

## متطلبات تطبيق محاسبة الموارد البشرية في البيئة الجزائرية (من وجهة نظر المهنيين ) Requirements for the application of Human Resources Accounting in Algerian environment (from the professionals' point of view)

سعيداني محمد السعيد<sup>1</sup> \*، شرع يوسف<sup>2</sup>، رزيقات بوبكر<sup>3</sup>

Rezigt Aboubakeur Chraa Youcef Saidani Mohamed Said

<sup>1</sup> جامعة الاغواط، الجزائر، saidanimed03@gmail.com

<sup>2</sup> جامعة غرداية، الجزائر، chraa.y@gmail.com

<sup>3</sup> جامعة المسيلة، الجزائر، boubaker2826@yahoo.com

تاريخ النشر: 2021-10-26

تاريخ القبول: 2021-08-30

تاريخ الاستلام: 2021-08-15

### ملخص:

هدفت الدراسة الى التعرف على متطلبات تطبيق محاسبة الموارد البشرية في البيئة الجزائرية ، وتحديد أهم المعوقات والصعوبات التي تواجه تطبيقها ، ولتحقيق الهدف قام الباحثون باختيار عينة تشتمل على العاملين في اقسام المحاسبة و أقسام مصلحة الموارد البشرية بالإضافة إلى المحاسبين العاملين بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية المختارة كمجال للدراسة وعددها 48، وقد تم توزيع (108) استبانة، استرجع منها (88) ، توصل الباحثون الى :  
-لا يوجد معيار محاسبي صادر من قبل مجلس المعايير المحاسبية الدولية يعتبر تحدي لتطبيق محاسبة المراد البشرية  
**الكلمات المفتاحية:** محاسبة موارد بشرية، متطلبات التطبيق، البيئة الجزائرية، القياس، الإفصاح.

تصنيف JEL : M12،M41

### Abstract:

The study aimed to identify the requirements of applying human resource accounting in the Algerian environment, To achieve the goal, the researchers selected a sample that includes workers in the accounting departments and departments of the Human Resources Authority in the Algerian economic institutions selected as a field of study and their number 48, and (108) questionnaires were distributed, from which (88) were retrieved, the researchers reached to,

-There is no accounting standard issued by the International Accounting Standards Board, which is considered a challenge to implement human resource accounting

**Keywords:** Human Resources Accounting, application requirements , Algerian environment, Measurement, Disclosure

**JEL Classification Codes :** M41, M12.

## 1. مقدمة:

إن المعرفة المتوفرة في الموارد البشرية اليوم تمثل دورا مهما لتحقيق أهداف المؤسسات كما أن الحاجة المتزايدة الى المعلومات والخبرات والابداعات يؤدي بالمؤسسات الى زيادة استثماراتها في المورد البشري الذي لا ينضب من التميز وخلق الافكار الجديدة التي تزيد من قوة المؤسسة على المنافسة وزيادة الارباح ، كما يتم إنفاق المزيد من الاموال لتدريبهم ،إلا أن المحاسبة التقليدية تنظر الى هذه النفقات على أنها نفقات استغلال تحمل على سنة مالية واحدة ،رغم أن المؤسسة تتفق الكثير لأجل تكوين كادر من المهنيين المتميزين على درجة عالية من الانتاجية ،فمن غير المنطقي أن يتم تحميل كل هذه النفقات على سنة مالية واحدة كما يمكن اعتبارها كأصول بشرية يتوقع منها منافع اقتصادية مستقبلية ،حيث بدأ الاهتمام بمحاسبة الموارد البشرية.

إن محاسبة الموارد البشرية أداة ادارية تساعد المتخصصين بإدارة المورد البشري على الحصول على معلومات هامة من أجل تحسين اتخاذ القرارات المختلفة والتي تخدم مختلف الفئات .

وحيث أن المؤسسات الاقتصادية والتي تمثل فيها الموارد البشرية العنصر الأساسي للمؤسسة ،وأن محاسبة الموارد البشرية لها أهمية كبيرة في قياس والافصاح عن تلك الموارد لذا فإننا سنحاول تسليط الضوء على أهم التحديات التي تطبق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية .

### 1.1 إشكالية الدراسة

تظهر اشكالية الدراسة من خلال السؤال التالي :

**ماهي متطلبات تطبيق محاسبة الموارد البشرية في البيئة الجزائرية من وجهة نظر المهنيين وماهي صعوبات التطبيق ؟**

وينبثق عن هذا السؤال التساؤلات الفرعية التالية :

- ماهي المعوقات التي تواجه القياس في محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ؟
- ماهي المعوقات التي تواجه الافصاح عن محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ؟
- ماهي وجهات النظر المؤيدة والمعارضة لرسملة نفقات الموارد البشرية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ؟

### 2.1 فرضيات الدراسة

إنطلاقا من التساؤلات السابقة، قمنا بصياغة الفرضيات التالية:

**الفرضية الاولى :**

**H0:** لا توجد معوقات تواجه القياس في محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

**H1:** توجد معوقات تواجه القياس في محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

**الفرضية الثانية:**

**H0:** لا توجد معوقات تواجه الافصاح عن محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

**H1:** توجد معوقات تواجه الافصاح عن محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية  
الفرضية الثالثة:

**H0:** لا توجد معوقات تواجه رسملة نفقات الموارد البشرية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

**H1:** توجد معوقات تواجه رسملة نفقات الموارد البشرية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية  
**3.1 أهمية الدراسة :**

تكمن أهمية الدراسة من خلال الأهمية المتزايدة للموارد البشرية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وما تشكله من مورد اقتصادي هام في هاته المؤسسات، وتأتي الدراسة للتعرف على أهم الصعوبات المتعلقة بالقياس والافصاح عند تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، كما تتبع أهمية الدراسة من خلال الاضافات المتوقعة الحصول عليها على المستويين النظري والتطبيقي والتي ستخدم جميع الأطراف ذات العلاقة ما يحسن من جودة المعلومات المقدمة .

#### **4.1 منهجية الدراسة:**

لوفاء بأهداف البحث ومتطلباته تم الإعتماد على المنهج الوصفي التحليلي في مناقشة وتحليل الأفكار والآراء والنظريات المطروحة إعتقاداً على ما توفر من أدبيات نظرية لبناء الإطار الفكري والمفاهيمي للبحث ومناقشة المفاهيم، وإستخدام الدراسة الميدانية في إثبات ونفي فرضيات الدراسة ، وإستخلاص ما يمكن من إستنتاجات لبناء توصيات موضوعية وعملية لصالح تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

#### **5.1 الهيكلة التنظيمية للبحث:**

ولتحقيق الهدف المبتغى من الدراسة تم استخدام أسلوب **IMRAD** بالاعتماد على الاستبيان كأداة رئيسية في جمع البيانات وبرنامج **SPSS 20** لاستخراج النتائج، وعلى ذلك جرى تقسيم البحث ليشمل المحاور التالية:

### **2. الإطار النظري للدراسة:**

#### **1.2 محاسبة الموارد البشرية:**

##### **1.1.2. تعريف محاسبة الموارد البشرية**

تعددت التعاريف حول مفهوم محاسبة الموارد البشرية ويمكن تلخيص اهم هذه التعاريف فيما يلي:  
يعرفها (برومت) وهو من أوائل الذين كتبوا في هذا الموضوع بانها: "عملية تحديد وقياس ديناميكية العناصر الانسانية في المنظمة واعداد التقارير اللازمة لذلك" (أريك، 1992، صفحة 136)

أما (ماتزويسري) فعرفها بانها: "عملية تقدير القيمة المالية للعنصر البشري، أفرادا وجماعات، في المنظمات والمجتمع، ومتابعة التغيرات التي تطرا على القيمة خلال الزمن . (ERIC G. FLAMHOLTZ, 2004)

وينظر (إيريك فلامهولتز) الى محاسبة الموارد البشرية على أنها "المحاسبة عن الأفراد كمورد تنظيمية، وهي تتضمن التكاليف المتحققة من قبل المنظمة في استقطاب واختيار واستخدام وتدريب وتطوير الأصول البشرية، وتشمل كذلك قياس القيمة الاقتصادية للأفراد بالنسبة إلى المنظمة" (Flamholtz, 1971)

أما لجنة المحاسبة عن الموارد البشرية المنبثقة عن جمعية المحاسبة الأمريكية فعرفتتها: "هي عملية تحديد وقياس البيانات الخاصة بالموارد البشرية وتوصيل هذه المعلومات للجهات المعنية، وهي بذلك تشمل التكاليف التي تتحملها المنشآت التي تهدف الى الربح وغيرها في سبيل استقطاب واختيار وتعيين وتوظيف وتدريب وتنمية الموارد البشرية (ناجي، 2004)

ويتفق علماء السلوك والادارة مع علماء المحاسبة فينظر ليكارت وهو أول من بحث من السلوكيين في هذا المجال الى محاسبة الموارد البشرية على أنها: "عملية التقدير الدقيق للقيمة الحالية والمستقبلية للأصول الانسانية" (Rob Gray, 1996)

يمكن أن ينظر الى المحاسبة عن الموارد البشرية على أنها نظام معلومات يوفر المعلومات الى الادارة عن التغيرات عبرالزمن حول حجم الاستثمار في عنصر الموارد البشرية في المنشأة (Sharma and Shukla, 2010, p. 131)

## 2.1.2 الموارد البشرية كأحد الاصول الغير الملموسة:

إن الأساس في وجود محاسبة الموارد البشرية هو معالجة النفقات الخاصة بالموارد البشرية كأصول يمكن الاستفادة منها مستقبلا وتظهر في قائمة المركز المالي بدلا من اعتبارها مصاريف سنوية تظهر في قائمة الدخل (Bullen, 2010, p. 2)

كما أن محاسبة الموارد البشرية تسعى لتقديم معلومات مالية عن قيمة الاصول البشرية في المؤسسة، وذلك ما يساعد المستثمرين والادارة في اتخاذ القرارات، وتتضمن المحاسبة عن الموارد البشرية اجراءات قياس التكاليف التي تتحملها المؤسسة لغرض اختبار وتعيين وتدريب وتطوير الموارد البشرية، وكذلك تتضمن قياس القيمة الاقتصادية للموارد البشرية التي تمتلكها المؤسسة (Sharma and Shukla, 2010, p. 132)

ولغرض تطبيق الاجراءات المحاسبية على الموارد البشرية لابد من توفر مجموعة من المعايير في المورد البشري حتى تستطيع اي مؤسسة الاعتراف وبالتالي الافصاح عن الموارد البشرية في القوائم المالية لديها على أنها اصول او مصروفات ويمكن تحديد هذه المعايير بعد تناول بعض التعاريف للأصول :

عرفت لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC الأصل بأنه: "مورد تسيطر عليه المنشأة نتيجة لأحداث سابقة، ومن المتوقع أن ينجم عنه منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة" (رشا، 2002)

أما مجلس المحاسبة الأمريكي FASB فقد عرف الاصول بأنها: "منافع اقتصادية متوقع الحصول عليها في المستقبل، وقد اكتسبت الوحدة الاقتصادية حق الحصول على هذه المنافع أو السيطرة عليها نتيجة أحداث أو عمليات تمت في الماضي (مفيدة،، 2017)

من خلال التعاريف السابقة يمكن تحديد أربع مقومات أو خصائص التي يجب توفرها في الشيء حتى يمكن اعتباره أصلا من أصول المؤسسة وهي :

- معيار الملكية أو الحيازة
- معيار المقدر الإنتاجية :باعتباره عامل من عوامل الانتاج
- معيار المنافع المستقبلية
- معيار القابلية للقياس أو التحديد

### 3 الطريقة والأدوات:

#### 1.3 تقديم أداة الدراسة:

للإجابة على الإشكالية البحثية تم الاعتماد على الاستبيان كأداة رئيسية في جمع البيانات وبرنامج EXCEL 2007 و SPSS 20 لوضع قاعدة البيانات واستخراج المتوسطات الحسابية والأشكال البيانية وإجراء اختبارات أسلوب العينة الأحادية (One Sample Test) في إختبار الفرضيات.

#### 2.3 أداة الدراسة الميدانية (تحضير الاستبيان):

تم إعداد الأسئلة في هذه المرحلة بصفة بسيطة و واضحة الابتعاد عن التعقيد حتى تكون قابلة للفهم من قبل الأفراد المستجوبين ، كما كانت الأسئلة متدرجة يقوم الأفراد باختيار البديل المتاح. وقد إستعنا في ذلك بآراء بعض الأساتذة ، و كذا بالبحوث و الدراسات السابقة في هذا المجال، و قد حاولنا قدر الإمكان خلال فترة الإعداد الابتعاد عن التعمق في طرح الأسئلة ،و العمل بالمقابل عند التسلسل و الترابط في طرح الأسئلة لجلب إهتمام الأفراد المستجوبين ، والحصول على أكبر قدر من الإجابات الجادة

#### 3.3 محاور الإستبيان:

تضمنت استمارة الاستبيان "27" سؤالا موزعة على أربعة اقسام أساسية من أجل الوصول إلى الإجابة الواضحة و الدقيقة للمستجوبين ، فقد اعتمدنا على عدة أنواع من الأسئلة :

- أسئلة مغلقة تحمل إجابة محددة حتى يتسنى لنا تحديد آراء العينة حول أهم المواضيع التي تناولها الاستبيان .

وقد تم تقسيم الاستبانة الى مجموعتين كالتالي:

**المجموعة الاولى :** تتضمن أسئلة مرتبطة بالخصائص العامة لمجتمع وعينة الدراسة ويتكون من

ثلاث فقرات

**المجموعة الثانية:** تناقش أهم المعوقات التي تواجه القياس والافصاح عن محاسبة الموارد البشرية، والفوائد المنتظرة من تطبيقها في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وتم تقسيمه الى ثلاثة محاور كما يلي :

**المحور الأول :** تضمنت أسئلة هذا القسم معرفة رأي أفراد العينة حول المعوقات التي تواجه

القياس في محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية و يضم الأسئلة من "08-1"  
**المحور الثاني :** يبحث هذا القسم المعوقات التي تواجه الافصاح عن محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ويضم الأسئلة من "18-09"

**المحور الثالث :** يبحث هذا القسم المعوقات التي تواجه رسملة نفقات الموارد البشرية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ويضم الأسئلة من "27-19"  
**4.3 مجتمع الدراسة و العينة:**

#### 1.4.3 مجتمع وعينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في القطاعين العام والخاص وعددها 48 مؤسسة وتتكون عينة الدراسة من رؤساء أقسام المحاسبة ،رؤساء أقسام مصلحة الموارد البشرية والمحاسبين ،تم توزيع 108 استبانة استرد منها 88 استبانة ،أي ما نسبته (82%) وتعد هذه النسبة جيدة  
**2.4.3 حدود الدراسة الميدانية:** تمثلت حدود الدراسة في:

- أ- **الحدود البشرية:** رؤساء أقسام المحاسبة والمحاسبون، ورؤساء أقسام مصلحة الموارد البشرية
- ب- **الحدود المكانية :** تم حصر نطاق الدراسة في ولايات غارداية ،الاغواط،ورقلة
- ج- **الحدود الزمنية:** تمت الدراسة الميدانية على فترة 2020  
**3.4.3 معالجة الاستبيان:**

بعد فترة التجميع تمت عمليات الفرز والتحليل باستخدام برنامج **EXCEL 2007** حيث جاءت نتائج هذه المرحلة ملخصة في الجدول ( 03 ) أين تم تكيم المعطيات وفق مقياس ليكرت الخماسي  
**Likert Scale**

#### 4.4.3 صدق وثبات اداة الدراسة :

تم استخدام معامل ألفا كرونباخ **Alpha Cranbach** من خلال برنامج **SPSS 20** لقياس ثبات الاستبانة وهو أسلوب مستخدم للتأكد من مصداقية مفردات العينة في الاجابة على أسئلة قائمة الاستبيان وكذلك لقياس ثبات المحتوى لمتغيرات الدراسة، وقد بلغت قيمة معامل الثبات 0.764 ومعامل الصدق وهو الجذر التربيعي لمعامل الثبات 0.874 ، ويمكن اعتبارها نسبة عالية لأنها تزيد عن النسبة المقبولة إحصائيا وبالغلة 0.60 ، مما يدل على أن المبحوثين يفهمون أسئلة الأداة بالطريقة نفسها وكما يقصد بها الباحث وعلى وجود علاقة تناسق وترابط بين عبارات الاستبيان ما يدل على ثبات أداة الدراسة ووجود درجة كبيرة من الاتساق الداخلي بين عبارات قائمة الاستقصاء مما يعزز استخدامه في هذه الدراسة والجدول رقم ( 01 ) يوضح اختبار معامل ألفا كرونباخ لثبات الاستبيان .

#### 4. النتائج ومناقشتها:

## 1.4 تحليل البيانات الديموغرافية لعينة الدراسة

### 1.1.4 بالنسبة المؤهل العلمي:

من خلال الجدول (03) يلاحظ أن معظم أفراد العينة من حملة الليسانس بنسبة 53.5 %، وهي نسبة عالية يليها حملة الماستر بنسبة 19.5 % ثم حملة الماجستير 14.6 % وأخيرا اصحاب الشهادات الأخرى بنسبة متساوية 12.2 %، وهذا يعني أن أفراد العينة مؤهلين تأهيلا علميا مناسباً، وهذا ما يطمئن الباحث على قدرة المستجوبين على تفهم أسئلة الاستبانة والاجابة عليها وتزويدها بالمعلومات اللازمة.

### 2.1.4 بالنسبة للخبرة المهنية:

من خلال الجدول (03) تبين أن النسبة الاعلى لأصحاب الخبرة من 5-10 سنوات بنسبة 39 %، يليها اصحاب الخبرة من 10-15 سنة بنسبة 25.6 %، ثم أصحاب الخبرة 15 سنة فما فوق بنسبة 23.2 % من أفراد العينة، وفي الاخير فئة اقل من 5 سنوات بنسبة 12.2 % من عينة الدراسة، وهذا دليل على الخبرة العملية الجيدة في مجال عملهم، وهذا ما ينعكس ايجابيا على مصداقية آراء عينة الدراسة، كما يعزز من قدرتهم على التعامل مع الاستبانة وتعبئتها بشكل موضوعي.

### 3.1.4 بالنسبة للمسمى الوظيفي:

من خلال الجدول (03) يلاحظ أن غالبية أفراد العينة من فئة المدراء رؤساء اقسام المحاسبة بنسبة 43.9 % ثم تأتي فئة المحاسبين بنسبة 34.1 % من عينة الدراسة، و نسبة 22 % من عينة الدراسة من رؤساء أقسام الموارد البشرية، مما يدل بوضوح على التنوع في المسميات الوظيفية لأفراد العينة، وهذا ما يؤكد على توافر المعرفة المتخصصة لأفراد العينة بمفاهيم القياس والافصاح المحاسبي للموارد البشرية، مما يعزز الثقة في المعلومات المجمعة بواسطة الاستبانة.

## 2.4 تحليل النتائج:

### 1.2.4 الفرضية رقم (01):

يتضح من خلال الجدول رقم (04) والذي يشير الى نتائج الاحصاء الوصفي فيما يخص المعوقات التي تواجه القياس في محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، حيث بلغ المتوسط العام للمتوسط الحسابي لكافة الفقرات مجتمعة بلغ 3.80 وهو ضمن فئة الموافقة (3.4-4.2) وهذا يدل على الاتجاهات الايجابية لعينة البحث حول المبررات الخاصة بوجود تلك المعوقات، وهذا ما يظهر جليا من خلال إجابات أفراد العينة بخصوص الاسئلة إذ أن المتوسط الحسابي لتلك الاسئلة على التوالي عال جدا، كما يلاحظ انخفاض المتوسط العام الاجمالي للانحراف المعياري لكافة الفقرات مجتمعة، حيث بلغت النسبة 0.204 وهذا يدل على انخفاض درجة التشتت في إجابات المستقصى منهم. وبتفصيل النتيجة الرئيسية لهذا المحور، نلاحظ أن نتائج عينة الدراسة كون صعوبة تقدير العوائد المستقبلية للموارد البشرية فقد عرفت اتجاه موافق، إذ جاء متوسطها الحسابي بنسبة 4.18 وانحراف

معياري قدره 0.482 ، حيث نلاحظ أن هناك إجماع على أن هناك صعوبة في تقدير العوائد المستقبلية للمورد البشري.

العبرة الثانية التي تعتبر أن صعوبة قياس قيمة الموارد البشرية من خلال منهج التكلفة التاريخية والموجه فقط للأصول المادية ، فقد جاءت إجابات عينة الدراسة باتجاه الموافقة، إذ جاء متوسطها الحسابي 3.76 ، وبانحراف معياري قدره 0.203

العبرة الثالثة في هذا المحور والخاصة بصعوبة تقدير قيمة المهارات والخبرات ماليا للموارد البشرية ، عرفت موافقة عينة الدراسة حيث بلغ المتوسط الحسابي 4.10 وبانحراف معياري قدره 0.242 وهي قيمة مقبولة تعبر عن إتفاق افراد العينة عن وجود صعوبة تقدير قيمة المهارات والخبرات ماليا للموارد البشرية.

العبرة الرابعة هي الأخرى عرفت موافقة شديدة من عينة الدراسة ، وهي تخص عدم وجود معيار محاسبي يحظى بالقبول يحدد آلية قياس الموارد البشرية ، وهو العبرة التي أقرها المستجوبون بشدة بحيث بلغ المتوسط الحسابي للإجابة عليها 4.45 وهي تعبر عن موافقة ، وبتشتت متوسط للإجابات قدره 0.311

العبرة الخامسة من هذا المحور تخص تعقد أساليب قياس قيمة الموارد البشرية ، وقد عرفت هذه العبرة موافقة عينة الدراسة، وجاء المتوسط الحسابي للإجابات بقيمة قدرها 3.85 المعبرة عن إتجاه الموافقة وبتشتت غير مؤثر بانحراف معياري قدره 0.432 ،

العبرة السادسة هي الأخرى عرفت موافقة عينة الدراسة عليها ، وهي تخص أن هناك صعوبة في مسك سجلات ودفاتر خاصة بحسابات الموارد البشرية ، وهو العبرة التي أقرها المستجوبون بحيث بلغ المتوسط الحسابي للإجابة عليها 3.61 وهي تعبر عن اتجاه لموافقة ، وبتشتت متوسط للإجابات قدره 0.812

العبرة السابعة في هذا المحور والخاصة في إحتمال تحيز حالات القياس عن الموارد البشرية ، حيث عرفت موافقة عينة الدراسة ، وجاء الاتجاه العام بالموافقة حيث بلغ المتوسط الحسابي 3.32 وبانحراف معياري 0.590 وهي قيمة مقبولة تعبر عن عدم وجود تشتت كبير للإجابات .

العبرة الثامنة من هذا المحور تخص في كون أن النظام المحاسبي المالي SCF لا يتيح إمكانية تحديد تكلفة الموارد البشرية بدقة ، وقد عرفت هذه العبرة موافقة عينة الدراسة، وجاء المتوسط الحسابي للإجابات بقيمة قدرها 4.04 المعبرة عن إتجاه الموافقة وبتشتت غير مؤثر بانحراف معياري قدره 0.528.

#### 2.2.4 الفرضية رقم (02):

يتضح من خلال الجدول رقم (05) والذي يشير الى نتائج الاحصاء الوصفي فيما يخص المعوقات التي تواجه الافصاح في محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ، حيث بلغ المتوسط العام للمتوسط الحسابي لكافة الفقرات مجتمعة 3.74 وهو ضمن فئة الموافقة (3.4-4.2) وهذا يدل على الاتجاهات الايجابية لعينة البحث حول المبررات الخاصة بوجود هاته المعوقات ، وهذا ما



يظهر جليا من خلال إجابات أفراد العينة بخصوص الاسئلة إذ أن المتوسط الحسابي لتلك الاسئلة على التوالي عال جدا ، كما يلاحظ انخفاض المتوسط العام الاجمالي للانحراف المعياري لكافة العبارات مجتمعة ، حيث بلغت النسبة 0.187 وهذا يدل على انخفاض درجة التشتت في إجابات المستقصى منهم. وبتفصيل النتيجة الرئيسية لهذا المحور ، نلاحظ أن نتائج عينة الدراسة كون عدم وجود معايير محاسبية ملزمة للإفصاح عن محاسبة الموارد البشرية فقد عرفت إتجاه الموافقة الشديدة ، إذ جاء متوسطها الحسابي في الترتيب الأول 4.41 وانحراف معياري قدره 0.362.

العبارة الثانية التي تعتبر أن عدم رغبة الشركة الإفصاح عن بعض معلومات الموارد البشرية لسريتها ، فقد جاءت إجابات عينة الدراسة باتجاه الموافقة إذ جاء متوسطها الحسابي 4.02 ، وانحراف معياري 0.214 وهي قيمة مقبولة تعبر عن اتفاق أفراد العينة عن عدم وجود رغبة للشركة في الإفصاح عن بعض معلومات الموارد البشرية لسريتها.

العبارة الثالثة في هذا المحور والخاصة باحتمال التأخير في نشر القوائم المالية نتيجة زيادة مستوى الإفصاح ، عرفت موافقة عينة الدراسة حيث جاء الاتجاه العام بالموافقة حيث بلغ المتوسط الحسابي 3.95 وانحراف معياري 0.521 وهي قيمة مقبولة تعبر عن عدم وجود تشتت كبير للإجابات.

العبارة الرابعة هي الأخرى عرفت موافقة عينة الدراسة عليها وهي تخص أن هناك عدم استقادة كافة فئات المستخدمين من مخرجات الإفصاح عن الموارد البشرية ، وهو العبارة التي أقرها المستجوبون بحيث بلغ المتوسط الحسابي للإجابة عليها 3.41 وهي تعبر عن موافقة ، وبتشتت متوسط للإجابات قدره 0.412 .

العبارة الخامسة من هذا المحور والتي تخص أن الإفصاح عن مظاهر الانفاق عن الموارد البشرية يزيد من احتمال استخدام المعلومات من قبل المنافسين ، فقد عرفت هذه العبارة موافقة من عينة الدراسة ، وجاء المتوسط الحسابي للإجابات بقيمة قدرها 3.64 المعبرة عن إتجاه الموافقة وبتشتت غير مؤثر بانحراف معياري قدره 0.611 ،

العبارة السادسة هي الأخرى عرفت موافقة عينة الدراسة عليها ، وتخص أن الإفصاح عن القيم النقدية للموظفين في القوائم لمالية يزيد من الحساسية والحسد بينهم ، وهو العبارة التي أقرها المستجوبون بحيث بلغ المتوسط الحسابي للإجابة عليها 3.50 وهي تعبر عن إتجاه الموافقة ، وبتشتت متوسط للإجابات قدره 0.302 .

العبارة السابعة في هذا المحور والخاصة بعدم اعتراف مصلحة الضرائب ببعض بنود المحاسبة عن الموارد البشرية ، حيث عرفت موافقة عينة الدراسة ، حيث جاء الاتجاه العام بالموافقة حيث بلغ المتوسط الحسابي 3.74 وانحراف معياري 0.502 وهي قيمة مقبولة تعبر عن عدم وجود تشتت كبير للإجابات.

العبارة الثامنة من هذا المحور وتخص رفض محافظي الحسابات اعتماد تقارير تتضمن بنود المحاسبة عن الموارد البشرية ، وقد عرفت هذه العبارة موافقة عينة الدراسة، وجاء المتوسط الحسابي للإجابات بقيمة قدرها 3.68 المعبرة عن إتجاه الموافقة وبتشتت غير مؤثر بانحراف معياري قدره 0.202.

#### 3.2.4 الفرضية رقم (03):

يتضح من خلال الجدول رقم (06) والذي يشير الى نتائج الاحصاء الوصفي فيما يخص المعوقات التي تواجه رسملة نفقات الموارد البشرية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ، حيث بلغ المتوسط العام الاجمالي للمتوسط الحسابي لكافة العبارات مجتمعة 3.74 وهو ضمن فئة الموافقة (3.4-4.2) وهذا يدل على الاتجاهات الايجابية لعينة البحث حول المبررات الخاصة بوجود هاتئ المعوقات ،

وهذا ما يظهر جليا من خلال إجابات أفراد العينة بخصوص الاسئلة إذ أن المتوسط الحسابي لتلك الاسئلة على التوالي عال جدا ، كما يلاحظ انخفاض المتوسط العام للانحراف المعياري لكافة الفقرات مجتمعة ، حيث بلغت النسبة 0.198 وهذا يدل على انخفاض درجة التشتت في اجابات المستقصى منهم. ويتفصيل النتيجة الرئيسية لهذا المحور ، نلاحظ أن نتائج عينة الدراسة كون احتمال وفاة أو عجز الاصل البشري خلال عمله بالمؤسسة فقد عرفت إتجاه موافق ، إذ جاء متوسطها الحسابي في الترتيب الاول 3.68 وبانحراف معياري قدره 0.204 وهذا ما يدل على اتفاق أفراد العينة على وجود هذه الصعوبة. العبارة الثانية والتي تعتبر أن هناك صعوبة في تحديد الاهتلاك و العمر الإنتاجي و ذلك لطبيعة الموارد البشرية ، فقد جاءت إجابات عينة الدراسة باتجاه الموافقة، إذ جاء متوسطها الحسابي 3.98، وبانحراف معياري 0.301 وهي قيمة مقبولة تعبر عن عدم وجود تشتت كبير للإجابات. العبارة الثالثة في هذا المحور والخاصة بكون عدم وجود سوق مخصص لتبادل القوى العاملة بين المؤسسات بغية تحديد القيمة العادلة للموارد البشرية فيها ، حيث جاء الإتجاه العام بالموافقة الشديدة حيث بلغ المتوسط الحسابي 4.21 وبانحراف معياري 0.184 وهي قيمة مقبولة تعبر عن اتفاق كبير بين المستجوبين .

العبارة الرابعة هي الأخرى عرفت موافقة عينة الدراسة عليها ، وهي تخص عدم وجود حق ملكية قانوني على الموارد البشرية ، وهي العبارة التي أقرها المستجوبون بحيث بلغ المتوسط الحسابي للإجابة عليها 4.03 وهي تعبر عن موافقة ، وبتشتت متوسط للإجابات قدره 0.512.

العبارة الخامسة من هذا المحور تخص أنه مع مرور الوقت تتناقص قيمة الاصول المادية لكن قيمة الاصول البشرية تزيد بالخبرات المتراكمة ، فقد عرفت هذه العبارة موافقة من عينة الدراسة، وجاء المتوسط الحسابي للإجابات بقيمة قدرها 4.00 المعبرة عن اتجاه الموافقة وبتشتت غير مؤثر بانحراف معياري قدره 0.614

العبارة السادسة هي الأخرى عرفت موافقة عينة الدراسة ، وهي تخص أن تواجه عملية عرض الموارد البشرية كأصول في القوائم المالية احتمالات دوران العمل ، أقرها المستجوبون بحيث بلغ المتوسط الحسابي للإجابة عليها 3.34 وهي تعبر عن إتجاه الموافقة ، وبتشتت متوسط للإجابات قدره 0.398. العبارة السابعة في هذا المحور والخاصة بوجود اتجاهات تنادي بعدم رسملة تكاليف الموارد البشرية بين المحاسبين باعتبارها كائنات حية وليست آلات ، حيث عرفت موافقة عينة الدراسة ، حيث جاء الإتجاه العام بالموافقة حيث بلغ المتوسط الحسابي 3.78 وبانحراف معياري 0.458 وهي قيمة مقبولة تعبر عن عدم وجود تشتت كبير للإجابات.

العبارة الثامنة من هذا المحور تتعلق بوجود عوامل ثقافية واجتماعية تدعو لرفض الاعتراف بالموارد البشرية كأصول ، فقد عرفت العبارة موافقة عينة الدراسة، وجاء المتوسط الحسابي للإجابات بقيمة قدرها 3.82 المعبرة عن إتجاه الموافقة وبتشتت غير مؤثر بانحراف معياري قدره 0.209.

### 3.4 اختبار الفرضيات احصائيا:

#### 1.3.4 الفرضية الاولى:

يشير الجدول رقم (07) الى أن قيمة  $t$  المحسوبة (37.106) وهي أكبر من  $t$  الجدولية والمقدرة ب (1,9896) وبمستوى دلالة 0.000 وهي أقل من 5%، وبما أن قاعدة القرار تنص على رفض الفرضية العدمية  $H_0$  إذا كانت  $t$  المحسوبة أكبر من  $t$  الجدولية ، وبناءا على ذلك يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة ، ما يعني وجود معوقات تواجه القياس في محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية من وجهة نظر افراد العينة.

#### 2.3.4 الفرضية الثانية :

يشير الجدول رقم (07) الى أن قيمة  $t$  المحسوبة (28.602) وهي أكبر من  $t$  الجدولية والمقدرة ب (1,9896) وبمستوى دلالة 0.000 وهي أقل من 5%، وبما أن قاعدة القرار تنص على رفض الفرضية العدمية  $H_0$  إذا كانت  $t$  المحسوبة أكبر من  $t$  الجدولية ، وبناءا على ذلك يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة ، ما يعني وجود معوقات تواجه الإفصاح عن محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية من وجهة نظر افراد العينة.

#### 3.3.4 الفرضية الثالثة:

يشير الجدول رقم (07) الى أن قيمة  $t$  المحسوبة (45.308) وهي أكبر من  $t$  الجدولية والمقدرة ب (1,9896) وبمستوى دلالة 0.000 وهي أقل من 5%، وبما أن قاعدة القرار تنص على رفض الفرضية العدمية  $H_0$  إذا كانت  $t$  المحسوبة أكبر من  $t$  الجدولية ، وبناءا على ذلك يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة ، ما يعني وجود معوقات تواجه رسملة نفقات الموارد البشرية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية من وجهة نظر افراد العينة.

### 5. خاتمة:

- توصلت الدراسة الميدانية إلى عدد من النتائج التي يمكن ذكرها كما يلي:
- إن عدم توفر معيار محاسبي يحظى بالقبول من قبل الهيئات المختصة بوضع المعايير المحاسبية يشكل أهم المعوقات التي تواجه عملية قياس الموارد البشرية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية
  - تشكل صعوبة قياس وتقدير العوائد الاقتصادية المتأتية من الموارد البشرية تحديا كبيرا لعملية القياس المحاسبي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية
  - إن المحاسبة التقليدية تعالج جميع المصارف المتعلقة بالحصول على الموارد البشرية وتطويرها على أنها مصاريف استغلالية تتحملها سنة مالية واحدة، في حين أن المنافع الناجمة عن هذه المصاريف قد تفوق السنة
  - إن صعوبات قياس وتقييم الأصول البشرية ترجع إلى طبيعة الموارد البشرية وإلى النظرة المحاسبية التقليدية، وعدم وجود مؤشرات تهتم بالأصول البشرية ومعايير التفرقة بين النفقات العادية والنفقات الرأسمالية للموارد البشرية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

### 1.5 المقترحات:

- على ضوء النتائج السابقة، يوصي الباحثين بما يلي:
- قيام الهيئات المتخصصة بوضع المعايير المحاسبية بتضمين المعيار الدولي رقم (38) المختص بالأصول غير الملموسة مادة لمعالجة الموارد البشرية، كما هو الحال بالنسبة لشهرة المحل ونفقات البحث والتطوير.
  - العمل على تطوير المعايير المحاسبية لتحديد آليات العمل لقياس مكونات رأس المال البشري بموجب أنموذج موحد ومن ثم إمكانية عرضه ضمن القوائم المالية.
  - ضرورة الاهتمام بالموارد البشرية المتاحة للمؤسسة كونها عنصر هام من عناصر الانتاج و مصدر الابتكار والتجديد بما يحقق التنمية المستدامة للمجتمع.
  - قيام الهيئات المهنية القائمة على تنظيم ممارسة مهنة المحاسبة في الجزائر على اصدار تشريعات تنص على دعم ومساعدة المؤسسات على تأسيس أسس لمحاسبة الموارد البشرية ذات كفاءة وفعالية عالية.

### 6. قائمة المراجع:

## Bibliographie

1. Bullen, E. L.-A. (2010). Human resource accounting and international developments: implications for measurement of human capital,. *Journal of International Business and Cultural Studies* , 2.

2. ERIC G. FLAMHOLTZ, R. K.-N. (2004). Human Resource Accounting Today: Contributions, Controversies and Conclusions, . *Journal of Human Resource Costing and Accounting*, 23-37.
3. Flamholtz, E. (1971). Should your Organization Attempt to Value its Human Resources. *California Management Review*, 40-45.
4. Rob Gray, D. O. (1996). Accounting and accountability : changes and challenges in corporate social and environmental reporting, . *prentice Hall*, 158-160.
5. Sharma and Shukla, S. a. (2010). Application of Human Resource Accounting in Heavy Industries ,. *samriddhi, Journal of Physical Sciences Engineering and Technology*.
6. الحيايى ،وليد ناجي. (2004). مشاكل محاسبية ونماذج مقترحة . الأكاديمية العربية في الدنمارك ، 289.
7. حمادة ،رشا. (2002). القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية واثره في القوائم المالية ،دراسة تطبيقية على أعضاء الهيئة التدريسية في جامعة دمشق . مجلة جامعة دمشق، 154.
8. شرقي جمعة، سعدي مفيدة،. (2017). الإفصاح عن رأس المال الفكري ، . *الملتقى الدولي الثالث حول الاتجاهات الحديثة في المحاسبة ، مقاربات علمية وعملية*، (صفحة 518). جامعة أم البواقي.
9. فلا مهولز ، أريك. (1992). *المحاسبة عن الموارد البشرية ، ترجمة محمد عصام الذي زايد. الرياض: دار المريخ للنشر.*

## 7. ملاحق:

الجدول رقم 01: معامل الثبات الفا كرونباخ

اختبارالفا كرونباخ	عدد الفقرات
0.764	12

المصدر: من إعداد الباحث

الجدول رقم 02: عرض الدراسة الإحصائية

النسبة إجمالية %	العدد	البيان
100	108	عدد الإستثمارات الموزعة
87	95	عدد الإستثمارات المسترجعة
4	7	عدد الإستثمارات الملغاة
82	88	عدد الإستثمارات الملائمة

المصدر: من إعداد الباحث

الجدول رقم 03: المعطيات الوصفية

المتغير	المستوى	التكرار	النسبة %
المؤهل العلمي	ليسانس	44	53.7
	ماستر	16	19.5
	ماجستير	12	14.6
	شهادة اخرى	10	12.2
الوظيفة	رئيس قسم محاسبة	36	43.9
	اطار محاسبي	28	34.1
	رئيس مصلحة الموارد البشرية	18	22
الخبرة	اقل من 5 سنوات	10	12.2
	من 5-10 سنوات	32	39
	من 10-15 سنة	19	25.6
	اكثر من 15 سنة	21	23.2

المصدر: من إعداد الباحث.

الجدول رقم 04: المعوقات التي تواجه القياس في محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
01	صعوبة تقدير العوائد المستقبلية للموارد البشرية	4.18	0.482	موافق
02	صعوبة قياس قيمة الموارد البشرية من خلال منهج التكلفة التاريخية والموجه فقط للأصول المادية	3.76	0.203	موافق
03	صعوبة تقدير قيمة المهارات والخبرات ماليا للموارد البشرية	4.10	0.242	موافق
04	عدم وجود معيار محاسبي يحظى بالقبول يحدد الية قياس الموارد البشرية	4.45	0.311	موافق بشدة
05	تعقد اساليب قياس قيمة الموارد البشرية	3.85	0.432	موافق
06	صعوبة مسك سجلات ودفاتر خاصة بحسابات الموارد البشرية	3.61	0.412	موافق
07	احتمال تحيز حالات القياس عن الموارد البشرية	3.32	0.390	موافق
08	لا يتيح النظام المحاسبي المالي SCF امكانية تحديد تكلفة الموارد البشرية بدقة	4.04	0.528	موافق
	المتوسط العام	3.80	0.204	موافق

المصدر: من إعداد الباحث.

الجدول رقم 05: المعوقات التي تواجه الافصاح عن محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
01	عدم وجود معايير محاسبية ملزمة للإفصاح عن محاسبة	4.41	0.362	موافق

بشدة			الموارد البشرية	
موافق	0.214	4.02	عدم رغبة الشركة الإفصاح عن بعض معلومات الموارد البشرية لسريتها	02
موافق	0.521	3.95	احتمال التأخير في نشر القوائم المالية نتيجة زيادة مستوى الإفصاح	03
موافق	0.412	3.41	عدم استفادة كافة فئات المستخدمين من مخرجات الإفصاح عن الموارد البشرية	04
موافق	0.611	3.64	الإفصاح عن مظاهر الانفاق عن الموارد البشرية يزيد من احتمال استخدام المعلومات من قبل المنافسين	05
موافق	0.302	3.50	الإفصاح عن القيم النقدية للموظفين في القوائم لمالية يزيد من الحساسية والحسد بينهم	06
موافق	0.502	3.74	عدم اعتراف مصلحة الضرائب ببعض بنود المحاسبة عن الموارد البشرية	07
موافق	0.202	3.68	رفض محافظي الحسابات اعتماد تقارير تتضمن بنود المحاسبة عن الموارد البشرية	08
موافق	0.187	3.74	المتوسط العام	

المصدر: من إعداد الباحث.

#### الجدول رقم 06: المعوقات التي تواجه رسملة نفقات الموارد البشرية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
01	احتمال وفاة او عجز الاصل البشري خلال عمله بالمؤسسة	3.68	0.204	موافق
02	صعوبة تحديد الاهتلاك و العمر الإنتاجي و ذلك لطبيعة الموارد البشرية	3.98	0.301	موافق
03	عدم وجود سوق مخصص لتبادل القوى العاملة بين المؤسسات بغية تحديد القيمة العادلة للموارد البشرية فيها	4.21	0.184	موافق بشدة
04	عدم وجود حق ملكية قانوني على الموارد البشرية	4.03	0.512	موافق
05	مع مرور الوقت تتناقص قيمة الاصول المادية لكن قيمة الاصول البشرية تزيد بالخبرات المتراكمة	4.00	0.614	موافق
06	تواجه عملية عرض الموارد البشري كأصول في القوائم المالية احتمالات دوران العمل	3.34	0.398	موافق
07	وجود اتجاهات تنادي بعدم رسملة تكاليف الموارد البشرية بين المحاسبين باعتبارها كائنات حية وليست الات	3.78	0.458	موافق
08	وجود عوامل ثقافية واجتماعية تدعو لرفض الاعتراف بالموارد البشرية كأصول	3.82	0.209	موافق
	المتوسط العام	3.91	0.198	موافق

المصدر: من إعداد الباحث.

**الجدول (07): إختبار الفرضيات بإستخدام إختبارات العينة الأحادية One Sample Test**

القرار الإحصائي	معامل الخطأ	مستوى الدلالة	إحصائية الإختبار T		الفرضيات
			القيمة الجدولية T	تقدير إحصائية $T_c$	
قبول $H_1$	0.05	0.00	1,9896	37.106	(01)
قبول $H_1$				28.602	(02)
قبول $H_1$				45.308	(03)

المصدر: من إعداد الباحث.