحصائية المستخدمة:

تتمثل أهم الأساليب الإحصائية المستخدمة في هذه الدراسة في:

- **المتوسط الحسابي:** وذلك بحساب المتوسط الحسابي لكل عبارة وكذلك المحاور.
- **الانحراف المعياري:** للتعبير عن تشتت مفردات العينة.
- **التوزيع التكراري والنسب المئوية:** وذلك لوصف الإجابات المحصل عليها.
- **معامل ألفا كرونباخ:** وذلك لقياس مدى قوة العلاقة بين العبارات والتأكد من ثبات أداة الدراسة.

II.3- صدق الأداة وثباتها:

تم استخدام إختبار ألفا كرونباخ لقياس وثبات وصدق أداة الدراسة، وقوة العلاقة بين العبارات، ويمكن توضيح ذلك من خلال الجدول التالي:

جدول رقم(01): صدق وثبات الدراسة

معامل الثبات	عدد العبارات	المحاور
0.708	8	01. إدراك ووعي لدى المسؤولين بأهمية تطبيق عملية الإفصاح المحاسبي عن تكاليف الموارد البشرية.
0.799	7	02. مخاوف ومعوقات تحد من تبني عملية الإفصاح المحاسبي عن تكاليف الموارد البشرية.
0.786	7	03. قصور النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبية الدولية في عملية الإفصاح المحاسبي عن

تكاليف الموارد البشرية.		
0.924	22	الإجمالي

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على نتائج Spss

التعليق: يتضح من الجدول أعلاه أن معاملات الثبات مرتفعة وقد تراوحت بين 0.708 و0.79، 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.

II.4 مقياس الدراسة:

لقد تم اختيار مقياس ليكرت 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 رقم (02): مقياس لديكرت الخماسي

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

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على نتائج Spss

II.5- عينة الدراسة: تم اختيار عينة البحث والتي اشتملت على مجموعة من الموظفين بمجمع صيدال والذين بلغ عددهم 67 شخص، وبعد تفريغ البيانات وتحليلها باستخدام برنامج SPSS قمنا بحساب النسب المئوية للمتغيرات الشخصية والوظيفية للعينة المبحوثة كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم (03): مواصفات عينة الدراسة

الرقم	المتغير	الفئة	العدد	النسبة المئوية %
01	الجنس	ذكر	27	40.3
		أنثى	40	59.7

34.3	23	اقل من 30	الفئة العمرية	02
23.9	16	31-40		
17.9	12	41-50		
23.9	16	أكثر من 50		
14.9	10	ليسانس	المؤهل العلمي	03
59.7	40	ماستر		
25.4	17	دراسات عليا		
29.9	20	أقل من 5 سنوات	سنوات الخبرة	05
38.8	26	5-10 سنوات		
31.3	21	أكثر من 10 سنوات		

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على نتائج Spss

التعليق: من نتائج الجدول والذي يمثل خصائص العينة الديمغرافية نجد أن أغلبية الباحثين في الدراسة إناث بنسبة كانت 59.7% أما الذكور فتمثلت نسبتهم في 41.3% وهي نسبة قليلة مقارنة بإجمالي أفراد العينة المدروسة، أما فيما يخص الفئة العمرية الطاغية بنسبة 34.3% ثم تليها الفئتين العمريتين مابين (31-40) والفئة العمرية أكثر من 50 سنة بنسبة متساوية كانت 23.9% واحتلت المرتبة الأخيرة الفئة العمرية مابين (41-50) سنة ومن خلال النتائج تتضح لنا أن الفئة العمرية الطاغية من فئة الشباب، و بنسبة للمؤهلات العلمية كانت مرتفعة ومتنوعة حيث كان أغلبيتهم ذوي مستوى علمي جيد فإغلبهم متحصل على شهادة الماستر بنسبة 59.7% وتليها أصحاب الدراسات العليا بنسبة 25.4% لتحتل المرتبة الأخيرة أصحاب شهادات الليسانس بنسبة ضئيلة مقارنة بحجم العينة المدروسة 14.9%، كما أن اغلب الباحثين متوسطون الخبرة بين (5-10 سنوات) تمثلت نسبتهم في 38.8% ثم تليها أصحاب الخبرة أكثر من 10 سنوات لتأتي في المرتبة الأخيرة أصحاب الخبرة الأقل من 5 سنوات بنسبة 29.9% وهذا دلالة على أن أفراد العينة المدروسة يملكون ما يكفيهم من الخبرة للإجابة على هذه الاستلانة.

III- النتائج ومناقشتها :

1.III تحليل اتجاه آراء العينة بالنسبة للمحور الأول

يمكن توضيح آراء أفراد العينة بالنسبة للمحور الأول من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (04): اتجاهات آراء أفراد العينة بالنسبة للمحور الأول

القرار	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارات
مرتفع	0.764	4.19	يتطلب الإفصاح عن تكاليف الموارد البشرية في المؤسسة إلى الوعي الاجتماعي لدى المسؤولين.
مرتفع	0.826	4.12	يتطلب الإفصاح عن تكاليف الموارد البشرية في المؤسسة إلى الوعي الاجتماعي لدى الأطراف الأخرى كالموردين، العمال، العملاء...
مرتفع	0.757	4.13	يتطلب الإفصاح عن تكاليف الموارد البشرية في المؤسسة إلى الوعي الأخلاقي لمسؤولين
مرتفع	0.923	3.90	يتطلب الإفصاح عن تكاليف الموارد البشرية في التقارير المالية إلى توعية المسؤولين للحصول على المعلومات الاجتماعية.
مرتفع	1.035	3.75	يتطلب الإفصاح عن تكاليف الموارد البشرية في المؤسسة إلى توعية المسؤولين عن قوة علاقتهم وصدقتهم مع الأطراف الأخرى.
مرتفع	0.815	3.82	يتطلب الإفصاح عن تكاليف الموارد البشرية في المؤسسة إلى توعية المسؤولين عن استعدادهم لإعادة تنظيم داخل المؤسسة
مرتفع	0.935	3.78	يتطلب الإفصاح عن تكاليف الموارد البشرية في المؤسسة إلى توعية المسؤولين بضرورة تحسين ظروف العمال.
مرتفع	1.085	3.6	يتطلب الإفصاح عن تكاليف الموارد البشرية في المؤسسة إلى وعي المسؤولين للمنافسة بين المؤسسات على جوانب اجتماعية.
مرتفع	0.51594	3.9142	المتوسط الحسابي العام

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على نتائج Spss

التعليق: يتضح من الجدول أن جميع أفراد العينة موافقين على أن مؤسساتهم على وعي تام من طرف مسؤوليتها بأهمية الإفصاح المحاسبي عن تكاليف الموارد البشرية، حيث تراوحت قيم المتوسطات لإجاباتهم بين (4.19 و 3.63) وهي قيم مرتفعة إلى مرتفعة جدا ضمن مجال سلم ليكارت. كما بلغت قيمة المتوسط الحسابي الإجمالي لوعيهم بالإفصاح عن تكاليف الموارد البشرية في عينة الدراسة ما قيمته (3.91) بانحراف معياري قدره (0.51) وقد ساهمت العبارة (يتطلب القياس والإفصاح عن تكاليف الموارد البشرية في المؤسسة إلى الوعي بالإفصاح لدى المسؤولين) في رفع هذا المتوسط حيث كانت قيمته (4.19) وبأقل انحراف معياري بين جميع العبارات الوعي

لدى المسؤولين والذي كانت قيمته (0.764) وهذا ما يدل أن المستجوبين أجمع والى حد كبير على شعورهم بوعي المسؤولين داخل المؤسسة.

III.2 تحليل اتجاه آراء العينة بالنسبة للمحور الثاني

يمكن توضيح آراء أفراد العينة بالنسبة للمحور الثاني من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (05): اتجاهات آراء أفراد العينة بالنسبة للمحور الثاني

القرار	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارات
مرتفع	0.943	3.82	تعقد الإفصاح المحاسبي تكاليف الموارد البشرية حال دون تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسة.
مرتفع	0.905	4.00	الإفصاح المحاسبي للموارد البشرية يتطلب تسجيل تكاليف الموارد البشرية في حسابات واضحة وصريحة في المؤسسة.
مرتفع	0.929	4.04	الإفصاح عن تكاليف الموارد البشرية في القوائم المالية يسبب الإساءة لصحة المؤسسة.
مرتفع	0.909	4.19	يتطلب الإفصاح عن تكاليف الموارد البشرية وجود معايير محددة يتم استخدامها في عملية قياس التكاليف الاجتماعية للمؤسسة.
مرتفع	0.930	3.66	النظام المحاسبي المالي المطبق لا يلاءم القياس والإفصاح عن تكاليف الموارد البشرية.
مرتفع	0.952	3.82	الإفصاح عن تكاليف الموارد البشرية في القوائم المالية يؤدي إلى زيادة الأعباء للمؤسسة.
مرتفع	0.862	4.01	الإفصاح عن تكاليف الموارد البشرية في القوائم المالية يفقد المؤسسة الحصول على وجهات منح الائتمان.
مرتفع	0.59802	3.9360	المتوسط الحسابي العام

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على نتائج Spss

التعليق: من الجدول أعلاه يتضح أن اتجاهات المستجوبين مرتفعة فيما يخص معيقات تبني الإفصاح المحاسبي تكاليف الموارد البشرية ، حيث تراوحت قيم المتوسط الحسابي بين (4.04 و 3.66). وقد ساهمت العبارة (يتطلب الإفصاح عن تكاليف الموارد البشرية وجود معايير محددة يتم استخدامها في عملية قياس تكاليف الموارد البشرية للمؤسسة) في رفع قيمة هذا المحور بحيث يرون انه لابد من معايير محددة في عملية الإفصاح عن تكاليف الموارد البشرية و كان المتوسط بقيمة (4.19) وبأقل انحراف معياري، أما العبارة التي كانت سبب في انخفاض قيمة هذا المحور

هي العبارة (النظام المحاسبي المالي المطبق لا يلاءم الإفصاح عن تكاليف الموارد البشرية) حصلت على أكبر انحراف معياري بقيمة (0.930) ومتوسط حسابي قيمته (3.66).

3.III تحليل اتجاه آراء العينة بالنسبة للمحور الثالث

يمكن توضيح آراء أفراد العينة بالنسبة للمحور الثالث من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (06): اتجاهات آراء أفراد العينة بالنسبة للمحور الثالث

القرار	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارة
مرتفع	0.809	3.84	يتطلب الإفصاح المحاسبي عن تكاليف الموارد البشرية في المؤسسة إلى ضرورة تطوير النظام المحاسبي المالي المطبق.
مرتفع	0984	3.61	يتطلب الإفصاح المحاسبي عن تكاليف الموارد البشرية في القوائم المالية إلى وجود وجهات تشريعية مهنية مستقلة تعمل على تنظيم محاسبة الموارد البشرية وإصدار تشريعات ملزمة بتطبيقها.
مرتفع	0.799	4.05	يتطلب الإفصاح عن تكاليف الموارد البشرية في القوائم المالية إلى وجود آلية قوية وفرض تطبيقها.
مرتفع	0.833	3.82	إن نظام التكاليف المالي المطبق في المؤسسة لا يفي بكامل احتياجات قياس تكاليف الموارد البشرية للمؤسسة.
مرتفع	0.723	4.15	يتطلب الإفصاح المحاسبي عن تكاليف الموارد البشرية إلى ضرورة تطوير النظام المحاسبي المطبق.
مرتفع	0.785	3.93	نظام التكاليف الحالي المطبق في المؤسسة لا يعمل على حل كافة المشاكل التي تواجه القياس والإفصاح عن تكاليف الموارد البشرية.
مرتفع	0.830	3.91	يتطلب تطبيق نظام تكاليف الموارد البشرية في المؤسسة تكلفة عالية لإعداد الإداريين والعمال والتفاعلات مع الأطراف الأخرى.
مرتفع	0.54418	3.8969	المتوسط الحسابي العام

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على نتائج Spss

التعليق: يلاحظ من الجدول أعلاه أن المحور معيقات النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبية الدولية التي تحد من تطبيق الإفصاح المحاسبي عن تكاليف الموارد البشرية، قد سجل متوسطا حسابيا مرتفعا إلى ما قدره (3.89) وانحراف معياري قدره (0.54)، حيث تراوحت متوسطات هذا المحور بين (4.15 و 3.61)، حيث اتفق مجمل المستجوبين على انه (يتطلب الإفصاح المحاسبي

عن تكاليف الموارد البشرية إلى ضرورة تطوير النظام المحاسبي المطبق) حيث ساهمت هذه العبارة في رفع متوسط الحسابي لهذا المحور وبأقل انحراف معياري قدره (0.723).

I.V - اختبار الفرضيات

1.IV اختبار الفرضية الأولى: تم تأكيدها من خلال المحور الأول وحسب إجابات أفراد عينة الدراسة، حيث وجدنا أنه عدم إدراك ووعي المسؤولين بأهمية تطبيق عملية الإفصاح المحاسبي عن تكاليف الموارد البشرية من شأنه أن يعيق عملية الإفصاح .

2.IV اختبار الفرضية الثانية: تم تأكيدها من خلال المحور الثاني وحسب إجابات أفراد عينة الدراسة، حيث وجدنا أن المخاوف هي المعيق الأساسي الذي يحد من تبني عملية الإفصاح المحاسبي عن تكاليف الموارد البشرية.

3.IV اختبار الفرضية الثالثة: تم تأكيدها من خلال المحور الثالث وحسب إجابات أفراد عينة الدراسة، حيث وجدنا أنه القصور يكمن في النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبية الدولية في عملية الإفصاح المحاسبي عن تكاليف الموارد البشرية.

ومن خلال إجابات أفراد العينة على المحاور الثلاثة والفرضيات فقد أجابنا على الإشكالية بمدى أهمية الإفصاح المحاسبي عن تكاليف الموارد البشرية في القوائم المالية.

خاتمة:

من خلال دراستنا النظرية والميدانية لمعوقات الإفصاح المحاسبي تكاليف الموارد البشرية في المؤسسات محل الدراسة توصلنا إلى مجموعة من النتائج والتوصيات أهمها التالية:

النتائج:

✓ من أهم معيقات التي تواجه تكاليف الموارد البشرية في المؤسسات قلة الوعي فيما يخص قياس تكاليف الموارد البشرية والإفصاح عنها في القوائم المالية بحجة عدم توفر الوسائل.

✓ من نتائج الدراسة التطبيقية نستنتج وجود علاقة ارتباط قوية بين أهمية توفر الوعي لدى المسؤولين بضرورة الإفصاح المحاسبي عن تكاليف الموارد البشرية وتحسين الأداء الاجتماعي للمورد البشري للمؤسسة.

- ✓ وجود علاقة ارتباط بين المخاوف والمعوقات التي تحد من تبني تطبيق عملية الإفصاح المحاسبي عن تكاليف الموارد البشرية كما تعتبر سبب أساسي يعيق تطبيقها .
- ✓ الإفصاح المحاسبي عن تكاليف الموارد البشرية له أهمية بالغة تساعد على تحسين مخرجات القوائم المالية وتزيد من مصداقيتها وجودتها.

التوصيات:

- ✓ لا بد من ضرورة التعاون المشترك والفعال بين المشرفين على المحاسبة و مسيرو الموارد البشرية في الجزائر.
- ✓ ضرورة تعزيز مصطلح الموارد البشرية للمؤسسة كأحد أهم المحاور في تقييم أدائها.
- ✓ العمل على نشر ثقافة الموارد البشرية سواء داخل المؤسسات أو خارجها (بين أفراد المجتمع).
- ✓ الاهتمام والسعي على أن يتم إدراج الموارد البشرية ضمن تخصصات التدريس في علم الاقتصاد.

قائمة المراجع:

- ¹ مسعودي بوعلام، أسس محاسبة الموارد البشرية: مقاربة نظرية، مجلة المنتدى للدراسات والأبحاث الإقتصادية العدد، 02، 2011.
- ² بوزونية هجيرة، بودرواسي المسعود، القياس المحاسبي للموارد البشرية باستخدام نموذج Lev & Schwartz وأثره على القوائم المالية: دراسة حالة سونلغاز الوادي، مجلة العلوم الإقتصادية والتسيير والعلوم التجارية المجلد 14، العدد 01، 2021.
- ³ علي عباس، سويطي حكيم، القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره على اتخاذ القرارات بالمؤسسة الجزائرية (دراسة حالة مؤسسة SIM AGRO مجلة الأبحاث الإقتصادية المجلد 15 العدد، 01، 2020.
- ⁴ أبو زيد حكيم، المحاسبة الدولية وإنعكاساتها على الدول العربية، مصر ايتراك للنشر والتوزيع، 2015.
- ⁵ أيمن عبدالله محمد، المحاسبة عن تكلفة الموارد البشرية وأثرها على رفع كفاءة الأداء بمؤسسات التعليم العالي بالسودان، مجلة جامعة دنقل العدد 2012، 01.
- ⁶ هشام هاشم، المشاكل المحاسبية في القياس والإفصاح عن الموارد البشرية في اقتصاد المعرفة: مقدمة ضمن المؤتمر العلمي حول) تحت شعار التوأمة المعرفية للتحديث الإداري والمالي والإقتصادي في المجتمع جامعة كربلاء، 2013.
- ⁷ وليد ناجي الحياي، دراسات في المحاسبة المعاصرة دار الحامد للنشر والتوزيع، 2014.
- ⁸ هاشم جاسم، دور المحاسبة عن الموارد البشرية في تخفيض التكاليف وتحقيق التنمية (دراسة ميدانية على الشركة العامة للصناعات الكهربائية في العراق، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبحوث البيئية، العدد 06 المجلد، .، 01. 2015.
- ⁹ انتصار محمد عبيد، محاسبة الموارد البشرية وإنعكاساتها على كلف النوعية، مجلة دراسات محاسبية ومالية العدد 07/ المجلد 21، 2013.

- ¹⁰ هيثم هاشم، المشاكل المحاسبية في القياس والإفصاح عن الموارد البشرية في اقتصاد المعرفة، مقدمة ضمن المؤتمر العلمي حول (تحت شعار التوأمة المعرفية للتحديث الإداري والمالي والإقتصادي في المجتمع جامعة كربلاء، 2013).
- ¹¹ أيمن عبدالله محمد، المحاسبة عن تكلفة الموارد البشرية وأثرها على رفع كفاءة الأداء بمؤسسات التعليم العالي بالسودان، مجلة جامعة دنقل العدد 2012،، 01.