

## تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية (الدوافع واشكالية

(القياس)

### دراسة ميدانية بالشركة الوطنية للكهرباء والغاز بورقلة

The application of human resources accounting in the Algerian economic enterprises (motives and the problem of measurement):

A field study at SONELGAZ – Ouargla

الطاهر خامرة<sup>\*1</sup>

[Kh\\_tahar82@yahoo.fr](mailto:Kh_tahar82@yahoo.fr)، جامعة ورقلة (الجزائر)،<sup>1</sup>

تاريخ النشر: 2021/12/31

تاريخ القبول: 2021/12/17

تاريخ الاستلام: 2021/11/13

مستخلص:

#### Abstract :

The study aims to highlight the motives and difficulties of applying HRA in the Algerian economic enterprise and the preferred methods of its measurement. This field study was held in the finance and Accounting department in Sonelgaz – Ouargla, using the descriptive approach to investigate the opinions of the accountants of Sonelgaz through a questionnaire.

The study found that there are several motives for applying human resources accounting in the company, while no method of measuring human resources has been accepted, and the historical cost method remains the closest to apply. It was also agreed on a set of difficulties in applying HRA. In general, these results are the same for all the sections of the Finance and accounting department of Sonelgaz.

**Keywords:** motives for applying HRA, methods of measuring HR, difficulties of applying HRA, Sonelgaz

**JEL Classification:** M12; M41.

هدفت الدراسة لإبراز دوافع وصعوبات تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، إلى جانب الطرق المفضلة في القياس ميدانيا. تم تطبيق هذه الدراسة ميدانيا بمصالح قسم المالية والمحاسبة لشركة سونلغاز بورقلة، وذلك باستخدام المنهج الوصفي لتقصي آراء المهنيين في المحاسبة من خلال أداة الاستبيان.

توصلت الدراسة أن هناك عدة دوافع لتطبيق محاسبة الموارد البشرية في الشركة، في حين لم يتم قبول أي طريقة من طرق قياس المورد البشري، وتبقى طريقة التكلفة التاريخية هي الأقرب للتطبيق، كما تم الاتفاق على مجموعة من صعوبات تطبيق محاسبة الموارد البشرية، وفي العموم هذه النتائج بنفس الدرجة لجميع مصالح قسم المالية والمحاسبة بشركة سونلغاز. **الكلمات المفتاحية:** دوافع تطبيق محاسبة موارد بشرية: طرق قياس مورد بشري؛ صعوبات تطبيق محاسبة موارد بشرية؛ سونلغاز.

تصنيفات JEL: M12؛ M41.

## مقدمة

تشير الدراسات أن نجاح أي منظمة في عالم الأعمال التنافسي اليوم يعتمد إلى حد كبير على الموارد البشرية الفعالة. وهو ما يتطلب التركيز على هذا النوع من الموارد وقياسه لتقدير الجهود التي تقود المنظمة نحو النجاح، ولا يكون هذا القياس إلا من خلال محاسبة الموارد البشرية HRA. في حين نجد أن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لا تحتوي حاليًا على معايير تتعلق بمحاسبة الموارد البشرية، لكنها تقترب من توفير نهج أكثر مرونة للقياسات المحاسبية وإعداد التقارير، فعلى سبيل المثال يسمح المعيار الدولي IAS 38 بالاعتراف بشهرة الأصول غير الملموسة، وهذا يدل على الاستعداد للسماح بتقييم الأصول غير التقليدية كالموارد البشرية، وهو ما يعكس الحاجة لقياس واستخدام محاسبة الموارد البشرية في إعداد التقارير المالية المستقبلية (Bullen & Eyler, 2010, p. 3). من خلال هذه الورقة البحثية نسعى لمعالجة الإشكالية المتمثلة في السؤال التالي:

**ما مدى إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة**

**بالشركة الجزائرية للكهرباء والغاز بورقلة؟**

فرضيات الدراسة: لمعالجة هذه الإشكالية يمكن الاستعانة بالفرضيات التالية.

- "تتعدد دوافع تطبيق محاسبة الموارد البشرية في شركة سونلغاز بورقلة:"
- "تتعدد طرق قياس الموارد البشرية في شركة سونلغاز بورقلة:"
- "تتعدد صعوبات تطبيق محاسبة الموارد البشرية في شركة سونلغاز بورقلة."

## أهداف الدراسة

- إبراز أهمية قياس الموارد البشرية في مؤسساتنا الاقتصادية؛
- التعرض لطرق قياس الموارد البشرية في المؤسسات الجزائرية؛
- معرفة دوافع وصعوبات تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الجزائرية.

## أهمية الدراسة

يعتبر المورد البشري عنصر بالغ الأهمية في مختلف المؤسسات مهما كان طبيعتها ونشاطها وحجمها، باعتباره استثمارا شأنه شأن الاستثمارات المادية الأخرى، بل يعتبر رأس المال الفكري أكثر أهمية من الاستثمارات المادية في ظل الاقتصاد الجديد القائم على المعرفة، وهو ما تسعى الورقة البحثية التركيز عليه من خلال معرفة دوافع اعتماده كاستثمار وطرق قياسه.

## الدراسات السابقة

دراسة (Eric G. Flamholtz, Maria L.Bullen, Wei Hua,2002)..بعنوان

Human resource accounting a historical perspective and future implications  
هدفت الدراسة إلى تتبع تاريخ تطور محاسبة الموارد البشرية HRA باعتبار الموظفين كأصول بشرية، كما تمتلك تطبيقًا مهمًا لإعداد التقارير المالية الخارجية في البيئة الاقتصادية الموحدة للموارد البشرية. وتسعى محاسبة الموارد البشرية لتحسين أداء الإدارة من خلال عملية القياس، وبالتالي بإمكان محاسبة الموارد البشرية إثبات أن التحسن في إدارة الموارد البشرية يؤثر على الأرباح مما يدفع المديرين بدمج رأس المال البشري في جداول البيانات. وتعتبر هذه الدراسة نظرية تستخدم المنهج التاريخي لتتبع تطور الموارد البشرية من أجل تسليط الضوء على الانعكاسات المستقبلية، بينما الدراسة الحالية فهي دراسة ميدانية وصفية تسعى لتحديد إمكانية تطبيق هذا النوع من المحاسبة في الشركات الجزائرية على وجه التحديد.  
دراسة (خالد محمد المدهون، 2015)، بعنوان تطبيق محاسبة الموارد البشرية في البنوك التجارية في فلسطين- دراسة ميدانية

هدفت الدراسة للتعرف على دوافع ومبادئ وصعوبات تطبيق محاسبة الموارد البشرية في البنوك التجارية، بالاعتماد على الاستبان من عينة عددها (48) موظفًا يشغلون مراكز وظيفية. توصلت الدراسة إلى وجود دوافع لتطبيق محاسبة الموارد البشرية في البنوك، وأنها لا تقوم بإتباع القواعد والمبادئ لتطبيق محاسبة الموارد البشرية، كما تبين وجود العديد من الصعوبات التي تواجه تطبيقها، وبمقارنة هذه الدراسة والدراسة الحالية فيتضح أن هناك تقارب بين الدراستين يمكننا من مقارنة النتائج، ومجال الاختلاف يكمن في البيئة التي تم تطبيق فيها كلا من الدراستين.

دراسة (Md. Shamimul Islam, Jaynob Sarker,2016). بعنوان

Human Resource Accounting: Practical Challenges in Recognition, Measurement, Accounting Treatment Procedure and a Possible Way Out

هدفت الدراسة لتحديد التحديات العملية لمحاسبة الموارد البشرية، من خلال تقديم وجهات نظر مختلف الباحثين حول هذا المفهوم، وإمكانية التطبيق وأساليب التقييم. اكتفت هذه الدراسة أيضا كسابقاتها بالوصف النظري، وهذا طبعًا لعدم وجود تطبيق واضح لهذا النوع من المحاسبة، في حين الدراسة الحالية تسعى لتحديد إطار نظري مستمد وخصوصية المؤسسات الجزائرية، وذلك بإجراء دراسة ميدانية لتحقيق هذا الهدف.

## 1- الإطار النظري لمحاسبة الموارد البشرية

تعتبر الموارد عن جميع العناصر البشرية والمادية والمالية التي تستخدم في إنتاج السلع الاقتصادية، ومع ظهور الاقتصاد القائم على المعرفة تبين أن الموارد البشرية أكثر أهمية بشكل متزايد في تحديد قيمة المؤسسة (Ionel, Alina, & Dumitru, 2010, p. 926)، وفيما يلي عرض أهم الأطر النظرية لمحاسبة الموارد البشرية.

### 1-1- محاسبة الموارد البشرية (المفهوم والخصائص)

قبل التطرق لمفهوم وخصائص محاسبة الموارد البشرية من المهم الإشارة إلى مراحل تطورها، حيث شهد هذا المفهوم منذ الاهتمام به إلى وقتنا الحالي خمسة مراحل حسب Flamholtz، في المرحلة الأولى تم اشتقاق المفاهيم الأساسية لتنمية الموارد البشرية 1960-1966؛ أما المرحلة الثانية فاهتمت بتطوير نماذج القياس في البحوث الأكاديمية الأساسية 1967-1970، والمرحلة الثالثة عرفت نمو سريع للمصالح في إدارة الموارد البشرية 1971-1977؛ أما المرحلة الرابعة تراجع الاهتمام الأكاديمي والشركات 1978-1980؛ والمرحلة الخامسة والأخيرة تعكس تجديد الاهتمام الدولي في نظرية وتطبيقات إدارة الموارد البشرية 1981- إلى الوقت الراهن (Flamholtz, Bullen, & Hua, 2002, p. 948).

### 1-1-1- مفهوم محاسبة الموارد البشرية

عرفت جمعية المحاسبة الأمريكية (1973) محاسبة الموارد البشرية على أنها عملية تحديد وقياس وتوصيل المعلومات حول الموارد البشرية من أجل تسهيل الإدارة الفعالة داخل المنظمة (Hossain, Tabassum, & Akter, 2013, p. 2). ويعتبر هذا التعريف بمثابة عملية الاعتراف والتقدير الكمي للموارد البشرية، ومع ذلك فإن التعريف لا يحدد تكلفة الموارد البشرية وكيفية الاعتراف بها. وقدم (Flamholtz 1985) باعتباره من أكبر المساهمين الأكاديميين في هذا المجال تعريفاً أكثر تحديداً لمحاسبة الموارد البشرية، والذي يشير على أنها عملية قياس التكلفة التي تتحملها شركات الأعمال لتوظيف واختيار وتدريب وتطوير الأصول البشرية، فتعريف Flamholtz ينطوي على قياس القيمة الاقتصادية للموظفين. ويعرّفها (Gupta 1991) على أنها نظام معلومات أساسي يخبر الإدارة بالتغيرات الحالية التي تحدث للموارد البشرية، كما يتضمن محاسبة الاستثمار في الموظفين وتكاليف استبدالهم، وقيمتهم الاقتصادية (Hossain, Tabassum, & Akter, 2013, p. 2).

### 2-1-1- خصائص محاسبة الموارد البشرية

أهم خصائص محاسبة الموارد البشرية ما يلي (Ionel, Alina, & Dumitru, 2010, p. 927):

- نظام محاسبة يتم فيه تحديد وتسجيل الاستثمار في الموارد البشرية؛
- يتم من خلالها قياس التكاليف والقيم؛
- يتم تسجيل التغييرات التي تحدث في الموارد البشرية على مدى فترة زمنية؛
- ينقل المعلومات من خلال البيانات المالية إلى الأطراف المعنية.

### 2-1-2- أهداف وأهمية محاسبة الموارد البشرية

تسعى محاسبة الموارد البشرية عموماً لقياس المورد البشري باعتباره أصلاً من أصول المؤسسة شأنه شأن الاستثمارات المادية والمعنوية الأخرى، ويمكن عرض أهدافها وأهميتها بإيجاز من خلال ما يلي:

#### 1-2-1- أهداف محاسبة الموارد البشرية

- تشهد محاسبة الموارد البشرية تحديات عملية في الاعتراف والقياس، ويمكن تحديد أهم أهداف لمحاسبة الموارد البشرية HRA فيما يلي (Islam & Sarker, 2016, p. 42):
- تحديد وقياس تكلفة وقيمة الأفراد في المؤسسة؛
  - تُعتمد في قرار الحصول على الموارد البشرية وتطويرها وتخصيصها وصيانتها؛
  - تزويد المستثمرين المحتملين بصورة أكثر شمولاً وواقعية عن القوة المالية للمؤسسة.

#### 2-2-1- أهمية محاسبة الموارد البشرية

تشير دراسة كل من (Toulson & Dewe 2004) أن هناك سببين لأهمية قياس الموارد البشرية، الأول هو أن القياس يعكس الأهمية الإستراتيجية والتنافسية للموارد البشرية، والثاني أنه لكسب المصداقية يجب التعبير عن الموارد البشرية من الناحية المالية. ويرى كل من (McKenzie & Melling 2001) أنه إذا تم تنفيذ محاسبة الموارد البشرية بشكل صحيح فإن عملية تخطيط رأس المال البشري ستصبح محركاً رئيسياً للإستراتيجية. باعتبارها تضمن تعبئة أفضل للموارد، وتشير الدراسة أيضاً أنه في كثير من الأحيان تركز المؤسسات على الميزانية المالية دون النظر في تأثير خفض التكلفة على الإستراتيجية (Bullen & Eyler, 2010, p. 5).

### 1-3- دوافع تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات

تم التركيز في هذه الدراسة على الدوافع المعتمدة ميدانيا في الدراسات السابقة، ليسهل مقارنة نتائج الدراسة الحالية مع مثيلاتها، وتتمثل هذه الدوافع في النقاط التالية (محمد المدهون، 2015، صفحة 132):

- النفقات الضخمة المدفوعة لتوظيف وتدريب الموظفين في المؤسسة؛
- قبول إدارة المؤسسة لأهمية محاسبة الموارد البشرية؛
- التوسع الجغرافي في أعمال المؤسسة بإنشاء فروع جديدة؛
- استحداث خدمات تواكب التطور تعتمد على الكادر البشري؛
- توفير المعلومات المناسبة للإفصاح عن تكلفة الموارد البشرية؛
- توفير معايير وأسس عادلة لتقييم أداء العاملين في المؤسسة؛
- تصميم نظام معلومات متكامل يجمع بين الجانب الإداري والمحاسبي؛
- تعاظم دور الحاكمية المؤسساتية في إدارة وتقييم أداء المؤسسة.

كثيرا ما يتم التعليل على عدم قبول دوافع تطبيق محاسبة الموارد البشرية بفقدان حياة الموظفين، ولكن يجب معرفة السيارة التي أدرجت بياناتها في الميزانية على الرغم من خطر فقدانها أو إتلافها، فلماذا لا يتم الاعتراف بالمهارات أو الخبرات البشرية في التقارير المالية (Hossain, Tabassum, & Akter, 2013, p. 4).

### 1-4- افتراضات محاسبة الموارد البشرية

تقوم محاسبة الموارد البشرية على جملة من الفروض يمكن تلخيص أهمها فيما يلي (الجعدي، 2007، صفحة 36):

- للموارد البشرية قيمة اقتصادية، منها المباشرة كالجهود والوقت الذي تبذله لإنجاز الأعمال الموكلة إلهما، ومنها غير المباشرة كحسن استخدامها لعناصر الإنتاج الأخرى؛
- تتأثر قيمة الموارد البشرية بأسلوب إدارتها، فتتطور بتدريبها مما ينعكس على إنتاجيتها؛
- المعلومات الخاصة بمحاسبة الموارد البشرية ضرورية لفعالية وكفاءة إدارة المؤسسة؛
- تتحمل المؤسسة تكلفة اقتصادية لتوظيف الموارد البشرية مقابل منافع مستقبلية؛
- يمكن إخضاع المورد البشري للرسملة والإطفاء حسب عمره الإنتاجي باعتباره أصل من أصول المؤسسة.

### 1-5- المبادئ التي يقوم عليها نظام محاسبة الموارد البشرية

يمكن عرض المبادئ المحاسبية التي تتفق وقيول الموارد البشرية كاستثمار، كونها تتوفر على نفس المبادئ التي تحكم الموارد المادية الأخرى (محمد أوبكر، 2015، صفحة 38) :

- مبدأ الاستمرارية والدورية، فلا تؤدي المؤسسة دورها من دون الموارد البشرية؛
- مبدأ مقابلة الإيرادات بالتكاليف، فتكلفة العنصر البشري عند تعيينه وتدريبه وتنميته مصروفاً رأسمالياً وأصلاً من أصول المؤسسة يتطلب تحميله على فترة محاسبية؛
- مبدأ الموضوعية، فيتم الاعتماد على بيانات رسمية لقياس رأس المال البشري؛
- مبدأ الأهمية النسبية، فيتوجب رسملة تكاليف اكتساب العنصر البشري لضخامتها؛
- مبدأ الإفصاح والعلانية، فيعكس كفاءة الإدارة ويوضح التغير في هيكل القوى العاملة.

### 1-6- طرق قياس المورد البشري

يعتبر قياس المورد البشري في المؤسسة مهم للغاية. ويمكن عرض باختصار أهم نماذج قياس الموارد البشري (Ionel, Alina, & Dumitru, 2010, p. 928) :

- **طريقة التكلفة التاريخية:** وهي التكلفة الفعلية المتحملة لتوظيف وتدريب وتطوير الموارد البشرية، ويتم رسملتها واستهلاكها على مدى العمر الإنتاجي المتوقع للمورد؛
- **طريقة تكلفة الاستبدال:** وتعكس تكلفة استبدال الموارد البشرية الحالية للمؤسسة، وتتميز بمزايا تعديل القيمة البشرية لاتجاهات الأسعار السائدة؛
- **طريقة تكلفة الفرصة:** تعبر عن قيمة المنفعة المفقودة بوضعها في الاستخدام الحالي؛
- **القيمة الحالية لطريقة الأرباح المستقبلية:** تعكس القيمة الاقتصادية المتوقعة للفرد لفترة خدمته المتبقية، ثم يتم خصمها للحصول على القيمة الحالية؛
- **نموذج Lev & Schwortz:** قيمة المورد البشري حسب النموذج هي مجموع صافي القيمة الحالية للإنفاق على الموظفين، ورأس المال البشري لشخص بالغ من العمر  $r$  هو القيمة الحالية لأرباح العمل المرتفعة.

## 7-1- صعوبات تطبيق محاسبة الموارد البشرية

- نعرض فيما يلي صعوبات تطبيق محاسبة الموارد البشرية التي يتم اختبارها ميدانيا في هذه الدراسة، والمتمثلة في النقاط التالية (محمد المدهون، 2015، صفحة 135):
- رفض المؤسسة فكرة قياس العنصر البشري وإظهاره ضمن أصول الميزانية؛
  - صعوبة وجود معيار يحدد آلية القياس والعرض والإفصاح عن الموارد البشرية؛
  - صعوبة تقدير العوائد المستقبلية للموارد البشرية؛
  - صعوبة تحديد الاهلاك أو العمر الإنتاجي لخصوصية طبيعة العنصر البشري؛
  - صعوبة الإفصاح عن معلومات الموارد البشرية حفاظا على سريتها؛
  - التمسك بنظام محاسبة تقليدي ومقاومة التغيير لصعوبة قياس المورد البشري؛
  - حق ملكية قانوني للمورد البشري في المؤسسة يكون غير مبرر لمعاملته كأصل؛
  - صعوبة قياس تكلفة الموارد البشرية بموضوعية كونها تتم وفق أساليب معقدة؛
  - إظهار قيم نقدية للموظفين والإفصاح عنها تؤثر سلبا على أداء الموظفين؛
  - صعوبة قياس كفاءة الموظفين وتحويلها إلى قيمة نظرا لتباينها من وقت لآخر؛
  - صعوبة قبول المدققين لتقارير معدة خارج النظام المحاسبي التقليدي.

## 2- الطريقة والأدوات

يتم في هذه الدراسة الميدانية اختبار الفرضيات وتحليل النتائج ومناقشتها على ضوء ما تمت الإشارة إليه نظريا، وسنعرض في البداية مجتمع وعينة الدراسة، والأدوات المستخدمة.

### 2-1- مجتمع وعينة الدراسة

يضم مجتمع الدراسة مختلف الموظفين في الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز بورقلة على كافة المستويات والأقسام والذين يمارسون مهنة المحاسبة. أما عينة الدراسة فقد تم حصر جميع موظفي قسم المالية والمحاسبة باعتبارهم ممارسين لمهنة المحاسبة في الشركة، والبالغ عددهم 30 موظفا، وتجدر الإشارة إلى خصائص العينة، حيث أعمارهم ما بين 30 إلى 40 سنة بنسبة 67 في المائة، لاعتماد الشركة على سياسة توظيف تركز على تشييب طاقم المحاسبة والمالية تزامنا مع تغيير هيكلها التنظيمي نتيجة تحولها إلى مجمع شركات، كما أن قرابة 80 في المائة من أفراد العينة لديهم خبرة في مجال العمل المحاسبي لأكثر من 11 سنة، ونسبة الحاصلين على شهادة جامعية تفوق نسبتهم 60 في المائة، وأكثر من 77 في المائة في تخصص المحاسبة والمالية وهذا من شأنه أن يعزز الثقة في إجاباتهم ويرفع من درجة الاعتماد

علمها في التحليل. أما فيما يخص الدرجات الوظيفية للعينة فهي مشكلة من رؤساء مصالح وإطارات في المحاسبة والمالية وأعاون التحكم، موزعون على أربع مصالح بنسب مختلفة، الاستغلال المحاسبي 45.8 في المائة، المالية 33 في المائة، الميزانية ومراقبة التسيير 12.5 في المائة، التفتيش والمراقبة 8.3 في المائة، وهذا ما يوضح في مجمله أن أفراد العينة مؤهلين للإجابة على أسئلة الاستبيان مما يعطي الثقة بالنتائج المتحصل عليها.

## 2-2- الطرق والإجراءات المستخدمة في البحث

من أجل جمع المعلومات ذات الصلة بالدراسة، تم الاعتماد على أداة الاستبيان، والتي تم توزيعها على جميع أفراد العينة، وتم استرجاع 24 استمارة صالحة للتحليل الإحصائي. ويضم الاستبيان 27 سؤالاً مقسمة على المحاور الثلاثة المدروسة. محور دوافع تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الشركة ثمانية أسئلة، ومحور طرق قياس المورد البشري في الشركة ثمانية أسئلة أيضاً، والمحور الثالث المتعلق بصعوبات تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الشركة 11 سؤالاً، وتم تصميم الاستبيان في دراسة سابقة معنونة بتطبيق محاسبة الموارد البشرية في البنوك التجارية في فلسطين- دراسة ميدانية، وهي ضمن الدراسات السابقة المعتمدة في هذه الورقة البحثية، وللإجابة على أسئلة الدراسة واختبار صحة الفرضيات تم استخدام أساليب الإحصاء الوصفي، حيث تم ترميز وإدخال المعطيات في الحاسوب باستخدام البرنامج الإحصائي للعلوم الاجتماعية SPSS النسخة 26.

- **اتساق الأداة:** تم استخراج معامل الاتساق الداخلي لأداة الدراسة، بالاعتماد على معامل بيرسون Pearson ويمكن توضيح ذلك من خلال الجداول التالية.

الجدول رقم (1) : معامل الارتباط لفقرات بعد دوافع تطبيق محاسبة الموارد البشرية ومحورها

مستوى المعنوية	معامل الارتباط	الفقرات
0.000	0.87	النفقات المدفوعة لتعيين وتوظيف واستقطاب وتدريب الموظفين في المؤسسة
0.000	0.88	قبول إدارة المؤسسة لأهمية محاسبة الموارد البشرية
0.000	0.86	التوسع الجغرافي في أعمال المؤسسة بإنشاء فروع جديدة
0.000	0.75	استحداث خدمات تواكب التطور تعتمد على الكادر البشري
0.000	0.81	توفير المعلومات المناسبة للإفصاح عن تكلفة الموارد البشرية
0.000	0.88	توفير معايير وأسس عادلة لتقييم أداء العاملين في المؤسسة
0.000	0.90	تصميم نظام معلومات متكامل يجمع بين الجانب الإداري والمحاسبي

0.000	0.79	تعاضد دور الحاكمية المؤسساتية في إدارة وتقييم أداء المؤسسة
-------	------	--

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات Spss

بين الجدول رقم (1) معاملات الارتباط في بعد دوافع تطبيق محاسبة الموارد البشرية، والتي تظهر فقراتها بتمثيل جيد، كون معاملات الارتباط في كل الفقرات تجاوز 0,75، وعند مستوى دلالة 0,000، وبذلك تعتبر الفقرات التي تعكس هذا البعد صادقة لما وضعت لقياسه.

الجدول رقم (2) : معامل الارتباط لفقرات بعد طرق قياس الموارد البشرية ومحورها

مستوى المعنوية	معامل الارتباط	الفقرات
0.000	0.83	أسلوب التكلفة التاريخية في قياس تكلفة الموارد البشرية
0.000	0.69	أسلوب التكلفة الاستبدالية في قياس تكلفة الموارد البشرية
0.000	0.71	أسلوب الفرصة البديلة في قياس تكلفة الموارد البشرية
0.000	0.81	رسملة النفقات المدفوعة مقابل استقطاب الموظفين
0.000	0.78	رسملة النفقات المدفوعة مقابل تدريب الموظفين
0.000	0.76	رسملة المزايا العينية المقدمة للموظفين
0.000	0.83	رسملة مكافآت نهاية الخدمة للموظفين
0.000	0.75	الإفصاح عن تكلفة الموارد البشرية ضمن عناصر الأصول في الميزانية

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات Spss

يبين الجدول رقم (2) تحليل معاملات الارتباط في بعد طرق قياس المورد البشري، والتي تظهر فقراتها بتمثيل جيد، كون معاملات الارتباط في كل الفقرات تجاوز 0,69، وعند مستوى دلالة 0,000، وبذلك يعتبر فقرات هذا البعد صادقة لما وضعت لقياسه.

الجدول رقم (3) : معامل الارتباط لفقرات بعد صعوبات تطبيق محاسبة الموارد البشرية ومحورها

مستوى المعنوية	معامل الارتباط	الفقرات
0.004	0.58	رفض قياس العنصر البشري وإظهاره ضمن أصول الميزانية كالألات والمباني وغيرها
0.000	0.77	صعوبة وجود معيار يحدد آلية القياس والعرض والإفصاح عن الموارد البشرية
0.000	0.80	صعوبة تقدير العوائد المستقبلية للموارد البشرية
0.002	0.59	صعوبة تحديد الاملاك أو العمر الإنتاجي لخصوصية طبيعة العنصر البشري
0.000	0.72	صعوبة الإفصاح عن معلومات الموارد البشرية حفاظا على سريتها
0.000	0.80	تمسك المؤسسة بنظام المحاسبة التقليدي ومقاومة التغيير لصعوبة قياس المورد البشري في إطاره
0.001	0.63	حق ملكية قانوني للمورد البشري في المؤسسة يكون غير مبرر لمعاملته كأصل

0.000	0.72	صعوبة قياس تكلفة الموارد البشرية بموضوعية كونها تتم وفق أساليب معقدة لا تتوفر في المؤسسة
0.079	0.36	إظهار قيم نقدية للموظفين والإفصاح عنها تؤثر سلبا على أداء الموظفين
0.082	0.36	صعوبة قياس كفاءة الموظفين وتحويلها إلى قيمة نظرا لتباينها من وقت لآخر
0.000	0.68	صعوبة قبول المدققين لتقارير معدة خارج النظام المحاسبي التقليدي

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات Spss

يبين الجدول رقم (3) تحليل معاملات الارتباط في بعد صعوبات تطبيق محاسبة الموارد البشرية والتي تظهر فقراتها بتمثيل جيد، كون معاملات الارتباط في أغلب الفقرات تجاوزت 60، وبذلك تعتبر فقرات هذا البعد صادقة لما وضعت لقياسه، وعليه فإن عبارات الاستبيان عموما تتميز بدرجة كبيرة من الاتساق الداخلي مما يجعلها ذات صدق وثقة كبيرة لإتمام الدراسة.

• **ثبات الأداة:** يتم الاعتماد على معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات وثقة الفقرات المعتمدة في أداة جمع بيانات الدراسة، والتي يمكن توضيحها من خلال الجدول التالي.

الجدول رقم (4): يوضح ثبات استمارة الاستبيان حسب معامل "ألفا كرونباخ"

معامل ألفا كرونباخ	حجم العينة
0.815	27

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات Spss

يتبين من الجدول رقم (4) أن معامل الثبات بلغ 0.815 وهي درجة عالية من الثبات، وهذا يعني وجود استقرار بدرجة عالية في نتائج الاستبيان، وبالتالي يمكن القول أن معاملات ثبات المقياس جيدة للدراسة، وعدم تغييرها فيما لو تم إعادة توزيع الاستبيان على أفراد العينة.

### 3- النتائج ومناقشتها

سنتطرق في هذا الجزء لاختبار فرضيات عند مستوى الدلالة  $\alpha=0.05$ ، وتكون قاعدة الحكم على الفرضيات كما يلي:

رفض  $H_0$  الفرضية الصفرية وقبول  $H_1$  الفرضية البديلة إذا كانت  $\alpha \leq 0.05$ :

قبول  $H_0$  الفرضية الصفرية ورفض  $H_1$  الفرضية البديلة إذا كانت  $\alpha \geq 0.05$ .

**3-1- الفرضية الأولى:** "تتعدد دوافع تطبيق محاسبة الموارد البشرية في شركة سونلغاز بورقلة"

لاختبار صحة الفرضية يتم استخدام التحليل الوصفي لتحديد مختلف دوافع تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الشركة، كما هو موضح في الجدول التالي.

الجدول رقم (5) : نتائج بعد دوافع تطبيق محاسبة الموارد البشرية في شركة سونلغاز بورقلة

الإتجاه العام	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرات
موافق	0.71	2.37	النفقات المدفوعة لتعيين وتوظيف واستقطاب وتدريب الموظفين
موافق	0.72	2.45	قبول إدارة المؤسسة لأهمية محاسبة الموارد البشرية
موافق	0.72	2.45	التوسع الجغرافي في أعمال المؤسسة بإنشاء فروع جديدة
محايد	0.79	2.25	استحداث خدمات تواكب التطور تعتمد على الكادر البشري
موافق	0.72	2.45	توفير المعلومات المناسبة للإفصاح عن تكلفة الموارد البشرية
موافق	0.65	2.45	توفير معايير وأسس عادلة لتقييم أداء العاملين في المؤسسة
موافق	0.71	2.37	تصميم نظام معلومات متكامل يجمع بين الجانب الإداري والمحاسبي
محايد	0.65	2.20	تعاظم دور الحاكمية المؤسسية في إدارة وتقييم أداء المؤسسة
موافق	0.60	2.38	دوافع تطبيق محاسبة الموارد البشرية

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات Spss

يبين الجدول تعدد دوافع تطبيق محاسبة الموارد البشرية في شركة سونلغاز بورقلة، كون أغلب الفقرات المتعلقة بهذا البعد تجاوزت المتوسط الحسابي المرجعي لدرجة الموافقة، وبانحراف معياري قدره 0.6 مما يعكس تركز إجابات العينة وعدم تشتتها بنسبة كبيرة، مما يعني أن عينة الدراسة اتفقت على غالبية الدوافع، عدا دافعين وقعا في درجة المحايدة، وهما استحداث خدمات تواكب التطور المعتمد على المورد البشري وتعاظم دور الحاكمية المؤسسية، وبالتالي لا يمكن قبولهما بشكل مطلق من وجهة نظر الممارسين لمهنة المحاسبة في الشركة، وهذه النتيجة تتفق كثيرا مع نتيجة خالد محمد المدهون، كونها توصلت إلى قبول جميع الدوافع، والفرق بين النتيجتين يكمن في الدافعين المذكورين سابقا، وتفسير ذلك كون استحداث خدمات تواكب التطور تركز على التكنولوجيا في العادة مما يقلل من الاعتماد على المورد البشري بشكل أكبر، أما بخصوص تعاظم دور الحاكمية المؤسسية فلا زالت مؤسساتنا تعتمد الطرق التقليدية في نمط التسيير وطرق التمويل لغياب الأدوات المساعدة على ذلك.

وللإجابة أكثر على الفرضية يتم اختبار الفروق بين العينات المستقلة لمعرفة درجة الاختلاف في دوافع تطبيق محاسبة الموارد البشرية بين مصالح قسم المالية والمحاسبة في شركة سونلغاز، وذلك من خلال اختبار تحليل التباين أحادي الاتجاه ANOVA لدلالة الفروق بين العينات، ونتائجها موضحة في الجدول رقم التالي.

تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية (الدوافع وإشكالية القياس)

دراسة ميدانية بالشركة الوطنية للكهرباء والغاز بورقلة

الجدول رقم (6): اختبار الفروق في دوافع تطبيق محاسبة الموارد البشرية بين مصالح قسم المالية والمحاسبة

في شركة سونلغاز

الدلالة الإحصائية	درجة الحرية	قيمة f	الفقرات
0.111	23	2.27	النفقات المدفوعة لتعيين وتوظيف واستقطاب وتدريب الموظفين
0.573	23	0.68	قبول إدارة المؤسسة لأهمية محاسبة الموارد البشرية
0.254	23	1.46	التوسع الجغرافي في أعمال المؤسسة بإنشاء فروع جديدة
0.138	23	2.06	استحداث خدمات تواكب التطور تعتمد على الكادر البشري
0.521	23	0.77	توفير المعلومات المناسبة للإفصاح عن تكلفة الموارد البشرية
0.271	23	1.40	توفير معايير وأسس عادلة لتقييم أداء العاملين في المؤسسة
0.322	23	1.23	تصميم نظام معلومات متكامل يجمع بين الجانب الإداري والمحاسبي
0.069	23	2.76	تعاظم دور الحاكمية المؤسسية في إدارة وتقييم أداء المؤسسة
0.235	23	1.54	أثر متغير المصلحة في دوافع تطبيق محاسبة الموارد البشرية

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات Spss

يبين الجدول أن قيم F غير دالة إحصائياً على مستوى بعد دوافع تطبيق محاسبة الموارد البشرية، وعليه نقبل فرضية العدم  $H_0$  ونرفض الفرضية البديلة  $H_1$ . مما يعني أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين مصالح قسم المالية والمحاسبة في شركة سونلغاز في دوافع تطبيق محاسبة الموارد البشرية، رغم وجود دلالة إحصائية على المستوى الجزئي، بالتركيز على الفقرات الواقعة في درجة الموافقة، والمتمثلة في النفقات المدفوعة لتعيين وتوظيف واستقطاب وتدريب الموظفين في المؤسسة.

وللتوضيح أكثر نستعين بالجدول رقم (7) الذي يبين المقارنة البعدية لدوافع تطبيق محاسبة الموارد البشرية حسب مصالح قسم المالية والمحاسبة في شركة سونلغاز، أو بمعنى آخر أثر متغير المصلحة في درجة قبول دوافع تطبيق محاسبة الموارد البشرية.

الجدول رقم (7) : المقارنة البعدية لدوافع تطبيق محاسبة الموارد البشرية حسب مصالح قسم المالية

والمحاسبة في شركة سونلغاز بورقلة

العناصر	المتغير التابع	فروع المجمع	الدلالة الإحصائية
النفقات المدفوعة لتعيين وتوظيف واستقطاب وتدريب الموظفين في المؤسسة	المالية	الاستغلال المحاسبي	0.024

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات Spss

يبين الجدول تسجيل فرق ذو دلالة احصائية على المستوى العناصر الفرعية، والتي تظهر فروق على مستوى مصلحة المالية اتجاه الاستغلال المحاسبي الاستغلال المحاسبي، ويرجع هذا الاختلاف لصالح مصلحة المالية باعتبار قيمة المتوسط الحسابي، وتفسير هذه النتيجة قد يرجع إلى خصوصية مصلحة المالية كونها استفادت من برامج التكوين والتدريب على النظام المحاسبي المالي المعتمد في الشركة، والذي انعكس بدوره على نتائج هذا العنصر، مما جعل الممارسين لمهنة المحاسبة في هذه المصلحة يدركون أهمية الاستثمار في المورد البشري من خلال الإنفاق على التدريب، والذي يرجع بدوره بنتائج ايجابية على أداء الشركة.

### 3-2- الفرضية الثانية: "تعدد طرق قياس الموارد البشرية في شركة سونلغاز بورقلة"

لاختبار صحة الفرضية المتعلقة بطرق قياس الموارد البشرية في الشركة الوطنية للكهرباء والغاز بورقلة، يتم استخدام المؤشرات المشار إليها سابقا كما يلي.

#### الجدول رقم (8) : نتائج بعد طرق قياس الموارد البشرية في شركة سونلغاز بورقلة

الإتجاه العام	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرات
محايد	0.80	2.29	أسلوب التكلفة التاريخية في قياس تكلفة الموارد البشرية
محايد	0.74	1.87	أسلوب التكلفة الاستبدالية في قياس تكلفة الموارد البشرية
محايد	0.71	1.91	أسلوب الفرصة البديلة في قياس تكلفة الموارد البشرية
محايد	0.58	2.00	رسملة النفقات المدفوعة مقابل استقطاب الموظفين
محايد	0.72	2.20	رسملة النفقات المدفوعة مقابل تدريب الموظفين
محايد	0.69	2.04	رسملة المزايا العينية المقدمة للموظفين
محايد	0.72	2.00	رسملة مكافآت نهاية الخدمة للموظفين
محايد	0.70	2.16	الإفصاح عن تكلفة الموارد البشرية ضمن عناصر الأصول في الميزانية
محايد	0.55	2.06	طرق قياس الموارد البشرية

#### المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات Spss

يبين الجدول رقم (8) أن جميع الفقرات المتعلقة ببيد طرق قياس الموارد البشرية في شركة سونلغاز بورقلة ظهرت بمتوسط حسابي موافق لدرجة المحايدة، مما يعني أن عينة الدراسة اتفقت في غالبيتها على عدم اعتماد طريقة معينة لقياس المورد البشري، وهذا ما يؤكد قيمة الانحراف المعياري الذي سجل معدل 0.8 مما يعكس تركز إجابات العينة وعدم تشتتها بنسبة كبيرة، وبالتالي فكل طرق القياس الموضحة في الجدول سابقا لم يتم قبول أي منها بشكل مطلق، والأقرب للتطبيق هي طريقة التكلفة التاريخية كونها سجلت أعلى متوسط حسابي، وتبدو هذه النتيجة منطقية نظرا لصعوبة التعامل مع المورد البشري كاستثمار شأنه

شأن الاستثمارات المادية لتأثره بنتائج القياس، في حين توصلت دراسة خالد محمد المدهون إلى اعتماد ثلاثة مبادئ لاعتماد تطبيق محاسبة الموارد البشرية وهي التكلفة التاريخية والتكلفة الاستبدالية، ورسملة النفقات المدفوعة مقابل تدريب الموظفين.

ويمكن اختبار طرق قياس الموارد البشرية في شركة سونلغاز بورقلة حسب مصالح قسم المالية والمحاسبة، من خلال النتائج الخاصة بتحليل التباين أحادي الاتجاه ANOVA لدلالة الفروق بين العينات، حيث يصف الجدول رقم (9) تباين آراء المحاسبين لطرق قياس الموارد البشرية في الشركة الوطنية للكهرباء والغاز بورقلة.

الجدول رقم (9): اختبار الفروق في طرق قياس الموارد البشرية بين مصالح قسم المالية والمحاسبة في شركة

سونلغاز

الدلالة الإحصائية	درجة الحرية	قيمة f	الفقرات
0.779	23	0.36	أسلوب التكلفة التاريخية في قياس تكلفة الموارد البشرية
0.660	23	0.54	أسلوب التكلفة الاستبدالية في قياس تكلفة الموارد البشرية
0.930	23	0.14	أسلوب الفرصة البديلة في قياس تكلفة الموارد البشرية
0.473	23	0.87	رسملة النفقات المدفوعة مقابل استقطاب الموظفين
0.509	23	0.79	رسملة النفقات المدفوعة مقابل تدريب الموظفين
0.808	23	0.32	رسملة المزايا العينية المقدمة للموظفين
0.541	23	0.73	رسملة مكافآت نهاية الخدمة للموظفين
0.925	23	0.15	الإفصاح عن تكلفة الموارد البشرية ضمن عناصر الأصول في الميزانية
0.744	23	0.41	أثر متغير المصلحة في طرق قياس الموارد البشرية

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات Spss

يتبين من الجدول أن قيم F غير دالة إحصائياً على مستوى جميع العناصر المتعلقة بطرق قياس الموارد البشرية في الشركة الوطنية للكهرباء والغاز بورقلة، وعليه نقبل فرضية العدم  $H_0$  ونرفض الفرضية البديلة  $H_1$  مما يعني أن نتائج هذا البعد بنفس الدرجة لجميع مصالح قسم المالية والمحاسبة في شركة سونلغاز.

**3-3- الفرضية الثالثة:** "تتعدد صعوبات تطبيق محاسبة الموارد البشرية في شركة سونلغاز بورقلة"

لاختبار صحة الفرضية المتعلقة بصعوبات تطبيق محاسبة الموارد البشرية في شركة سونلغاز بورقلة، يتم استخدام نفس المؤشرات السابقة في الفرضيات السابقة.

الجدول رقم (10) : نتائج بعد صعوبات تطبيق محاسبة الموارد البشرية في شركة سونلغاز بورقلة

الإتجاه العام	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرات
محايد	0.63	2.30	رفض قياس العنصر البشري وإظهاره ضمن أصول الميزانية كالألات والمباني وغيرها من الأصول
موافق	0.65	2.45	صعوبة وجود معيار لآلية القياس والعرض والإفصاح عن المورد البشري
محايد	0.69	2.29	صعوبة تقدير العوائد المستقبلية للموارد البشرية
موافق	0.65	2.41	صعوبة تحديد الاهلاك أو العمر الإنتاجي لخصوصية العنصر البشري
محايد	0.56	2.33	صعوبة الإفصاح عن معلومات الموارد البشرية حفاظا على سريتها
موافق	0.58	2.41	تمسك المؤسسة نظام المحاسبة التقليدي ومقاومة التغيير لصعوبة قياس المورد البشري في إطاره
محايد	0.63	2.16	حق ملكية قانوني للمورد البشري يكون غير مبرر لمعاملته كأصل
محايد	0.74	2.12	صعوبة قياس تكلفة الموارد البشرية بموضوعية كونها تتم وفق أساليب معقدة لا تتوفر في المؤسسة
محايد	0.61	1.87	إظهار قيم نقدية للموظفين والإفصاح عنها تؤثر سلبا على أداء الموظفين
موافق	0.58	2.45	صعوبة قياس كفاءة الموظفين وتحويلها إلى قيمة نظرا لتباينها من وقت لآخر
محايد	0.65	2.08	صعوبة قبول المدققين لتقارير معدة خارج النظام المحاسبي التقليدي
محايد	0.41	2.26	صعوبات تطبيق محاسبة الموارد البشرية

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات Spss

يتبين من الجدول أن أغلب الفقرات المتعلقة بهذا البعد بمتوسط حسابي موافق لدرجة المحايدة، وانحراف معياري قدره 0.41 مما يعكس تمركز إجابات العينة وعدم تشتتها بنسبة كبيرة، مما يعني أن صعوبات تطبيق محاسبة الموارد البشرية في شركة سونلغاز بورقلة المحددة نظريا لم يتم قبولها بشكل عام، وبالتالي لا يمكن اعتمادها بشكل مطلق، إلا أن هناك بعض الصعوبات المتفق عليها من قبل عينة الدراسة ولم تغير النتيجة الكلية لهذا البعد وهي:

- صعوبة وجود معيار يحدد آلية القياس والعرض والإفصاح عن الموارد البشرية؛
- صعوبة تحديد الاهلاك أو العمر الإنتاجي لخصوصية العنصر البشري؛
- تمسك المؤسسة نظام المحاسبة التقليدي ومقاومة التغيير؛
- صعوبة قياس كفاءة الموظفين وتحويلها إلى قيمة نظرا لتباينها من وقت لآخر.

## تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية (الدوافع وإشكالية القياس)

### دراسة ميدانية بالشركة الوطنية للكهرباء والغاز بورقلة

وبخصوص مقارنة هذه النتيجة بنتيجة خالد محمد المدهون فتقريبا تم التوصل إلى نفس الصعوبات باستثناء ثلاثة صعوبات تم التوصل إليها في الدراسة المذكورة عكس دراستنا الحالية التي لا ترى أنها من ضمن صعوبات تطبيق محاسبة الموارد البشرية في شركة سونلغاز، وهذه الصعوبات الثلاثة متمثلة في صعوبة تقدير العوائد المستقبلية للموارد البشرية، صعوبة الإفصاح عن معلومات الموارد البشرية حفاظا على سريتها، حق ملكية قانوني للمورد البشري في المؤسسة يكون غير مبرر لمعاملته كأصل.

أما اختبار صعوبات تطبيق محاسبة الموارد البشرية في شركة سونلغاز بورقلة بحسب مصالح قسم المالية والمحاسبة، فيتم من خلال النتائج الخاصة بتحليل التباين أحادي الاتجاه ANOVA لدلالة الفروق بين العينات.

الجدول رقم (11) : اختبار الفروق في صعوبات تطبيق محاسبة الموارد البشرية بين مصالح قسم المالية والمحاسبة في شركة سونلغاز

الدلالة الإحصائية	درجة الحرية	قيمة f	الفقرات
1.717	22	0.45	رفض قياس العنصر البشري وإظهاره ضمن أصول الميزانية كالألات والمباني وغيرها من الأصول
0.754	23	0.40	صعوبة وجود معيار لآلية القياس والعرض والإفصاح عن الموارد البشرية
0.632	23	0.58	صعوبة تقدير العوائد المستقبلية للموارد البشرية
0.150	23	1.97	صعوبة تحديد الاهلاك أو العمر الإنتاجي لخصوصية العنصر البشري
0.033	23	3.55	صعوبة الإفصاح عن معلومات الموارد البشرية حفاظا على سريتها
0.153	23	1.95	تمسك المؤسسة بنظام المحاسبة التقليدي ومقاومة التغيير لصعوبة قياس المورد البشري في إطاره
0.678	23	0.51	حق ملكية قانوني للمورد البشري يكون غير مبرر لمعاملته كأصل
0.244	23	1.50	صعوبة قياس تكلفة الموارد البشرية بموضوعية كونها تتم وفق أساليب معقدة لا تتوفر في المؤسسة
0.350	23	1.15	إظهار قيم نقدية للموظفين والإفصاح عنها تؤثر سلبا على أداء الموظفين
0.603	23	0.63	صعوبة قياس كفاءة الموظفين وتحولها إلى قيمة نظرا لتباينها من وقت لآخر
0.568	23	0.69	صعوبة قبول المدققين لتقارير معدة خارج النظام المحاسبي التقليدي
0.643	23	0.56	أثر متغير المصلحة في صعوبات تطبيق محاسبة الموارد البشرية

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات Spss

يبين الجدول رقم (11) أن قيم F غير دالة إحصائياً على مستوى محور صعوبات تطبيق محاسبة الموارد البشرية، وعليه نقبل الفرضية العدم  $H_0$  ونرفض الفرضية البديلة  $H_1$ ، مما يعني أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين مصالح قسم المالية والمحاسبة لشركة سونلغاز في الصعوبات المحددة لتطبيق محاسبة الموارد البشرية، إلا أن هناك دلالة إحصائية على المستوى الجزئي، بالتركيز على الفقرات الواقعة في درجة الموافقة، وللتوضيح أكثر نستعين بالجدول التالي.

الجدول رقم (12) : المقارنة البعدية لصعوبات تطبيق محاسبة الموارد البشرية حسب مصالح قسم المالية والمحاسبة في شركة سونلغاز بورقلة

العناصر	المتغير التابع	فروع المجمع	الدلالة الإحصائية
صعوبة تحديد الاهلاك أو العمر الإنتاجي لخصوصية طبيعة العنصر البشري	الاستغلال المحاسبي	الميزانية ومراقبة السيير	0.025

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات Spss

يبين الجدول أنه تم تسجيل فرق دال إحصائياً على مستوى العناصر الفرعية في الفقرة المتعلقة بصعوبة تحديد الاهلاك أو العمر الإنتاجي لخصوصية العنصر البشري، والتي تظهر فروق على مستوى مصلحة الاستغلال المحاسبي اتجاه الميزانية ومراقبة السيير، ويرجع هذا الفرق لمصالح مصلحة الاستغلال المحاسبي باعتبار قيمة المتوسط الحسابي أكبر في مصلحة الاستغلال المحاسبي مقارنة بمصلحة الميزانية ومراقبة السيير.

### الخلاصة

تبين الدراسة نتائج الفرضيات المعتمدة، حيث تشير إلى وجود عدة مبررات لاعتماد محاسبة الموارد البشرية في شركة سونلغاز تتمثل أساساً في النفقات المدفوعة لتعيين وتوظيف واستقطاب وتدريب الموظفين في المؤسسة ؛ وقبول إدارة المؤسسة لأهمية محاسبة الموارد البشرية ؛ والتوسع الجغرافي في أعمال المؤسسة بإنشاء فروع جديدة ؛ وتوفير المعلومات المناسبة للإفصاح عن تكلفة الموارد البشرية ؛ وتوفير معايير وأسس عادلة لتقييم أداء العاملين في المؤسسة ؛ وتصميم نظام معلومات متكامل يجمع بين الجانب الإداري والمحاسبي، وهو ما يثبت صحة الفرضية الأولى، أما بخصوص الفرضية الثانية المتعلقة بتعدد طرق قياس الموارد البشرية فلم يتم قبول أي منها في شركة سونلغاز لصعوبة التعامل مع المورد البشري كاستثمار تطبق عليه طرق قياس الاستثمار المادي، في حين يعتبر أسلوب التكلفة التاريخية في قياس تكلفة الموارد البشرية هو الأقرب للتطبيق في الشركة محل الدراسة، وبالتالي رفض الفرضية

الثانية، أما الفرضية المتعلقة بتعدد صعوبات تطبيق محاسبة الموارد البشرية، فتبين الدراسة إلى وجود عدة صعوبات رغم رفض أغليبتها، والمتمثلة في صعوبة وجود معيار يحدد آلية القياس والعرض والإفصاح عن الموارد البشرية؛ صعوبة تحديد الاهتلاك أو العمر الإنتاجي لخصوصية طبيعة العنصر البشري؛ تمسك المؤسسة بنظام المحاسبة التقليدي ومقاومة التغيير لصعوبة قياس المورد البشري في إطاره؛ صعوبة قياس كفاءة الموظفين وتحويلها إلى قيمة نظرا لتباينها من وقت لآخر، وهو ما يثبت صحة الفرضية الثالثة. وعلى ضوء ما سبق ذكره يمكن تقديم التوصيات التالية للتقليل من صعوبات تطبيق محاسبة الموارد البشرية:

- على الدولة والمؤسسات البحثية تشجيع البحوث المهمة بأهمية رأس المال الفكري وقياسه، من خلال تكثيف الندوات والمؤتمرات العلمية؛
- على المؤسسات عموما اعتماد معايير لقياس المورد البشري خارج الأطر المحاسبة الكلاسيكية التي تتجاهل ذلك؛
- على مؤسسة سونلغاز عموما، وفرع ورقلة خصوصا باعتباره محل الدراسة تعزيز دوافع تبني محاسبة الموارد البشرية وتنميتها، لا سيما دافعي مواكبة التطور التكنولوجي ودور الحاكمية المؤسسية؛
- على المؤسسة محل الدراسة الاهتمام بأساليب قياس الموارد البشري وإرساء مبادئ القياس في ثقافة المؤسسة.

#### قائمة المصادر والمراجع

- Bullen, M. L., & Eyler, K.-A. (2010). Human resource accounting and international developments: implications for measurement of human capital. *Journal of International Business and Cultural Studies*, 3.
- Flamholtz, E. G., Bullen, M. L., & Hua, W. (2002). Human resource accounting : a historical perspective and future implications. (E. Publishing, Ed.) *Management Decision*, 40 (10).
- Hossain, A., Tabassum, ..., & Akter, T. (2013). Problem with Human Resource Accounting and A Possible Solution Research. *Journal of Finance and Accounting*, 4 (18).
- Ionel, V. C., Alina, C., & Dumitru, M. I. (2010). Human Resources Accounting – Accounting For The Most Valuable Asset Of An Enterprise. *Annals of Faculty of Economics*, 1 (2).
- Islam, S., & Sarker, J. (2016). Human Resource Accounting: Practical Challenges in Recognition, Measurement, Accounting Treatment Procedure and a Possible Way Out. *Journal of Business and Management*, 18 (9).
- خالد محمد المدهون. (2015). تطبيق محاسبة الموارد البشرية في البنوك التجارية في فلسطين: دراسة ميدانية. *مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية*, 23 (2).

- سناء عبد الهادي الجعدي. (2007). دور وأهمية القياس المحاسبي للموارد البشرية في الجامعات الفلسطينية في قطاع غزة "دراسة تحليلية تطبيقية". مذكرة ماجستير غير منشورة في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة بالجامعة الإسلامية، فلسطين: غزة.
- محمد أبوبكر، أ.ع. (2015). نحو إطار مقترح لتطبيق نظام محاسبة الموارد البشرية بالجامعات السودانية - دراسة تطبيقية على جامعة دنقلا.-مجلة العلوم الاقتصادية. (2) 16 .