

تقييم تكلفة رأس المال البشري والأصول غير الملموسة بتطبيق محاسبة الموارد البشرية، دراسة حالة عينة من المؤسسات الصناعية الجزائرية

يوسف بودلة، أستاذ محاضر ب، كلية ع اقتصادية، تجارية وع التسيير - ج بومرداس

ملخص: تناولت هذه الدراسة مدى إمكانية اعتبار الموارد البشرية في المؤسسة كأصل قابل للقياس، وطرق قياس تكاليف العائد على الاستثمار البشري في ظل تطبيق محاسبة الموارد البشرية، مع إبراز أهمية رأسمال البشري والأصول غير الملموسة في تطبيق محاسبة الموارد البشرية والإفصاح المالي، وقد توصلت الدراسة إلى وجود أثر ذي دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha=0.01$) بين أبعاد رأسمال البشري والأصول غير الملموسة في المؤسسات الصناعية الجزائرية محل الدراسة وبين متطلبات تطبيق محاسبة الموارد البشرية بها.

الكلمات الدالة: محاسبة الموارد البشرية، رأسمال البشري، الأصول غير الملموسة، القياس المحاسبي.

Abstract : This study has examined the possibility of considering the Human Resources in the company as a measurable asset, as well as the methods of measuring the costs return on Human Investment in the context of applying Human Resources Accounting, highlighting the importance of the Human Capital and Intangible Assets in applying Human Resources Accounting and financial disclosure, and the study has found the presence of an impact with a statistically significance at the level of ($\alpha = 0.01$) between the dimensions of the Human Capital and Intangible Assets in the industrial Algerian companies between the study's place and the requirements of applying Human Resources Accounting at them.

Key words: Human Resources Accounting, Human Capital, Intangible Assets, Accounting Measurement.

مقدمة:

تعتبر عملية قياس وعرض قيمة خدمات الموارد البشرية والأصول غير الملموسة في القوائم المالية للمؤسسات الصناعية ذات أهمية بالغة، وذلك لأغراض الاستخدامات الإدارية، واتخاذ القرارات المتعلقة بكفاءة العمل، وقياس فعالية إدارة الموارد البشرية في تنمية وتطوير كفاءات الأفراد، بشكل يساهم في تعزيز وتقوية المركز التنافسي للمؤسسة، وكذا لاستخدامات الجهات الخارجية، من خلال معلومات أكثر ملاءمة لاتخاذ

تقييم تكلفة رأس المال البشري والأصول غير الملموسة بتطبيق محاسبة الموارد البشرية

القرارات المناسبة في إدارة وتوجيه مصالحهم في أنشطة المؤسسة ومستقبلها، مما يبرز إشكالية قياس قيمة رأسمال البشري وعوائد الأصول غير الملموسة في ظل تطبيق محاسبة الموارد البشرية، فكيف يتم تقييم تكلفة رأسمال البشري والأصول غير الملموسة بالمؤسسات الصناعية الجزائرية في ظل تطبيق مبادئ محاسبة الموارد البشرية ؟

1.1. فرضيات الدراسة:

ف1: يمكن احتساب قيمة خدمات الموارد البشرية، بأقل قدر ممكن من التقديرات والاجتهادات التحكمية؛

ف2: يمكن قيد قيمة رأسمال البشري والأصول غير الملموسة في السجلات المحاسبية دون إثارة المشاكل المتعلقة بالتأثير في نتائج الأعمال والمركز المالي، والآثار الناجمة عن القواعد القانونية والضريبية وغيرها؛

ف3: يمكن الإفصاح عن قيمة رأسمال البشري والأصول غير الملموسة في الميزانية العامة بشكل يلبي حاجة الأطراف ذات المصلحة، بما في ذلك حاجة الإدارة.

2.1. منهج وأدوات الدراسة: اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، وكذا على الأسلوب الاستقصائي باستعمال استمارة استبيان تم جمعها من عينة قدر حجمها بـ 93 مبحوث، وقد تم استخلاص مجموعة بيانات منها، وإجراء الاختبارات الإحصائية لنتائجها، وذلك باستخدام برنامج SPSS نسخة 21.

3.1. الإطار الزمني والمكاني للدراسة: تمت الدراسة على مستوى 16 مؤسسة صناعية بـ 5 ولايات هي: البويرة (المؤسسة الوطنية للدهن، ش.ذ.أ الشركة الصناعية للمنظفات تيكجدة وحدة سور الغزلان، ش.ذ.أ الشركة الصناعية للمنظفات تيكجدة)، وعين الدفلى (المؤسسة الصناعية للعتاد الصحي، ش.ذ.أ السويدي للكابلات، BATISIC، BATIMETAL Montage)، تيزي وزو (ش.ذ.أ سيسكو- بلاست، SPA-ENIEM، EPE/SPA ENIE)، المدية (SPA KAHRIF، SPA SAIDAL، POVAL)، البلدية (ش.ذ.م.م الإنارة العامة الجزائر، ش.ذ.م.م BEST CABLE، SPA-MFG)، خلال الفترة من 2015/12/8 إلى 2016/2/23.

4.1. الدراسات السابقة: من بين أهم الدراسات السابقة نجد:

دراسة (S. GATES & P. LANGEVIN, 2010) بعنوان: Usage des Indicateurs de Capital Humain et Pilotage de la Performance حيث

تقييم تكلفة رأس المال البشري والأصول غير الملموسة بتطبيق محاسبة الموارد البشرية

قامت الدراسة بتحليل مؤشرات رأسمال البشري (الكفاءة، الفعالية، التحفيز، ..إلخ) وعلاقتها بإستراتيجية وأداء العديد من المؤسسات المالية الأوروبية والأمريكية.

دراسة (WANG & ZHANG, 2006) بعنوان: Human Capital Accounting and the System of National Accounts Extension
أظهرت نتائج الدراسة أن إدراج قيمة رأسمال البشري في إطار نظام المحاسبة الوطنية سوف يساهم في زيادة القيمة الاقتصادية للأصول العامة.
دراسة (HERMAN, 2005) بعنوان: A Human Resource Accounting Transmission : Shifting From Failure to a Future
عرضت الدراسة نموذج لتقييم الموارد البشرية يعتمد على قياس مسؤوليات المؤسسة حول تدريب وتوظيف الأفراد، كما أكدت على أن حدوث أي تحسن في عملية القياس المحاسبي للأصول البشرية يرجع إلى زيادة اهتمام الجهات الخارجية بالتقارير الخاصة بهاته الأصول.

دراسة (S. FIRER & L. STANBANI, 2003) بعنوان: Testing the Relationship between Intellectual Capital and Company's Performance
قامت الدراسة باختبار العلاقة بين مكونات رأسمال الفكري (رأسمال البشري، الهيكلي، الزبائني) على محددات الأداء والإنتاجية والربحية لـ 65 شركة.

دراسة (E. FLAMHOLTZ, 1999) بعنوان: Human Resources Accounting: Advances in Concepts, Methods and Applications
قام الباحث بإجراء دراسات في قياس رأسمال البشري، واقترح نموذج تكلفة الاستبدال (الإحلال) لقياسه، وطبقه في بنك عالمي ثم العديد من المؤسسات.

2. الإطار النظري للدراسة: سنتناول هذا المبحث من خلال:

1.2. مفهوم وأهمية محاسبة الموارد البشرية:

يتمحور مفهوم محاسبة الموارد البشرية حول العمليات الحسابية التي تقوم بها المؤسسات قصد تقييم رأسمالها البشري، وذلك بالاعتماد على كل الأنظمة المتواجدة في المؤسسة من نظام المعلومات الإداري ونظام المعلومات المحاسبي.

1.1.2. محاسبة الموارد البشرية: عرفتها لجنة محاسبة الموارد البشرية التابعة للجمعية الأمريكية للمحاسبة American Accounting Association على أنها: "عملية تحديد وقياس البيانات المتعلقة بالموارد

البشرية، وإمداد الوحدات الإدارية المعنية بهذه المعلومات". (عبد الحفيظ الشريف طارق، 2013، 18)

وعرّفها " دافيدسون DAVIDSON Sidney " بأنها: "مصطلح يستخدم لوصف فروض متنوعة تبحث في التقرير عن الموارد البشرية، وتؤكد أهميتها في تحقيق أرباح المشروع ومجموع أصوله".

كما عرفها " فلامهولتز FLAMHOLTZ Eric " بأنها: "وسيلة لقياس التكاليف التي تحدث في المشروع أو المشروعات الأخرى، وهذا نتيجة لاختيار الأصول البشرية أو تأجيرها أو تدريبها أو تعيينها أو تنميتها، كما تتضمن أيضاً القياس الاقتصادي لقيمة الموارد البشرية بالنسبة للمشروع، كما تم تعريفها بأنها مجموعة المبادئ والمفاهيم التي تحكم عملية تحديد وقياس البيانات المتعلقة بالموارد البشرية، بإجراءاتها والأساليب المستخدمة في ذلك، لغرض إيصالها إلى الأطراف ذات العلاقة". (مطر محمد والسويطي موسى، 2008، 343)

ويرى " كودواني KODWANI, R. Tiwari " بأنها: "محاولة قياس استثمارات المؤسسة في مواردها البشرية، والتي لا يتم حسابها بصورة صحيحة بموجب الممارسات المحاسبية التقليدية". (KODWANI, 2016)

نستنتج من خلال التعاريف السابقة بأن محاسبة الموارد البشرية تتمحور حول فكرة القيمة الاقتصادية للموارد البشرية، والتي يجب قياسها ومعالجتها محاسبياً، ومن هنا يمكن تعريف محاسبة الموارد البشرية بأنها: "مجموعة الإجراءات التي تقوم بها المؤسسة لقياس القيمة الاقتصادية للموارد البشرية، من خلال تقييم تكلفتها وأدائها والتغيرات التي قد تطرأ على تلك التكلفة ومعالجتها محاسبياً". (حربي راضي نوال، 2016)

2.1.2. أهداف محاسبة الموارد البشرية: تهدف محاسبة الموارد البشرية إلى تقديم المعلومات اللازمة عن الموارد البشرية، كما تقيس تكلفتها قصد مساعدة الإدارة في اختيار الأفراد الملائمين وتدريبهم وتطويرهم وتحفيزهم، فمحاسبة الموارد البشرية تسعى إلى وضع نظام محاسبي ملائم يوفر المعطيات والمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات الملائمة للاستخدام الأفضل للعنصر البشري (عبد الحفيظ الشريف طارق، 2013، 20). وقد حددت جمعية المحاسبة الأمريكية ثلاثة أهداف رئيسية لها هي: (بن عمارة وصديقي، 2004، 4)

أ- القياس: أي تقدير تكلفة وقيمة العنصر البشري، باستخدام طرق

ونماذج ومعايير موضوعية؛

ب- **التطبيق:** ويعني تصميم النظام المحاسبي الملائم للاستفادة من المقاييس الموضوعية؛

ج- **النتائج الإنسانية:** وتتضمن تحليل أثر محاسبة الموارد البشرية على التنظيم الإنساني للمؤسسة من حيث اتجاهات العاملين وسلوكهم وأدائهم. ونوجز أهم أهداف محاسبة الموارد البشرية في النقاط التالية: (حربي

راضي نوال، 2016، 8)

- تحديد وقياس تكلفة وقيمة الموارد البشرية بأسلوب يعطي أكثر النتائج موضوعية، بهدف مساعدة الإدارة في تخطيط القوى العاملة، وإعداد الموازنات، ومعرفة حجم الاستثمارات اللازمة من الموارد البشرية؛

- مساعدة الإدارة في تقييم البدائل المتاحة للقرارات الإدارية المتعلقة بالموارد البشرية، مثل قرارات الاستغناء، أو التوظيف، أو إعداد البرامج التدريبية اللازمة لرفع مهارات وكفاءات الأفراد؛

- مساعدة الإدارة في معرفة جدوى الاستثمار وتقييم قرارات الاستثمار في الموارد البشرية، وكذلك الرقابة على تلك الموارد واستخدامها بالكفاءة المطلوبة لتحقيق أكبر عائد على الاستثمار البشري؛

- الإفصاح عن الموارد البشرية في القوائم المالية، وذلك لمساعدة الأطراف الخارجية ومنها المستثمرين لمعرفة حجم الاستثمارات في الموارد البشرية، والحكم على مقدرة الإدارة على استغلالها بالشكل الأمثل.

2.2. مشكلة القياس المحاسبي للموارد البشرية في المؤسسة:

تختلف الأساليب الممكنة لتقييم الموارد البشرية من حيث درجة الموضوعية ومدى اتفاقها مع الفكر المحاسبي، ولقد تتفاوت هذه الأساليب في اعتمادها على نظريات التكلفة المختلفة سواء التكلفة التاريخية أو التكلفة الاقتصادية أو الاستبدالية، وهي في مجملها تهدف إلى تحقيق ما يلي: (فضل كمال سالم، 2009/2008، 98)

- تسجيل الموارد البشرية بالقيم المقدره مستقبلاً؛

- تسجيل الموارد البشرية بالتكلفة اللازمة لتهيئة الأصل للإنتاج وتطويره؛

- تسجيل الموارد البشرية بالقيمة الاستبدالية.

إن مشاكل القياس المحاسبي في مجال الموارد البشرية ذات بعدين: (فضل كمال سالم، 2009/2008، 99)

أ- **البعد الأول:** يتمثل في المشاكل المتصلة بقياس تكلفة الاستثمارات

في هذه الموارد، ومن ثم كيفية تخصيصها أو استنفادها على مدار الفترات المالية المتتالية.

ب- البعد الثاني: ويتمثل في تقويم هذه الموارد بالمفهوم الاقتصادي للقيمة، وإذا كان البعد الأول على صلة بأغراض التقارير المالية الخارجية، فإن البعد الثاني على صلة بأغراض التقارير المالية الداخلية.

وقد صنف الباحثون نماذج القياس المتبعة في محاسبة الموارد البشرية إلى ثلاث مقاربات: مقارنة التكلفة Cost Approach، ومقاربة القيمة Value Approach، أما الثالثة فتعتمد على المقاربة السلوكية Behavior Approach، ويتوقف اختيار أي من هذه المدخل على الهدف من عملية القياس.

1.2.2. القياس المحاسبي لتكاليف الموارد البشرية: نشأت الحاجة إلى قياسات تكاليف الاستثمار في قيمة الموارد البشرية، لإدراك الباحثين والإدارات أن بقاء ونمو المؤسسات يعتمد بصورة كبيرة على الأصول البشرية أكثر من الأصول المادية، وفي هذه الحالة يقتضي تطوير طريقة لحساب قيمة المعرفة ودوافعها ومساهمة العنصر البشري فيها، وكذلك مساهمة أنشطة الاستقطاب والاختيار والتدريب... إلخ، في تقدير تكلفة وقيمة رأسمال البشري، وتشير محاسبة الموارد البشرية إلى هذه العملية باسم عملية قياس الموارد البشرية، ومن هنا فإن الآلية الأساسية لتوفير القياسات الصحيحة والمحسوبة كمياً لتكاليف الموارد البشرية وقيمتها في المؤسسة هي آلية محاسبة الموارد البشرية. (R. KANNAN and al., 2004, 23-26)

2.2.2. معوقات وصعوبات تطبيق محاسبة الموارد البشرية وقياس الأصول غير الملموسة: إن اعتبار الموارد البشرية أصلاً من أصول المؤسسة مسألة تواجه العديد من العوائق منها: (A. HERMAN., 2005, 23-26)

- ليس لدى المؤسسات حق ملكية قانوني على الموارد البشرية لكي تبرر معاملتها كأصل من الأصول؛
- صعوبة قياس المنافع أو الخدمات المستقبلية للموارد البشرية التي لها الحرية في النقل أو ترك العمل؛
- ارتفاع معدل دوران العاملين، مما يجعل من الصعب تقدير أعمارهم الإنتاجية التي تلزم رسملة نفقاتهم؛
- وجود الذاتية في عملية قياس قيمة الموارد البشرية وعرضها في

القوائم المالية؛

- لا يمكن أن تصل عملية قياس تكلفة الموارد البشرية إلى تقييم حقيقي للقدرات والإمكانات البشرية؛
- إن ارتفاع معدل دوران العاملين هو أمر طبيعي ولا يستلزم سوى إثبات المعالجات لمحاسبية اللازمة له، سواء عند التعيين، النقل أو الاستغناء أو الوفاة.

3.2. معايير قياس رأسمال البشري والأصول غير الملموسة في ظل تطبيق محاسبة الموارد البشرية:

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

1.3.2. أهمية الاستثمار في رأسمال البشري وقياسه في المؤسسة: أكدت أبحاث كل من " شولتز SHULTZ Theodor " (1961)، " بيكر Gary S. BECKER " (1964)، و "مينسر Jacob MINCER " (1974)، على ضرورة الاستثمار في رأسمال البشري، وأن تراكمه يتم من خلال أنشطة التدريب والتعليم والأبحاث المعرفية الأخرى في المؤسسة. (عبد الصمد سميرة، 2016/2015، 24-26). كما أطلق " ليكرت LIKERT " على عملية قياس رأسمال البشري اسم محاسبة الأصول الإنسانية، وسماها " شولتز SHULTZ " محاسبة رأسمال البشري، في حين أطلق عليها " فلامهولتز FLAMHOLTZ " مصطلح محاسبة إدارة رأسمال البشري، وتنصب مجمل هاته المفاهيم والأبحاث حول قياس العائد على الاستثمار البشري أو تقييم رأسمال البشري في المؤسسة.

وأكد " بروميت BRUMMET " على عملية القياس الديناميكية للعنصر البشري وإعداد التقارير اللازمة لذلك، وعلى أهمية استخدام محاسبة رأسمال البشري بهدف مساعدة المدراء على اتخاذ القرار وإمدادهم بمعلومات حول الموارد البشرية، وعليه فإن الفكرة الأساسية لقياس وتقييم رأسمال البشري تدور حول القيمة الاقتصادية للأصول البشرية، والتي ينبغي متابعتها وقياسها، وأن تكاليفها تعتبر استثمارا طويلا يحتاج إلى رسملة وإطفاء

حسب العمر الإنتاجي للموارد البشرية في المؤسسة. (عبد الصمد سميرة، 2016/2015، 29)

2.3.2. معايير قياس الأصول غير الملموسة في محاسبة الموارد البشرية:
(قورين حاج قويدر، 2014، 121) (عبد الحفيظ الشريف طارق 2013، 27-23)

أ- معيار الملكية: حسب معايير المحاسبة الدولية تفرض المؤسسة السيطرة على أصل إذا كانت تملك سلطة الحصول على المنافع الاقتصادية، وتنبع هذه السيطرة من الحقوق القانونية، وينطبق هذا على الأصول العادية، أما بالنسبة للموارد البشرية فنجد من أيد هذه الفكرة ومنهم من عارضها، والسؤال المطروح في هذا الشأن هو: **إلى أي مدى يمكن أن ينطبق معيار الملكية على الموارد البشرية والأصول غير الملموسة؟**

وللإجابة عليه لابد من توفر ثلاثة عناصر حتى يتم اعتبار المورد مملوك لدى المشروع وهذه العناصر هي:

* **حيازة الأصل:** نعتبر المورد البشري من ضمن الأصول لفترة محددة أو غير محددة، من خلال التعاقد القائم بين العاملين والإدارة، الذي بموجبه يكون للمشروع حق الانتفاع والاستخدام بناءً على هذا التعاقد؛

* **الرقابة على الأصل:** حيث يمكن للوحدة الاقتصادية أن تراقب الأفراد العاملين لديها عن طريق العقد، والذي يحدد للفرد بمباشرة قدراته ومهاراته والخبرة المكتسبة لديه بشكل كلي أو جزئي؛

* **القدرة على التصرف بالأصل:** للمشروع حق التصرف في موارده البشرية، وذلك من خلال عمليات التسريح أو الاستغناء عن هذا المورد، وذلك مقابل تعويض معين ضمن شروط.

ب- معيار الخدمات المستقبلية: ينطلق هذا المعيار من تعريف الأصل ومن أنه عبارة عن خدمات مستقبلية، والذي يتضمن إما أن يكون هناك توقع لمنافع اقتصادية مستقبلية، أو أن يكون للمشروع الذي يثبت الأصل في تقاريره، الحق في أن الموارد البشرية هي مصدر للمنافع المستقبلية، وبالتالي قياس هذه المنافع، أما فيما يتعلق بالحق في استلام هذه المنافع فإن الأمر يتعلق بملكية المورد الذي يحقق تلك المنافع.

ج- معيار المقدرة الإنتاجية: إن الغرض من الحصول على الأصول المادية هو استخدامها في العملية الإنتاجية، ويعد عنصر العمل أحد عناصر مدخلاتها، وذلك من خلال مقدرة العنصر البشري على التأثير في باقي عناصر الإنتاج،

والذي يمكن من إنتاج السلع والخدمات المختلفة وتحقيق الأهداف الرئيسية للمشروع.

د- معيار قابلية التحديد أو القياس: يتطلب على أي أصل وجوب أن يكون قابلاً للتحديد أو القياس معبراً عنه بوحدات نقدية، وذلك لتمييزه عن باقي الموارد، وتستهدف هذه العملية قياس الخدمات المستقبلية المتدفقة من هذا المورد، وأي مورد لا يمكن قياسه مالياً لا يمكن معاملته محاسبياً على أنه أصل.

يتبين مما سبق أن المعايير الواجب توفرها في المورد الاقتصادي، حتى يمكن اعتباره أصلاً من أصول المشروع تتوفر في الموارد البشرية، ولو من وجهة نظر المحاسبة، وهذا كفيل بالاعتراف بالموارد البشرية كأحد أصول المؤسسة وبالتالي إظهارها في قوائمها المالية.

3.3.2. طرق التقييم والقياس المحاسبي لرأس المال البشري وفق محاسبة الموارد البشرية: توجد عدة طرق لقياس وتقييم رأس المال البشري في المؤسسة وهي: (عبد الصمد سميرة، 2016/2015، 35-43)

- طرق قياس القيمة (النموذج التصادفي FLAMHOLTZ، العوائد المستقبلية المعدلة HERMANSON، رسملة الرواتب والأجور LEV & SCHWARTZ، العائد على الجهد المبذول WATSON، نموذج الأبعاد الخمسة (MAYERS).

- الطرق الوصفية أو القياس غير المالي (تقييم الأداء، قياس الالتزام الوظيفي، حصر الكفاءات، قياس الاتجاهات، قياس دوران العمل).

أما أهم طرق قياس قيمة وتكاليف رأس المال البشري في ظل تطبيق محاسبة الموارد البشرية فنوجزها فيمايلي (الحيالي وليد، 2004، 299؛ حمادة رشا، 150؛ قورين الحاج قويدر، 131؛ صديقي مسعود، 5):

أ- التكلفة التاريخية: تهدف هذه الطريقة إلى معرفة قيمة الأصول البشرية عن طريق إثبات كل ما يتحمله المشروع في سبيل اقتناء هاته الأصول، وتتميز هذه الطريقة بال موضوعية ومسائرتها للعرف والتطبيق المحاسبي، حيث تعتبر مصاريف الاختيار والتوظيف والتدريب مصاريف رأسمالية، يجري رسملتها على فترات استخدامها، وبالتالي يتعين إهلاكها على العمر الإنتاجي للأصول البشرية، أو الاستغناء عن العاملين قبل انتهاء حياتهم الوظيفية، ويعتبر الرصيد المتبقي خسارة أو ربح في حالة انتقاله بمقابل مادي.

ب- **تكلفة الإحلال:** وفقاً لهذه الطريقة يتم تقييم الأصول البشرية بالتضحية التي تتحملها المؤسسة في سبيل إحلالها بموارد بشرية ذات مستوى خدمات مساو لخدمات الموارد الحالية، وتنقسم إلى نوعين هما:

* **تكلفة الإحلال الوظيفي:** ويقصد بها التضحية التي تتحملها المؤسسة في الوقت الحالي لإحلال عامل مكان آخر في وظيفة معينة، بحيث يكون البديل قادراً على القيام بنفس الأعباء، وتقديم نفس الخدمات.

* **تكلفة الإحلال الشخصي:** وتمثل التضحية التي تتحملها المؤسسة لإحلال عامل حالي بآخر بديل له يتمتع بالقدرة على تقديم مجموعة الخدمات التي قدمها هذا العامل في جميع المراكز التي كان يعمل بها.

ج- **تكلفة الفرصة البديلة (المزايدة التنافسية)** " HEKIMIAN & JONES": ويقصد بها التكلفة التي تتحملها المؤسسة لتغيير الاستخدام الحالي للموارد البشرية إلى استخدام آخر بديل، وذلك من خلال استثمار المدراء في الموارد البشرية ذات كفاءات خاصة، والعمل على استغلال كفاءة وقدرات هذه الموارد أحسن استغلال ممكن، وهذا سوف يتطلب منه الحفاظ على قيمة الموارد والعمل على تنميتها.

د- **الشهرة غير المشتراة** " R. HERMANSON ": وتقوم على أساس اتخاذ الأرباح غير العادية التي تزيد عن المتوسط العادي للأرباح كأساس للتقييم، وذلك عن طريق رسملة هذه الأرباح واعتبارها ممثلة للموارد البشرية، وتجاهل هذه الطريقة الكفاءة التي تستعمل بها باقي الأصول، بالإضافة إلى أن قيمة الموارد البشرية لا ترتبط بمسألة تحقيق الأرباح، حيث توجد قيمة لهذه الموارد في المؤسسة سواء حققت أرباحاً أم لا.

هـ- **القيمة الاقتصادية** " PYLE & FLAMHOLTZ ": تتضمن هذه الطريقة التنبؤ بالإيرادات المستقبلية، وحسم تلك الإيرادات، وتوزيعها نسبياً على كافة الأصول، ويشبه هذا الاقتراح اقتراح R. HERMANSON، لكنه يضع الموارد البشرية مع باقي الأصول في مساهماتها بالإيرادات العادية وغير العادية.

و- **العوائد المستقبلية** " LEV & CHARTZ's ": يتم تقييم الأصول البشرية على أساس التوصل إلى القيمة الحالية للمرتبات والأجور التي يتقاضاها الأفراد في المستقبل حتى نهاية العمر الإنتاجي، لتمكن من حساب القيمة الإجمالية للأصول البشرية من متوسط رواتب لمجموعة متماثلة من العاملين، إلا أنها لا تأخذ بعين الاعتبار إلا عنصراً واحداً من عناصر التكاليف،

وتهمل العوامل الأخرى كالسن والكفاءة والأقدمية.

3. منهجية الدراسة الميدانية:

سنتناول هنا الدراسة التطبيقية لعينة من المؤسسات الصناعية الجزائرية،

ثم تحليل المعطيات واختبار نتائج الفرضيات، وهذا على النحو الموالي:

1.3. عينة الدراسة وأساليب القياس الإحصائي:

1.1.3. مجتمع الدراسة: يتألف مجتمع الدراسة من مجموع المؤسسات الصناعية على المستوى الوطني، ونظرا لعددتها الكبير، وصعوبة تطبيق أسلوب الحصر الشامل عليها بسبب عدة عوامل أهمها: ضيق الوقت، التكلفة الكبيرة... الخ، اعتمدنا في دراستنا على عينة طبقية Stratified Sample من 16 مؤسسة صناعية موزعة على 5 ولايات هي: البويرة، عين الدفلى، تيزي وزو، المدينة، البليدة، (أنظر الملحق رقم 1)، ويرجع اعتمادنا على هذا النوع من العينات لوجود مجموعات متباينة من حيث تأثيرها، ولصعوبة إجراء مسح شامل لمجتمع الدراسة بسبب تكلفتها، وبسبب توفر المعطيات حول هاته المؤسسات.

2.1.3. عينة الدراسة: بعد ذلك قمنا باعتماد أسلوب المعاينة الاحتمالية العشوائية الطبقية التناسبية من أجل تحديد سحب وحدات مجتمع الدراسة، حيث يتألف مجتمع الدراسة من مجموع العاملين الذين لديهم علاقة بموضوع محاسبة الموارد البشرية والذين يعملون في أقسام: الإدارة العليا، إدارة الموارد البشرية، مديريات المالية والمحاسبة، قدر عددهم بـ 109 عامل، ثم قمنا بتوزيع 64 استمارة باللغة الفرنسية و45 باللغة العربية، وقد تم الحصول على 93 استمارة، أي ما نسبته 85.32%.

3.1.3. أساليب التحليل الإحصائي المستخدمة في الدراسة: لتحقيق أهداف البحث وتحليل البيانات التي تم تجميعها اعتمدنا على مجموعة من الأساليب الإحصائية وهذا بالاستعانة ببرنامج الحزمة التطبيقية الإحصائية في العلوم الاجتماعية SPSS - 21- Ver:

وللإجابة عن أسئلة الدراسة واختبار صحة فرضياتها تم استخدام

الأساليب الإحصائية التالية:

- التكرارات والنسب المئوية: لتحليل المتغيرات الشخصية والوظيفية لأفراد عينة الدراسة؛

- المتوسط الحسابي المرجح: لمعرفة اتجاهات أفراد الدراسة نحو كل سؤال أو فقرة، وترتيبها؛

- الإنحراف المعياري: وذلك بغية التعرف على مدى تشتت استجابات أفراد الدراسة نحو كل فقرة أو سؤال؛
- معامل الثبات (كرونباخ ألفا) للتأكد من الاتساق الداخلي لعبارات الاستبيان، حيث يأخذ هذا المعامل قيمة بين الصفر والواحد، وكلما اقترب من الواحد فهذا يعني ثباتا أكبر للدراسة؛ (عز عبد الفتاح، 2008، 536)
- مصفوفة ارتباط بيرسون PEARSON لاختبار العلاقة بين المتغيرات المستقلة والتابعة للدراسة؛
- تحليل الانحدار المتعدد Multiple Regression Analysis وذلك لتحديد تأثير وشكل العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع، وتحديد المتغيرات الأكثر تأثيرا من غيرها على المتغير التابع.

2.3. أداة الدراسة وخصائص العينة المدروسة:

1.2.3. الطريقة المستخدمة للقياس: استخدمنا في دراستنا على قائمة استبيان كأداة لجمع البيانات وزعت على عينة الدراسة، وجاءت الأسئلة لتحديد المتغيرات المستقلة والتابعة مغلقة ومصممة وفقا لمقياس ليكرت الرباعي، الذي يعد الأنسب لمثل هذه الدراسات (عز عبد الفتاح 1013، 537)، وقد أكدنا لأفراد العينة على ضرورة اختيار إجابة واحدة فقط أمام كل فقرة، والجدول الموالي يحدد المتوسط الحسابي المرجح وأوزان احتمالات الإجابات الأربعة:

الجدول رقم 1: المتوسط المرجح والأوزان المعطاة لخيارات الإجابة في قائمة الاستبيان

الأوزان	المتوسط المرجح	الاتجاه
1	1 - 1.75	غير موافق تماما
2	1.76 - 2.5	غير موافق
3	2.51 - 3.25	موافق
4	3.26 - 4	موافق بشدة

المصدر: عبد الفتاح عز، مرجع سبق ذكره، ص: 540.

2.2.3. ثبات أداة الدراسة: يوضح الجدول رقم 2 الموالي قيم معامل الثبات لأبعاد المتغير المستقل على المتغير التابع. يقيس معامل الثبات مدى استقرار أداة الدراسة وعدم تناقضها، حيث يوضح ما إذا كانت قائمة الاستبيان ستعطي نفس النتائج باحتمال مساوي لقيمة المعامل المحسوب في حالة ما إذا تم إعادة توزيعها على نفس أفراد العينة (عز عبد الفتاح، 2008، 560)، وللتأكد من ثبات الأداة تم استخراج معامل الاتساق الداخلي لأداة الدراسة، وفقا لإجابات أفراد عينة الدراسة والبالغ عددهم 93 فردا، وذلك

تقييم تكلفة رأس المال البشري والأصول غير الملموسة بتطبيق محاسبة الموارد البشرية

باستخدام معامل كرونباخ-ألفا (CRONBACH-Alpha) لكل بعد من أبعاد الدراسة، حيث نلاحظ من الجدول السابق أن معامل الثبات كان أكبر من (0.80)، وتقدر قيمته الإجمالية بـ 0.951، وهذا يعني أن الدراسة تتمتع بثبات ممتاز.

الجدول رقم 2: قيم معامل كرونباخ - ألفا لأبعاد الدراسة

معامل الثبات	أسئلة الاستبيان	أبعاد متغيرات الدراسة
0.922	5-1	واقع تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسة
0.978	11-6	أهمية محاسبة الموارد البشرية والأصول غير الملموسة في الإفصاح المالي
0.957	16-12	أهمية قياس وتقييم رأسمال البشري والأصول غير الملموسة في المؤسسة
0.978	21-17	الإفصاح المحاسبي عن رأسمال البشري والأصول غير الملموسة بالمؤسسة
0.951		معامل الثبات الكلي:

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على نتائج التحليل الإحصائي

3.2.3. الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة: تتشكل عينة الدراسة من أغلبية ذكور بنسبة 61.2%، في حين كانت نسبة الإناث 38.7%؛ أما من حيث السن، يلاحظ أن نسبة 46.2% من أفراد العينة تتراوح أعمارهم بين (41-50 سنة)، تليها الفئة العمرية (21-30) بنسبة 29%. ومن حيث الوظيفة نلاحظ أن أغلبية الأفراد يعملون في مديرية الموارد البشرية بنسبة 35.4%، تليها وظيفة المحاسبة بـ 27.9%، ثم المديرية المالية بـ 20.4%، أما من حيث المؤهلات العلمية فنلاحظ أن نسبة 51.5% من أفراد العينة لديهم شهادات جامعية، وهذا بسبب طبيعة المناصب النوعية المشغولة.

الجدول رقم 3: المتغيرات الوصفية لأفراد عينة الدراسة

الوظيفة	التكرار	%	المؤهل العلمي	التكرار	%	التخصص	التكرار	%	سنوات الخبرة	التكرار	%
الإدارة العليا	8	8.6	ثانوي	11	11.8	إدارة	19	20.4	5-0	12	12.9
DRH	33	35.4	بكالوريا	16	17.2	GRH	16	17.2	10-6	37	39.7
مديرية مالية	19	20.4	ليسانس	43	46.2	محاسبة	24	25.8	15-11	24	25.8
محاسب	26	27.9	دراسات عليا	5	5.3	مالية	13	13.9	20-16	14	15.1
مراقب مالي	7	7.5	أخرى	18	19.3	أخرى	21	22.5	أكثر من 20	6	6.4
المجموع	93	100	المجموع	93	100	المجموع	93	100	المجموع	93	100

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج الاستبيان

ومن حيث التخصص نلاحظ أولا تخصص المحاسبة بنسبة 25.8%، تليها العلوم الإدارية بـ 20.4%، ثم تسيير الموارد البشرية بنسبة

17.2%، ومن حيث سنوات الخبرة نلاحظ أن نسبة 65.7% من الأفراد المبحوثين تتراوح سنوات خبرتهم المهنية بين 6 و 15 سنة، والجدول رقم 3 يوضح ذلك.

3.3. تحليل أثر العائد على الاستثمار في رأسمال البشري والأصول غير الملموسة بالمؤسسات الصناعية الجزائرية في ظل تطبيق مبادئ محاسبة الموارد البشرية: سنقوم خلال هذا المطلب بالتحليل الإحصائي لنتائج الاستبيان واختبار الفرضيات، ومن ثم حوصلة النتائج وتقديم التوصيات، وهذا على النحو الموالي:

1.3.3. التحليل الإحصائي لنتائج الاستبيان واختبار الفرضيات:

يتضح لنا من خلال تحليل أبعاد المتغير المستقل 1 (قياس رأسمال البشري والأصول غير الملموسة - تقدير الإدارة لقيمة رأسمال البشري) (أنظر الملحق رقم 4)، والمتغير المستقل 2 (الإفصاح المحاسبي للأصول غير الملموسة - القياس المحاسبي للأصول غير الملموسة) (أنظر الملحق رقم 5)، مع أبعاد المتغير التابع (جودة القوائم المالية - قيمة الأصول غير الملموسة) (أنظر الملحق رقم 3)، وتحليل اتجاهات وآراء الأفراد المبحوثين في المؤسسات الصناعية محل الدراسة على النتائج التالية:

- أوضحت مصفوفة الارتباط بين أبعاد المتغير المستقل والتابع على وجود ارتباط قوي بين أبعاد المتغير المستقل قيمتها ما بين (0.949-0.988)، وأبعاد المتغير التابع قيمتها ما بين (0.966-0.985)، وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى 0.01^{**} وهذا دلالة على أهمية تقييم تكلفة رأسمال البشري والأصول غير الملموسة في ظل تطبيق محاسبة الموارد البشرية حسب آراء أفراد العينة المدروسة.

- موافقة بشكل إجمالي حول اطلاع المبحوثين على نظام محاسبة الموارد البشرية وفق النظام المحاسبي المالي الجديد، وعلى ضرورة تطبيقه في المؤسسة الصناعية، حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي ($M=2.90$)، والانحراف المعياري ($\delta=0.901$)، (أنظر الملحق رقم: 2)

- موافقة بشكل إجمالي على أهمية محاسبة الموارد البشرية والأصول غير الملموسة في الإفصاح المالي، حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي ($M=2.97$)، والانحراف المعياري ($\delta=0.784$)، (الملحق رقم: 3)

- موافقة بشكل إجمالي على أهمية قياس وتقييم رأسمال البشري

تقييم تكلفة رأس المال البشري والأصول غير الملموسة بتطبيق محاسبة الموارد البشرية

والأصول غير الملموسة في المؤسسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي (M=2.79)، والانحراف المعياري ($\delta=0.917$)، (أنظر الملحق رقم: 4)

- موافقة بشكل إجمالي على أهمية الإفصاح المحاسبي عن رأسمال البشري والأصول غير الملموسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي (M=3.17)، والانحراف المعياري ($\delta=0.734$)، (أنظر الملحق رقم: 5).

الجدول رقم 4: الصعوبات والعراقيل التي تحول دون تطبيق محاسبة الموارد البشرية

وقياس الأصول غير الملموسة

الترتيب	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الردود المتوقعة	الردود المتوقعة	الردود المتوقعة	الردود المتوقعة	البيان
5	0.777	2.63	11	43	33	6	رفض فكرة قياس وتقييم العنصر البشري وإظهاره ضمن الأصول في الميزانية
2	0.769	3.08	29	44	18	2	غياب معيار يحدد آلية قياس وعرض وإفصاح عن الأصول غير الملموسة بالمؤسسة
4	0.934	2.77	23	35	26	9	صعوبة تحديد الإهلاك أو العمر الإنتاجي لخصوصية طبيعة العنصر البشري بالمؤسسة
7	0.706	2.04	5	10	62	16	عدم الرغبة في الإفصاح عن معلومات متعلقة بالموارد البشرية حفاظاً على طابع السرية بالمؤسسة
3	0.820	3.04	31	37	23	2	تمسك الإدارة بنظام المخطط الوطني للمحاسبة PCN ومقاومة التغيير لصعوبة قياس الموارد البشرية
1	0.802	3.14	34	41	15	3	صعوبة قياس كفاءة العاملين وتحويلها إلى قيمة أو أصل نظراً لتباينها من وقت لآخر
6	0.530	2.26	3	19	70	1	عدم قبول المراجعين الداخليين اعتماد تقارير معدة حول محاسبة الموارد البشرية خارج النظام المحاسبي التقليدي

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج التحليل الإحصائي

نلاحظ من الجدول رقم 4 وجود عدة صعوبات تحول دون تطبيق محاسبة الموارد البشرية وقياس رأسمال البشري والأصول غير الملموسة، تمحورت أساساً حول صعوبة قياس كفاءة العاملين وتحويلها إلى قيمة أو أصل نظراً لتباينها من وقت لآخر، وغياب معيار يحدد آلية القياس والعرض والإفصاح عن الأصول غير الملموسة، مع صعوبة تحديد الإهلاك أو العمر الإنتاجي نظراً لخصوصية طبيعة العنصر البشري.

من خلال تحليلنا لأراء المبحوثين حول الأسلوب الملائم لقياس تكاليف العائد على رأسمال البشري، نلاحظ أن الأسلوب الملائم هو القيمة الاقتصادية يليه أسلوب التكلفة التاريخية، ثم أسلوب العوائد المستقبلية، ثم أسلوب تكلفة الإحلال، وهذا نظراً لتمسك المؤسسات الصناعية بنظامي PCN و SCF في نفس الوقت.

الجدول رقم 5: تحليل آراء المبحوثين حول الأسلوب الملائم لقياس تكاليف العائد على

رأسمال البشري في المؤسسة

الترتيب	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	موافق تماما		موافق		غير موافق		غ موافق تماما		الأسلوب المعتمد
			%	التكرار	%	التكرار	%	التكرار	%	التكرار	
1	0.722	3.02	23.6	22	58.1	54	15.1	14	3.2	3	القيمة الاقتصادية
4	0.995	2.55	19.4	18	33.3	31	30.1	28	17.2	16	تكلفة الإحلال
5	0.964	2.37	14.0	13	29.0	27	36.6	34	20.4	19	تكلفة الفرصة البديلة
3	0.994	2.66	21.5	20	38.7	36	23.7	22	16.1	15	العوائد المستقبلية
2	0.886	2.77	18.3	17	52.7	49	17.2	16	11.8	11	التكلفة التاريخية

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج التحليل الإحصائي

الجدول رقم 6: تحليل آراء المبحوثين حول الأسلوب الملائم للإفصاح عن رأسمال البشري

والأصول غير الملموسة

الترتيب	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	موافق تماما		موافق		غير موافق		غ موافق تماما		الأسلوب المعتمد
			%	التكرار	%	التكرار	%	التكرار	%	التكرار	
4	0.847	2.02	5.4	5	20.4	19	45.2	42	29.0	27	في صلب القوائم المالية
2	0.868	3.09	36.5	34	40.9	38	17.2	16	5.4	5	ملاحظات مرفقة بالقوائم المالية
3	0.832	2.78	19.3	18	46.2	43	28.0	25	6.5	7	في تقرير مجلس الإدارة
1	0.684	3.34	44.1	41	46.2	43	8.6	8	1.1	1	في قائمة إضافية خاصة بالأصول غير الملموسة

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج التحليل الإحصائي

من خلال تحليلنا لآراء المبحوثين حول الأسلوب الملائم للإفصاح عن رأسمال البشري والأصول غير الملموسة، نلاحظ أن الأسلوب الملائم هو وضعها في قائمة إضافية خاصة بالأصول غير الملموسة، أو في شكل ملاحظات مرفقة بالقوائم المالية، ثم تقديمها في تقرير مجلس إدارة المؤسسة.

كما يتبين لنا من الجدول رقم 7 أن عدد العاملين وتكاليف برامج التدريب تعتبر أهم من المعلومات التي يتم الإفصاح عنها فيما يتعلق بالموارد البشرية، تليها معلومات حول الحوافز والمكافآت، تكاليف عملية التوظيف، المدة الحقيقية للعمل الأسبوعي، معدل دوران العاملين على التوالي.

تقييم تكلفة رأس المال البشري والأصول غير الملموسة بتطبيق محاسبة الموارد البشرية

الجدول رقم 7: تحليل آراء المبحوثين حول المعلومات التي يتم الإفصاح عنها فيما يتعلق

بالموارد البشرية

ترتيب	انحراف معياري	متوسط حسابي	موافق تماما		موافق		غير موافق		غ موافق تماما		الأسلوب المعتمد
			%	تكرار	%	تكرار	%	تكرار	%	تكرار	
1	0.754	3.32	47.3	44	39.8	37	10.7	10	2.1	2	عدد العاملين
5	0.918	2.06	7.5	7	22.6	21	38.7	36	31.2	29	المدة الحقيقية للعمل الأسبوعي
4	0.907	2.12	6.5	6	28.0	26	36.5	34	29.0	27	تكاليف عملية التوظيف
2	0.750	3.12	33.3	31	46.2	43	19.4	18	1.1	1	تكاليف برامج التدريب
3	0.704	2.70	8.6	8	58.1	54	27.9	26	5.4	5	الحوافز والمكافآت
6	0.769	1.92	3.2	3	16.1	15	50.5	47	30.1	28	معدل دوران العاملين

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج التحليل الإحصائي

الجدول رقم 8: تحليل التباين الأحادي One Way ANOVA للتأكد من صلاحية

النموذج لاختبار أثر المتغير المستقل على التابع

مستوى الدلالة	قيمة (F) المحسوبة	متوسط المربعات	درجات الحرية DF	مجموع المربعات	المصدر
**0.000	5346.146	51.728	1	51.728	الانحدار Regression
		0.010	91	0.880	الخطأ
		-	92	52.608	المجموع الكلي:

(*) ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $(\alpha \leq 0.05)$

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج التحليل الإحصائي

ومن أجل اختبار صحة أو عدم صحة الفرضيات المقدمه، نقوم باختبار الفرضية الصفرية الكلية H_0 هي: «لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $(\alpha \leq 0.05)$ للمتغير المستقل (محاسبة الموارد البشرية) على المتغير التابع (رأس المال البشري والأصول غير الملموسة)».

يتضح لنا من الجدول رقم 8 أن قيمة (F) المحسوبة والبالغة (5346.146) أكبر من قيمتها الجدولة، بالإضافة إلى أن مستوى المعنوية يبلغ (0.000) وهو أقل من مستوى المعنوية المفروض والذي يبلغ $(\alpha \leq 0.05)$ ، وبناء عليه نستنتج أن النموذج صالح لاختبار هذه الفرضية.

يتضح من (الجدول رقم: 9) أن هناك تأثيرا ذو دلالة إحصائية للمتغير المستقل على المتغير التابع، وذلك استنادا إلى أن قيمة (T) المحسوبة والبالغة (73.117) أكبر من قيمتها الجدولة، بالإضافة إلى أن مستوى المعنوية يبلغ (0.000) وهو أقل من مستوى المعنوية المفروض والذي

يبلغ ($\alpha \leq 0.05$)، كما أن قيمة معامل الارتباط (R) بلغت (0.992)، أي أن هناك علاقة طردية قوية بين المتغيرين. وبناء عليه، نرفض الفرضية الصفرية، ونقبل الفرضية البديلة التي تنص على أنه: «يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) للمتغير المستقل على المتغير التابع».

الجدول رقم 9: نتائج تحليل الانحدار البسيط Simple Regression لاختبار

أثر المتغير المستقل على المتغير التابع

مستوى دلالة (T)	قيمة (T) المحسوبة	(B)	الخطأ المعياري	اتجاه العلاقة Beta	معامل التحديد (التأثير) R ²	معامل الارتباط (R)
**0.000	73.117	0.953	0.013	0.993	0.985	0.992

(-) ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج التحليل الإحصائي

الجدول رقم 10: تحليل التباين الثنائي Two Way ANOVA للتأكد من صلاحية النموذج

لاختبار أثر أبعاد المتغير المستقل على التابع

مستوى الدلالة	قيمة (F) المحسوبة	متوسط المربعات	درجات الحرية DF	مجموع المربعات	المصدر
**0.001	2958.336	25.910	2	51.820	الانحدار Regression
		0.009	90	0.788	الخطأ
		-	92	52.608	المجموع الكلي:

(-) ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج التحليل الإحصائي

يتضح لنا من الجدول السابق أن قيمة (F) المحسوبة والبالغة (2958.336) أكبر من قيمتها المجدولة، بالإضافة إلى أن مستوى المعنوية يبلغ (0.001) وهو أقل من مستوى المعنوية ($\alpha \leq 0.05$)، وبناء عليه نستنتج أن النموذج صالح لاختبار هذه الفرضية.

كما يتبين لنا من خلال (الجدول رقم: 11) أن هناك تأثيراً ذو دلالة إحصائية للمتغير الأول والثاني كمتغيرات مستقلة في نفس الوقت على المتغير التابع، وذلك استناداً إلى أن قيمة (T) المحسوبة للمتغير الأول والثاني والبالغة على التوالي (16.778، 7.663) أكبر من قيمتها المجدولة، بالإضافة إلى أن مستوى المعنوية قد بلغ لكليهما (0.001)، وهو أقل من مستوى المعنوية المفروض ($\alpha \leq 0.05$).

وانطلاقاً من قيمة معامل التحديد التي بلغت (0.985)، نستنتج بأن المتغير المستقل الأول X₁ والثاني X₂ يفسران (98.5%) من التباين في المتغير التابع Y.

الجدول رقم 11: نتائج تحليل الإنحدار المتعدد Multiple Regression لاختبار أثر

أبعاد المتغير المستقل على المتغير التابع

مستوى دلالة (T)	قيمة (T) المحسوبة	(B)	الخطأ المعياري	Beta	أبعاد المتغيرات المستقلة	المتغير المستقل
**0.001	16.778	0.589	0.035	0.689	قياس رأسمال البشري والأصول غير الملموسة	X1
					تقدير الإدارة لقيمة رأسمال البشري	
**0.001	7.663	0.336	0.044	0.315	الإفصاح المحاسبي للأصول غير الملموسة	X2
					القياس المحاسبي للأصول غير الملموسة	
معامل التحديد $(R^2) = 0.985$ (.) ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $(\alpha \leq 0.05)$						
أبعاد المتغير التابع: Y محاسبة الموارد البشرية / جودة القوائم المالية / قيمة الأصول غير الملموسة						

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج التحليل الإحصائي

نلاحظ من خلال (الجدول رقم: 12)، واستنادا إلى أن قيمة المتوسطات الإجمالية كانت ضمن المجال (2.51 - 3.25) أي الموافقة بشكل إجمالي للأفراد المبحوثين، وأن قيمة (T) المحسوبة للفرضيات الثلاثة والبالغة على التوالي (37.939، 30.491، 43.207) وهي أكبر من قيمتها المجدولة، بالإضافة إلى أن مستوى المعنوية لم يتجاوز (0.004) وهو أقل من مستوى المعنوية المفروض ($\alpha \leq 0.05$)، وهذا يثبت أن الفرضيات الثلاث صحيحة.

الجدول رقم 12: نتائج اختبار T-Test لفرضيات الدراسة

الانحراف المعياري الكلي	المتوسط الحسابي الكلي	مستوى الدلالة عند $(\alpha \leq 0.05)$	قيمة T المحسوبة	الفرضية
0.784	2.97	0.004**	37.939	الفرضية الأولى
0.917	2.79	0.000**	30.491	الفرضية الثانية
0.734	3.17	0.001**	43.207	الفرضية الثالثة
(*) ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $(\alpha \leq 0.05)$				

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج التحليل الإحصائي

خاتمة:

تفتقر المحاسبة التقليدية إلى الإفصاح عن القوائم المالية لرأسمال البشري والأصول غير الملموسة، حيث أنها تعالج مصاريفها على أنها تكاليف ينبغي على المؤسسة الصناعية تحملها خلال السنة المالية، لذا جاءت محاسبة الموارد البشرية وفق النظام المالي المحاسبي الجديد، والتي تدعو إلى رسملة تكاليف الموارد البشرية والأصول غير الملموسة لتوزيعها على الفترات المتوقع الاستفادة من الموارد البشرية خلالها.

2.3.3. حوصلة نتائج الدراسة:

-تواجه محاسبة الموارد البشرية وقياس الأصول غير الملموسة في

تقييم تكلفة رأس المال البشري والأصول غير الملموسة بتطبيق محاسبة الموارد البشرية

المؤسسات الصناعية الجزائرية عدة صعوبات وعراقيل تحول من تطبيقها، أهمها صعوبة قياس كفاءة العاملين وتحويلها إلى قيمة أو أصل نظراً لتباينها من وقت لآخر، وغياب معيار يحدد آلية القياس والإفصاح عن الأصول غير الملموسة؛

-تختلف المعالجة المحاسبية لرأس المال البشري والأصول غير الملموسة حسب أهداف المؤسسة الصناعية وحجمها، ومدى تنوع مواردها البشرية؛

-تستند عملية تطبيق الإجراءات المحاسبية على الموارد البشرية والأصول غير الملموسة في المؤسسات الصناعية الجزائرية إلى توفر مجموعة من المعايير في الموارد البشرية حتى تستطيع الإفصاح عنها في قوائمها المالية من أهمها: معيار الملكية، معيار المقدرة الإنتاجية، معيار الخدمات المستقبلية، معيار القابلية للتحديد والقياس؛

-تعتمد محاسبة الموارد البشرية على منهج ثنائي لقياس رأس المال البشري والأصول غير الملموسة يعتمد على القيمة والتكلفة، وهذا في محاولة منها لتحديد القيمة الاقتصادية للأفراد، واعتبارهم كأحد أصول المؤسسة، والمنافع المستقبلية الممكن الحصول عليها من خلال الاستثمار في كفاءاتهم.

المراجع:

-عبد الحفيظ الشريف طارق، مدى إمكانية تطبيق نظام المحاسبة عن الموارد البشرية في الشركات الصناعية: دراسة ميدانية على الشركات الصناعية العامة في مدينة بنغازي، المجلد الثاني، العدد الثالث، مجلة المختار للعلوم الاقتصادية، كلية الاقتصاد، جامعة عمر المختار، البيضاء، ليبيا، حزيران / يونيو 2013.

-مطر محمد والسويطي موسى، التأسيس النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات: القياس - العرض - الإفصاح، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2008.

-KODWANI, R. Tiwari, *Human Resources Accounting: A New Dimension*, The Canadian Accounting Association, Annual Conferance. Available at [27.02.2016] , URL: < <http://ssrn.com> >

-حربي راضي نوال، مدى إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الجامعات: دراسة تطبيقية، ص: 6، نقلا عن الموقع الإلكتروني: Available at [12.01.2016] , URL: < <http://qu.edu.iq/ade/wp-content/uploads/2015/Copy.pdf> >

-بن عمارة نوال وصديقي مسعود، محاسبة الموارد البشرية، الملتقى الدولي حول التنمية البشرية وفرص الاندماج في اقتصاد المعرفة والكفاءات البشرية، 9-10 مارس 2004، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة.

تقييم تكلفة رأس المال البشري والأصول غير الملموسة بتطبيق محاسبة الموارد البشرية

-فضل كمال سالم، مدى أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره على اتخاذ القرارات المالية: دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة في قطاع غزة، رسالة الماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين، 2009/2008.

-R. KANNAN Narasimhan and al., Human Resource Accounting Today : Contributions, Controversies and Conclusions, Human Resource Measurements, Journal of Human Resource, Costing & Accounting, Vol :2, N°8, Emerald, 2004, p: 23-26.

-A. HERMAN., A Human Resource Accounting Transmission : Shifting From Failure to a Futur, Journal of Human Resource, Costing & Accounting, Vol: 9, N°1, Emerald, 2005, p: 23-26.

- عبد الصمد سميرة، دور الإستثمار في رأس المال البشري وتطوير الكفاءات في تحقيق الأداء المتميز للمنظمات: دراسة حالة شركة الإسمنت عين التوتة بباتنة SCIMAT، أطروحة الدكتوراه في علوم التسيير، تخصص: تسيير الموارد البشرية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، 2016/2015.

- قورين حاج قويدر، التأصيل والقياس المحاسبي لرأس المال البشري في منظمات الأعمال الحديثة، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد الخامس عشر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، جوان 2014.

- الحياي وليد، دراسات في المشاكل المحاسبية المعاصرة، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2004.

- حمادة رشا، القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية وأثره في القوائم المالية: دراسة تطبيقية على أعضاء الهيئة التدريسية في جامعة دمشق، مجلة جامعة دمشق، المجلد الثامن عشر، العدد الأول، 2002، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، سوريا.

-عز عبد الفتاح، مقدمة في الإحصاء الوصفي والإستدلالي باستخدام برنامج SPSS، الطبعة الأولى، خوارزم العلمية للنشر والتوزيع، جدة، المملكة العربية السعودية، 2008.

الملاحق:

الملحق رقم 1: قائمة المؤسسات الصناعية التي وزعت عليها الاستبيانات

الاستبيانات المحصلة	عنوان المؤسسة	تاريخ اقتناء الشهادة	طبيعة النشاط	التسمية الاجتماعية للمؤسسة
7	الطريق الوطني رقم 05 - الأخرزية - الموبقة	-	صناعة الدهون، البرنيق، مواد الصباغة وأحبار الطابعة	المؤسسة الوطنية للدهن
6	طريق سطيف ص ب 87 - سور الغزلان - الموبقة	-	صناعة مواد التبييض ومواد الصيانة المماثلة	ش.ذ.أ شركة الصناعية للمنظفات تيكجدة وحدة سور الغزلان
7	ص ب رقم 65 - الأخرزية - البويرة	-	صناعة مواد التبييض ومواد الصيانة المماثلة	ش.ذ.أ الشركة الصناعية للمنظفات تيكجدة
6	ص.ب طريق الحمامة - مليانة - عين الدفلى	2012/04/16	صناعة وبيع العتاد الصحي المعدني	المؤسسة الصناعية للعتاد الصحي
5	رقم 108 المنطقة الصناعية - عين الدفلى	2013/04/08	صناعة وبيع الكابلات الكهربائية	ش.ذ.أ السويدي للكابلات
4	المنطقة الصناعية - عين الدفلى	2011/09/18	تركيب الهياكل والمنشآت الفنية المعدنية	BATIMETAL Montage
5	المنطقة الصناعية - عين الدفلى	2010/11/18	صناعة الهياكل المعدنية المخصصة للبناءات والمنشآت الفنية	BATISIC
5	المنطقة الصناعية - ذراع الميزان - تنة، فنه	ISO 9001 2008 / ISO 14001	تحويل أولي للبلاستيك الإنتاج الصناعي للأدوات والملابس المدرسية	ش.ذ.أ سيسكو - بلاست
8	الطريق الوطني رقم 12 - عزازقة - تنة، فنه	ISO 9001 جويلية 2004	صناعة الماكينات والمعدات الكهربائية وأجهزة التوزيع	مؤسسة اينبي إلكترو صناعية EPÉ/SPA ENIE
7	نهج ستيتي علي - تيزي وزو	9001 ISO في 2008/5/7	الإنتاج الصناعي للأجهزة الكهربائية والإلكترو- منزلية المختلفة	ش.ذ.أ المؤسسة الوطنية للصناعات الكهرومنزلية SPA-FNIEM
5	المنطقة الصناعية - البرواقية - المدينة	ISO 9001 جددت في 2011	صناعة المضخات والصمامات	POVAL
7	منطقة النشاطات - حربيل - المدينة	ISO 9001 لم تجدد منذ 2008	صناعة مواد الصيدلية	SPA SAIDAL
4	حي عين الذهب - المدينة	ISO 9001 لم تجدد منذ 2008	أشغال الكهرباء	SPA KAHRIF
6	المنطقة الصناعية بين بوالعبد- البليدة	ISO 9001 سنة 2007	إنتاج مواد الإنارة	ش.ذ.م.م الإنارة العامة الجزائر
5	حي بن صالح - واد العلايق - البليدة	ISO 9001	إنتاج الكوابل	ش.ذ.م.م BEST CABLE
6	29 طريق الوطني - الأربعا - البليدة	ISO 9001 في طور الإنجاز	إنتاج الزجاج الصناعي	ش.ذ.أ MFG

المصدر: أعد بناء على المعلومات المتحصل عليها من المؤسسات الصناعية محل الدراسة

الملحق رقم 2: واقع تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسة ص الجزائرية

الترتيب	الانحراف المعياري المتوسط الحسابي	موافق تماما	موافق	غير موافق	غ موافق تماما	البيان	
2	0.87 2	3.00	29	41	17	6	هل عملت أو اطلعت على نظام محاسبي يعالج مصاريف الموارد البشرية على أنها مصاريف رأسمالية؟
5	0.97 8	2.69	20	38	21	14	هل لديك معرفة بأهداف تطبيق محاسبة الموارد البشرية وفق النظام المحاسبي المالي الجديد؟
3	0.88 2	2.94	23	46	18	6	هل تجد قبول وتضهم من طرف إدارة المؤسسة لأهمية محاسبة الموارد البشرية؟
1	1.00 0	3.00	36	31	16	10	هل تعتبر أن عملية تطبيق محاسبة الموارد البشرية يوفر المعلومات المناسبة للإفصاح عن تكلفة الموارد البشرية والأصول غير الملموسة؟
4	0.78 1	2.90	21	45	24	3	هل يساهم تطبيق محاسبة الموارد البشرية في تصميم نظام معلومات متكامل في المؤسسة يجمع بين الجانب الإداري والمحاسبي؟

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج التحليل الإحصائي

الملحق رقم 3: أهمية محاسبة الموارد البشرية والأصول غير الملموسة في

الإفصاح المالي

الترتيب	الانحراف المعياري المتوسط الحسابي	موافق تماما	موافق	غير موافق	غ موافق تماما	البيان	
3	0.691	3.18	30	52	9	2	هل تعتقد أن هنالك حاجة إلى قياس قيمة الكفاءات والخبرات لدى العاملين بصيغة مالية، والإفصاح عنها في القوائم المالية؟
4	0.870	2.88	22	46	17	8	هل تعتقد أنه من المفيد لمستخدمي القوائم المالية أن تعالج المعرفة والخبرة والكفاءة التي يمتلكها العاملين على أنها من الأصول غير الملموسة التي تمتلكها المؤسسة؟
2	0.725	3.32	43	36	14	0	هل تعتقد أن تقديم معلومات عن قيمة الموارد البشرية في القوائم المالية لمؤسستكم سيؤثر على قرارات المستثمرين؟
1	0.572	3.61	61	28	4	0	هل تعتقد أن قياس قيمة الموارد البشرية المملوكة للمؤسسة وإضافتها إلى قيمة الأصول يعبر عن القيمة الحقيقية لأصول المؤسسة؟
6	1.017	2.17	12	21	31	29	هل يمكن أن تعتبر قيمة الكفاءات والخبرات لدى العاملين في المؤسسة إحدى مؤشرات نجاح مؤسستكم وربحياتها؟
5	1.023	2.68	24	29	26	14	هل تعتقد أن الإفصاح عن قيمة المهارات والكفاءات التي يمتلكها العاملين في المؤسسة يزيد من قدرتها التنافسية؟

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج التحليل الإحصائي

**الملحق رقم 4: أهمية قياس وتقييم رأسمال البشري والأصول غير الملموسة
بالمؤسسة**

الترتيب	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	موافق تماما	موافق	غير موافق	لا موافق تماما	البيان
1	0.901	2.95	26	45	13	9	هل تعتقد أن قياس قيمة العاملين بصيغة مالية يساعد الإدارة في تحقيق الكفاءة في عملية التوظيف وتحديد مستويات الأجور الممنوحة ؟
2	0.889	2.95	30	32	27	4	هل تعتقد أن تقييم الموارد البشرية كأحد أصول المؤسسة يجعل الإدارة تدرك بشكل أكبر قيمة العاملين لدى دراسة قرارات إنهاء الخدمات ؟
4	0.882	2.70	18	37	30	8	هل تعتقد أن معرفة الإدارة لمقدار القيمة المالية للعاملين يفيدتها في عملية تقييم الأداء ؟
3	1.023	2.73	24	35	19	15	هل تعتقد أن معرفة الإدارة لتكاليف الموارد البشرية يرفع من كفاءة القرارات الخاصة بتوزيع العاملين على المهام والوظائف المختلفة؟
5	0.913	2.67	17	39	26	11	هل تعتقد أن معرفة الإدارة لمقدار القيمة المالية للعاملين يفيدتها في اتخاذ القرارات الخاصة ببرامج التدريب وتنمية الكفاءات ؟

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج التحليل الإحصائي

**الملحق رقم 5: الإفصاح المحاسبي عن رأسمال البشري والأصول غير الملموسة
بالمؤسسة**

الترتيب	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	موافق تماما	موافق	غير موافق	لا موافق تماما	البيان
1	0.599	3.45	47	41	5	0	هل يتم الإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية ضمن الأصول في الميزانية السنوية لمؤسستكم ؟
4	0.769	3.08	29	44	18	2	هل تعتقد أن الإفصاح عن قيمة العاملين في القوائم المالية كأحد أصول المؤسسة يؤدي إلى شعور العاملين بأهميتهم لدى مؤسستهم ؟
5	0.845	3.06	33	36	21	3	هل تعتقد أن قياس المؤسسة لقيمة العاملين بها بصيغة مالية يعطي الفرد العامل دافعا إضافيا لرفع أدائهم وزيادة كفاءتهم ؟
3	0.747	3.09	28	47	16	2	هل تعتقد أن شعور العامل أنه يمثل إحدى استثمارات المؤسسة يؤدي إلى رفع روح المبادرة والولاء التنظيمي لديه ؟
2	0.770	3.19	38	35	20	0	هل تعتقد أن عملية قياس قيمة العاملين كأحد استثمارات المؤسسة يدفعه إلى زيادة هذه القيمة من خلال الإنتاجية والإبداع والتطوير ؟

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج التحليل الإحصائي