

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد بوضياف بالمسيلة

ميدان: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
فرع: علوم المالية والمحاسبة
تخصص: محاسبة وتدقيق



كلية: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم: علوم المالية والمحاسبة
رقم:

العنوان:

معوقات تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الجزائرية

-دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية-

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبة

تحت إشراف الدكتور:
- د/ إسماعيل سبتي

من إعداد الطالبة:
- حدة ناصري

أعضاء لجنة المناقشة:

الصفة	الجامعة	الرتبة العلمية	الاسم واللقب
رئيسا	جامعة المسيلة	أستاذ محاضر	مليك محمودي
مشرفا ومقررا	جامعة المسيلة	أستاذ محاضر	إسماعيل سبتي
مناقشا	جامعة المسيلة	أستاذ محاضر	عبد الرحمان عفيصة

السنة الجامعية: 2018 / 2019



بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

قَالُوا

سُبْحَانَكَ لَا عِلْمَ

لَنَا إِلَّا مَا

عَلَّمْتَنَا إِنَّكَ أَنْتَ

الْعَلِيمُ الْحَكِيمُ

صدق الله العظيم

البقرة (32)

شكرو عرفان

اللهم لا ثقة إلا بك، ولا أمل إلا فيك، ولا تسليم
إلا لك، ولا تفويض إلا إليك،

فلك الحمد حمدا طيبا مباركا لتوفيقى لإتمام
هذا العمل،

فالحمد لله أوله وآخره

في البداية يطيب لي أن أتقدم بخالص الشكر
وعظيم التقدير إلى الأستاذ المشرف إسماعيل
السبتي للموافقة على الإشراف على هذه المذكرة
تصديقا لقوله ﷺ: "من لم يشكر الناس لم يشكر الله"
فجزاك الله خير الجزاء.

ثم أشكر والديا وإخواني الأعزاء على مساندتهم
لي.

ولا يفوتني أن أشكر عضوي المناقشة على اثناء
المذكرة، وكلي عزم على أخذ نصائحهما
وتوجيهاتهما بكل الاعتبار والتي سيكون لها
عظيم الأثر في إثرائها.

ولكم مني أسمى العرفان يا من ساعدني ومد لي
يد العون من قريب أو بعيد.

الإهداء

الحمد لله والصلاة والسلام على رسول الله ﷺ وبعد:

شيء جميل أن يسعى الإنسان إلى النجاح فيحصل عليه ولكن الأجل أن يتذكر من كان وراء هذا النجاح...

إلى والدي:

إلى الذين لو وفيت عمري لأرضيهما لما وفيت حقهما: أبي وأمي أطال الله
عمرهما..

إلى إخوتي:

إلى الذين ترعرعت معهم وأناروا بيتنا.

إلى صديقات دربي.

إلى أساتذتي في مسيرتي العلمية.

إلى كل من علمني، وأخذ بيدي، وأنار لي طريق العلم والمعرفة.

وكل من شجعني في رحلتي إلى التميز والنجاح.

ملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مفهوم محاسبة الموارد البشرية ومعرفة آفاقها ومعوقاتهما في المؤسسات الجزائرية، نظرا لما يرتبط بها من تكاليف خاصة، تجعل لها خصوصية محاسبية في معالجة أصولها.

وفي هذا الإطار يقدم البحث "معوقات تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الجزائرية" من خلال دراسة ميدانية على مجموعة من المؤسسات الاقتصادية، ولتحقيق أهداف الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي وتصميم وتطوير استبانة لغرض جمع البيانات من أفراد عينة الدراسة، والتي بلغ تعدادها 90 مفردة، وتم استخدام البرنامج الإحصائي للعلوم الاجتماعية (spss) لتحليل بيانات الاستبيان، اعتمادا على المتوسطات الحسابية وغيرها من الأساليب الإحصائية، وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج منها:

- أن هناك قواعد ومبادئ لتطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الجزائرية؛
- أن هناك معوقات تواجه تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الجزائرية محل الدراسة.

وتقترح هذه الدراسة في الأخير ضرورة تعميق الاهتمام بمعوقات تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات محل الدراسة على وجه الخصوص وذلك لتحقيق الكفاءة والفعالية لمحاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الجزائرية على الوجه العام.

الكلمات المفتاحية: محاسبة الموارد البشرية، أساليب القياس المحاسبي، الإفصاح المحاسبي، معوقات محاسبة الموارد البشرية.

Abstract :

The purpose of this study is to identify the concept of human resources accounting and to know its prospects and constraints in Algerian institutions, due to the special costs associated with them, which give them an accounting specificity in the processing of their assets.

In this context, the research provides "**Impediments to the implementation of human resources accounting in Algerian institutions**" through a field study on a range of economic institutions. To achieve the objectives of the study, the analytical descriptive approach, design and development of a questionnaire for the purpose of collecting data from the sample of 90 individual members of the study were relied upon, and the Social Science Statistical Programme (SPSS) was used to analyze the questionnaire data.

Based on arithmetic averages and other statistical methods, the study has reached a range of results, including:

- There are rules and principles for the application of human resources accounting in Algerian institutions;
- There are impediments to the implementation of human resources accounting in Algerian institutions in the study sample.

Finally, this study suggests that there is a need to deepen attention to the constraints of applying human resources accounting in the institutions in question, in order to achieve efficiency and effectiveness of human resources accounting in Algerian institutions in general.

Keywords: *Human Resources Accounting – Accounting Measurement Methods – Accounting Disclosure – Human Resources Accounting Constraints.*

Résumé :

Le but de cette étude est d'identifier le concept de comptabilité des ressources humaines et de connaître ses perspectives et contraintes dans les institutions algériennes, en raison des coûts particuliers qui leur sont associés, qui leur confèrent une spécificité comptable dans le traitement de leur actif.

Dans ce contexte, la recherche fournit les «**entraves à la mise en œuvre de la comptabilité des ressources humaines dans les institutions algériennes**» dans le cadre d'une étude empirique sur une série d'institutions économiques. Pour atteindre les objectifs de l'étude, on a invoqué l'approche descriptive analytique, la conception et l'élaboration d'un questionnaire aux fins de la collecte de données provenant de l'échantillon de 90 membres individuels de l'étude, et le programme statistique des sciences sociales (SPSS) a été utilisé pour analyser les données du questionnaire.

Sur la base des moyennes arithmétiques et d'autres méthodes statistiques, l'étude a abouti à plusieurs résultats, y compris:

- Il existe des règles et des principes pour l'application de la comptabilité des ressources humaines dans les institutions algériennes;
- Il existe des obstacles à la mise en œuvre de la comptabilité des ressources humaines dans les institutions algériennes dans l'échantillon d'étude.

Enfin, cette étude suggère qu'il est nécessaire d'approfondir l'attention sur les contraintes de l'application de la comptabilité des ressources humaines dans les institutions en question, afin d'atteindre l'efficacité et l'efficacités de la comptabilité des ressources humaines dans les institutions algériennes en général.

Mots-clés: *Comptabilité des Ressources Humaines - Méthodes de Mesure Comptable - Divulgateion Comptable - Contraintes de la Comptabilités des Ressources Humaines.*

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات	
I	شكر و عرفان
II	الإهداء
III	الملخص
V	فهرس المحتويات
VII	قائمة الجداول
VIII	قائمة الأشكال
أ	مقدمة
الفصل الأول: الإطار النظري لمحاسبة الموارد البشرية	
06	تمهيد
07	المبحث الأول: ماهية محاسبة الموارد البشرية
07	المطلب الأول: مفهوم ومراحل نشأة محاسبة الموارد البشرية
09	المطلب الثاني: فروض ومبادئ محاسبة الموارد البشرية
10	المطلب الثالث: أهمية وأهداف محاسبة الموارد البشرية
12	المبحث الثاني: تكلفة محاسبة الموارد البشرية ومعوقات التطبيق
12	المطلب الأول: القياس والإفصاح المحاسبي لتكلفة الموارد البشرية
16	المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية لتكلفة الموارد البشرية
18	المطلب الثالث: المعوقات التي تواجه محاسبة الموارد البشرية عند التطبيق
20	خلاصة الفصل الأول
الفصل الثاني: دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية	
22	تمهيد
23	المبحث الأول: تقديم عام للمؤسسات وهيكلها التنظيمي
23	المطلب الأول: نظرة عامة حول مؤسسة ملينة الحضنة
26	المطلب الثاني: نظرة عامة حول مؤسسة عنتر تراد كوندور
29	المطلب الثالث: نظرة عامة حول مؤسسة الرياض سطيف
32	المبحث الثاني: إجراءات الدراسة والتحليل الوصفي للاستبيان
32	المطلب الأول: عرض الاستبيان
34	المطلب الثاني: تحليل الاستبيان
40	المطلب الثالث: تحليل ومقارنة نتائج الدراسة الميدانية في كل المؤسسات محل الدراسة
49	خلاصة الفصل الثاني
51	الخاتمة
53	قائمة المصادر والمراجع
57	الملاحق

قائمة

الجداول والأشكال

قائمة الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
33	درجات مقياس لكارت المستعمل والمتوسط المرجح	01
33	توزيع العينة حسب المؤسسات محل الدراسة	02
35	معامل الثبات	03
35	توزيع عينة الدراسة حسب الجنس	04
36	توزيع عينة الدراسة حسب السن	05
37	توزيع عينة الدراسة حسب المستوى العلمي	06
38	توزيع عينة الدراسة حسب التخصص العلمي	07
39	توزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة	08
41	نتائج تحليل محور توجد قواعد ومبادئ لتطبيق محاسبة الموارد البشرية	09
43	نتائج تحليل محور توجد معوقات تواجه تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الجزائرية	10
46	نتائج اختبار (ت) والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري للفرضية الأولى	11
47	نتائج اختبار (ت) والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري للفرضية الثانية	12

قائمة الأشكال

رقم الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
08	تعريف محاسبة الموارد البشرية	01
15	أساليب قياس تكلفة الموارد البشرية	02
19	معوقات تطبيق محاسبة الموارد البشرية	03
25	الهيكل التنظيمي لمؤسسة ملبنة الحضنة	04
28	الهيكل التنظيمي لمؤسسة عنتر تراد كوندور	05
31	الهيكل التنظيمي لمؤسسة الرياض سطيف	06
36	الدائرة النسبية لتوزيع العينة حسب الجنس في كل المؤسسات محل الدراسة	07
37	الدائرة النسبية لتوزيع العينة حسب السن في كل المؤسسات محل الدراسة	08
38	الدائرة النسبية لتوزيع العينة حسب المستوى العلمي في كل المؤسسات محل الدراسة	09
39	الدائرة النسبية لتوزيع العينة حسب التخصص العلمي في كل المؤسسات محل الدراسة	10
40	الدائرة النسبية لتوزيع العينة حسب سنوات الخبرة في كل المؤسسات محل الدراسة	11

مقدمة

تمهيد:

تواجه العديد من الدول المتطورة اقتصاديا مرحلة تحول جوهريّة، حيث أصبح فيها رأس المال البشري مصدرا للخدمات أكثر من مصدرا للطاقت الإنتاجية المادية، وقد بدأ هذا التحول بعد الحرب العالمية الثانية، وكان له تأثير واضح على هيكل القوى البشرية، ففي الوقت الحاضر أصبح المجتمع يتحول إلى اقتصاد مبني على المعرفة، بحيث يعتمد نجاح أي مؤسسة في أي قطاع بدرجة كبيرة على كفاءة وفعالية العامل البشري بإنفاقها أموال طائلة في استقطابه واختياره، خصوصا مع التطور التكنولوجي الحاصل الذي رافقته الحاجة إلى مورد بشري بمستوى عال من التعليم والتدريب، قادر على إدارة هذه التكنولوجيا وتوظيفها لأجل تحقيق أهداف المؤسسة بشكل أمثل، فهو كمؤثر أساسي مباشر لنجاح أي مؤسسة، وأضحى من أهم الأصول التي تحوزها، ومن هنا ظهرت محاسبة الموارد البشرية التي تطبق للحصول على معلومات تحديد وقياس مختلف التكاليف المترتبة عن وجود المورد البشري، وتقييمها والإفصاح عنها في القوائم المالية حسب النظام المحاسبي، إلا أنها تواجه بعض المعوقات عند تطبيقها لهذه المحاسبة، وعليها يمكن طرح إشكالية الدراسة في السؤال الجوهري التالي:

أولا: إشكالية الدراسة

ما مدى تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الجزائرية؟

لمعالجة الإشكالية الرئيسية تم طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ماهي المفاهيم المتعلقة بمحاسبة الموارد البشرية؟
- ما هي أساليب القياس للموارد البشرية؟
- ماهي المعوقات التي تواجه تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الجزائرية؟

ثانيا: فرضيات الدراسة

اعتمدنا في هذه الدراسة على الفرضيتين التاليتين:

- توجد قواعد ومبادئ لتطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الجزائرية.
- توجد معوقات تواجه تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الجزائرية.

ثالثا: أهمية الدراسة

تأتي أهمية هذا البحث في تناوله موضوعا محاسبيا معاصرا مهما، وهو محاولة للإجابة على بعض الأسئلة في مجال محاسبة الموارد البشرية وذلك في ظل التوسع المحاسبي المعاصر للمؤسسات، وبضرورة توفير وتطوير نظم قياس وتحليل للقوائم المالية التي تشتمل على محاسبة الموارد البشرية وإبراز مختلف المعوقات التي تواجه هذا النوع من المحاسبة، ويستمد البحث أهميته من المكانة التي يحتلها المورد البشري في أي مؤسسة، بقدراته وخبراته ومهارته، وإنفاقها عليه أموال طائلة لاستقطابه، لذا أصبح عليها تطبيق محاسبة خاصة به تعود عليها بالنفع.

رابعا: أهداف الدراسة

تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق جملة من الأهداف وهي كالآتي:

- استعراض الإطار العام لمحاسبة الموارد البشرية؛

- بيان مختلف أساليب قياس تكلفة وقيمة الموارد البشرية؛
 - إبراز أهم معوقات تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات محل الدراسة.
- خامسا: أسباب اختيار الدراسة**

تنقسم إلى نوعين:

1- أسباب موضوعية:

- معرفة قيمة المورد البشري في المؤسسات الجزائرية وبالأخص المؤسسات محل الدراسة؛
- الاهتمام المتزايد بموضوع محاسبة الموارد البشرية وحدثته في ميدان المحاسبة وعلى مستوى الدراسات الأكاديمية الجامعية؛
- التلاؤم مع التخصص المدروس "محاسبة وتدقيق".

2- أسباب ذاتية:

- الرغبة الشخصية في البحث في مجال محاسبة الموارد البشرية والتعرف على أحدث التطورات فيها.
- فتح آفاق للبحث في هذا الموضوع نظرا لقلّة الباحثين فيه على المستوى المحلي والوطني.

سادسا: منهج الدراسة

لدراسة المفاهيم الخاصة بمحاسبة الموارد البشرية تم اتباع المنهج الوصفي التحليلي، كما تم استخدام أسلوب الاستبيان كأداة لجمع بيانات للدراسة الميدانية الموجهة إلى مجموعة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، من أجل استقصاء آرائهم حول جوانب الدراسة واختبار الفرضيات من خلال برنامج المعالجة الإحصائية SPSS.

سابعا: صعوبات الدراسة

واجهت العديد من الصعوبات خلال قيامي بهذه الدراسة وهي كالآتي:

- عدم توفر مراجع متخصصة في الموضوع وهذا ما أدى إلى نقص المعلومات المتوفرة؛
- حداثة الموضوع مما أدى إلى عدم معرفة محاسبة الموارد البشرية من معظم المحاسبين في المؤسسات محل الدراسة؛
- ضيق الوقت وصعوبة إسقاط الدراسة على المؤسسات الجزائرية.

ثامنا: الحدود المكانية والزمنية للدراسة

- **الحدود المكانية:** شملت ثلاث مؤسسات جزائرية وهي مؤسسة حضنة حليب ، مؤسسة كوندور لصناعة الأجهزة الالكترونية ومؤسسة الرياض سطيف.
- **الحدود الزمنية:** كانت خلال شهر فيفري، مارس، أبريل 2019.

تاسعا: الدراسات السابقة

نتائج الدراسة	الهدف من الدراسة	الدراسة
توصل الباحث إلى أن محاسبة الموارد البشرية عبارة عن عملية تحديد وقياس البيانات المتعلقة بالموارد البشري وتوصيل المعلومات إلى الأطراف المستفيدة منها، وعملية تقييم الموارد البشرية استحدثت العديد من الطرق لقياس المنافع المستقبلية والإفصاح عنها بشكل كمي في الكشوفات المالية للموارد البشرية.	تهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على أهمية قياس وتحليل إنتاجية العنصر البشري من خلال محاسبة الموارد البشرية في الشركات، و معرفة طرق قياس محاسبة الموارد البشرية.	1- حسين عبد الجليل آل غزوي، "المشاكل المحاسبية المعاصرة"، بحث لمادة المشاكل المحاسبية المعاصرة، رسالة ماجستير 2010.
توصلت الباحثة إلى أن المحاسبين في الجزائر يدركون ضرورة تطبيق محاسبة الموارد البشرية لتحسين نوعية المعلومات المفصح عنها، وأن النظام المحاسبي في الجزائر يسمح بتطبيق محاسبة الموارد البشرية، بالإضافة إلى أنه يمكن تطبيق محاسبة الموارد البشرية في ظل المعيار المحاسبي الدولي رقم 38 الخاص بالأصول غير الملموسة	تهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على ماهية محاسبة الموارد البشرية، وتبيان نماذج وطرق القياس المحاسبي للموارد البشرية، وإبراز أهمية الاعتراف بالموارد البشري كأحد عناصر الأصول، كما هدفت إلى دراسة مدى إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الجزائرية.	2- نور الهدى حداد، بعنوان "محاسبة الموارد البشرية من منظور القياس والإفصاح وتطبيقها في المؤسسات الجزائرية"، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الدكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة سطيف، 2015.
توصل الباحثان إلى أن محاسبة الموارد البشرية تلعب دورا محوريا في إطار تنظيم وشفافية عملية قياس النشاطات التشغيلية المتعلقة بها، والإفصاح عن المعلومة المالية من خلال تطبيق إجراءاتها كاملة وبشكل صحيح، في حين تواجه المؤسسات الجزائرية بعض الصعوبات في إجراءات تطبيق محاسبة الموارد البشرية بوجود تعارض كبير بين الحق المحاسبي و الجبائي.	تهدف هذه الدراسة إلى تبيان أهمية المورد البشري داخل المؤسسة الجزائرية ودور نظام المعلومات المحاسبية في الوصول إلى قياس محاسبي دقيق.	3- إسماعيل سبتي، فائزة محلب، بعنوان: "دور نظام المعلومات المحاسبية في قياس تكلفة الموارد البشرية"، الملتقى الوطني الخامس حول تسيير الموارد البشرية، يومي 23 و 24 فيفري 2016.

أوجه التشابه والاختلاف:

الدراسة	أوجه التشابه	أوجه الاختلاف
1- دراسة حسين عبد الجليل آل غزوي.	تتشابه مع دراستنا لتناولها المفاهيم الخاصة بتكلفة الموارد البشرية وكيفية تسجيلها محاسبيا	تختلف مع دراستنا في كونها لم تتناول معوقات تطبيق محاسبة الموارد البشرية.
2- دراسة نور الهدى حداد.	تتشابه مع دراستنا في تناولها مفاهيم عامة حول محاسبة الموارد البشرية من حيث التعريف والقياس والإفصاح.	تختلف مع دراستنا في كونها لم تركز على معوقات تطبيق محاسبة الموارد البشرية.
3- دراسة إسماعيل سبتي وفايزة مطلب.	تتشابه مع دراستنا في تناولها لمحاسبة الموارد البشرية وأهم المعوقات التي تواجهها.	تختلف مع دراستنا في كونها ركزت على نظام المعلومات المحاسبي للموارد البشرية.

عاشرا: تقسيمات الدراسة

للإجابة على الإشكالية المطروحة سابقا، واختبار صحة الفرضيات تم تقسيم الدراسة إلى فصلين كالآتي:

الفصل الأول: الذي عالج ماهية محاسبة الموارد البشرية تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين حيث عالج المبحث الأول الإطار النظري لمحاسبة الموارد البشرية، وكذلك عرض أهم جوانب الإطار النظري والمتمثل في مفهوم محاسبة الموارد البشرية إضافة إلى المبادئ والفروض التي تقوم عليها، وتم ذكر الأهمية والأهداف الخاصة بمحاسبة الموارد البشرية، أما المبحث الثاني فتضمن تكلفة الموارد البشرية والمعوقات التي تواجهها، حيث تعرضنا فيه على مفهوم وعناصر تكلفة الموارد البشرية وكيفية القياس والإفصاح المحاسبي عنها، مع ذكر أهم المعوقات التي تواجهها محاسبة الموارد البشرية عند التطبيق.

الفصل الثاني: تم القيام بدراسة ميدانية من خلال استبيان موجه لمجموعة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، حيث تم في المبحث الأول تعريف عام للمؤسسات محل الدراسة، بينما المبحث الثاني تضمن إجراءات الدراسة والتحليل الوصفي للاستبيان المتضمن مجتمع وعينة الدراسة وكذلك أداة الدراسة الميدانية فعالج تحليل خصائص العينة وتضمن صدق وثبات أداة الدراسة إضافة إلى أساليب التحليل الإحصائي وكذلك توزيع أفراد العينة حسب المتغيرات، وتحليل نتائج الدراسة واختبار الفرضيات.

الفصل الأول

الإطار النظري لمحاسبة الموارد البشرية

المبحث الأول: ماهية محاسبة الموارد البشرية

المطلب الأول: مفهوم ونشأة محاسبة الموارد البشرية

المطلب الثاني: فروض ومبادئ محاسبة الموارد البشرية

المطلب الثالث: أهمية وأهداف محاسبة الموارد البشرية

المبحث الثاني: تكلفة محاسبة الموارد البشرية ومعوقات التطبيق.

المطلب الأول: القياس والإفصاح المحاسبي للموارد البشرية.

المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية للموارد البشرية.

المطلب الثالث: معوقات تطبيق محاسبة الموارد البشرية.

تمهيد

تُعد محاسبة الموارد البشرية إحدى أدوات الإدارة التي تُسهم في تحسين أداء المؤسسات الإنتاجية لما توفره من بيانات ومعلومات هامة بواسطة نظام محاسبي جيد يساعد على تحديد المركز المالي للمؤسسة بشكل دقيق. وهي تقوم على قاعدة أن المورد البشري أصل من الأصول الهامة في المؤسسة، حيث تعمل على قياس تكاليف العاملين وقيمتهم عن طريق عدة أساليب، بحيث يمكن استخدامها لتقييم أثرها على زيادة إنتاجية المؤسسات، وتحسين آلية اتخاذ القرارات المختلفة المتعلقة بالموارد البشرية، وبالتالي لا بد من تطوير أساليب المحاسبة التقليدية لكي تفي بأغراض محاسبة الموارد البشرية.

فالاعتماد على محاسبة الموارد البشرية يؤدي إلى تعديلات جوهرية في القوائم المالية، حيث يتم رسمة الإنفاق على الاستثمارات في الموارد البشرية، وإظهارها كأصل من الأصول في الميزانية وليس كأعباء، إلا أنها تواجه العديد من المشكلات أثناء تطبيقها نظرا لصعوبة قياس المورد البشري والإفصاح عنه حسب النظام المحاسبي.

ومن خلال هذا الفصل سنتطرق إلى مبحثين نعالج فيهما:

المبحث الأول: الإطار النظري لمحاسبة الموارد البشرية.

المبحث الثاني: تكلفة الموارد البشرية ومعوقات التطبيق.

المبحث الأول: ماهية محاسبة الموارد البشرية

تهدف المحاسبة المالية إلى إظهار نتيجة أعمال المؤسسة خلال فترة معينة، وتقديم معلومات ملائمة لمتخذي القرارات، وهي تستمد وجودها من خلال ثلاث عناصر: النظام، الإجراءات، الأسس والمبادئ المتعارف عليها حسب النظام المحاسبي، كما تهدف إلى التعامل مع الموارد البشرية كأصل من أصول المؤسسة وهي الأصول الإنسانية وهذا ما يمثل محاسبة الموارد البشرية.

المطلب الأول: مفهوم ونشأة محاسبة الموارد البشرية

تُعد محاسبة الموارد البشرية موضوعاً حديثاً، فقد ظهرت نتيجة إدراك أهمية المورد البشري في المؤسسة باعتبارهم موارد منتجة، وفي هذا المطلب سنتطرق إلى مفهوم محاسبة الموارد البشرية ومراحل نشأتها.

1- مفهوم محاسبة الموارد البشرية:

لقد تعددت التعاريف الخاصة بمحاسبة الموارد البشرية ومن هذه التعاريف نذكر:

1-1- التعريف الكلاسيكي لمحاسبة الموارد البشرية:

يرتكز المفهوم الكلاسيكي على تعريفها من منظور الأجر و /أو الراتب، وهي تعريف مشتق من وظيفة المحاسبة العامة، حيث يعتبر هذا التعريف محاسبة الموارد البشرية هي محاسبة الأجر التي تُعنى بحساب مختلف مستحقات العمال، من خلال العمل على تحديد مكونات أجرة أو راتب العامل، ثم أصبحت تضاف لهذه الأخيرة مختلف مصاريف التدريب والتكوين الخاصة بالعمال.¹

1-2- التعريف الحديث لمحاسبة الموارد البشرية:

عرّفت الجمعية الأمريكية للمحاسبة سنة 1973 محاسبة الموارد البشرية بأنها "عملية تحديد وقياس البيانات المتعلقة بالموارد البشرية وتوصيل تلك المعلومات إلى الأطراف المستفيدة المعنية".²

عرّفها فلامهولز بأنها "تمثل تكلفة اختيار وتعيين الأصول البشرية وتنميتها وإدارتها وكذلك قياس القيمة الاقتصادية للأفراد داخل المشروع".³

كما يُعرّفها برومت بأنها "عملية قياس دينامية العنصر الإنساني في المنظمة وإعداد التقارير اللازمة عن ذلك"، وينظر انتونف إلى محاسبة الموارد البشرية على "أنها تحديد وقياس الاستثمار في العنصر البشري وأنشطة هذا العنصر".⁴

تُعرّف أيضاً على أنها "عملية تقييم حالة الموارد البشرية وإعداد التقارير عنها في المؤسسة، وقياس تغيراتها خلال فترة زمنية معينة".⁵

من خلال هذه التعاريف نستخلص أن محاسبة الموارد البشرية هي "فرع من فروع المحاسبة، حيث تعمل على قياس قيمة وتكلفة الموارد البشرية من خلال عدة أساليب، وتبيان كيفية معالجتها محاسبياً، ومن ثم توصيل المعلومات إلى الأطراف المعنية لمساعدة الإدارة العليا على اتخاذ القرارات الاستراتيجية المناسبة".

¹ نور الهدى حداد، "محاسبة الموارد البشرية من منظور القياس والإفصاح وتطبيقها في المؤسسات الجزائرية"، أطروحة دكتوراه، الطور الثالث في العلوم التجارية، جامعة سطيف، 2015، ص 79.

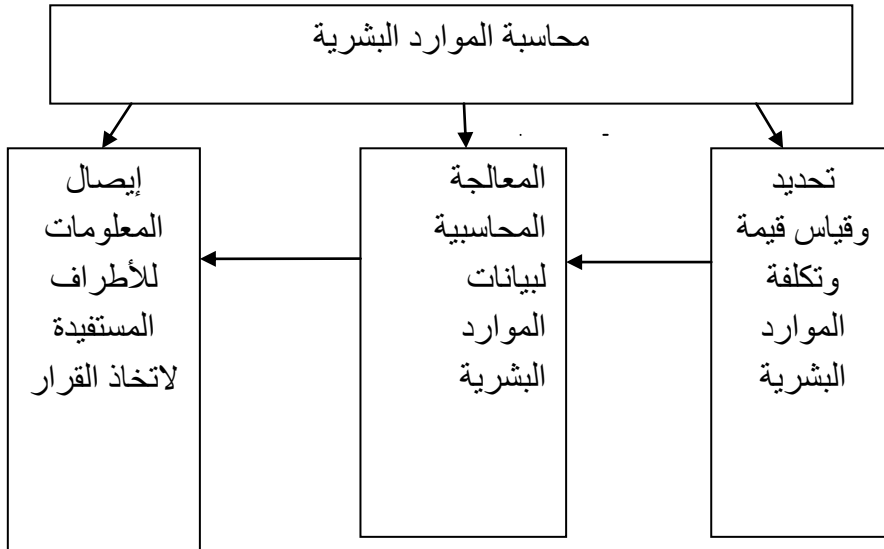
² رضوان حلوة حنان، "بدائل القياس المحاسبي المعاصر"، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2003، ص 208.

³ محمد قوصيني، "محاسبة الموارد البشرية"، <https://hhrdiscsion.com>، 2019/6/11، ص 37.

⁴ علي محمد عبد الوهاب، سعيد يس عامر، "محاسبة الموارد البشرية"، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 1984، ص 19.

⁵ أحلام خان، "إعادة هندسة الموارد البشرية"، دار أسامة للنشر، عمان، الأردن، 2018، ص 221.

الشكل رقم (01): تعريف محاسبة الموارد البشرية



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على التعاريف السابقة.

2- خصائص محاسبة الموارد البشرية:

تتميز محاسبة الموارد البشرية بالخصائص التالية:¹

- أنها أداة قياس وليس فرعا مستقلا وقائما بذاته بل تعد تحسينا للنظم الموجودة؛
- أنها في قياسها للموارد البشرية تعترف بأساليب القياس التي يمكن تطبيقها عمليا، ولا تعترف بتلك المقاييس التي تخرج عن نطاق التطبيق؛
- أن قياس الموارد البشرية ليس هدفا في حد ذاته بل يُستخدم كما هو الحال بالنسبة لباقي الأصول في اتخاذ القرارات الإدارية الداخلية والخارجية؛
- أن التقرير عن نتائج القياس المحاسبي لا يشترط شكلا معينا من أشكال التقرير، فالمهم هو توصيل معلومات كاملة عن الموارد البشرية للجهات المسؤولة وبالشكل الذي يحقق الموجود منها سواء كان في شكل ميزانية أو في شكل تقارير مستقلة.²

3- مراحل نشأة وتطور محاسبة الموارد البشرية:

لقد مرّت محاسبة الموارد البشرية بعدة مراحل للتطور، تتمثل هذه المراحل في:³

3-1- المرحلة الأولى: من 1960 م إلى 1966 م: تتمثل هذه المرحلة في بداية وضع المفاهيم الأساسية للمحاسبة عن الموارد البشرية باستخدام نظريات ومبادئ العلوم الاجتماعية الأخرى المتعلقة بهذا الموضوع.

¹ زعرور نعيمة، كردودي سهام وآخرون، "القياس المحاسبي لتكلفة الموارد البشرية من وجهة نظر محافظي الحسابات والخبراء المهنيين والأكاديميين في ولاية بسكرة"، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الوطني الخامس حول تسيير الموارد البشرية، كلية الاقتصاد، قسم علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، يومي 23-24 فيفري 2016، ص 2-3.

² حمد فهد ديسان المطيري، "تطبيق نظام محاسبة الموارد البشرية في الشركات المساهمة العامة بدولة الكويت"، رسالة ماجستير، كلية الأعمال، قسم لمحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، 2010، ص 17.

³ كريما عليا، "دور محاسبة الموارد البشرية في تحسين تنافسية المؤسسة الاقتصادية"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2017، ص 3-4.

3-2- المرحلة الثانية: من 1967 م إلى 1970 م: تتميز هذه المرحلة بأنها مرحلة وضع نماذج قياس تكلفة قيمة الموارد البشرية، وتقييم فعالية هذه النماذج وتحديد المجالات الحالية والمستقبلية لاستخدامات المحاسبة عن الموارد البشرية في بعض المؤسسات، ولقد تميزت هذه المرحلة بـ:

- وضع نماذج قياس تكلفة وقيمة الموارد البشرية؛
- تقييم فعالية هذه النماذج.

بذلك تكون هذه المرحلة قد أضافت شيئاً جديداً لمحاسبة الموارد البشرية تتمثل في وضع نماذج لقياسها مع تقييم لمدى فعالية هذه النماذج.

3-3- المرحلة الثالثة: من 1971 م إلى 1977 م: نُشرت خلال هذه المرحلة العديد من الدراسات الأكاديمية في أمريكا وأستراليا واليابان، وقد تم تطبيق العديد من البحوث عن أثر المعلومات التي تقدمها محاسبة الموارد البشرية في اتخاذ القرارات الإدارية و كذلك قرارات المستثمرين من حملة الأسهم.

نلاحظ في هذه المرحلة أنه تم التوسع في دراسة هذا الموضوع وإعطائه أهمية أكبر من خلال تعدد البحوث الأكاديمية المتعلقة به في دول كبرى من العالم، والتركيز على أهمية محاسبة الموارد البشرية.

3-4- المرحلة الرابعة: من 1978 م إلى 1980 م: شهدت هذه المرحلة تراجعاً في الاهتمام بهذا الفرع سواء من جانب الأكاديميين أو من الجانب التطبيقي، ويرجع سبب ذلك أن الجزء الأكبر من البحوث الأولية في هذا الميدان والتي تُعد أقل صعوبة قد تمت في المراحل السابقة، وأن الأجزاء الباقية أكثر صعوبة، وتتطلب عدد قليل من المؤسسات والشركات التي توافق على تطبيق هذه البحوث داخلها، ونتيجة للعدد القليل من الباحثين القادرين على القيام بذلك في ظل هذه الظروف فإن عدد البحوث في هذه الفترة كان قليلاً.

3-5- المرحلة الخامسة: وهي مرحلة التطوير الحالية نتيجة لتزايد اهتمام الولايات المتحدة الأمريكية بموضوع زيادة الإنتاجية، وتركز على العنصر البشري في زيادة الإنتاجية بسبب الاهتمام بمحاسبة الموارد البشرية، بالإضافة إلى المنافسة بين اليابان والولايات المتحدة الأمريكية في جانب الصناعة، وقد شهدت هذه المرحلة تطبيق محاسبة الموارد البشرية على شركات ضخمة بعكس المراحل الأولى حيث كان التطبيق يقتصر على شركات صغيرة ومتوسطة الحجم.¹

المطلب الثاني: فروض ومبادئ محاسبة الموارد البشرية

تقوم محاسبة الموارد البشرية على أساس مجموعة من الفروض والمبادئ للتعامل مع المورد البشري.

1- فروض محاسبة الموارد البشرية: من فروض محاسبة الموارد البشرية نذكر ما يلي:²

- أن الأفراد ذو قيمة كمورد بشري للمؤسسة بسبب خدماتهم الحالية والمستقبلية؛
- أن قيمة الموارد البشرية تتأثر بنمط الإدارة الموجودة في المؤسسة، فيمكن زيادة قيمة الموارد البشرية في المؤسسة أو المحافظة عليها نتيجة التصرفات الإدارية التي تتخذها تجاه الأفراد؛
- ضرورة وجود معلومات من محاسبة الموارد البشرية، من أجل إدارة الأفراد بكفاءة وفعالية؛

¹ رجاء رشيد عبد الستار، أمل حسن علوان، "قياس تأثير القيمة المالية للموارد البشرية على قرارات المستثمرين"، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 13، العدد 42، 2018، ص 302.

² خالد محمد المدهون، "تطبيق محاسبة الموارد البشرية في البنوك التجارية"، العدد الثاني، فلسطين، 2014، ص 125 - 126.

- إن توظيف الموارد البشرية يعتبر تكلفة اقتصادية تتحملها المؤسسة مقابل خدمات ومنافع تحصل عليها مستقبلا، لذا يمكن إظهار التكاليف في القوائم المالية؛
- المفهوم التقليدي للأصول يقوم على أنها حقوق وخدمات مملوكة قابلة للقياس بوحدات نقدية يتوقع الحصول منها مستقبلا على خدمات ومنافع اقتصادية.

2- مبادئ محاسبة الموارد البشرية:

تعتبر المبادئ المحاسبية القواعد التي يعتمد عليها في القياس المحاسبي للعمليات المالية، ويمكن عرض مبادئ محاسبة الموارد البشرية كالآتي:¹

- **مبدأ التكلفة التاريخية:** يعتمد على الأسلوب التقليدي للقياس المحاسبي المبني على أساس التكلفة الفعلية التي تحققت في تاريخ الحصول على الأصل وحيازته.
- **مبدأ مقابلة تكاليف الفترات بإيراداتها:** لتحديد نتيجة الأعمال من ربح أو خسارة خلال الفترة المالية لا بد من مقابلة الإيرادات التي تحققت مع النفقات التي ساهمت في تحقيقها.
- **مبدأ الإفصاح:** ضرورة الإفصاح الكامل عن المعلومات في القوائم المالية الدورية للمستخدمين.
- **مبدأ الموضوعية:** عدم التحيز والابتعاد عن التقدير الشخصي والاستناد إلى مصادر حقيقية بوجود الأدلة الواضحة والمحددة للعمليات المراد قياسها وتسجيلها بالدفاتر، بالإضافة إلى قابليتها للتحقيق.
- **مبدأ الأهمية النسبية:** إعطاء أهمية للعناصر ذات التأثير على القوائم المالية.
- **مبدأ الشمول:** يتطلب اشتمال القوائم المالية على البيانات الضرورية لتعبر بصدق عن نتيجة أعمال المؤسسة في نهاية كل فترة محاسبية.

المطلب الثالث: أهمية وأهداف محاسبة الموارد البشرية

تهدف محاسبة الموارد البشرية في عملية قياس الموارد البشرية والإفصاح عنها لمساعدة الإدارة على اتخاذ القرارات المناسبة.

1- أهمية محاسبة الموارد البشرية:

- تتبع أهمية محاسبة الموارد البشرية من قياس الموارد البشرية المتاحة والمستخدمة في المؤسسات الاقتصادية المختلفة، مما يساهم في مساعدة الإدارة بمستوياتها على القيام بوظائفها في التخطيط والرقابة على الموارد البشرية بفاعلية وكفاءة. وهذا ولقيت فكرة محاسبة الموارد البشرية وإظهارها في الميزانية كأصل من أصول المؤسسة تأييدا كبيرا لما له من أهمية من حيث:²
- **قياس العائد على رأس المال المستخدم في المؤسسة:** ويتم من خلال العلاقة بين صافي الأصول بما فيها الأصول البشرية، مما يعطي دقة وموضوعية في القياس.
- **تخطيط الموارد البشرية في المؤسسة:** إنّ عملية التخطيط ورسم التصورات المستقبلية تتطلب توافر البيانات والمعلومات عن كافة موارد المؤسسة المتاحة لديها، وذلك لمساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات المناسبة ومحاسبة الموارد البشرية تؤمن للإدارة ما تحتاجه من معلومات وبيانات عن الأصول البشرية.

¹ عادل محمد حسن، "القياس والإفصاح ودورهما في محاسبة تكاليف الموارد البشرية في القطاع المصرفي"، الدار الجزائرية والمنظمة العربية للتنمية الإدارية، الطبعة الأولى، مصر والجزائر، 2015، ص 132-133.

² كمال عابشي، ليلى بوحديد، "أهمية محاسبة الموارد البشرية في قياس عائد الاستثمار في تدريب رأس المال البشري بالمؤسسة الصناعية"، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الوطني الخامس حول تسيير الموارد البشرية، كلية الاقتصاد، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، يومي 23 - 24 فيفري 2016، ص 5-6.

- هذا بدوره يساعد الإدارة على تخصيص الموارد البشرية على أفضل الوظائف والمهارات المتاحة بالمؤسسة، إضافة إلى ترشيد الإنفاق على الموارد البشرية وتحديد الحجم الأمثل من الاحتياجات البشرية.
- **تفعيل الدور الرقابي في المؤسسة:** تساهم محاسبة الموارد البشرية في حث الإدارة على المحافظة على الأصول البشرية للمؤسسة، وعدم تصفية تلك الأصول من جهة، وإيجاد وسيلة لتقييم مدى قيام الإدارة بالمحافظة على الموارد البشرية وذلك لمعرفة مدى نجاح الإدارة في إدارة واستثمار والاستغلال الأمثل من الموارد البشرية المتاحة.
 - **قياس عائد الاستثمار في تدريب رأس المال البشري بالمؤسسة:** تلعب محاسبة الموارد البشرية أهمية كبيرة في قياس عائد الاستثمار في تدريب رأس المال البشري من خلال ما توفره من معلومات شاملة ودقيقة حول تكاليف الموارد البشرية.
 - **تفعيل المسؤولية الاجتماعية:** إن محاسبة الموارد البشرية تمكن القائمين على تقييم المؤسسة تجاه المجتمع من توفر المعلومات الخاصة بالموارد البشرية، كما يمكن أن تقدم محاسبة الموارد البشرية خدمة للأطراف الخارجية تساعدهم في اتخاذ القرارات المتعلقة بهم، وذلك من خلال معرفة قيم الأصول البشرية التي تتواجد في المؤسسة، ومدى تأثيرها على الوضع المالي فيه.¹
- 2- أهداف محاسبة الموارد البشرية:** يتجلى الهدف الرئيسي لمحاسبة الموارد البشرية في مساعدة الإدارة بمستوياتها المختلفة على القيام بوظائفها في التخطيط والرقابة، كما تهدف إلى تقديم بيانات ومعلومات صحيحة وموثقة في الوقت المناسب للمستفيدين حيث تسعى إلى تحقيق الأهداف التالية:²
- تحديد وقياس تكلفة الموارد البشرية بأسلوب يُعطي نتائج أكثر موضوعية؛
 - مساعدة الإدارة في تخطيط القوى العاملة، بغرض تحقيق الاستخدام الأمثل لها، وربطها بعمليات المؤسسة؛
 - مساعدة الإدارة في تقييم البدائل المتاحة للقرارات الإدارية والمتعلقة بالموارد البشري؛
 - مساعدة الإدارة على الرقابة على الموارد البشرية واستخدامها بأفضل كفاءة ممكنة؛
 - بيان كيفية الإفصاح عن تكاليف وقيمة الموارد البشرية؛
 - إعداد البرامج التدريبية اللازمة لرفع مهارات وقدرات الأفراد؛
 - الإفصاح عن الموارد البشرية في القوائم المالية.

¹إيلي بوحديد، "دور محاسبة الموارد البشرية في قياس عائد الاستثمار في تدريب رأس المال البشري بالمؤسسة الصناعية"، جامعة باتنة، ص 102.

²ديمية رفيق محمد ماصة، "مدى توفر مقومات محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الحكومية العاملة في قطاع غزة"، رسالة ماجستير، قسم محاسبة وتمويل، جامعة غزة، 2015، ص 22-23.

المبحث الثاني: تكلفة محاسبة الموارد البشرية ومعوقات التطبيق

تعمل محاسبة الموارد البشرية على قياس قيمة العنصر البشري داخل المؤسسة، وتقديم معلومات كمية عنه بواسطة مجموعة من الطرق والأساليب المستعملة في منظمات الأعمال الحديثة، مما يساعد على اتخاذ القرارات، فهو يُعتبر مصدراً أساسياً وهاماً في رفع أداء المؤسسة، إلا أنها تواجه العديد من المشكلات أثناء قياس تكلفة المورد البشري والتعبير عنها بصيغة مالية.

المطلب الأول: القياس والإفصاح المحاسبي للموارد البشرية

تسعى المؤسسات الاقتصادية إلى معرفة قيمة وتكلفة الموارد البشرية، فهي تعتمد على مجموعة من الأساليب عند قياس المورد البشري، والإفصاح عنه في القوائم المالية باعتباره أصل من أصول المؤسسة.

1- تكلفة الموارد البشرية:

يقصد بكلفة الموارد البشرية تكلفة الموارد الاقتصادية التي تتحملها المؤسسة في سبيل الحصول على البشر أو استبدالهم، وهي كغيرها من التكاليف تخضع لمفهوم استنفاد التكلفة، حيث أن التكلفة غير المستنفذة تمثل أصولاً يُتوقع أن تحقق للمؤسسة منافع اقتصادية، والتكلفة المستنفذة حققت خدمات للمؤسسة، وتمثل مصروفات خلال الفترة، ويمكن أن تكون التكلفة مدفوعة أو فرصة بديلة، أو تكون مباشرة أو غير مباشرة.¹

2- القياس المحاسبي للموارد البشرية:

إنّ النظر إلى الموارد البشرية على أنها بند من بنود الموجودات، قد ترتب عنه استحداث العديد من الأساليب التي تستهدف قياس قيمة منافعها المستقبلية، ومن أهم أساليب قياس وتقييم المورد البشري نجد:

1-2- القياس المحاسبي للمورد البشري على أساس التكلفة: بموجب مدخل التكلفة يمكن قياس تكلفة الموارد البشرية بمجموعة من الأساليب ومن أهمها نذكر ما يلي:

1-1-2 أسلوب التكلفة التاريخية: تتمثل التكلفة التاريخية في التكاليف الأصلية للحصول على الأصل، وما يتضمنه ذلك من تكلفة وضع الأصل في المكان والزمان المناسبين لتهيئته للمساهمة في الإنتاج. وتتميز هذه الطريقة عن غيرها من الطرق بسهولة القياس، حيث يفترض المحاسبون في ظلها ثبات قيمة النقد وذلك لضمان سهولة القياس²، ومن عيوبها:³

- أنها لا توضح التغيرات الحاصلة في قيمة الموارد البشرية بفعل مرور الزمن؛
- يتعذر بموجبها قياس قيمة الاستثمار اللازم لخلق روح التعاون بين العاملين؛
- لا توضح القيمة الحقيقية للموارد البشرية وذلك لانعدام الصلة بين ما تنفقه المؤسسة في توظيف الفرد وبين قيمته بالنسبة لها.

¹ أيمن عبد الله محمد أبو بكر، "نحو إطار مقترح لتطبيق نظام محاسبة الموارد البشرية بالجامعات السودانية"، مجلة العلوم الاقتصادية، العدد 16، 2015، ص 40.

² دوخي محمد يمينة. "محاسبة الموارد البشرية ومشكلات تطبيقها"، ص 159.

³ مؤيد الفضل وآخرون، "المشاكل المحاسبية المعاصرة"، دار المسيرة، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2002، ص 106.

من عناصر تكلفة الموارد البشرية¹:

- 1- **تكاليف التوظيف:** وتشمل نفقات إعلانات التوظيف، والعمولة المدفوعة للوكالات المتخصصة في استئجار الموظفين، ونفقات سفر اللجان المكلفة بمقابلة للموظفين.
 - 2- **تكاليف الاختيار:** وتشمل نفقات المقابلات، والاختبارات التي تجري للمتقدمين للوظائف المعلن عنها.
 - 3- **تكاليف الاستئجار:** وتشمل جميع الأموال التي تنفق على الموظفين الذين تم اختيارهم أو استئجارهم من بين المتقدمين، وذلك من مراكز تواجدهم إلى مراكز عملهم استعداداً لمباشرة العمل.
 - 4- **تكاليف التكيف مع جو العمل الوظيفي:** وتشمل النفقات المدفوعة لتعريف الموظف بجو العمل والتكيف معه، بما في ذلك تعريفه بالسياسات والإجراءات والمنتجات.
 - 5- **تكاليف التدريب:** وتشمل نفقات تدريب الموظفين لأداء الوظائف التي سيشغلونها عند التحاقهم بالمشروع، وكذلك نفقات المشرفين على برامج التدريب، كما يجب أن تتضمن هذه النفقات الخسائر المترتبة على انخفاض مستوى الإنتاج خلال فترات التدريب.
 - 6- **تكاليف تطوير وتنمية قدرات الموظفين:** وتشمل ما ينفق بقصد تنمية وتطوير خبرات ومهارات الأفراد وذلك بهدف إعدادهم وتهيئتهم لشغل الوظائف الأعلى في السلم الوظيفي، ومن أمثلتها نفقات الدورات الأكاديمية، والبعثات الجامعية.
- 2-1-2- **أسلوب تكلفة الإحلال (التكلفة الاستبدالية):** يتم تقييم الموارد البشرية وفقاً لهذا الأسلوب بالتضحية التي تتحملها المؤسسة الاقتصادية في الوقت الحالي في سبيل إحلال الموارد البشرية المتوفرة لديها بموارد بشرية أخرى²، ويمكن تقسيم تكلفة الإحلال إلى نوعين وهما:

- 2-1-2-1- **تكلفة الإحلال الوظيفي:** ويقصد بها التضحية بالموارد الاقتصادية التي ستتحملها المؤسسة في سبيل إحلال شخص محل آخر يشغل وظيفة معينة في التنظيم، بحيث يكون البديل قادر على القيام بنفس المهام وتقديم نفس الخدمات اللازمة لهذه الوظيفة، وتتضمن تكلفة الحصول على المورد البشري وتكاليف التأهيل والتدريب، وتكلفة ترك العمل أو الانفصال.
- 2-2-1-2- **تكلفة الإحلال الشخصي:** وتتمثل في التضحية التي تتحملها المؤسسة لإحلال شخص مستخدم حالياً بشخص بديل له يتمتع بالقدرة على تقديم مجموعة الخدمات التي قدمها هذا المستخدم في جميع المراكز التي كان يعمل بها³. إن لاستخدام تكلفة الإحلال حدوداً عدة⁴:
 - أن قيمة شخص معين بالنسبة للمؤسسة قد تكون أعلى من تكلفة الاستبدال المخصصة؛
 - قد لا تتوافر لأصل بشري معين تكلفة استبدال معادلة.

¹ محمد مطر، "التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات: القياس والعرض والإفصاح"، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2004، ص 440-441.

² جعفر عثمان الشريف عبد العزيز، "مدى التزام البنوك التجارية بتطبيق محاسبة الموارد البشرية"، مجلة العلوم الاقتصادية، العدد 18، 2017، ص 95.

³ مدونة أيمن عبد الله محمد أبو بكر، "محاسبة الموارد البشرية"، <https://ay83m.wordpress.com>، 2019/6/11، ص 20:38.

⁴ لعبيبي البوعلي، وليد ناجي الحياي، "محاسبة الموارد البشرية"، مركز الكتاب الأكاديمي، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2015، ص 97.

توضح الدراسات المحاسبية في مجال تقييم الأصول وجود اتجاهين رئيسيين لتحديد القيمة الاستبدالية لعناصر الأصول: الاتجاه الأول ويعتمد على أسعار السوق، والاتجاه الثاني يعتمد على الأرقام القياسية الخاصة.¹

2-1-3- أسلوب تكلفة الفرصة البديلة: تكلفة الفرصة البديلة هي الحد الأقصى للربح البديل إذا ما خضعت القدرة الإنتاجية لاستخدامات بديلة. وفي ظل هذه الطريقة فإنه من الصعب قياس قيمة الموارد البشرية لأن الاستخدام البديل للموارد البشرية داخل المؤسسة مقيد / محدد وفي نفس الوقت فإن استخدامه قد لا يعترف به داخل البيئة الصناعية الحقيقية وهو الأسلوب الذي دعا إليه الباحثان **Jaggi & Lau** سنة 1975 كبديل لأسلوب التكلفة الإحلالية ويقوم على أساس أن تكلفة الفرصة البديلة للموظف هي قيمته من الاستخدام البديل المتاح له بدلا من استخدامه الحالي.²

من أهم ما يحققه هذا الأسلوب من مزايا هي ضمان نجاح عملية تخصيص الموارد البشرية بالمؤسسة بين استخداماتها المثلى، إلا أنه يُعاب عليها بكونها تهتم بالموارد ذات الكفاءة الخاصة وتهمل قيمة الأفراد العاديين.³

أساليب القياس على أساس التكلفة	التوضيح
التكلفة التاريخية	يشمل هذا النوع من التكاليف التضحيات التي سبق وأن تكبدتها الوحدة نتيجة حصولها على الموارد البشرية وتطويرها كتكاليف للاقتناء وتكاليف التطوير.
التكلفة الاستبدالية	تتضمن التكاليف التي ستحدث فيها لو تم تسريح الموارد البشرية العاملة حاليا لدى الوحدة، وإحلالها بموارد بشرية جديدة وتدريبها حتى تتمكن من العمل بنفس كفاءة الموارد البشرية الحالية.
تكلفة الفرصة البديلة	تتمثل في قيمة الموارد البشرية المفتوحة نتيجة إبقائها في النشاط الحالي وعدم استخدامها في نشاط آخر أكثر ملائمة.

المصدر: نور الهدى حداد، "محاسبة الموارد البشرية من منظور القياس والإفصاح وتطبيقها في المؤسسات الجزائرية"، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة دكتوراه، الطور الثالث في العلوم التجارية 2014 – 2015، ص 109.

¹ محمد عباس بدوي، الأميرة إبراهيم عثمان، "دراسات في قضايا ومشاكل محاسبية معاصرة"، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2008، ص 356.

² سعيداني نبيلة، "الأساليب والنماذج المستخدمة في محاسبة الموارد البشرية"، مجلة الاقتصاد الصناعي، العدد 12، 2017، ص 138.

³ مؤيد الفضل، وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 110.

2-2- القياس المحاسبي للمورد البشري على أساس القيمة:

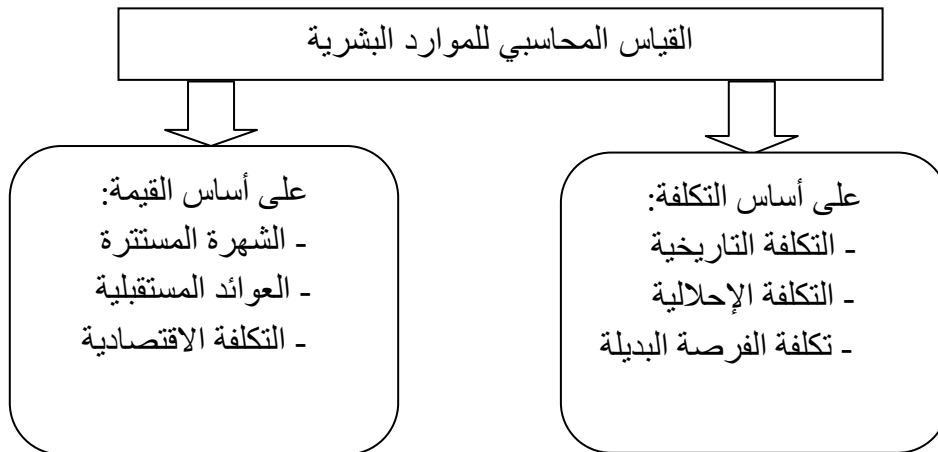
يشترك هذا الأسلوب من المفهوم الاقتصادي للقيمة الذي يتمثل في مقدار الخدمات المتوقع الحصول عليها من مورد ما خلال حياته الإنتاجية في المشروع في تاريخ القياس، ولأجل تحديد قيمة المورد البشري يُستعمل مجموعة من الأساليب ومن أهمها:

2-2-1- أسلوب الشهرة غير المشتراة (المستترة): تبنى هذه الطريقة على فكرة احتساب الزيادة في أرباح الأسهم العادية عن معدلاتها السائدة ورسملة تلك الزيادة على أنها تمثل قيمة الموارد البشرية¹.

2-2-2- أسلوب العوائد المستقبلية: وباستخدام هذا الأسلوب يتم تقييم الأصول البشرية على أساس التوصل إلى القيمة الحالية للمرتبات والأجور التي يتقاضاها العنصر البشري في المستقبل حتى نهاية عمرها الإنتاجي بالمنظمة، لتكمن من حساب القيمة الإجمالية للأصول البشرية من واقع متوسط رواتب لمجموعة متماثلة من العاملين، ألا أنها لا تأخذ بعين الاعتبار إلا عنصرا واحدا من عناصر التكاليف للوصول إلى قيمة الموارد البشرية، وإهمال عوامل أخرى كسن العامل وكفاءته وأقدميته².

2-2-3- أسلوب التكلفة الاقتصادية: ويتم تقييم الأصول البشرية وفقا لمعدل العائد الممكن الحصول عليه من استخدامه، أي تحدد قيمة الشخص بالمشروع بما يساوي القيمة الحالية للأرباح معتمدين في ذلك مدى مساهمة الفرد في تحقيق أهداف المؤسسة³.

الشكل رقم (02): أساليب القياس المحاسبي للموارد البشرية



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على المعلومات السابقة.

3- الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية:

إنّ الأساس في محاسبة الموارد البشرية هو الإفصاح عن تكاليف الموارد البشرية التي يمكن الاستفادة منها في فترات لاحقة في الميزانية العمومية بدلا مما يجري عليه الحال في المحاسبة التقليدية إذ يتم الإفصاح عن كافة التكاليف التي تخص الموارد البشرية ضمن قائمة الدخل باعتبارها تكاليف إيرادية.

¹ أنتصار أحمد عبيد، "تأثير محاسبة عن الموارد البشرية في تخفيض التكاليف"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 24، العدد 103، 2018، ص 599.

² خضير مجيد علاوي، "أثر تطبيق القياس والإفصاح عن تكلفة الموارد البشرية على القوائم المالية"، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 2، العدد3، 2012، ص 72.

³ فريد عمر، ياسين بوبكر، "أثر الإفصاح المحاسبي لتكلفة الموارد البشرية على التقارير المالية الداخلية والخارجية"، الملتقى الوطني الخامس حول تسيير الموارد البشرية، كلية الاقتصاد، قسم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، يومي 23-24 فيفري 2016، ص 9.

تعتمد محاسبة الموارد البشرية على الإفصاح عن الموارد البشرية في القوائم المالية، من خلال رسملة تكاليف التوظيف والتدريب والتطوير للموظفين، وإظهارها في الميزانية العمومية تحت بند الأصول بشكل مستقل عن الموجودات المادية.¹

حتى يمكن اعتبار المورد البشري أصل من أصول المؤسسة يجب توافر المعايير التالية:
معيار الملكية، معيار المقدرة الإنتاجية، معيار الخدمات المستقبلية، معيار القابلية للقياس أو التحديد.²

المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية للموارد البشرية

تختلف المعالجة المحاسبية المتعلقة بالمورد البشري حسب الأهداف الأساسية التي تُركز عليها المؤسسة بتطبيقها لمحاسبة الموارد البشرية وكذلك تعتمد على حجم المؤسسة ومدى تنوع الموارد البشرية الموجودة في المؤسسة، وفقا لدراسة ya-hu قد طرح ثلاث أساليب للمعالجة المحاسبية للموارد البشرية³:

الأسلوب الأول: يتم بإنشاء ست حسابات:

- حسابات الموجودات البشرية؛
- حساب تكاليف الحصول على الموارد البشرية؛
- حساب تكاليف تطوير الموارد؛
- حساب الاستنفاد المتراكم للموارد البشرية؛
- حساب رأس المال البشري؛
- حساب احتياطي خسائر الموارد البشرية.

حيث أن تكاليف التعيين وتكاليف التطوير تُرحّل إلى حساب موجودات الموارد البشرية في نهاية الفترة، وأن قيمة استنفاد الموارد البشرية تعالج في نهاية الفترة في الجانب المدين لحساب الاستنفاد المتراكم للموارد البشرية.

الأسلوب الثاني: ويتم بإنشاء أربعة حسابات وهي:

- حساب تكاليف الحصول على الموارد البشرية؛
 - حساب تكاليف تطوير الموارد البشرية؛
 - حساب الموجودات البشرية؛
 - حساب الاستنفاد المتراكم للموارد البشرية.
- وتكون المعالجة المحاسبية مشابهة للأسلوب الأول.

الأسلوب الثالث: يتم بإنشاء حسابين وهما:

- حساب الاستثمار في الموارد البشرية؛
- حساب استنفاد الاستثمارات في الموارد البشرية.

كما يتم إنشاء مستوى ثاني من الحسابات تُرحّل جميعها في حساب الاستثمار في الموارد البشرية، تتمثل بحسابات للتكاليف المختلفة الخاصة بالموارد البشرية، كتكاليف التعيين وتكاليف التدريب وتكاليف المحافظة على الموارد البشرية.

¹ثامر عادل الصقر، "محاسبة الموارد البشرية: المفهوم والأهمية"، مجلة دراسات البصرة، العدد 16، 2013، ص 181.

²دوخي يمينة، مرجع سبق ذكره، ص 157.

³بوعامة أمال، "أهمية الإفصاح الاختياري عن الموارد البشرية في القوائم المالية"، جامعة سطيف، ص 113-114.

التسجيل المحاسبي: ويتم كم يلي¹:

1- تكلفة الحصول على المورد البشري:

القيد:

XXXXXX	من ح/ المورد البشري
XXXXXX	إلى ح/ طريقة التسديد

2- إطفاء قيمة المورد البشرية:

القيد:

XXXXXX	من ح/ قسط اطفاء مورد بشري
XXXXXX	إلى ح/ المورد البشري

3- التنازل عن المورد البشري:

نتيجة التنازل = مبلغ التنازل - القيمة الدفترية للمورد البشري.	
القيمة الدفترية للمورد البشرية = تكلفة الحصول على العنصر البشري - مجموع الإطفاءات.	

إذا كانت قيمة التنازل موجبة:

القيد:

XXXXXX	من ح/ طريقة التحصيل (قيمة التنازل)
XXXXXX	إلى ح/ الموارد البشرية
XXXXXX	ح/ نتائج التنازل عن الموارد البشرية

إذا كانت نتيجة التنازل سالبة:

القيد:

XXXXXX	من ح/ النقدية
XXXXXX	ح/ نتائج التنازل عن الموارد البشرية
XXXXXX	إلى ح/ الموارد البشرية

4- وفاة المورد البشري²: حيث يتم تحديد قيمة خسارة الوفاة، والمتمثلة بالقيمة الدفترية للأصل البشري، لذلك:

الخسارة = تكلفة الحصول على المورد البشري - مجموع الإطفاء السنوي

القيد:

XXXXXX	من ح/ خسائر الموارد البشرية
XXXXXX	إلى ح/ الموارد البشرية

¹الوردي خدومة، "مطبوعة محاسبة الموارد البشرية"، طلبة سنة ثالثة، تخصص موارد بشرية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة باتنة، 2018، ص 16-17.

²وليد ناجي الحياي، "المشاكل المحاسبية المعاصرة ونماذج مقترحة"، الأكاديمية العربية في الدنمارك، ص 308.

المطلب الثالث: معوقات تطبيق محاسبة الموارد البشرية

إنّ مشاكل القياس التي يواجهها المحاسب في مجال الموارد البشرية تتمثل في وجهين¹:

- المشاكل المتصلة بقياس تكلفة الاستثمارات في هذه الموارد وكيفية تخصيصها واستنفادها على مدار الفترات المالية المتتالية؛
 - المشاكل المتصلة بتقييم هذه الموارد بالمفهوم الاقتصادي للقيمة.
- فمتى اتخذ قرار إظهار قيمة الأصول البشرية ضمن القوائم المالية يواجه المحاسب خمسة مشاكل أساسية يجب العمل على حلها والمتمثلة في:
- 1- **رسمة الموارد البشرية:** لا بد من تبويب تكاليف الموارد البشرية إلى مكوناتها من مصروفات وأصول، والمعيار الرئيسي للترقية بين الأصل والمصروف هو الخدمات المتوقعة من النفقة في المستقبل، فالتكلفة تعالج كمصروف في الفترة التي تتحقق فيها منافعها، ومن ثم فإذا كانت منافع التكلفة تتعلق أو تفيد عدة سنوات فإنها تعالج كأصل.
 - 2- **استنفاد الموارد البشرية²:** متى ما تم رسمة الأصول البشرية واعتبرت أصلاً فإن المشكلة هي قياس النسبة من قيمة الأصل التي سوف تستهلك خلال الفترة المحاسبية. مما لا شك فيه أن بعض الأصول البشرية لها خدمة تعادل فترة بقاء الشخص في خدمة المؤسسة، بينما الأخرى قد تكون مدة خدماتها تعادل مدة بقاء الفرد في وظيفة معينة في المؤسسة، ومجموعة ثالثة تعادل مدة بقاء التكنولوجيا التي يجيدونها، بمعنى إذا صدرت تكنولوجيا جديدة لا يعرفونها فإن قيمتهم كأصل بشري تستنفذ بالكامل، فعلى سبيل المثال تكلفة تدريب مهندس للعمل في الرقابة على الجودة قد تصبح عديمة القيمة إذا انتقل إلى العمل بإدارة التسويق.
 - 3- **تسوية حسابات الأصول البشرية³:** بالرغم من أن الاستنفاد هو الطريقة الأساسية لتحويل تكاليف الأصول البشرية إلى مصروف، فإنه توجد بعض الظروف التي تؤدي إلى تسوية وتعديل قيمة هذه الأصول، ومن الأمثلة على ذلك استبعاد أو شطب قيمة أصول بشرية نتيجة دوران العمل و التغيير في تقديرات العمر الإنتاجي للأصل البشري، ويحدث دوران العمل إما اختيارياً، أو بالاستغناء، أو بالفصل وغير ذلك، وفي أي حالة من هذه الحالات فإن قيمة الرصيد غير المستنفذ للأصل البشري تُعامل كأنها خسارة في الفترة التي حدثت فيها، والعمر الإنتاجي التقديري للأصل البشري يتغير نتيجة لعدة عوامل، تدهور الحالة الصحية، التقاعد المبكر، التقادم التكنولوجي، كل هذه العوامل تؤدي إلى قصر العمر الإنتاجي للأصل البشري، وفي حالة حدوث أي تغيير مادي يؤثر على العمر الإنتاجي المتوقع للأصل فإنه يجب تسوية قيمته، وتستخدم في هذه الحالة نفس الطريقة المتبعة في تسوية قيمة الأصول الأخرى.
 - 4- **عرض بيانات الموارد البشرية في القوائم المالية:** من أهم المشاكل التي تواجه عملية عرض الأصول البشرية في القوائم المالية هي احتمالات دوران العمل، فالأفراد ليسوا مملوكين للمؤسسة، وبالرغم من أن بعض المؤسسات تلزم العاملين فيها بعقود تُقيّد حركتهم مثل النوادي الرياضية حيث يُصبح من حق تلك المؤسسات شراء أو بيع أو مبادلة عقود الأفراد، ومع ذلك فلا زال الأفراد لديهم

¹ بوجنانة عبلة، غربي يسين سي لاخضر، "مشاكل القياس في محاسبة الموارد البشرية وسبل التغلب عليها وفق المعايير المحاسبية الدولية"، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، المجلد 2، العدد 25، ص 508.

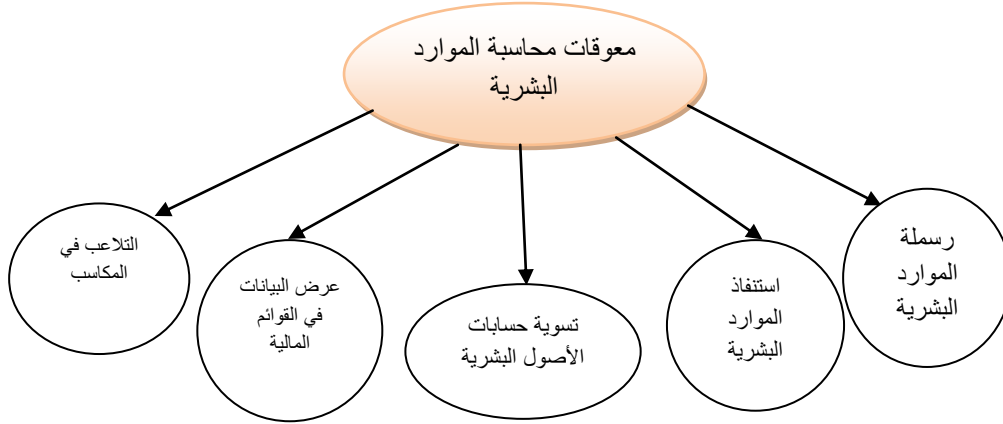
² أيمن عبد الله محمد أبو بكر، مرجع سبق ذكره، ص 39.

³ أريك فلامهولز، " المحاسبة عن الموارد البشرية"، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 1992، ص 78.

حرية نسبية في ترك المؤسسة بدون مرافقتها في معظم الحالات، ومن ثم فما زالت هناك حالة من عدم التأكد حول المدى الزمني للاستفادة من الخدمات المستقبلية للبشر.

5- **التلاعب في المكاسب:** احتمال اتخاذ محاسبة الموارد البشرية ذريعة للإدارة للتلاعب في المكاسب والتأثير على رقم صافي الدخل، فهناك محاسبون يعتقدون بضرورة تحويل الأصول المعنوية مثل الموارد البشرية إلى مصروف في فترة حدوثها بغض النظر عن المنافع المستقبلية المتوقعة منه نظرا لزيادة حالات التأكد حول إمكانية تحقيق هذه المنافع المستقبلية، وأن رسملتها ليس إلا نوع من التلاعب في الأرباح.¹

الشكل رقم (03): معوقات محاسبة الموارد البشرية



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على المعلومات السابقة.

¹بوحنانة عبلة، غربي يسين سي لآخضر، مرجع سبق ذكره، ص 509.

خلاصة الفصل الأول:

تم التوصل إلى أن محاسبة الموارد البشرية هي إحدى أدوات وأساليب القياس المحاسبي المستحدثة في المحاسبة، وتطبيقها على الواقع يتطلب مجهودات كبيرة حتى لا تخسر فرصة الاستفادة من أصول من نوع خاص وذات كفاءة عالية، فمحاسبة الموارد البشرية تهتم بتوفير كافة المعلومات والبيانات التاريخية والحالية والمستقبلية والمالية وغير المالية، وتستخدم كأداة للقياس الكمي الخاص بالموارد البشري وتقديم نتائج القياس للأطراف المعنية من أجل اتخاذ القرارات اللازمة.

مرت محاسبة الموارد البشرية بعدة مراحل وكانت في كل مرحلة تتقدم نحو حقيقة أن العنصر البشري أصل من أصول المؤسسة، وهي تقوم على مجموعة من الفروض والمبادئ ولها أهمية بالغة في دعم القرارات المتعلقة بتعيين وتوظيف المورد البشري والرقابة عليه، كما تهدف إلى تبيان دور المورد البشري في نجاح المؤسسة وقياسه وهذا باستخدام مجموعة من الأساليب الأولى على أساس التكلفة وتشمل التكلفة التاريخية، الإحلالية، الفرصة البديلة، والثانية على أساس القيمة وتشمل الشهرة المستترة، العوائد المستقبلية، التكلفة الاقتصادية، وتسجل عملية القياس محاسبياً ويتم الإفصاح عنها في القوائم المالية.

إضافة إلى مجموعة المعوقات التي تواجه محاسبة الموارد البشرية ومن أهمها صعوبة قياس المورد البشري للاعتراف به كأصل مملوك للمؤسسة.

الفصل الثاني

دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

المبحث الأول: تقديم عام للمؤسسات وهيكلها التنظيمي.

المطلب الأول: نظرة عامة حول مؤسسة حضنة حليب.

المطلب الثاني: نظرة عامة حول مؤسسة كوندور.

المطلب الثالث: نظرة عامة حول مؤسسة الرياض سطيف.

المبحث الثاني: إجراءات الدراسة والتحليل الوصفي للاستبيان.

المطلب الأول: عرض الاستبيان.

المطلب الثاني: تحليل الاستبيان.

المطلب الثالث: تحليل ومقارنة نتائج الدراسة الميدانية في كل المؤسسات محل الدراسة.

تمهيد:

تدعيما لما تم تناوله في الجانب النظري من خلال الفصل السابق تمت محاولة إعداد دراسة تطبيقية تتعلق بمعوقات تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، فتم اختيارنا لمجموعة من المؤسسات البارزة وهي حضانة حليب والرياض سطيف وكوندور لصناعة الأجهزة الإلكترونية، ولهذا سنقوم فيهم بالدراسة الميدانية من خلال تطرقنا إلى مبحثين:

المبحث الأول: تقديم عام للمؤسسات وهيكلها التنظيمي؛

المبحث الثاني: إجراءات الدراسة والتحليل الوصفي للاستبيان.

المبحث الأول: تقديم عام للمؤسسات وهيكلها التنظيمي

لكل دراسة منهج وتحليل ولذلك سنتطرق في هذا المبحث إلى منهجية الدراسة الميدانية وتحليلها للوصول إلى نتائج مرجوة.

المطلب الأول: نظرة عامة لمؤسسة حضنة حليب

1- نشأة وتطور المؤسسة:

هي شركة ذات مسؤولية محدودة عدد شركائها 4 تقوم بإنتاج الحليب ومشتقاته تأسست في 1998/12/15 برأسمال 6000.000 دج حيث تقع بالمنطقة الصناعية بالمسيلة ومرت المؤسسة بعدة مراحل يمكن تلخيصها كما يلي:

1-مرحلة الإنشاء (ديسمبر 1998/ديسمبر 2000):

في هذه المرحلة اكتفت المؤسسة بإنتاج اكياس الحليب (عادي, لبن, رائب, حليب البقرة) حيث كانت قيمة هذه الاستثمارات خلال هذه الفترة هي 58541691.88 دج بطاقة إنتاجية تصل 40000 لتر/يومياً واستمرت مبيعات المؤسسة في الارتفاع لتصل إلى 1271792000 دج سنة 2000 .

2- مرحلة التوسع الأولى (2001/2003):

بقيت نفس المنتجات السابقة وكانت قيمة الاستثمارات خلال هذه الفترة 29596968.27 دج بطاقة إنتاجية فاقت 140000 لتر/يومياً بعدما كانت 40000 لتر/يومياً. حيث تطور رقم الأعمال كما يلي:

- 335937000 دج لسنة 2001 بـ 40 عامل؛
- 496255000 دج لسنة 2002 بـ 39 عامل؛
- 519355000 دج لسنة 2003 بـ 53 عامل.

3- مرحلة التوسع الثانية (جانفي 2004 / ديسمبر 2004):

في هذه المرحلة أضافت المؤسسة إنتاج مادة ياغورت وتحسين المنتجات السابقة حيث وصلت قيمة الاستثمارات خلال هذه الفترة 513938339.31 دج وفاقت القدرة الإنتاجية 320000 لتر/يومياً ومن بين أهم انواع المنتجات خلال هذه الفترة منتوج الياغورت بثلاث أنواع قارورة الحليب, لبن, رائب. وحققت المؤسسة خلال سنة 2004 مبيعات قدرت بـ 5731000 دج باستخدام 58 عامل.

4-مرحلة التوسع الثالثة (2005/2009):

بقيت المؤسسة تنتج نوعين من المنتجات الحليب ومشتقاته حيث بلغت قيمة الاستثمارات 5566445.65 دج والطاقة الإنتاجية فاقت 510000 لتر/يومياً. وتطور رقم الأعمال من سنة إلى أخرى ليصل إلى 5018264160 دج باستخدام 471 عامل.

5- مابعد 2009:

وسع نشاط المؤسسة ليصل رأس مالها إلى 1091000000 دج في سنة 2011 وقد استخدمت المؤسسة 865 عامل.

2- أهداف المؤسسة والمتعاملون معها:

1-2- أهداف المؤسسة:

- توفير مناصب الشغل؛
- تحقيق سمعة طيبة للمؤسسة؛
- تحقيق مزايا تنافسية؛
- المساعدة في تنشيط المبيعات من خلال جهاز كسب العلاقات العامة؛
- كسب ثقة الجمهور الداخلي والخارجي؛
- تنويع المنتجات من فترة إلى أخرى؛
- تطوير المجمع الخاص بتربية الأبقار الحلوب.

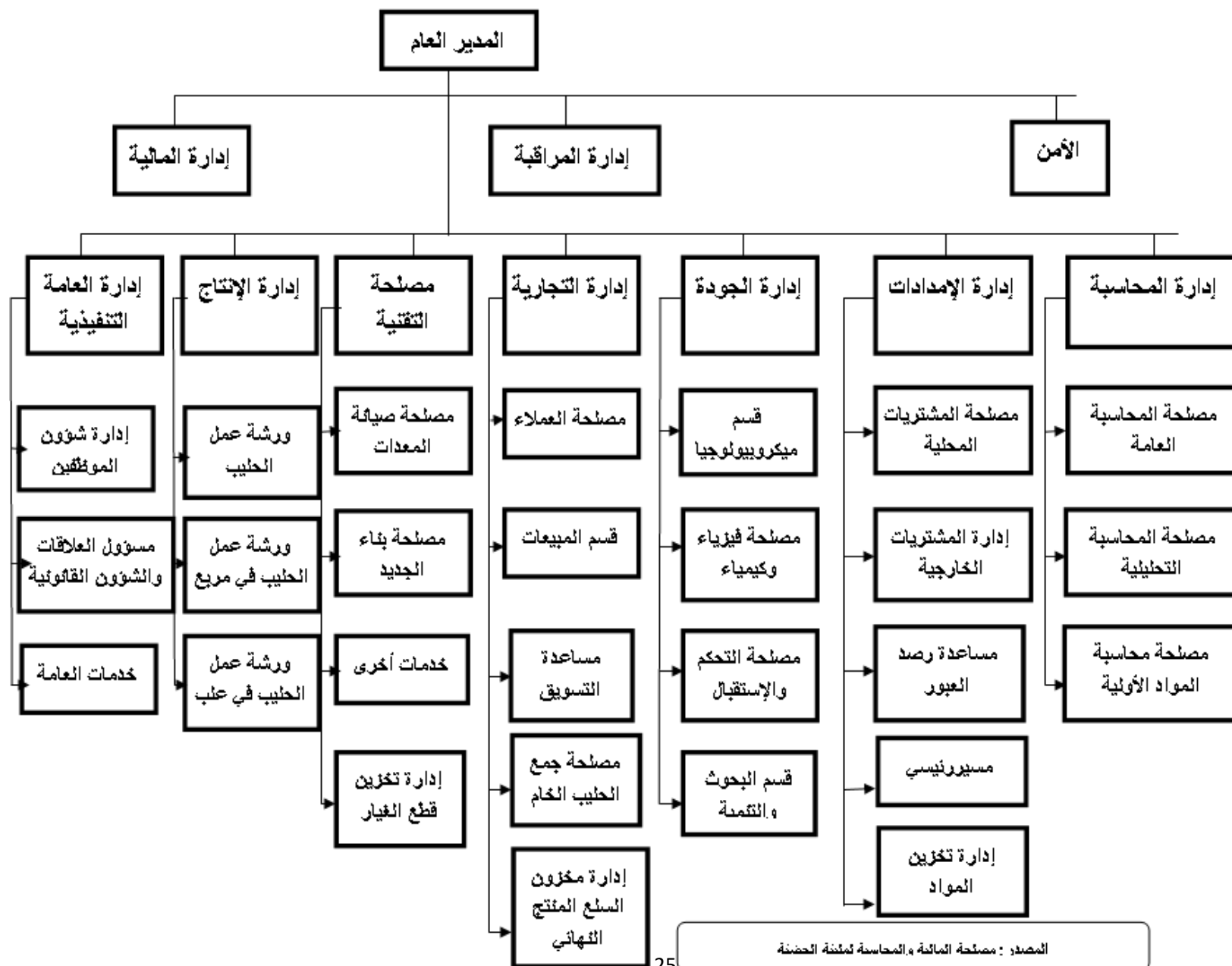
2-2- المتعاملون مع المؤسسة:

- موردون من خارج الوطن 32 حيث تستورد: مسحوق الحليب, معطر, فواكه, أغلفة, خمائر؛
- موردون من داخل الوطن 234؛
- زبائن الجملة 998 زبون؛
- جامعي الحليب 47 من عند الفلاحين؛
- مراكز البيع (الجزائر, عنابة) بالإضافة إلى مركز الأم بالمسيلة.

3- الهيكل التنظيمي للمؤسسة

يمكن توضيح هيكل المؤسسة في الشكل التالي :

الشكل رقم (4): الهيكل التنظيمي لحضنة حليب



المطلب الثاني: نظرة عامة حول مؤسسة "عنتر تراد"

1- التعريف بالمؤسسة:

كوندور: هذا الاسم يرمز إلى طائر يعيش في جبال الأنديز بأمريكا اللاتينية حيث يصل بتخليقه إلى أعلى طبقات الجو، فتم تسمية المؤسسة كتيمن وتنبؤ بالتخليق عاليا في سماء الصناعة الإلكترونية الجزائرية.

2- معلومات عامة حول المؤسسة:

مؤسسة لصناعة الأجهزة الإلكترونية والكهرومنزلية هي مؤسسة ذات مسؤولية محدودة (SARL)، وهي مؤسسة خاصة تنشط وفق أحكام القانون التجاري، تحصلت على السجل التجاري في 09 فيفري سنة 2002، وبدأت النشاط الفعلي في 23 نوفمبر 2003، وهي على مساحة إجمالية تقدر بـ 80104 م²، منها 42665 م² مغطاة، يقدر رأس مالها بحوالي 2.450.000.000 دج، أما حجم الاستثمار فيقرب: 541.000.000.00 دج، تحقق المؤسسة رقم أعمال يقدر بحوالي 6.600.000.00 دج، يوجد مقر المؤسسة بمنطقة النشاطات الصناعية، طريق المسيلة ولاية برج بوعريريج، وهي إحدى المؤسسات المكونة لمجموعة بن حمادي التي تحتوي على خمس وحدات هي¹:

- مؤسسة عنتر تراد لإنتاج الأجهزة الإلكترونية "Condor"؛
 - مؤسسة إنتاج الأجر "Argilor"؛
 - مؤسسة إنتاج القمح الصلب ومشتقاته "Gerbior"؛
 - مؤسسة إنتاج الأكياس البلاستيكية "Polyben"؛
 - مؤسسة إنتاج البلاط ومواد البناء "Gemac".
- تتشكل مؤسسة كوندور "عنتر تراد" من الوحدات التالية:
- وحدة إنتاج الثلاجات (Unité Réfrigérateurs)؛
 - وحدة إنتاج مكيفات الهواء والمواد البيضاء (Unité Climatiseurs et Produits Blancs) مثل: الغسالات، مكيفات الهواء، قارئ DVD...إلخ؛
 - وحدة إنتاج التلفاز (Unité Téléviseurs)؛
 - وحدة إنتاج أجهزة الاستقبال الرقمي (Unité Récepteurs Satellites)؛
 - وحدة إنتاج أجهزة الإعلام الآلي (Unité de Micro-ordinateurs)؛
 - وحدة إنتاج البلاستيك (Unité Injection Plastique)؛
 - وحدة إنتاج مواد التغليف (Unité Polystyrène).
- بالإضافة إلى كونها مؤسسة ذات طابع صناعي وتجاري، فهي تقوم باستيراد بعض السلع والمنتجات الصينية لإعادة بيعها مثل: جهاز الراديو، مجفف الشعر، المدفئة...إلخ.
- ولقد اهتمت المؤسسة بتشغيل اليد العاملة حيث بدأت بـ 90 عامل، أما عدد العمال اليوم هو 1544 عامل.
- يتم تمويل المؤسسة بالمواد الأولية من طرف عدة مؤسسات في عدة دول أهمها:

- Hisense من الصين؛
- Gree من الصين؛

¹ الوثائق الداخلية للمؤسسة المدروسة.

- Midea من الصين؛
- TCL من الصين؛
- Teravision من كوريا؛
- Daewoo من كوريا؛
- BSH من ألمانيا؛
- Kumtel من تركيا.

كما أن للمؤسسة عدة فروع أساسية في مختلف الولايات الجزائرية أهمها ب: الجزائر، سطيف، عنابة، قسنطينة، وهران، أدرار.

3- أهداف المؤسسة وهيكلها التنظيمي

3-1- أهداف المؤسسة:

في ظل سوق يسودها جو تنافسي حاد تهدف مؤسسة عنتر تراد إلى تحقيق الأهداف التالية:

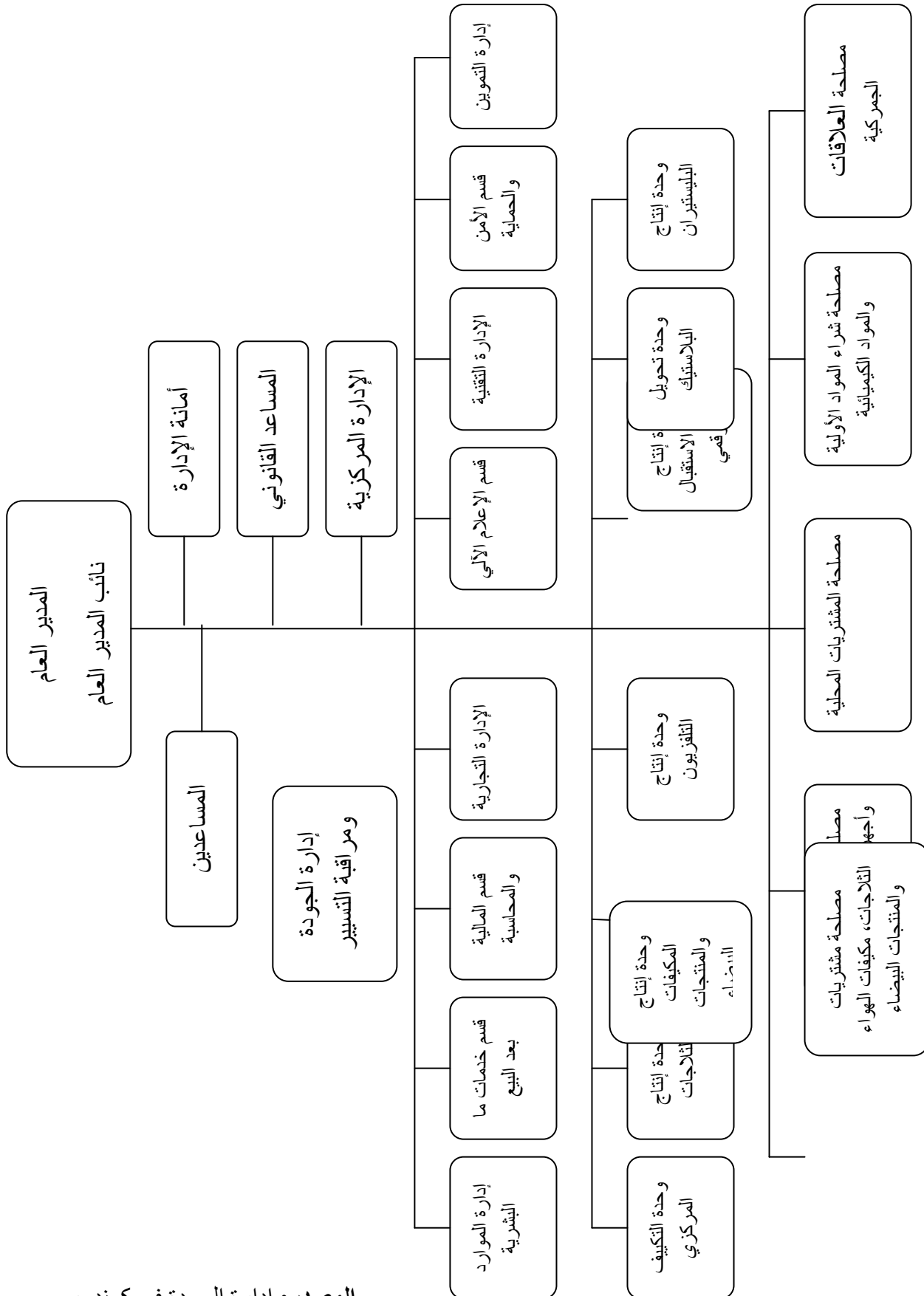
- السعي إلى تعظيم ربحية المؤسسة إلى أعظم حد ممكن؛
- تلبية متطلبات واحتياجات الزبائن؛
- العمل على تقديم منتجات بالكمية، الوقت، الجودة والسعر الملائم للزبائن؛
- السعي وراء الحفاظ على المكانة التنافسية للمؤسسة، وتوسيع شبكة التوزيع من أجل تعزيزها؛
- تحسين نوعية منتج كوندور؛
- تقوية المكانة التنافسية للمؤسسة؛
- العمل على توجيه نحو 30% من المنتجات إلى السوق الأوروبية؛
- توسيع تشكيلة وأنواع المنتجات، من أجل مواجهة المنافسة والتوسع في السوق؛
- الحصول على شهادات أخرى للجودة: ISO 14001 لحماية النظام البيئي؛
- تحسين نظام الاتصال داخل المؤسسة؛
- السعي وراء الريادة في المجال الإلكتروني والالكترومنزلي على المستوى العالمي؛
- المساهمة في تطوير الاقتصاد الوطني.

3-2- الهيكل التنظيمي للمؤسسة:

الهيكل التنظيمي هو البناء الداخلي للمؤسسة، حيث يبين مختلف الوظائف والمستويات داخلها، وهو الحامل الناقل للمعلومات، كما يحدد: نظام الاتصال، نطاق الإشراف، المهام، المسؤوليات والسلطات داخل المؤسسة.

وهو الذي يمكننا من إعطاء نظرة عامة حول المؤسسة والشكل الموالي يبين الهيكل التنظيمي لمؤسسة كوندور .

الشكل رقم (05): الهيكل التنظيمي لمؤسسة عنتر ترايد "Condor"



المصدر: إدارة الجودة في كوندور.

المطلب الثالث: نظرة عامة لمؤسسة الرياض سطيف

1- التعريف بالمؤسسة:

ظهرت الرياض سطيف كشركة اقتصادية عمومية، حيث مرت بمرحلة الاشتراكية والتخطيط المركزي في السبعينيات، والهيكل العضوية في بداية الثمانينات، ثم الاستقلالية سنة 1988 لينتهي الأمر بها في 01 أكتوبر 1997 بتكوين مجموعة.

وطبقا للمرسوم التنفيذي 82/376 المؤرخ في 1982/11/27 المتضمن هيكل الشركات الوطنية، تمت إعادة هيكل الشركات الوطنية للمسامد والمطاحن و العجائن الغذائية والكسكي، وانبثقت عنها خمس شركات كبرى عبر كامل التراب الوطني و هي الرياض الجزائر، الرياض بلعباس، الرياض تيارت، الرياض قسنطينة والرياض سطيف، وتعتبر هذه الأخيرة شركة ذات أسهم برأسمال يقدر بـ 4.054.530.000 دج، وتحولت إلى شركة ذات أسهم يوم 02 أفريل سنة 1990 وتم تفريعها إلى شركات تابعة في أكتوبر 1997، ويكمن النشاط الصناعي لمجمع الرياض سطيف في تحويل الحبوب (القمح الصلب واللين) وإنتاج وتسويق المواد المشتقة (سميد، دقيق، عجائن غذائية، كسكي).

منذ إنشاء شركة الرياض سطيف إثر إعادة هيكل الشركة الوطنية للمسامد والمطاحن والعجائن الغذائية والكسكي (سمباك)، لعبت دورا هاما من خلال المكانة التي احتلتها في قطاع التحويلي للحبوب في الجزائري، وذلك بتوفير خدمات مستمرة ذات جودة عالية إلى المستهلكين والعائلات وتطور علاقات العمل على المستوى الوطني والدولي.

2- الشركات التابعة والهيكل التنظيمي لشركة الرياض سطيف:

1-2- الشركات التابعة :

في إطار سياستها التنموية ومراعاة للتحويلات والتغيرات المستمرة في السوق، اعتمدت الرياض سطيف على جملة من الأساليب التي تسمح بضممان مردودية لرأسمالها ويحتوي هذا الأخير على 8 شركات تابعة موزعة على أقطار الوطن كلها شركات مساهمة حسب شروط القانون التجاري الجزائري وتتمثل في:

● فلاحية الجنوب برأس مالها 70000000 دج؛

● مطاحن الهضاب العليا برأس مالها 845830000 دج؛

● مطاحن الصومام بسبيدي عيش رأس مالها 891310000 دج؛

● مطاحن البيبان ببرج بوعريريج رأس مالها 1529460000 دج؛

● مطاحن الحضنة بالمسيلة شركة مالها 1449460000 دج؛

● مطاحن بسبيدي عيسى مسيلة رأس مالها 711260000 دج؛

● مطاحن الواحات بتوقرت رأس مالها 761320000 دج؛

● مطاحن الزيبان ببسكرة رأس مالها 896260000 دج.

كما أن شركة الرياض سطيف لها مساهمات بحدود 20% من رأس مالها الاجتماعي لشركة الهندسة الصناعية بولاية البليدة، كما تملك أيضا مساهمات في حدود 7.69% في شركة الجزائر لتسوية في الجزائر العاصمة.

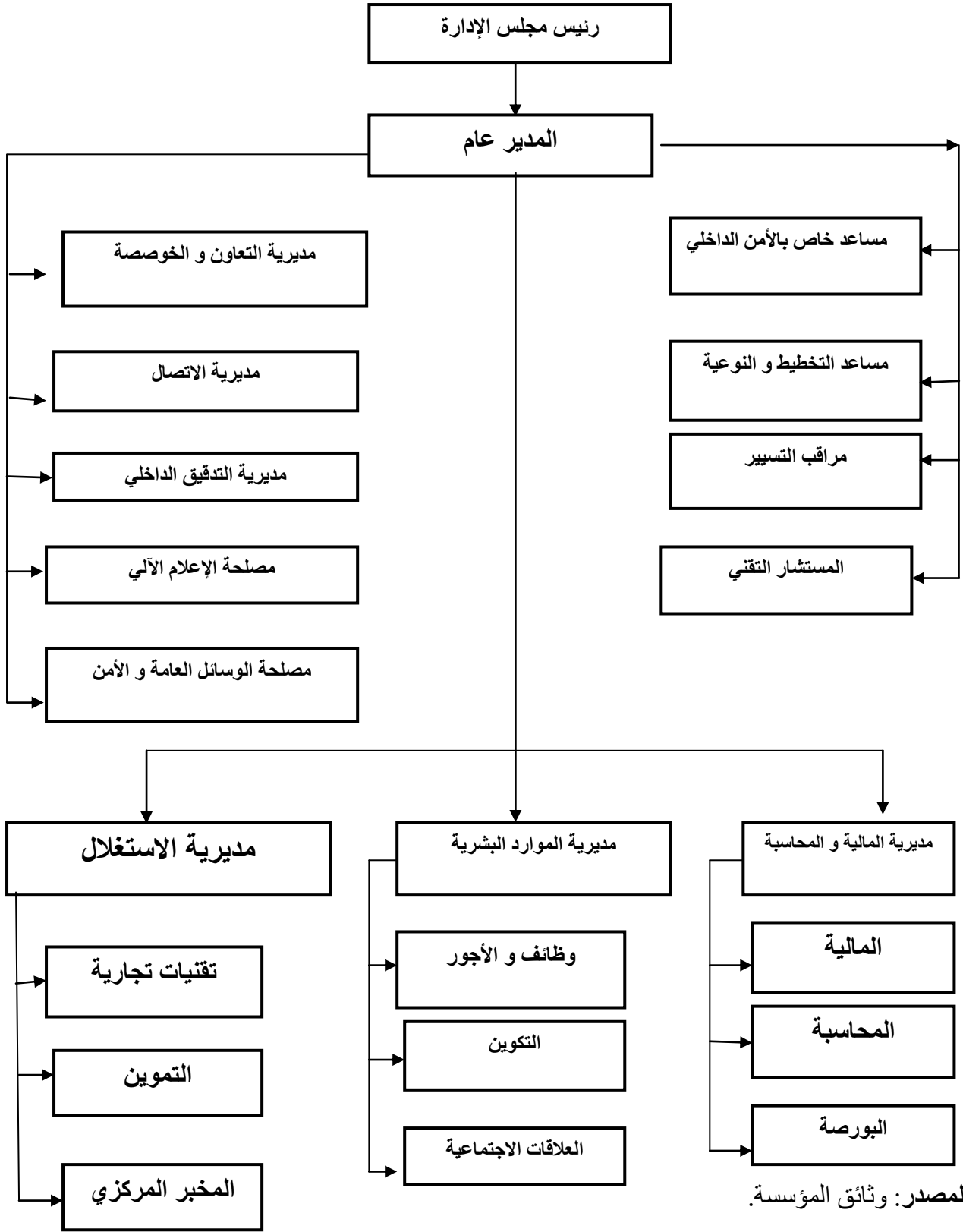
2-2- الهيكل التنظيمي للمجموعة:

إن مجموعات رياض سطيف من أكبر المجموعات الاقتصادية في الجزائر وتتكون من الشركة الأم والشركات التابعة السابقة الذكر أما الشركة الأم هي لمجموعة الرياض سطيف تسمى "المؤسسة الصناعية

من الحبوب و مشتقاتها"، وهي شركة مساهمة برأس مال قدره 4054.530.000 دج نشأت في 2 أفريل 1990 لمدة 99 سنة يقع مقرها بمدينة سطيف ولها مكتب الاتصال وتمثيل بالجزائر العاصمة. تتمثل مهام الشركة الأم في:

- تسير محفظة الأسهم؛
 - تطبيق استراتيجية والبرامج المسطرة من طرف الشركة القابضة.
- من أجل ممارسة هذه المهام وزعت الوظائف التسيير لشركة حسب الهيكل التنظيمي التالي:

الشكل رقم (06): الهيكل التنظيمي لشركة الرياض سطيف



المبحث الثاني: إجراءات الدراسة والتحليل الوصفي للاستبيان

لكل بحث علمي مناهج مبنية على أسس صحيحة، يعتمد عليها للوصول إلى نتائج خاصة بالبحث والتي تمثل تجسيد وتسلسل لمجموعة من الخطوات التي يتبعها من جمع المعلومات وتصنيفها وترتيبها وتحليلها للوصول إلى نتيجة تحكم صحة الفرضية.

المطلب الأول: عرض الاستبيان

سنقوم خلال هذا المبحث بتوضيح كيفية ومنهجية إعداد استبيان، وكذا عرض هيكله المكون من مجموعة مجالات، ثم سنستعرض مجتمع الدراسة، وكذلك العينة المستهدفة من هذا المجتمع، وختامًا باستعراض حدود الدراسة والمشاكل التي واجهتنا خلال توزيع هذا الاستبيان.

1- منهجية إعداد الاستبيان:

نظرا لطبيعة الدراسة، ويهدف إتمام جانبها التطبيقي تم تصميم استبيان وفق الأدبيات المتعارف عليها في المنهجية بالاستناد إلى الدراسات السابقة لتحديد مؤشرات الدراسة، ومن أجل تحقيق الغرض الذي وجد من أجله الاستبيان تم عرضه على خمس أساتذة محكمين، الملحق رقم(01)وهنا تجدر الإشارة إلى أن أغلب توجيهاتهم انصببت على دقة ووضوح الأسئلة المستعملة في الاستبيان وبناءً على الملاحظات تم القيام بما يلزم من حذف، إضافة وتعديل في ضوء مقترحاتهم.

ولقد تم مراعاة النقاط التالية:

- الأسلوب البسيط واللغة المفهومة، حتى لا يجد المجيب صعوبة في فهم السؤال؛
- التسلسل في إعداد أسئلة الاستبيان؛
- الاختصار في الأسئلة حتى لا يشعر المجيب بالملل وتضييع الوقت.

2-هيكل الاستبيان:

تم تقسيم الاستبيان إلى ثلاثة محاور وهي:

- **المحور الأول:** فيه خمسة عبارات تتعلق بمجموعة المعلومات الديمغرافية الخاصة بعينة الدراسة وهي الجنس والعمر والمستوى التعليمي والخبرة والتخصص.
 - **المحور الثاني:** يتضمن 13 عبارات تتعلق بقواعد ومبادئ تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الجزائرية، وتم التطرق فيه إلى مجموعة المعلومات الخاصة بمحاسبة الموارد البشرية من حيث الفروض والمبادئ، ومدى فعالية النظام المحاسبي في إعطاء معلومات ملائمة للاعتراف بالموارد البشري كأصل للمؤسسة.
 - **المحور الثالث:** يتضمن 13 عبارة تتعلق بالمعوقات التي تواجه تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الجزائرية، حيث تم التطرق فيه إلى مجمل المعوقات التي تواجه المؤسسة عند الاعتراف بالموارد البشري كأصل لها، كصعوبة معرفة قيمة المورد البشري داخل المؤسسة باعتباره أحد العوامل التي تساهم في نجاح المؤسسة، وصعوبة قياس المؤسسة لاستثماراتها في الموارد البشرية وغيرها من المعوقات المهمة.
- ولقد تم الاعتماد على سلم لكارث الخماسي (موافق بشدة، موافق، محايد، غير موافق، غير موافق بشدة) وتم إعطاء درجة لكل إجابة من الإجابات الخمسة كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (01): يوضح درجات مقياس لكارث المستعمل والمتوسط المرجح.

قسمة مدى مجال الموافقة على عدد الفئات مقاييس ليكرت: 0.8=5/1-5.

العدد	مدى الفئة (مجال الموافقة =0.8)	درجة الموافقة
1	أقل من 1.8	غير موافق بشدة
2	1.81-2.60	غير موافق
3	2.61-3.40	محايد
4	3.41-4.20	موافق
5	4.21-5	موافق بشدة

المصدر: من إعداد الطالبة استنادا إلى مقياس لكارث الخماسي.

3- مجتمع وعينة الدراسة:

هذا الفرع خصص للحديث عن مجتمع الدراسة، وكذا العينة المستهدفة لتمثيل هذا المجتمع وذكر عدد استمارات الأسئلة وكيفية توزيعهم.

3-1- مجتمع الدراسة:

من خلال موضوع الدراسة يتضح أن مجتمع الدراسة هو مجموعة المؤسسات الثلاث المتمثلة في مؤسسة الرياض سطيف ومؤسسة كوندور لصناعة الأجهزة الالكترونية ومؤسسة حضنة حليب، ولقد تم اختيار هذه المؤسسات المختلفة في النشاط من أجل الوقوف على واقع محاسبة الموارد البشرية بشكل كامل يشمل مختلف القطاعات.

3-2- عينة الدراسة:

الجدول رقم (02): توزيع العينة حسب المؤسسات محل الدراسة.

العينة	الرياض سطيف	كوندور	حضنة حليب	المؤسسات الثلاثة
37	35	33	105	
31	34	30	95	
83,78%	97,14%	90,90%	90,47%	
30 (حجم العينة)	30	30	85,71%	

المصدر: من إعداد الطالبة.

رغم الصعوبات الجمة التي واجهت مرحلة توزيع وجمع استمارات البحث الموجهة لعينة الدراسة، خاصة في مؤسسة الرياض سطيف، إلا أنه تم استرجاع 95 استمارة بنسبة استجابة إجمالية تقدر بـ: 90,47%، حيث تعتبر نسبة مقبولة تدل على اهتمام أفراد العينة بموضوع البحث، وتفاوتت هذه النسبة الأخيرة من مؤسسة لأخرى فكانت أعلى نسبة استجابة في مؤسسة كوندور لصناعة الأجهزة الالكترونية بـ: 97,14% ثم في مؤسسة حضنة حليب بـ: 90,90%، وأدناها في مؤسسة الرياض سطيف بـ: 83,78%، ثم تم ضبط حجم العينة المستجابة بالتساوي بين المؤسسات محل الدراسة — 30 استمارة قابلة للتحليل والدراسة — وذلك من أجل وضع إطار سليم وعادل يُعتمد عليه في مقارنة النتائج المتوصل لها في كل مؤسسة منذ البداية.

4- حدود ومشاكل الدراسة:

يشمل هذا الفرع على إبراز حدود الدراسة الميدانية، في محاولة لضبط هذه الدراسة، كما سنأتي إلى ذكر الصعوبات والمشاكل التي واجهت الدراسة.

4-1- الحدود المكانية والزمنية للدراسة:

- **الحدود المكانية:** شملت ثلاث مؤسسات جزائرية، أولها حضنة حليب ، مؤسسة كوندور لصناعة الأجهزة الالكترونية ثم مؤسسة الرياض سطيف.
- **الحدود الزمنية:** كانت خلال شهر فيفري، مارس، أبريل 2019.

4-2- مشاكل الدراسة:

- انشغال الموظفين حسب أقوالهم، مما يؤدي إلى الإطالة في الرد؛
- هناك بعض الإجابات غير واقعية وتكون عشوائية التي تم إهمالها عند التحليل.

5- أدوات الدراسة:

- عملية جمع البيانات والمعلومات تتم بالاعتماد على مجموعة من الأدوات والتي من شأنها المساعدة في عملية الجمع، لاختبار فرضيات الدراسة والمتمثلة:
- الاستبيان.

6- الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة:

- لغرض تحقيق أهداف الدراسة فقد استخدم البرنامج الإحصائي للعلوم الاجتماعية SPSS24 لتحليل بيانات الدراسة وذلك من خلال:

- اختبار الفايرونباخ لمعرفة مدى ثبات أداة الدراسة ومدى مصداقية آراء العينة؛
- النسب المئوية والأهمية النسبية؛
- المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمعرفة متوسط آراء العينة المشاركة في الدراسة ومدى انحراف الإجابات عن الفرضيات؛
- اختبار T؛
- اختبار التباين والانحراف؛
- معادلة الانحدار؛
- برنامج Excel من أجل استعراض الرسوم البيانية.

المطلب الثاني: تحليل الاستبيان

- سنتطرق خلال هذا المطلب إلى تحليل النتائج التي تم الحصول عليها بعد استعادة الاستبيانات الموزعة وذلك بالاستعانة بالجدول والأشكال البيانية، إضافة إلى بعض المؤشرات الأخرى وذلك بالاعتماد على برنامج spss، وسينى التحليل على المجال الخمس المكونة للاستبيان.
- 1- الوصف الإحصائي للعينة:

بعد تجميع البيانات تم معالجتها باستخدام برنامج spss الإصدار 24، وقبل القيام بالاختبارات اللازمة لتحقيق أهداف البحث قمنا بحساب معامل ألفا كرونباخ (cronbachalpha) للتحقق من ثبات أداة القياس المستخدمة والتأكد من أنها تقيس فعلا ما صممت لأجله كخطوة ثانية، بعد التأكد من صدقه قبل توزيعه، هنا تجدر الإشارة إلى أن مقياس ألفا كرونباخ مؤشر يستخدم لقياس ثبات الأداة أي مدى الترابط بين أسئلة الاستبيان، ففي حالة إعادة تطبيق الاستبيان في ظروف مماثلة يتم الحصول على النتائج نفسها أو الاستنتاجات (لانقص ذلك التطابق التام).

وجاءت نتائج ألفا كرونبيخ للاستبيان كالتالي:

الجدول رقم(03): معامل الثبات

بنود	قواعد ومبادئ محاسبة الموارد البشرية	موقوفات تطبيق محاسبة الموارد البشرية
البنود	13	13
ألفا كرونبيخ	0.78	0.75

المصدر: مخرجات برنامج spss اعتمادا على إجابات أفراد عينة الدراسة.

تُظهر نتائج الجدول أعلاه أن قيمة معامل ألفا كرونبيخ فاقت 0.6 في جميع المحاور مما يفسر ثبات المقياس و العبارات المعتمدة في كل محور.

2- عرض وتحليل الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة:

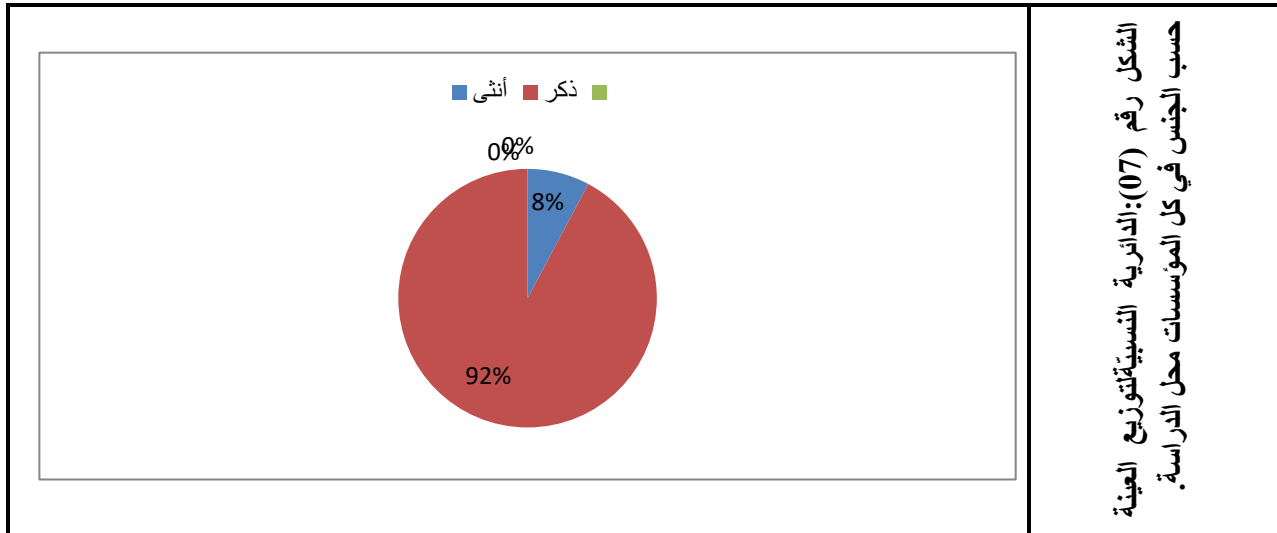
يتم في هذا المطلب عرض وتحليل الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة، الظاهرة في المحور الأول من الاستبيان وذلك حسب البنود (الجنس، العمر، المستوى العلمي، عدد سنوات الخبرة والتخصص)، بالإضافة إلى تبيان دور النتائج المُتحصّل عليها في تثمين إجابات أفراد العينة والاستعانة بالتمثيل البياني لكل بند من أجل إعطاء توضيح أكثر.

1-2- توزيع عينة الدراسة حسب الجنس:

من خلال دراسة وتحليل 90 استمارة تم توزيعها في مُختلف المؤسسات محل الدراسة؛ اتضح أن عينة الدراسة يَغلب عليها الجنس الذكوري بنسبة 92,22% من إجمالي العينة، ومثّل هذا الأخير نسبة 90% في مؤسسة حضنة حليب ونسبة 83,33% في مؤسسة الرياض سطيف ثم تأتي نسبة 70,00% في مؤسسة كوندور، الأمر الذي يدل على أن هذه الأخيرة تملك إطارات نسوية أكثر من المؤسسات الأخرى محل الدراسة اللتان تعرفان سيطرة كبيرة للرجل في مُختلف المجالات خاصة في المجال المالي والمُحاسبي محل الدراسة، والجدول التالي يعرض نتائج توزيع عينة البحث في المؤسسات محل الدراسة حسب الجنس بشكلها المُفصل كالتالي:

الجدول رقم(04): توزيع عينة الدراسة حسب الجنس.

الجنس	مؤسسة حضنة حليب		مؤسسة الرياض سطيف		مؤسسة كوندور		كل المؤسسات	
	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة
ذكر	27	90%	25	83,33%	21	70,00%	83	92,22%
أنثى	3	10%	5	16,17%	9	30,00%	07	07,78%
المجموع	30	100%	30	100%	30	100%	90	100%



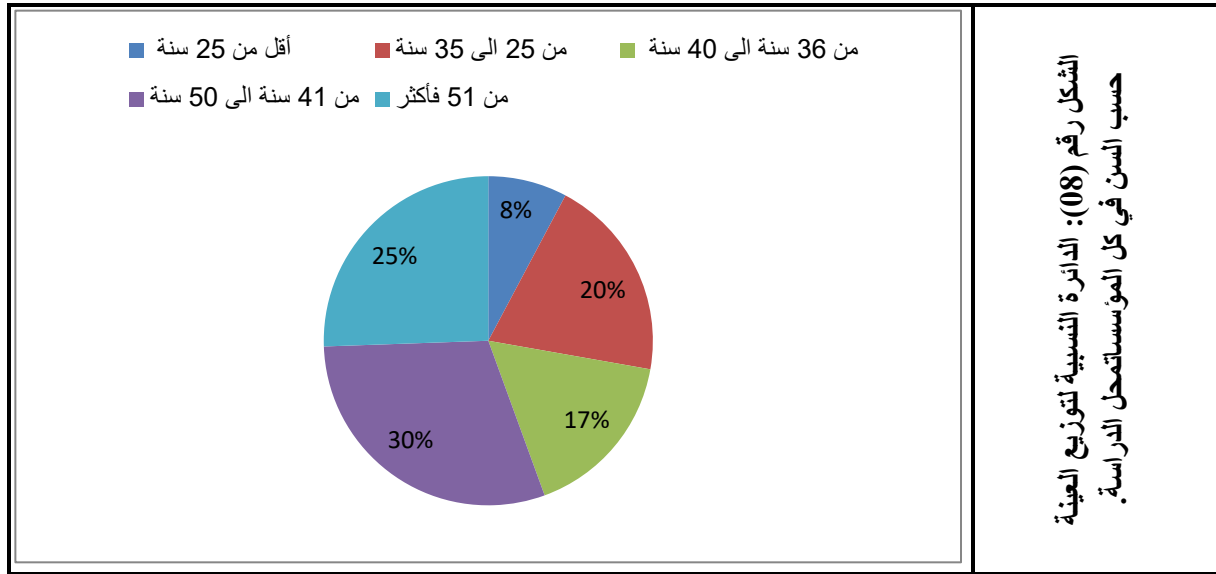
المصدر: من إعداد الطالبة استنادًا إلى مخرجات برنامج SPSS24 ومخرجات برنامج Excel 2013.

2-2- توزيع عينة الدراسة حسب السن:

يدل عمر الفرد الكبير في أغلب الأحيان على حرصه وموثوقيته في الإجابة على فقرات الاستبيان، والجدول التالي يوضح توزيع عينة البحث حسب أعمار أفراد عينة الدراسة في المؤسسات محل الدراسة كالتالي:

الجدول رقم(05): توزيع عينة الدراسة حسب السن.

المؤسسة العمر	مؤسسة حضانة حليب		مؤسسة الرياض سطيف		مؤسسة كوندور		كل المؤسسات	
	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار
أقل من 25 سنة	10%	03	6,66%	02	6,66%	02	7,77%	07
من 25 سنة إلى 35 سنة	23,33%	07	10%	03	26,66%	08	20%	18
من 36 سنة إلى 40 سنة	16,66%	05	20%	06	13,33%	04	16,66%	15
من 41 سنة إلى 50 سنة	30%	09	33,33%	10	26,66%	08	30%	27
من 51 سنة فأكثر	20%	06	30%	09	26,66%	08	25,55%	23
المجموع	100%	30	100%	30	100%	30	100%	90



المصدر: من إعداد الطالبة استناداً إلى مخرجات برنامج SPSS24 ومخرجات برنامج Excel 2013.

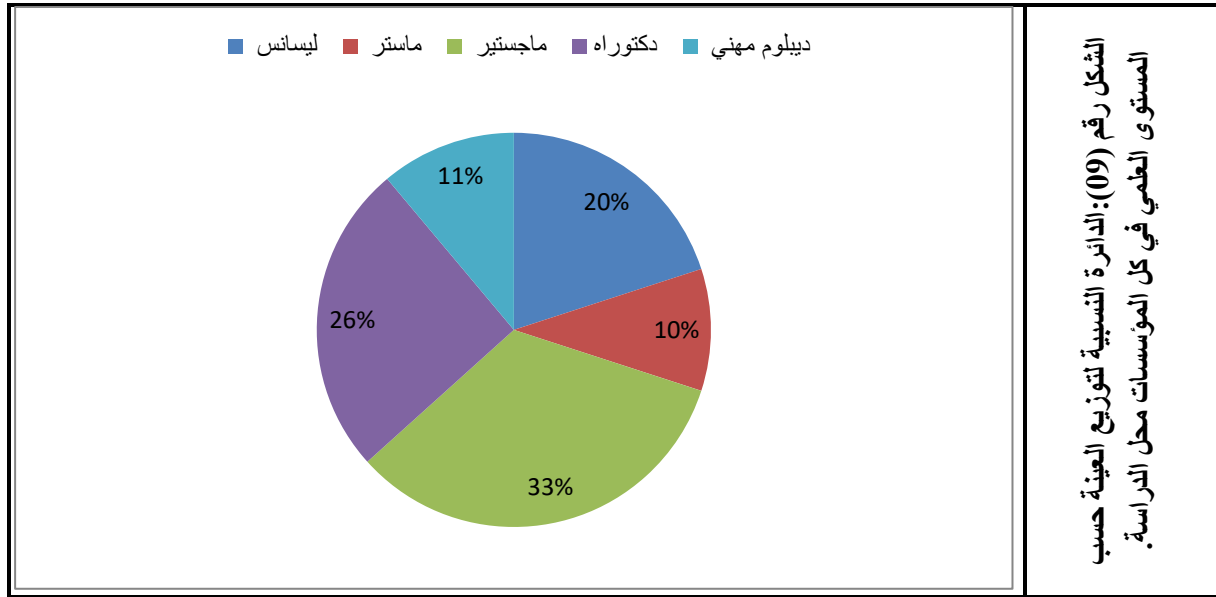
من الجدول والدائرة النسبية أعلاه؛ يتضح أن أكبر فئة تتضمنها عينة الدراسة هي فئة الأفراد التي تتراوح أعمارهم ما بين 41 سنة إلى 50 سنة وذلك على مستوى كل المؤسسات محل الدراسة، كما أن أكثر من نصف أفراد العينة تفوق أعمارهم 40 سنة، الأمر الذي يدل على جديتهم عند الإجابة على استمارة الدراسة وذلك مقارنة بالأفراد الذين تقل أعمارهم عن 25 سنة والذين بلغ عددهم 27 فرداً أي ما نسبته 30% من النسبة الإجمالية للمؤسسات محل الدراسة هذا من جهة، ومن جهة ثانية قد يكون إلمامهم أوسع وأفضل بموضوع الدراسة المتعلق بمعوقات تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الجزائرية.

2-3- توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي:

يُعتبر بين أفراد العينة مهم في هذه الدراسة ولكن ليس بقدر أهمية المستوى العلمي الذي يحملونه، لذا يتم عرض وتحليل توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي كما يلي:

الجدول رقم(06): توزيع عينة الدراسة حسب المستوى العلمي.

المؤسسة المستوى العلمي	مؤسسة حضنة حليب		مؤسسة الرياض سطيف		مؤسسة كوندور		كل المؤسسات	
	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة
ليسانس	08	26,66%	05	16,66%	05	16,66%	18	20%
ماستر	02	66,66%	03	10%	04	13,33%	09	10%
ماجستير	09	30%	10	33,33%	11	36,66%	30	33,33%
دكتوراه	07	23,33%	09	30%	07	23,33%	23	25,55%
ديبلوم مهني	04	13,33%	03	10%	03	10%	10	11,11%
المجموع	30	100%	30	100%	30	100%	90	100%



المصدر: من إعداد الطالبة استنادًا إلى مخرجات برنامج SPSS24 ومخرجات برنامج Excel 2013.

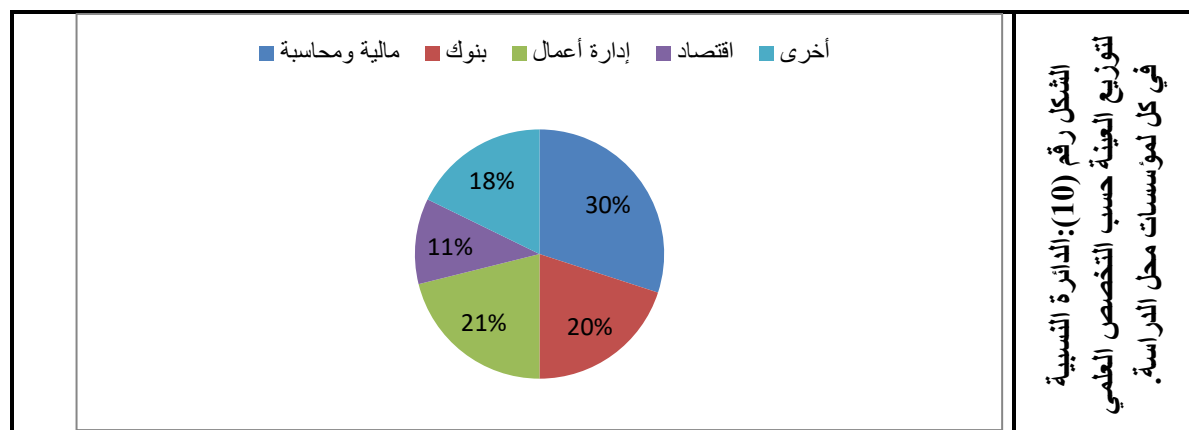
من الخصائص الهامة التي تُفيد في عملية التحليل وتزويد من قيمة هذه الدراسة هي المستوى العلمي الذي يتمتع به أفراد العينة، حيث يتضح من خلال الجدول والدائرة النسبية أعلاه أن عينة هذه الدراسة تحتوي على نسبة 58,88% من إجمالي أفراد العينة يحملون شهادات عليا — ماجستير ودكتوراه — وذلك على مستوى كل المؤسسات محل الدراسة، الأمر الذي يدل على أن جُل أفراد العينة سوف يعطون اهتمامًا بالغًا للبحث كون أغلبهم غير مُنقطعين عن البحث العلمي ويسعون للاحتكاك ولتحقيق نجاحات عُليا (الماجستير والدكتوراه) هذا من جهة، ومن جهة ثانية يُلاحظ أن باقي أفراد العينة يملكون مستويات علمية مقبولة (ماستر، ليسانس، دبلوم مهني) خاصة إذا كانت تملك الخبرة المهنة اللازمة.

4-2- توزيع عينة الدراسة حسب التخصص العلمي:

الواضح أن أغلب أفراد العينة يملكون مستوى علمي عالي جد مقبول، مما يعطي خاصية مميزة لعينة الدراسة، ولكن من المستحسن أن يكون أغلبهم مُختصين ومُلمين بالجانب المالي والمحاسبي وبموضوع ومتغيرات البحث (القيمة العادلة) والجدول التالي يبين توزيع عينة الدراسة حسب التخصص العلمي:

الجدول رقم (07): توزيع عينة الدراسة حسب التخصص العلمي.

المؤسسة التخصص	مؤسسة حضنة حليب		مؤسسة الرياض سطيف		مؤسسة كوندور		كل المؤسسات	
	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار
مالية ومحاسبة	33,33%	10	30%	09	26,66%	08	30%	27
بنوك	16,66%	05	33,33%	10	10%	03	20%	18
إدارة أعمال	16,66%	05	13,33%	04	33,33%	10	21,11%	19
اقتصاد	10%	03	6,66%	02	16,66%	05	11,11%	10
أخرى	23,33%	07	16,66%	05	13,33%	04	17,77%	16
المجموع	100%	30	100%	30	100%	30	100%	90



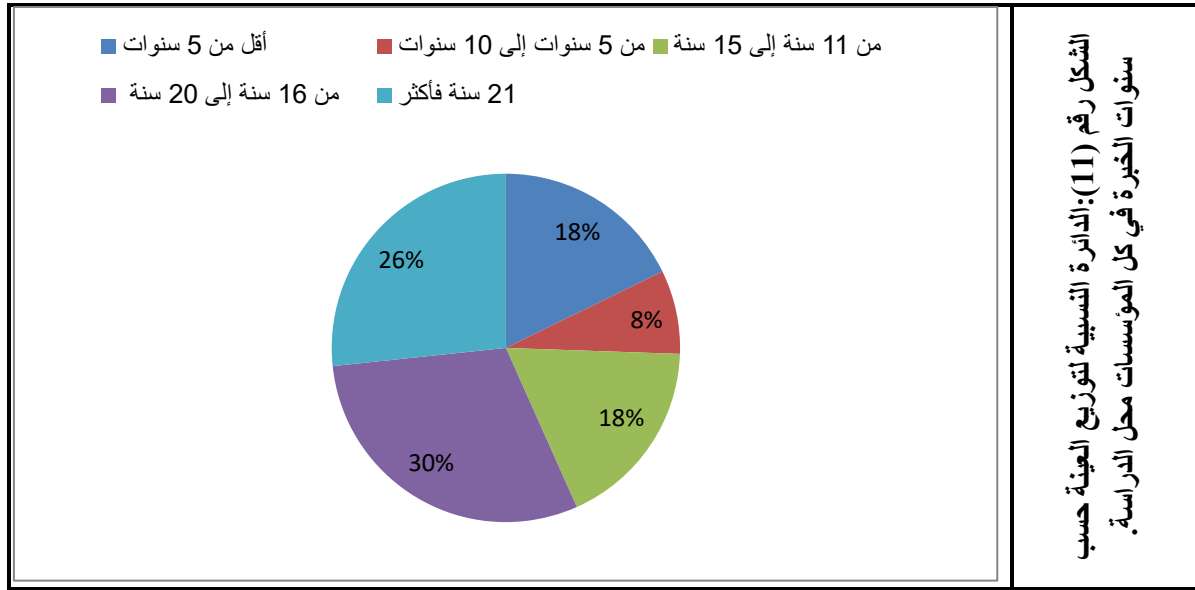
المصدر: من إعداد الطالبة استناداً إلى مخرجات برنامج SPSS24 ومخرجات برنامج Excel 2013. من خلال الجدول السابق؛ يتضح أن تخصصات أفراد عينة الدراسة جد مُلائمة لموضوع البحث، لأن معظم أفراد عينة الدراسة (50%) مختصون في المالية والمحاسبة والبنوك، حيث تُعطي هذه التخصصات اهتماماً واسعاً بموضوع القيمة العادلة بصفة مباشرة، الأمر الذي يدل على وجود إلمام وإطلاع واسعين على فقرات الاستبيان التي تمحورت حول محاسبة الموارد البشرية والنظام المحاسبي المالي، بالإضافة إلى أن تناسق وتلاؤم تخصص أفراد العينة مع موضوع البحث يزيد من مصداقية الإجابة التي يُدلون بها مقارنة بباقي التخصصات وبالتالي الحصول على نتائج جيّدة.

2-5- توزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة:

يبين الجدول رقم (08) توزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة التي يمتلكها أفراد العينة في كل مؤسسة من المؤسسات محل الدراسة، وعلى المستوى الكلي لإجمالي مُفردات العينة كما يلي:

الجدول رقم(08):توزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة.

المؤسسة الخبرة	مؤسسة حضنة حليب		مؤسسة سظيف		الرياض		مؤسسة كوندور		كل المؤسسات	
	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة
أقل من 5 سنوات	5	% 16,66	6	% 20	5	% 16,66	16	% 17,77	16	% 17,77
من 5 سنوات إلى 10 سنوات	3	% 10	2	% 6,66	2	% 6,66	7	% 7,77	7	% 7,77
من 11 سنة إلى 15 سنة	5	% 16,66	4	% 13,33	7	% 23,33	16	% 17,77	16	% 17,77
من 16 سنة إلى 20 سنة	10	% 33,33	9	% 30	8	% 26,66	27	% 30	27	% 30
21 سنة فأكثر	7	% 23,33	9	% 30	8	% 26,66	24	% 26,66	24	% 26,66
المجموع	30	% 100	30	% 100	30	% 100	90	% 100	90	% 100



المصدر: من إعداد الطالبة استناداً إلى مخرجات برنامج SPSS24 ومخرجات برنامج Excel 2013. من خلال الجدول والدائرة النسبية أعلاه؛ يتضح أن أكثر من نصف أفراد عينة الدراسة لهم خبرة تفوق 16 سنة في اختصاصاتهم ومهنتهم وذلك على مستوى كل المؤسسات محل الدراسة، الأمر الذي يعطي ميزة إضافية لهذه العينة كونها تحوي على أفراد لهم خبرة ودراية واسعة بالموضوع.

المطلب الثالث: تحليل ومقارنة نتائج الدراسة الميدانية في كل المؤسسات محل الدراسة.

حتى تتم مقارنة معوقات تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسة الجزائرية، تم تحليل ومقارنة نتائج البحث المتوصل إليها في الدراسة الميدانية لكل بند على حدى وعلى مستوى المؤسسات الثلاث محل الدراسة، وذلك عن طريق عرض إجابات الاستبيان في درجات الموافقة الخمسة الظاهرة في الجدول رقم (01)، واستناداً إلى مخرجات البرامج الحاسوبية (برنامج SPSS21 وبرنامج Excel2013) والأساليب الإحصائية المذكورة في المطلب الأول من هذا المبحث، وحتى يتم التوصل إلى استنتاجات مفصلة ودقيقة قدر الإمكان تبين أوجه الاختلاف والتشابه في موضوع البحث بين مؤسسة الرياض سطيف، مؤسسة كوندور ومؤسسة حضنة حليب تم تقسيم المحاور الثلاثة الأخيرة من الاستبيان إلى قسمين، كل قسم يهدف إلى عرض وتحليل بُعد من موضوع الدراسة ككل.

1- تحليل ومقارنة نتائج المحور الثاني من الاستبيان بين المؤسسات محل الدراسة.

خصص المحور الثاني من استمارة الدراسة لمعرفة مجموعة القواعد والمبادئ المطبقة في محاسبة الموارد البشرية على مستوى المؤسسات الجزائرية، حيث تهدف كل فقرة إلى تحليل جزء معين من موضوع المحور وذلك كما يلي:

من أجل الوقوف على أهم الفروقات الموجودة بين تركيبة المؤسسات وقواعد محاسبة الموارد البشرية تم الاعتماد على المتوسط الحسابي والانحراف المعياري في جدول واحد بغية إظهار الاختلافات كما يلي:

الجدول رقم (09): نتائج تحليل محور توجد قواعد ومبادئ لتطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الجزائرية

المتوسط الحسابي الإجمالي	مؤسسة كوندور		مؤسسة الرياض سطيف		مؤسسة حصة حليب		المؤسسة	الفقرة
	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي		
3,32 (محايد)	0,72	3,07 (محايد)	0,93	2,44 (غير موافق)	0,43	4,46 (موافق بشدة)	يعتبر مفهوم محاسبة الموارد البشرية من المفاهيم الحديثة وغير المعروفة لدى المؤسسة.	1
2,46 (غير موافق)	0,40	1,77 (غير موافق بشدة)	0,43	2,50 (غير موافق)	0,64	3,10 (محايد)	تفترض محاسبة الموارد البشرية أن العنصر البشري ذو قيمة للمؤسسة.	2
3,81 (موافق)	1,06	4,11 (موافق)	1,10	3,56 (موافق)	1,13	3,77 (موافق)	تطبيق نظام محاسبة الموارد البشرية يوفر المعلومات الملائمة لتوفير متطلبات الإفصاح عن تكلفة الموارد البشرية.	3
4,33 (موافق بشدة)	0,43	4,34 (موافق بشدة)	0,76	4,11 (موافق)	0,51	4,55 (موافق بشدة)	تطبيق نظام محاسبة الموارد البشرية يساهم في تصميم نظام متكامل للمعلومات الخاصة بالموارد البشري.	4
4,39 (موافق بشدة)	0,78	4,79 (موافق بشدة)	0,66	4,49 (موافق شدة)	0,68	3,89 (موافق)	يعالج النظام المحاسبي الموارد البشرية على أنها مصاريف رأسمالية.	5
3,85 (موافق)	0,96	3,94 (موافق)	0,72	4,16 (موافق)	1,02	3,44 (موافق)	يشمل نطاق مبدأ الوحدة المحاسبية تكاليف العمليات المتعلقة بالموارد البشرية.	6
2,70 (محايد)	0,53	1,45 (غير موافق بشدة)	0,71	1,97 (غير موافق)	0,45	4,67 (موافق بشدة)	يشمل نطاق مبدأ الإفصاح للمؤسسة معلومات دقيقة وواضحة عن المورد البشري.	7
4,01 (موافق)	1,02	3,94 (موافق)	0,93	3,96 (موافق)	1,12	4,12 (موافق)	تقييم المورد البشري كأحد الأصول في المؤسسة يجعل الإدارة تدرك قيمته بشكل أكبر.	8
1,70 (غير موافق بشدة)	0,68	1,74 (غير موافق بشدة)	0,73	1,73 (غير موافق بشدة)	0,72	1,64 (غير موافق بشدة)	يستخدم أسلوب التكلفة التاريخية وأسلوب التكلفة الاستبدالية لقياس تكلفة الموارد البشرية في المؤسسة.	9
3,98 (موافق)	0,89	4,13	0,73	3,97	1,07	3,84	يستخدم أسلوب العوائد المستقبلية وأسلوب القيمة الاقتصادية لقياس قيمة	10

		(موافق)		(موافق)		(موافق)	الموارد البشرية في المؤسسة.
4,24 (موافق) (بشدة)	0,97	4,57 (موافق) (بشدة)	0,86	4,03 (موافق)	0,93	4,11 (موافق)	11 تتضمن الكشوف المالية بيانات خاصة بالموارد البشري تعكس بصدق قيمتهم في المؤسسة.
4,51 (مواف) (بشدة)	0,74	4,56 (موافق) (بشدة)	0,87	4,45 (موافق) (بشدة)	0,67	4,53 (موافق) (بشدة)	12 تدرج قيمة وتكلفة الموارد البشرية ضمن الأصول في المؤسسة.
3,95 (موافق)	0,68	4,08 (موافق)	0,80	3,99 (موافق)	0,73	3,78 (موافق)	13 ضرورة وجود معلومات عن محاسبة الموارد البشرية لأجل إدارة الموارد البشرية بكفاءة وفعالية.
3,55 (موافق)	3,31 (محايد)	3,37 (محايد)	3,37 (محايد)	3,99 (موافق)	3,99 (موافق)	3,99 (موافق)	المتوسط الحسابي الإجمالي لكل المؤسسات

المتوسط الحسابي الإجمالي لكل المؤسسات

المصدر: من إعداد الطالبة استنادًا إلى مخرجات برنامج SPSS24.

من خلال الجدول رقم (09) والذي يبين إجابات أفراد العينة حول "وجود قواعد ومبادئ لتطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الجزائرية محل الدراسة" يلاحظ أن المتوسط الحسابي يتراوح بين 3,30 و 4. حيث احتلت الفقرة رقم (12) المرتبة الأولى بمتوسط حسابي إجمالي 4,51 والتي تنص على أنه تدرج قيمة وتكلفة الموارد البشرية ضمن الأصول في المؤسسة وهذا ما يؤكد أن أفراد العينة موافقين بشدة على أن تكلفة وقيمة الموارد البشرية تدرج ضمن أصول المؤسسة، أما الفقرة رقم (05) احتلت المرتبة الثانية بمتوسط حسابي وصل إلى 4,39 بدرجة موافق بشدة والتي نصت على "يعالج النظام المحاسبي الموارد البشرية على أنها مصاريف رأسمالية"، أما الفقرة رقم (04) فقد حازت على المرتبة الثالثة وبدرجة موافق بشدة بمتوسط حسابي إجمالي 4,33 والتي نصت على "تطبيق نظام محاسبة الموارد البشرية يساهم في تصميم نظام متكامل للمعلومات الخاصة بالموارد البشري"، أما الفقرة رقم (11) حازت على المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي إجمالي بلغ 4,24 بدرجة موافق بشدة والتي نصت على "تتضمن الكشوف المالية بيانات خاصة بالموارد البشري تعكس بصدق قيمتهم في المؤسسة"، أما الفقرة رقم (08) فقد احتلت المرتبة الخامسة بمتوسط حسابي إجمالي 4,01 بدرجة موافق والتي نصت على "تقييم المورد البشري كأحد الأصول في المؤسسة يجعل الإدارة تدرك قيمته بشكل أكبر"، أما الفقرة رقم (09) احتلت المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي إجمالي بلغ 1,70 بدرجة غير موافق بشدة والتي نصت على "يستخدم أسلوب التكلفة التاريخية وأسلوب التكلفة الاستبدالية لقياس تكلفة الموارد البشرية في المؤسسة".

من خلال ما سبق يتبين أن المتوسط الحسابي الإجمالي لأفراد العينة بلغ 3,55 بدرجة موافق، وهذا ما يبين أن المؤسسات الجزائرية الثلاث محل الدراسة يرون أنه توجد قواعد ومبادئ لتطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات محل الدراسة.

التفسير:

من خلال النتائج الموجودة أعلاه يتضح لنا أن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تولي اهتماما بالغا للموارد البشرية داخل المؤسسة، حيث تدور الفكرة الأساسية لمحاسبة الموارد البشرية حول القيمة الاقتصادية للمورد البشري بالنسبة للمؤسسة، وذلك لاتفاقهم بوجود قواعد ومبادئ لتطبيق محاسبة الموارد البشرية، أي أن المورد البشري داخل المؤسسة تحكمه مجموعة من المبادئ والقواعد من الناحية المحاسبية، لضرورة توفير

معلومات خاصة بالموارد البشري للاعتراف به ضمن الكشوف المالية الخاصة بالمؤسسة، من أجل إدارته بكفاءة وفعالية ليساهم في تحقيق نجاح المؤسسة، فتطبيق نظام معلومات للمورد البشري يسمح بالإفصاح عن المعلومات المالية حول الموارد البشرية، كونها تساعد على زيادة شفافية وملائمة المعلومات المالية المفصح عنها.

الجدول رقم(10):نتائج تحليل محور توجد معوقات تواجه تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الجزائرية

المتوسط الحسابي الإجمالي	مؤسسة كوندور		الرياض مؤسسه سطيف		مؤسسة حضنة حليب		المؤسسة	الفقرة
	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي		
4,68 (موافق بشدة)	0,41	4,67 (موافق بشدة)	0,58	4,71 (موافق بشدة)	0,49	4,65 (موافق شدة)	صعوبة امتلاك المورد البشري وبالتالي استبعاده عن الأصول.	1
4,03 (موافق)	0,91	4,11 (موافق)	1,05	4,06 (موافق)	0,97	3,92 (موافق)	صعوبة قياس المنافع أو الخدمات المستقبلية للموارد البشرية.	2
4,08 (موافق)	0,99	4,34 (موافق بشدة)	0,94	3,81 (موافق)	0,78	4,09 (موافق)	صعوبة جمع معلومات وبيانات متعلقة بالموارد البشرية.	3
4,55 (موافق بشدة)	0,94	4,52 (موافق بشدة)	0,73	4,36 (موافق بشدة)	1,03	4,77 (موافق بشدة)	صعوبة تقبل الموارد البشرية أنهم سلعة لها قيمة مالية.	4
4,15 (موافق)	0,91	4,31 (موافق بشدة)	1,08	4,04 (موافق)	1,13	4,11 (موافق)	صعوبة موضوعية منهج القيمة والتكلفة في تقييم الموارد البشرية.	5
4,12 (موافق)	0,81	4,06 (موافق)	0,97	3,96 (موافق)	0,79	4,33 (موافق بشدة)	صعوبة تحديد مستوى الخبرات الخاصة بالموارد البشرية في المؤسسة.	6
4,52 (موافق بشدة)	0,75	4,33 (موافق بشدة)	0,67	4,52 (موافق بشدة)	0,61	4,71 (موافق بشدة)	تعرض نظام محاسبة الموارد البشرية لعوامل التحيز والخطأ والنسيان.	7
2,85 (محايد)	1,02	3,45 (موافق)	0,88	2,68 (محايد)	0,79	2,43 (غير موافق)	صعوبة رفع القدرات العلمية والعملية للموارد البشرية في المؤسسة.	8
4,06 (موافق)	0,72	4,12	0,92	3,99	0,94	4,06	صعوبة تقدير أعمار الموظفين	9

		(موافق)		(موافق)		(موافق)	الإنتاجية في المؤسسة.	
4,22 (موافق بشدة)	0,84	4,06 (موافق)	0,69	4,36 (موافق بشدة)	0,74	4,24 (موافق بشدة)	صعوبة رسملة الموارد البشرية في المؤسسة.	10
4,38 (موافق بشدة)	0,79	4,64 (موافق بشدة)	0,88	4,51 (موافق بشدة)	0,65	3,99 (موافق)	صعوبة قياس الشركة لاستثماراتها في الموارد البشرية.	11
3,06 (محايد)	0,66	4,67 (موافق بشدة)	1,07	2,54 (غير موافق)	0,89	1,97 (غير موافق)	صعوبة وجود نظام دقيق لقياس وتقييم أداء الموارد البشرية.	12
4,52 (موافق بشدة)	0,78	4,62 (موافق بشدة)	0,71	4,51 (موافق بشدة)	0,63	4,43 (موافق بشدة)	صعوبة وجود معيار يحدد آلية القياس والعرض والإفصاح لتكلفة الموارد البشرية وإظهارها ضمن أصول المؤسسة.	13
3,89 (موافق)	4,25 (موافق)	3,81 (موافق)	3,60 (موافق)	المتوسط الحسابي الإجمالي لكل المؤسسات				

المتوسط الحسابي الإجمالي لكل المؤسسات

المصدر: من إعداد الطالبة استناداً إلى مخرجات برنامج SPSS24. من خلال الجدول رقم (11) يتم معرفة معوقات تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الجزائرية بالترتيب التنازلي للعبارة حسب المتوسط الحسابي الإجمالي.

صعوبة امتلاك المورد البشري وبالتالي استبعاده من الأصول: احتلت الفقرة رقم (1) المرتبة الأولى بمتوسط حسابي إجمالي قدر بـ 4,68 بدرجة موافق بشدة مما يبين أن اتجاه العينة يتفق بأن المورد البشري صعب الامتلاك فالمؤسسة لا تستطيع امتلاكه على الدوام.

صعوبة تقبل الموارد البشرية أنهم سلعة لها قيمة مالية: احتلت الفقرة رقم (04) المرتبة الثانية بمتوسط حسابي إجمالي 4,55 بدرجة موافق بشدة مما يعني أن أفراد العينة غير متقبلين أنهم سلعة لها قيمة مالية.

صعوبة وجود معيار يحدد آلية القياس والعرض والإفصاح لتكلفة الموارد البشرية وإظهارها ضمن أصول المؤسسة: احتلت الفقرة رقم (13) المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي إجمالي بلغ 4,52 بدرجة موافق بشدة وهذا يعني عدم وجود معيار يوضح كيفية إظهار تكلفة الموارد البشرية في الحساب 2 واعتبارها أصلاً من أصول المؤسسة.

تعرض نظام محاسبة الموارد البشرية لعوامل التحيز والخطأ والنسيان: احتلت الفقرة رقم (07) المرتبة الخامسة بدرجة موافق بشدة بمتوسط حسابي إجمالي 4,52، مما يدل على إمكانية حدوث أخطاء أثناء حساب مختلف التكاليف المترتبة عن المورد البشري أو تحيز أو نسيان.

بينما احتلت الفقرة رقم (11) المرتبة السادسة بمتوسط حسابي إجمالي بلغ 4,38 بدرجة موافق بشدة والتي نصت على "صعوبة قياس الشركة لاستثماراتها في الموارد البشرية" وهذا ما يدل على أن المؤسسات

الجزائرية لا تستطيع قياس استثمارها في المورد البشري وبالتالي لا تعرف ما يحققه من منافع مستقبلية للمؤسسة.

نجد في المرتبة الأخيرة الفقرة رقم (08) بمتوسط حسابي إجمالي 2,85 بدرجة محايد والتي نصت على "صعوبة رفع القدرات العلمية والعملية للموارد البشرية في المؤسسة" مما يعني أن أفراد العينة للمؤسسات محايدين لهذا النوع من الصعوبات.

من خلال ما سبق يتضح أن المتوسط الحسابي الإجمالي لأفراد العينة بلغ 3,89 بدرجة موافق، وهذا ما يبين أن المؤسسات الجزائرية الثلاث محل الدراسة يرون أنه توجد معوقات أثناء تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الجزائرية محل الدراسة.

التفسير:

إن من أهم المعوقات التي تواجه المؤسسات الجزائرية عند تطبيق محاسبة الموارد البشرية على خلاف المؤسسات الوطنية الأخرى نجد أن المورد البشري من الصعب تملكه، فالمؤسسة تستفيد من خدماته لكن ليس بشكل دائم وغير مجبر بالبقاء فيها ويستطيع تركها في أي وقت، إلا إذا وجد عقد يلتزم فيه ببقائه في المؤسسة، وفي إطار ذلك نجد أن المؤسسات لا تسعى إلى تدريب وتنمية قدرات الموارد البشرية، فتكلفة الموارد البشرية تُقدر على أساس ما تم إنفاقه في سبيل التدريب والتأهيل لهذه الموارد، حيث أنه عند تطبيق محاسبة الموارد البشرية يتطلب تسجيل قيمة مالية للموارد البشرية باعتبارهم أصول وهذا يعتبر عائق كبير أمامها.

إن فقدان المؤسسة للموارد البشرية يعتبر خسارة لها، فعملية قياس المورد البشري وفقا لمحاسبة الموارد البشرية تفترض بقاءه في المؤسسة وتطبيق هذا الأمر في الواقع العملي صعب للغاية، ونجد أن مدة استنفاد الموارد البشرية باعتبارها أصلا تواجه صعوبة، نظرا لأن قدرات بعض الموارد تقل مع مرور الزمن، في حين البعض الآخر تزيد خبرته وتتراكم مع الوقت.

2- اختبار فرضيات الدراسة:

بعد دراسة وتحليل فقرات الاستبيان والوقوف على نقاط التشابه والاختلاف بين المؤسسات محل الدراسة، ثم العمل على تفسير هذه الاختلافات حسب الواقع المحاسبي لكل مؤسسة من المؤسسات محل الدراسة، يتم في هذا المطلب اختبار الفرضيات من هذه الدراسة وذلك وفق المراحل التالية:

- صياغة فرضية العدم والفرضية البديلة للفرضيتين الأولتين من فرضيات الدراسة؛
- تم استخدام اختبار (T) للعينة المفردة (One Sample T-Test)، لدراسة وجود فروقات بين المتوسط الحسابي للعينة والمتوسط الحسابي للمجتمع (المتوسط الفرضي الذي يساوي 3)¹، ثم حساب مستوى الدلالة (T) ومقارنتها مع الدلالة الإحصائية المعتمد في هذه الدراسة (0,05) أو من خلال مقارنة قيمة (T) المحسوبة مع قيمة (T) الجدولية أيهما أكبر، فإذا كانت قيمة (T) المحسوبة هي الأكبر يتم قبول الفرضية والعكس صحيح.
- يتم رفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلة إذا كانت قيمة المتوسط الحسابي الإجمالي لإجابات أفراد العينة ولكل المؤسسات محل الدراسة أكبر أو يساوي من المتوسط الحسابي الفرضي (أداة القياس) والذي يساوي 3.

$$3 = \frac{1+2+3+4+5}{5}$$

- يتم قبول فرضية العدم ورفض الفرضية البديلة إذا كانت قيمة المتوسط الحسابي الإجمالي لإجابات أفراد العينة ولكل المؤسسات محل الدراسة أقل من المتوسط الحسابي الفرضي (أداة القياس) والذي يساوي 3.

2-1- اختبار الفرضية الأولى:

- **نص الفرضية:** توجد قواعد ومبادئ لتطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الجزائرية.
- **فرضية العدم:** لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين قواعد ومبادئ لتطبيق محاسبة الموارد البشرية مع نشاط المؤسسات الجزائرية $H_0: X < 3$.
- **الفرضية البديلة:** توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين قواعد ومبادئ لتطبيق محاسبة الموارد البشرية مع نشاط المؤسسات الجزائرية $H_1: X \geq 3$.

يبين الجدول التالي البيانات الإحصائية المستخدمة في اختبار صحة الفرضية الأولى من عدمها في هذه الدراسة كما يلي:

الجدول رقم(11): نتائج اختبار (T) والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري للفرضية الأولى.

الفرضية الأولى	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة(T) المحسوبة	قيمة (T) الجدولية	درجات الحرية DF	مستوى الدلالة الإحصائية Sig
توجد قواعد ومبادئ لتطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الجزائرية	3,7922	0,56	4,009	1,984	89	0.001

المصدر: من إعداد الطالبة استنادًا إلى مخرجات برنامج SPSS24.

يتضح من الجدول السابق؛ أن قيمة T المحسوبة التي بلغت (4,009) أكبر من قيمة T الجدولية التي تساوي (1,984)، وكان مستوى الدلالة الإحصائية (sig = 0.001) أقل من مستوى الدلالة القياسية (sig=0.05)، الأمر الذي يؤدي إلى رفض فرضية العدم.

(لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين قواعد ومبادئ لتطبيق محاسبة الموارد البشرية مع نشاط المؤسسات الجزائرية) وقبول الفرضية البديلة (توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين قواعد ومبادئ لتطبيق محاسبة الموارد البشرية مع نشاط المؤسسات الجزائرية)، وهذا ما يؤكد لنا المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة في كل المؤسسات محل الدراسة والذي (بلغ 3,7922)، وعند مقارنة هذه القيمة الأخيرة مع أداة القياس البالغة 3 يتضح أن المتوسط الحسابي أكبر من قيمة أداة القياس، الأمر الذي يدل على تناسق إجابات أفراد العينة حول فقرات المحور الثاني الخاص بهذه الفرضية.

تم التأكد من أن الفرضية الأولى من هذا البحث والمبينة في مقدمة الدراسة صحيحة، والتي كانت تشير إلى وجود قواعد ومبادئ لتطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الجزائرية، حيث أن المبادئ المحاسبية عبارة عن قواعد يُحتكم إليها في حالة الاختلاف للعمليات المالية، ومن خلال الفرضية نلاحظ أن المؤسسات توافق على تطبيق مجموعة من المبادئ والقواعد عند احتساب تكاليف الموارد البشرية، ونجد منها التكلفة التاريخية والتي تعني التكلفة الفعلية عند تاريخ الحيازة على الأصل، ويمكن كذلك تقييمه من خلال المنافع التي ستحصل عليها المؤسسة من جراء عمله وخبرته وهذا ما يسمى بالعوائد المستقبلية، وأيضا على المؤسسة أن تفصح عن كافة المعلومات التي تتعلق بالموارد البشري في الكشوف المالية، إضافة إلى أنها تعتبر المورد البشري جزء هام في المؤسسة بما أنه يساهم في نجاحها ويحقق ميزة تنافسية لها وهذا

ما يسمى بمبدأ الوحدة المحاسبية.

نلاحظ أن المعيار الرئيسي للفرقة بين الأصل والتكلفة هو المنافع المتوقعة من النفقة في المستقبل، فالتكلفة يجب أن تعالج كمصروف في الفترة التي تتحقق فيها منافعها، ومن ثم فإذا كانت منافع التكلفة تتعلق بعدد من السنوات فإنها تعالج كأصل.

2-2- اختبار الفرضية الثانية:

- نص الفرضية: توجد معوقات تواجه تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الجزائرية.
- فرضية العدم: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين معوقات تطبيق محاسبة الموارد البشرية ونشاط المؤسسات الجزائرية $H_0: X < 3$.
- فرضية البديلة: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين معوقات تطبيق محاسبة الموارد البشرية ونشاط المؤسسات الجزائرية $H_1: X \geq 3$.

حتى نتمكن من اختبار الفرضية الثانية من هذه الدراسة نقوم أولاً بعرض البيانات الإحصائية المساعدة على ذلك والمتعلقة بعينة الدارسة في الجدول التالي:

الجدول رقم(12): نتائج اختبار (T) والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري للفرضية الثانية.

الفرضية الثانية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة (T) المحسوبة	قيمة (T) الجدولية	درجات الحرية DF	مستوى الدلالة الإحصائية Sig
توجد معوقات تواجه تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الجزائرية.	3,6662	0,68	12,662	1,984	89	0,000

المصدر: من إعداد الطالبة استناداً إلى مخرجات برنامج SPSS24.

من خلال الجدول أعلاه؛ يتضح أن الفرضية الثانية — توجد معوقات تواجه تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الجزائرية — من هذه الدراسة صحيحة لأن:

- قيمة T المحسوبة (12,662) أكبر من قيمة T الجدولية (1,984)، ومستوى الدلالة الإحصائية الظاهر في الجدول (sig = 0.000) أقل من مستوى الدلالة القياسية (sig=0.05)، الأمر الذي يؤدي إلى رفض فرضية العدم وتبني الفرضية البديلة؛
- المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة في كل المؤسسات محل الدراسة (3,6662) أكبر من المتوسط الحسابي الفرضي (3)، وقيمة معامل الاختلاف بلغت (16,32%)، الأمر الذي يدل على تناسق إجابات أفراد عينة الدراسة تجاه عبارات محور اختبار الفرضية وما تحتويه (المحور الثالث من الاستمارة)، ويؤكد صحة هذه الفرضية مرة ثانية.

إن المؤسسات محل الدراسة تواجه معوقات عدة عند تطبيقها لمحاسبة الموارد البشرية، وتتمثل هذه الصعوبات بصفة عامة في صعوبة تحديد قيمة الموارد البشرية، ورسملتها، واستنفادها خلال الفترة المحاسبية، وكذا صعوبة الإفصاح عنها في الميزانية كأصل غير ملموس. وفيما يلي شرح لمعوقات كل مؤسسة على حدى بالترتيب اعتماداً على المتوسط الحسابي لكل مؤسسة حسب كل فقرة من فقرات المحور.

بالنسبة لمعوقات مؤسسة حضنة حليب والتي نشاطها هو إنتاج الحليب ومشتقاته، تعتبر أن المورد البشري لن يتقبل بأنه سلعة لها قيمة مالية، وهذه من أولى المعوقات التي يمكن أن تواجهها عند تطبيقها لهذه المحاسبة، ومن ثم أن نظام محاسبة الموارد البشرية يتعرض للخطأ والنسيان، في حين أن المورد البشري صعب الامتلاك لهذا نستبعده من الأصول، لأن معيار الملكية لن يتوفر فيه، إضافة إلى صعوبة

وجود معيار يحدد آلية القياس والعرض والإفصاح عن الموارد البشرية كأصل للمؤسسة. بالنسبة لمؤسسة الرياض سطيح والتي نشاطها هو تحويل القمح اللين والصلب وإنتاج المواد المشتقة، تعتبر أن أول صعوبة تواجهها محاسبة الموارد البشرية عند التطبيق هي امتلاك المورد البشري، لأنه يستطيع أن يستقيل في أي وقت ويترك المؤسسة، وتدرك بأن نظام محاسبة الموارد البشرية يمكن أن يتعرض لعوامل الخطأ أو التحيز، وهي ترى أنه من الصعب جدا على المؤسسة قياس استثماراتها في الموارد البشرية، وليس هناك معيار خاص يوضح آلية قياس قيمة الموارد البشرية وإدراجها في الكشوف المالية ضمن الجانب الأصول. إضافة إلى كل هذا المورد البشري لن يتقبل أنه سلعة لها قيمة مالية. بالنسبة لمؤسسة كوندور والتي نشاطها صناعة الأجهزة الإلكترونية، فمن خلال إجابة أفراد العينة الخاصة بها، فهم يعتبرون أن المؤسسة لا تستطيع امتلاك المورد البشري وهذا ما يجب أن يتوفر فيه للاعتراف به كأصل في المؤسسة، بما في ذلك من الصعب أن يتقبل المورد البشري أنه سلعة لها قيمة مالية يدرج في جانب الأصول، وأيضا ترى أنه صعب قياس قيمة وتكلفة المورد البشري وتحديد خبرته.

خلاصة الفصل الثاني:

تم في هذا الفصل القيام بدراسة ميدانية من خلال إعداد استبيان وتوزيعه على عينة الدراسة، حيث شملت الدراسة ثلاث مؤسسات اقتصادية جزائرية وهي مؤسسة حضنة حليب بالمسيلة، ومؤسسة الرياض سطيف، ومؤسسة كوندور لصناعة الأجهزة الالكترونية ببرج بوعريريج، وقد قُسم هذا الاستبيان إلى محورين أساسيين وتم توزيع أسئلة الاستبيان على كل الموظفين والإداريين للمؤسسات محل الدراسة، وبعد تفريغ الاستبيان تمت المعالجة الإحصائية للبيانات التي تمثل إجابات آراء العينة لكل مؤسسة، وتمت دراسة وتحليل نتائج البرامج الإحصائية المستعملة في إطار برنامج الحزمة الإحصائية spss وكذا برنامج excel وقد تم اختبار الفرضيات، وبناء على كل ذلك في الأخير تم التوصل إلى النتائج التالية:

- توجد قواعد ومبادئ لتطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الجزائرية.
- توجد معوقات تواجه تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الجزائرية.

الخاتمة

من خلال دراسة هذا البحث المتعلق بـ "معوقات تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الجزائرية" - دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية - ومن أجل رفع الغموض الذي يتعلق به، تم تعريف محاسبة الموارد البشرية والتطرق إلى مراحل تطورها وأهميتها وأهدافها، ثم تم توضيح أهم الأساليب المعتمدة في قياس تكلفة الموارد البشرية، وكيف يتم الإفصاح عنها في الكشف المالية، وأخيرا تم تسليط الضوء على أهم المعوقات التي تواجه محاسبة الموارد البشرية عند تقييمها للمورد البشري كأصل من أصول المؤسسة، وذلك عن طريق دراسة ميدانية في مجموعة من المؤسسات الجزائرية (مؤسسة حضانة حليب بالمسيلة، مؤسسة الرياض سطيف، مؤسسة كوندور لصناعة الأجهزة الالكترونية ببرج بوعريريج) للإجابة عن الإشكالية المطروحة في مقدمة الدراسة، وللوصول إلى نتائج وتوصيات ذات أهمية كبيرة للأطراف ذات الصلة.

1- النتائج النظرية: تم التوصل إلى:

- تعتبر محاسبة الموارد البشرية أداة هامة لقياس المعلومات الخاصة بالموارد البشرية، وإيصال هذه المعلومات إلى الأطراف ذات المصلحة؛
- تقوم محاسبة الموارد البشرية على مجموعة من الفروض والمبادئ؛
- تنظر محاسبة الموارد البشرية للمورد البشري كطاقة وكفاءة وخبرة؛
- تساعد محاسبة الموارد البشرية المؤسسة في تحسين قرارات التوظيف؛
- تساعد محاسبة الموارد البشرية على الإفصاح عن المعلومة المالية من خلال تطبيق إجراءاتها كاملة وبشكل صحيح؛
- توجد مجموعة من الأساليب لقياس الموارد البشرية تسمح للمؤسسة بتحديد قيمة مواردها؛
- توجد مجموعة من المعايير التي يجب توفرها في المورد البشري حتى يمكن اعتباره أصلا؛
- تواجه المؤسسات الجزائرية بعض المعوقات أثناء تطبيق محاسبة الموارد البشرية، وذلك لصعوبة تحديد القيمة الاقتصادية للموارد البشرية.

2- النتائج التطبيقية: أظهرت الدراسة التي قمت بها مجموعة من النتائج يمكن إيجازها فيما يلي:


- وجود قواعد ومبادئ لتطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الجزائرية محل الدراسة؛
- وجود معوقات تواجه محاسبة الموارد البشرية عند التطبيق.

3- الاقتراحات: بناء على النتائج المتحصل عليها يمكن تقديم الاقتراحات التالية:

- من الأفضل تقديم إضافات إلى النظام المحاسبي المالي فيما يتعلق بمحاسبة الموارد البشرية؛
- الاطلاع على إجراءات قياس تكلفة الموارد البشرية في المؤسسات العالمية ذات النشاط المشترك، من أجل معرفة مراحل القياس المعتمدة وتجنب الصعوبات والأخطار المحتملة؛
- عند القيام بتطبيق محاسبة الموارد البشرية يُفضل تحديد تكلفة وقيمة المورد البشري اعتمادا على مبدأ التكلفة التاريخية لسهولة تطبيقه وانسجامه مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛
- تطبيق نظام دقيق لقياس وتقييم أداء الموارد البشرية يعتمد على الموضوعية والشمول والعدالة؛
- وضع معيار محاسبي يحدد آلية القياس والعرض والإفصاح عن الموارد البشرية في القوائم المالية.

4- آفاق الدراسة:

- طرق الإفصاح المحاسبي الملائمة لمحاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الجزائرية؛
- الأساليب الأكثر ملائمة للقياس المحاسبي للموارد البشرية بما يناسب البيئة الاقتصادية الجزائرية؛
- سبل التغلب على معوقات تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الجزائرية.



قائمة المصادر والمراجع

- أ- الكتب:
1. بدوي محمد عباس ، الأميرة إبراهيم عثمان، "دراسات في قضايا ومشاكل محاسبية معاصرة"، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2008.
 2. حلوة حنان رضوان ، "بدائل القياس المحاسبي المعاصر"، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2003.
 3. الحيايي وليد ناجي ، "المشاكل المحاسبية المعاصرة ونماذج مقترحة"، الأكاديمية العربية في الدنمارك.
 4. خان أحلام ، "إعادة هندسة الموارد البشرية"، دار أسامة للنشر، عمان، الأردن، 2018.
 5. عادل محمد محمد حسن، "القياس والإفصاح ودورها في محاسبة تكاليف الموارد البشرية في القطاع المصرفي"، الدار الجزائرية والمنظمة العربية للتنمية الإدارية، الطبعة الأولى، مصر والجزائر، 2015.
 6. علي محمد عبد الوهاب، سعيد يس عامر، "محاسبة الموارد البشرية"، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 1984.
 7. الفضل مؤيد وآخرون، "المشاكل المحاسبية المعاصرة"، دار المسيرة، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2002.
 8. فلامهولز اريك، " المحاسبة عن الموارد البشرية"، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 1992.
 9. لعبيبي البوعلي، الحيايي وليد ناجي ، "محاسبة الموارد البشرية"، مركز الكتاب الأكاديمي، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2015.
 10. مطر محمد، "التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات: القياس والعرض والإفصاح"، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2004.
- ب- ملتقيات:
11. زعرور نعيمة، كردودي سهام وآخرون، "القياس المحاسبي لتكلفة الموارد البشرية"، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الوطني الخامس حول تسيير الموارد البشرية، كلية الاقتصاد، قسم علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، يومي 23- 24 فيفري 2016.
 12. عمر قريد، ياسين بوبكر، "أثر الإفصاح المحاسبي لتكلفة الموارد البشرية على التقارير المالية الداخلية والخارجية"، الملتقى الوطني الخامس حول تسيير الموارد البشرية، كلية الاقتصاد، قسم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، يومي 23- 24 فيفري 2016.
 13. عايشي كمال ، ليلي بوحديد، "أهمية محاسبة الموارد البشرية في قياس عائد الاستثمار في تدريب رأس المال البشري بالمؤسسة الصناعية"، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الوطني الخامس حول تسيير الموارد البشرية، كلية الاقتصاد، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، يومي 23 - 24 فيفري 2016.
 14. سبتي إسماعيل ،فايزة محلب، بعنوان: "دور نظام المعلومات المحاسبية في قياس تكلفة الموارد البشرية"، الملتقى الوطني الخامس حول تسيير الموارد البشرية، يومي 23 و 24 فيفري 2016.
- ج- مجلات ومقالات:
1. المجلات:
 15. أحمد عبيد انتصار، "تأثير محاسبة عن الموارد البشرية في تخفيض التكاليف"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 24، العدد 103، 2018.

16. عبد الله محمد أبو بكر أيمن ، "نحو إطار مقترح لتطبيق نظام محاسبة الموارد البشرية بالجامعات السودانية"، مجلة العلوم الاقتصادية، العدد 16، 2015.
17. بوحنانة عبلة، غربي يسين سي لاخضر، "مشاكل القياس في محاسبة الموارد البشرية وسبل التغلب عليها وفق المعايير المحاسبية الدولية"، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، المجلد 2، العدد 25.
18. عادل الصقر ثامر ، "محاسبة الموارد البشرية: المفهوم والأهمية". مجلة دراسات البصرة، العدد 16، 2013.
19. الشريف عبد العزيز جعفر عثمان، "مدى التزام البنوك التجارية بتطبيق محاسبة الموارد البشرية"، مجلة العلوم الاقتصادية، العدد 18، 2017.
20. المدهون خالد محمد ، "تطبيق محاسبة الموارد البشرية في البنوك التجارية"، العدد الثاني، فلسطين، 2014.
21. علاوي خضير مجيد ، "أثر تطبيق القياس والإفصاح عن تكلفة الموارد البشرية على القوائم المالية"، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 2، العدد 3، 2012.
22. عبد الستار رجاء رشيد ، أمل حسن علوان، "قياس تأثير القيمة المالية للموارد البشرية على قرارات المستثمرين"، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 13، العدد 42، 2018.
23. سعيداني نبيلة، "الأساليب والنماذج المستخدمة في محاسبة الموارد البشرية"، مجلة الاقتصاد الصناعي، العدد 12، 2017.
- 2. المقالات:**
24. بوعامة أمال، "أهمية الإفصاح الاختياري عن الموارد البشرية في القوائم المالية"، جامعة سطيف.
25. دوخي محمد يمينه. "محاسبة الموارد البشرية ومشكلات تطبيقها".
26. بوحديد ليلي ، "دور محاسبة الموارد البشرية في قياس عائد الاستثمار في تدريب رأس المال البشري بالمؤسسة الصناعية"، جامعة باتنة.
- د- المطبوعات:**
27. خدومة الوردية ، "مطبوعة محاسبة الموارد البشرية"، طلبة سنة ثالثة، تخصص موارد بشرية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة باتنة، 2018.
- و- أطروحات ورسائل جامعية:**
28. آل غزوي حسين عبد الجليل ،"المشاكل المحاسبية المعاصرة"، بحث لمادة المشاكل المحاسبية المعاصرة، رسالة ماجستير 2010.
29. المطيري حمد فهد دعسان، "تطبيق نظام محاسبة الموارد البشرية في الشركات المساهمة العامة بدولة الكويت، رسالة ماجستير، كلية الأعمال، قسم المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط
30. ديمة رفيق محمد ماصة، "مدى توفر مقومات محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الحكومية العاملة في قطاع غزة"، رسالة ماجستير، قسم محاسبة وتمويل، جامعة غزة، 2015.
31. عليا كريما ، "دور محاسبة الموارد البشرية في تحسين تنافسية المؤسسة الاقتصادية"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، قسم التسيير، تخصص فحص محاسبي، 2017.
32. حداد نور الهدى ، "محاسبة الموارد البشرية من منظور القياس والإفصاح وتطبيقها في المؤسسات الجزائرية"، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة دكتوراه، الطور الثالث في العلوم التجارية، جامعة سطيف، 2015.

ي- مواقع الانترنت:

33. عبد الله محمد أبو بكر أيمن، <https://hrdiscussion.com>، 2019/6/11، 19:37.
34. قوصيني محمد، "محاسبة الموارد البشرية"، <https://ay83m.wordpress.com>، 2019/6/11، 20:35.

الملاحق

الملحق رقم 01: قائمة الأساتذة المحكمين للاستبيان

الجامعة	الأستاذ
جامعة محمد بوضياف – المسيلة -	إسماعيل سبتي
جامعة محمد بوضياف – المسيلة -	مصطفى قمان
جامعة محمد بوضياف – المسيلة -	رابح طويرات
جامعة محمد بوضياف – المسيلة -	رشيد عريوة
جامعة محمد بوضياف – المسيلة -	بوبكر رزيقات



الملحق رقم 02: استمارة الاستبيان

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد بوضياف / المسيلة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة

في:

الولاية:

سيدي/ سيديتي المحترم(ة): السلام عليكم ورحمة الله؛

الاستبيان الذي بحوزتكم؛ يتضمن مجموعة من المحاور المتعلقة بموضوع بحث يدخل ضمن متطلبات نيل شهادة
الماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبة؛ تخصص محاسبة وتدقيق؛ تحت عنوان:

معوقات تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الجزائرية
– دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية –

تهدف هذه الدراسة إلى توضيح المشاكل المحاسبية التي تواجه محاسبة الموارد البشرية عند تقييمها كأصل للمؤسسة،
وذلك على واقع مجموعة من المؤسسات الناشطة في الجزائر، وحتى تتم الإحاطة بالموضوع من كافة النواحي الجوهرية، تم
اختيار مجموعة من المؤسسات الناشطة في مجالات مختلفة والمتمثلة في: مؤسسة الرياض سطيف، مؤسسة كوندور لصناعة
الأجهزة الإلكترونية، مؤسسة حضنة حليب.

الرجاء منكم سيدي/ سيديتي؛ تفضلوا بتقديم رأيكم الخاص حول هذا الموضوع؛ من خلال الإجابة على فقرات الاستبيان، رأيكم
يهمنا وموضع ثقة لدينا، فكلما كانت إجاباتكم دقيقة وموضوعية كلما زاد موضوع البحث جودة وقيمة. كما يسرنا أن نقدم لكم
مجموعة التتويهاات التالية:

- الاستمارة مخصصة للبحث العلمي واجابتكم تحظى بالسرية التامة؛
- حتى تكون نتائج الدراسة واضحة؛ يسرنا معرفة رأيكم الدقيق عن طريق الإجابة على بديل واحد فقط من البدائل المذكورة
في الاستبيان بوضع إشارة (X) في المكان الذي ترونه مناسب؛
- يسرنا التواصل معكم من أجل الإفادة والاستفادة منكم عن طريق البريد الإلكتروني التالي: naceri.hadda28@gmail.com

الطالبة:

حدة نصري

المشرف:

الدكتور سبتي إسماعيل

الملاحق

المحور الأول: البيانات العامة

يرجى التكرم بوضع إشارة (X) في المكان المناسب.

	ذكر	أنثى	
1	الجنس		

	أقل من 25 سنة	من 25 سنة إلى 35 سنة	من 36 سنة إلى 40 سنة	من 41 سنة إلى 50 سنة	51 سنة فأكثر	
2	العمر					

	ليسانس	ماستر	ماجستير	دكتوراه	ديبلوم مهني	
3	المستوى العلمي					

	مالية ومحاسبية	بنوك	إدارة أعمال	اقتصاد	أخرى (أذكرها)	
4	التخصص					

	أقل من 5 سنوات	من 5 سنوات إلى 10 سنوات	من 11 سنة إلى 15 سنة	من 16 سنة إلى 20 سنة	21 سنة فأكثر	
5	عدد سنوات الخبرة					

الملاحق

المحور الثاني:

توجد قواعد ومبادئ لتطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الجزائرية

الرقم	فقرات الاستبيان	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
1	يعتبر مفهوم محاسبة الموارد البشرية من المفاهيم الحديثة وغير المعروفة لدى المؤسسة.					
2	تفترض محاسبة الموارد البشرية أن المورد البشري ذو قيمة للمؤسسة.					
3	تطبيق نظام لمحاسبة الموارد البشرية يوفر المعلومات الملائمة لتوفير متطلبات الإفصاح عن تكلفة الموارد البشرية.					
4	تطبيق نظام لمحاسبة الموارد البشرية يساهم في تصميم نظام متكامل للمعلومات الخاصة بالمورد البشري.					
5	يعالج النظام المحاسبي الموارد البشرية على أنها مصاريف رأسمالية.					
6	يشمل نطاق مبدأ الوحدة المحاسبية تكاليف العمليات المتعلقة بالموارد البشرية.					
7	يشمل نطاق مبدأ الإفصاح للمؤسسة معلومات دقيقة وواضحة عن المورد البشري.					
8	تقييم المورد البشري كأحد الأصول في المؤسسة يجعل الإدارة تدرك قيمته بشكل أكبر.					
9	يستخدم أسلوب التكلفة التاريخية وأسلوب التكلفة الإحلالية لقياس تكلفة الموارد البشرية في المؤسسة.					
10	يستخدم أسلوب العوائد المستقبلية وأسلوب القيمة الاقتصادية لقياس قيمة الموارد البشرية في المؤسسة.					
11	اشتمال القوائم المالية على البيانات الخاصة بالمورد البشري تعكس بصدق قيمتهم في المؤسسة.					
12	تدرج قيمة وتكلفة الموارد البشرية ضمن الأصول في المؤسسة.					
13	هناك ضرورة لوجود معلومات عن محاسبة الموارد البشرية لأجل إدارة الموارد البشرية بكفاءة وفعالية.					

الملاحق

المحور الثالث:

توجد معوقات تواجه تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الجزائرية

الرقم	فقرات الاستبيان	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
14	صعوبة امتلاك العنصر البشري وبالتالي استبعاده عن الأصول.					
15	صعوبة قياس المنافع أو الخدمات المستقبلية للموارد البشرية.					
16	صعوبة جمع معلومات وبيانات متعلقة بالموارد البشرية.					
17	صعوبة تقبل الموارد البشرية أنهم سلعة لها قيمة مالية.					
18	صعوبة موضوعية منهج القيمة والتكلفة في تقييم الموارد البشرية.					
19	صعوبة تحديد مستوى الخبرات الخاصة بالموارد البشرية في المؤسسة.					
20	تعرض نظام محاسبة الموارد البشرية لعوامل التحيز والخطأ والنسيان.					
21	صعوبة رفع القدرات العلمية والعملية للموارد البشرية في المؤسسة.					
22	صعوبة تقدير أعمار الموظفين الإنتاجية					
23	صعوبة رسملة الموارد البشرية في المؤسسة.					
24	صعوبة قياس الشركة لاستثماراتها في الموارد البشرية.					
25	صعوبة وجود نظام دقيق لقياس وتقييم أداء الموارد البشرية.					
26	صعوبة وجود معيار يحدد آلية القياس والعرض والإفصاح لتكلفة الموارد وإظهارها ضمن أصول المؤسسة.					

الملحق رقم 03: تسهيل مهمة للتربص الميداني

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
 REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE
 وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
 MINISTERE DE L'ENSEIGNEMENT SUPERIEUR ET DE LA RECHERCHE SCIENTIFIQUE
 جامعة محمد بوضياف بالمسيلى
 كليتي العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
 اسم: العلوم المالية والمحاسبة
 Université Mohamed Boudiaf a M'sila
 Faculté des Sciences Économiques, Commerciales et
 des Sciences de Gestion
 Département: Sciences Financières et comptabilité
 جامعة محمد بوضياف - المسيلة
 Université Mohamed Boudiaf - M'sila

إلى السيد:

الموضوع: مساعدة الطلبة لغرض التربص الميداني

في إطار ربط العلاقة في ميدان البحث العلمي بين الجامعة والمؤسسات الاقتصادية والخدمية، فإنه يشرفنا أن نلتبس من سيادتكم الموقرة مساعدة الطلبة المذكورين أدناه على إجراء تربصهم الميداني بمؤسستكم، وشكرا على تعاونكم.

1. الطالب(ة): الاسم: هـنـة اللقب: قـاصـريـة

تاريخ ومكان الميلاد: 11-11-1995 بن: الحـتـتـوا
 رقم بطاقة التعريف الوطنية: 3081146 الصادرة بتاريخ: 06.06.2018 عن دائرة: مسـقـرة

مسجل تحت رقم: M.06/248/2017 السنة الجامعية: 2019/2018.

2. الطالب(ة): الاسم: اللقب:

تاريخ ومكان الميلاد:

رقم بطاقة التعريف الوطنية: الصادرة بتاريخ: عن دائرة:

مسجل تحت رقم: السنة الجامعية: 2019/2018.

3. الطالب(ة): الاسم: اللقب:

تاريخ ومكان الميلاد:

رقم بطاقة التعريف الوطنية: الصادرة بتاريخ: عن دائرة:

مسجل تحت رقم: السنة الجامعية: 2019/2018.

موضوع البحث: مجموعة من التلميذات من جامعة المسيلة (البياتريه) في المؤسسات

اسم ولقب المشرف: هـنـة
 هيئة التربص:

رئيس القسم:


DIRECTEUR COMPTABILITE
 SARL HODNA LAIT
 W.DJADI

SARL HODNA LAIT
 DIRECTION
 Comptabilité
 Industrielle - M'sila

